



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ



**GELİR  
VERGİSİ  
BEYANNAMESİNDE  
YOL  
HARİTASI**



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

**MESLEĞİMİZ  
GELECEĞİMİZDİR.**

**«Muhasebe Haftamız Kutlu Olsun»**



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

# İLK VERGİ UYGULAMALARI

- ✓ Dünyada vergi ilk çağda, tarım üzerinden ve **emek** olarak alınmaya başlanmıştır.
- ✓ Daha sonraları yine tarım ürünleri üzerinden 1/10 oranında **ayni vergi (tarımsal ürün)** olarak devam etmiştir.
- ✓ Paranın icadıyla birlikte ise, **hem ayni hem de nakdi** ödemeler beraber uygulanmıştır.
- ✓ İlk **İstisna** ve **muafiyet** uygulamaları da yine ilk çağlara rastlamaktadır.



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

## TARİHTE İLK GELİR VERGİSİ

- ✓ Dünyada ilk Gelir Vergisi Uygulamasını 1400'lü yıllarda Muhteşem Lorenzo Lakaplı, oldukça varlıklı bir İtalyan keşfetmiştir. \*
- ✓ Cumhuriyet döneminde ise ilk kez 1949 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları ile Vergi Usul Kanunu kabul edilmiş ve 1950 yılında yürürlüğe girmiştir.
- ✓ Mevcut 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunumuz ise 1960 yılında kabul edilerek 1961 yılında yürürlüğe girmiştir.



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

## VERGİYE BAKIŞ AÇISI

DEVLER İÇİN VERGİ

VATANDAŞ İÇİN VERGİ





**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

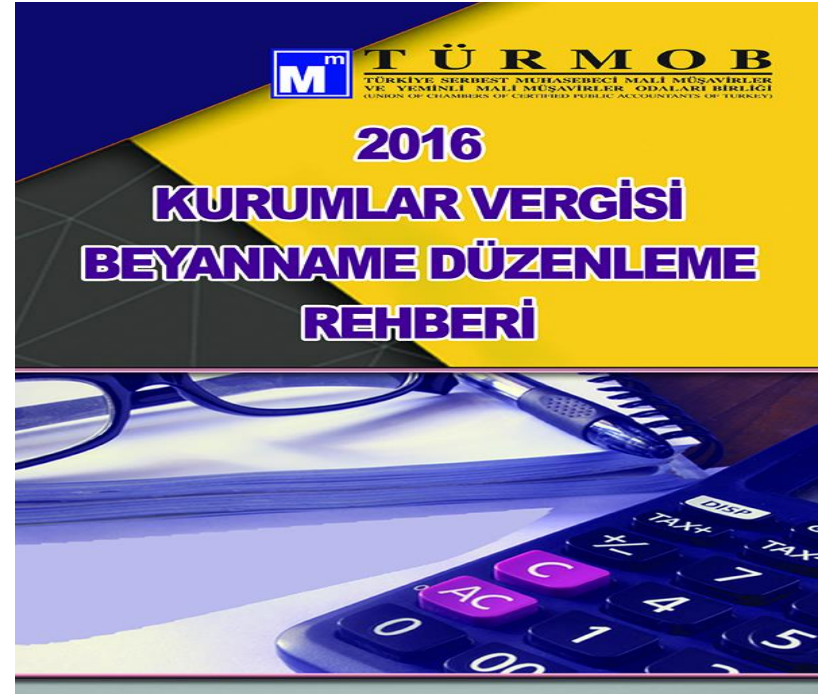
## **Kim Söylemiş ?**

- 1- Düşünceden Vergi Alınmaz.
- 2- Dünyada anlaşılması en zor şey Gelir Vergisidir.
- 3- Vergi Geleceğimizin teminatıdır.
- 4- Ne zaman bir verginin oranı düşse, diğer bir verginin ki artar.
- 5- Verginin Güzeli Olmaz, adaletlisi olur.
- 6- Vergileri tabi ki kaldıramayız, ama sizin için kolaylaştırabiliriz.
- 7- Vergi bir zorunluluk değil, sorumluluk olmalıdır.
- 8- Vergi için değil bilgi için muhasebe yapılmalıdır.



# T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ







**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

**Vergi, elinize batmış kıymık gibidir.**

**Ya öder ; keskin bir acıdan sonra kurtulursunuz,**

**Ya Ödemez; Sürekli sızlayan ve uyutmayan bir  
derdin esiri olursunuz.**





**A. GELİRİN UNSURLARI**

**B. KAZANCIN TESPİTİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR**

**C. İNDİRİMLER, İSTİSNALAR VE MUAFİYETLER**

**D. YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER**

**E. ÖZELGELER IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ  
KONULAR**



# GELİRİN TANIMI VE UNSURLARI

Gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunumuz çerçevesinde elde edilen kazanç ve iradın salt anlamda bu tanıma girmesi de yeterli olmamakta, bunun yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu 2. maddesinde yer alan ve aşağıda sayılan yedi gelir unsurundan birinden elde edilmiş olması da gerekmektedir.

- 1- Ticari Kazançlar;
- 2- Zirai Kazançlar;
- 3- Ücretler;
- 4- Serbest Meslek Kazançları;
- 5- Gayrimenkul Sermaye İratları;
- 6- Menkul Sermaye İratları;
- 7- Diğer kazanç ve İratlar;

## Ticari Faaliyetin Özellikleri

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Buna göre;

- Faaliyetin yerine getirilmesinin **sermaye ve emeğe dayanıyor olması** gerekmektedir.
- Faaliyetin **devamlı olması** gerekmektedir. (Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılacaktır)
- Gelir getirici faaliyetlerin bir **organizasyon** dahilinde yapılmış olması gerekmektedir (İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması v.b.)
- Müessesenin, **ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde** olması gerekmektedir.



## A- Ticari Kazançta Muafiyet ve İstisnalar:

- \* Vergiden muaf esnaf (G.V.K. Md:9)
- \* PTT acentalarında kazanç istisnası (G.V.K. Mük. Md:18)
- \* Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası (G.V.K. Md:20)
- \* Genç Girişimci Kazanç İstisnası (GVK mük. md. 20)
- \* Sergi ve panayır istisnası (G.V.K. Md:30/1)



## B- Gelir Vergisine Tabi olanlar:

**1-Gerçek Usulde Ticari Kazancın Vergilendirilmesi:** (G.V.K. Md:37-39)

- \* İşletme hesabı esasına göre kazancın tespiti
- \* Bilanço Esasına göre kazancın tespiti

**2- Basit Usul:** (G.V.K. Md:46,47,48 ve 51)

**3-Özellikli Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti:**

- \* Ulaştırma işlerinde matrah. (G.V.K. Md:45)
- \* Yıllara sari inşaat ve onarma işleri. (G.V.K. Md: 42,43,44)



## TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER ( G.V.K. MD. 40 )

**Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:**

- a) Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,
- b) Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı **(Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla)** ve demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası),
- c) İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,



## TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER ( G.V.K. MD. 40 )

- d) İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,
- e) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- f) İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- g) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar, *(Ek hüküm: 15/7/2016-6728/14 md.) (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.)*





## TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER ( G.V.K. MD. 40 )

- h) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,(şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz).
- i) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.
- j) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.



## TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER ( G.V.K. MD. 40 )

*k) (Ek: 4/4/2015-6645/9 md.) Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar (Bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamaz.).*

\* GVK Madde 63/3. (6327 sayılı Kanununun 5.maddesiyle değişen bent; Yürürlük 01.01.2013) Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; **ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50'si** ile **ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler** (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.



## TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDER KABUL EDİLMİYEN ÖDEMELER ( G.V.K. MD. 41 )

- a) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,
- b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- c) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- d) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- e) a, b, c ve d bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.



## TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDER KABUL EDİLMİYEN ÖDEMELER ( G.V.K. MD. 41 )

- f) Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,
- g) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri,
- h) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,



## **TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE GİDER KABUL EDİLMİYEN ÖDEMELER ( G.V.K. MD. 41 )**

i) Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı.

j) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

**Yukarıdaki maddelerin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi olarak kabul edilir.**



## Bir İşin Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşİ Sayılabilmesi İçin Aranan Şartlar

1. İşin konusu inşaat onarım veya dekapaj işi olmalıdır.
2. İşin, başkaları hesabına ve taahhüde bağılı olarak yapılması gerekmektedir.
3. İşin, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, o yıl beyannamesinde gösterilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.



## YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞİN BAŞLAMA VE BİTİŞ TARİHİ

Yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir.

### İŞİN BAŞLAMA TARİHİ :

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise **yerin teslim edildiği tarih,**
  - Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen **işin başlangıç tarihi,**
  - Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise **sözleşme tarihi,**
- işin **başlangıç tarihi** olarak kabul edilir.





## İŞİN BİTİM TARİHİ :

İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren **tutanağın idarece onaylandığı tarih;**

diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.



## MÜŞTEREK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLARIN DAĞITILMASI

GVK'nun 5024 sayılı Kanunla değişik 43. maddesine göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır;

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait **müşterek genel giderler** bu işlere ait **harcama** tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait **harcamalar** ile diğer işlere ait **satış ve hasılat** tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;



## MÜŞTEREK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLARIN DAĞITILMASI

3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının **amortismanları**, bunların her işte kullanıldıkları **gün sayısına** göre.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan yükümlüler, bu işlerine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakla yükümlü oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermek ve kar-zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadırlar.



## MÜŞTEREK GENEL GİDERLERLERİN DAĞITILMASI

### Örnek:

Mükellef (A), yıllara sari inşaat ve onarım işi yapmakta olup, harcamaları aşağıdaki gibidir.

- ✓ A işi için 120.000 TL
- ✓ B işi için 72.000 TL
- ✓ C işi için 48.000 TL

Üç ayrı iş için 20.000 TL ortak genel gider yapılmıştır. Bu genel giderlerin işlere dağılımı bu işlerle ilgili harcama tutarlarının toplam harcamaya olan oranına göre yapılacaktır.



## MÜŞTEREK GENEL GİDERLERLERİN DAĞITILMASI

İşler	Yapılan Harcama Tutarları (TL)	Harcama Oranı (%)	İşlere Düşen Ortak Genel Giderler (TL)
A işi	120.000	50	10.000
B işi	72.000	30	6.000
C işi	48.000	20	4.000
Toplam	240.000	100	20.000



## MÜŞTEREK AMORTİSMANLARIN DAĞITILMASI

Amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat edilmelidir:

- Mobilya, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı; ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.
- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının **satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları**, yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.
- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp **boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları**, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur. Söz konusu araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.



## MÜŞTEREK AMORTİSMANLARIN DAĞITILMASI

### Örnek:

Değeri 240.000 TL olan kamyon aşağıdaki sürelerde belirtilen faaliyetlerde kullanılmıştır. Amortisman oranı %20'dir.

$$(240.000 \times \%20 = 48.000)$$

İşler	Kullanıldığı Gün Sayısı	Gün Sayısının Oranı (Uygulanacak Amort. Payı)	Ayrılacak Amortisman Tutarı (TL)
A İnşaat	120	4/12	16.000
B İnşaat	90	3/12	12.000
Nakliye	90	3/12	12.000
Nalburiye	60	2/12	8.000
Toplam	360	12/12	48.000





## Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Serbest bölgelerde 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. (5084 sayılı Kanun ile 29.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere getirilmiştir.)

Diğer taraftan 12.11.2008 tarihinden itibaren faaliyet ruhsatı almış olanların serbest bölgelerdeki imalatlarının satışı sonucu elde edilen kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisnadır.(5810 sayılı Kanun ile getirilen hüküm)



## Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

**Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile (6745 sayılı Kanun, yürürlük: 1/1/2017)** okul öncesi eğitim (2), ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde **5 vergilendirme dönemi** gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği **(Milli Eğitim Bakanlığından alınan ruhsat)** vergilendirme döneminden itibaren başlar.

İstisna, faaliyete başlanılan vergilendirme döneminden itibaren 5 vergilendirme dönemi için geçerlidir. Eğitim tesislerinde yer alan **büfe, kantin vb.** işletilmesi veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar **istisna kapsamı dışındadır**. Fakat **yemek, yatma ve taşıma bedelleri** okul ücretine dahil ise bu faaliyet gelirleri de istisnadan faydalanabilecektir



## Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki **yazılım ve AR-GE** faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, **31.12.2023** tarihine kadar **gelir ve kurumlar** vergisinden istisna edilmiştir.



## Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.



## GENÇ GİRİŞİMCİLERDE KAZANÇ İSTİSNASI

MÜKERRER MADDE 20 – Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına **ilk defa** gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren **üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 TL'ye kadar olan kısmı**, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.



## TİCARİ KAZANCIN İSTİSNALARI

1. İşe başlamanın **kanuni süresi içinde bildirilmiş** olması,
  2. **Kendi işinde bilfiil çalışılması** veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),
  3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması **hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması**,
  4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
  5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir.**



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ



# SERBEST MESLEK KAZANCI

# SERBEST MESLEK KAZANCI

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebilmesi için söz konusu faaliyetin ;

- Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, ticari mahiyette olmaması,
- Bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Süreklilik göstermesi,
- Ayrıca, 65'nci maddenin son fıkrasına göre, geliri, serbest meslek kazancı sayılan faaliyetlerden olmalıdır.



## ARIZİ SERBEST MESLEK KAZANCI

Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler ile G.V.K.'nın 66'ncı maddesinde tek tek sayılanlar serbest meslek erbabıdır. G.V.K. 65'nci maddesinde tanımlanan serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanlar serbest meslek erbabı değildirler. G.V.K. Md: 85'e göre, kazanç elde etmeseler de, yıllık beyanname verecek olanlar, serbest meslek erbabı olanlardır.



# SERBEST MESLEK KAZANCI

## **Kanunda yapılan belirleme ile serbest meslek erbabı sayılanlar;**

- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,
- Serbest meslek erbabını bir araya getirip kazançtan pay alanlar,
- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler,
- Konser veren müzik sanatçıları,
- VUK-155. md. belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar.
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,



# SERBEST MESLEK KAZANCI

## Kanunda yapılan belirleme ile serbest meslek kazancı sayılan gelirler;

- Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları bedeller,
- Telif haklarının ve ihtira beratlarının sahibi veya kanuni mirasçıları tarafından satılması kiralınması, (G.V.K. Md:70/5,6)
- Kollektif ve adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti sonucunda doğan kazançlar,



# SERBEST MESLEK KAZANCI

## SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİ

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılat; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen tüm menfaatler toplamıdır.

**Örneğin;** Bir SMMM 2016, 2017 ve 2018 yıllarına kapsayan üç yıllık müşavirlik sözleşmesi karşılığında 30.000 TL'yi 2017 yılında bir seferde peşin almış ise, bu tutarın tamamı 2017 yılı geliri olarak beyana konu edilecektir. 2016 ve 2018 yıllarında ise bu sözleşme nedeniyle herhangi bir beyanda bulunulmayacaktır.



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ TESPİTİNDE İNDİRİLECEK GİDERLER

1. Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgahlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.)
2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri.
3. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri
4. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar



## SERBEST MESLEK KAZANÇ İSTİSNASI (TELİF KAZANÇ İSTİSNASI)

TELİF KAZANCI ELDE EDENLER	İSTİSNA KAPSAMINA GİREN ESERLER
Müellif (kitap yazar, kitap hazırlayan kimse, yazar)	Roman, Şiir, Öykü (Hikaye), Makale, Bilimsel araştırma ve İnceleme, Röportaj v.b eserler
Mütercim (Çevirmen)	Başka dillerden yapılan tercüme
Heykeltıraş	Taş, tunç, bakır, kil, alçı, ağaç, plastiklerden yapılan heykel ve benzerleri
Hattat (Güzel yazı yazma sanatı )	Güzel yazılar, tezhipler (yaldızlama, boyama, süsleme işi yapanlar
Ressam (Resim yapan kişi)	Her türlü resim, desen, pastel, gravür, kaligrafi, serigrafi gibi çok çeşitli ürünler
Bestekar	Her çeşit sözlü ve sözsüz musiki eserler
Bilgisayar Programcısı	Bilgisayarlarda kullanılan her çeşit yazılım
Mucit (Yeni bir buluş ortaya koyan, yaratan kişi)	Tescili yada patente bağlanan buluşlar ve icatlar.
Fikir ve sanat eserleri	İlim ve edebiyat eserleri, Musiki eserleri, Güzel sanat eserleri, Sinema eserleri
Yukarıda sayılanların yasal mirasçıları.	Yukarıdakilerin tamamı



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

### 1- SERBEST MESLEK ERBABININ FAALİYETİNDE KULLANMAK ÜZERE SATIN ALDIĞI İKİNCİ ARACI İÇİN AMORTİSMAN AYIRIP AYIRAMAYACAĞI

Genel kural serbest meslek envantere dahil olan binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebilmeleri mümkün olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada \* özetle;

"Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olan ve işte kullanılan envantere kayıtlı araçların giderleri ile amortismanlarının indirim konusu yapılabileceği hususu dikkate alındığında, tek başınıza icra ettiğiniz serbest meslek faaliyetine ilişkin envantere kayıtlı olsa dahi ikinci bir araca ait gider ve amortismanların indirim konusu yapılması mümkün olmadığı" görüşüne yer verilmiştir.

\* Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 31/07/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/9]-831sayılı mukteza.



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR

### 2. MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ, YILLIK BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI:[1]

Serbest meslek erbaplarının mesleki sorumluluk sigorta poliçesinde belirtilen ve taraflarca konusu tarif edilerek sınırları çizilen mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatlar belli şartlar dahilinde sigorta kapsamına alınabilmektedir. Ancak, söz konusu düzenlemelere göre Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin **mesleki sorumluluk sigortası** yaptırmaları zorunluluğu bulunmadığından, isteğe bağlı olarak yaptırılan söz konusu sigorta giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde **hasıllardan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır**.





## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR

### 2. MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ, YILLIK BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI:[1]

Aynı muktezanın devamında ise; "mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mesleki sorumluluk sigortasının, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık beyanname üzerinden de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır." görüşüne yer verilmiş bulunmaktadır.

[1] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-611 sayılı özelgesi.



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

### 3. SERBEST MESLEK FAALİYETİ NEDENİYLE MÜŞTERİLER İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERE VE VERİLEN BEYANNAMELERE AİT DAMGA VERGİSİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ:<sup>[1]</sup>

Serbest meslek faaliyeti dolayısıyla müşterilerle yapılan sözleşmeler veya benzeri nedenlerle ödenen damga vergilerinin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel gider kapsamında değerlendirilerek serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, mükellefiyete ilişkin verilen beyannameler için ödenen damga vergilerinin ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan indirilecek giderler arasında yer almaması nedeniyle indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

[1] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-8-605 sayılı özelgesi.



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR

### 4.SERBEST MESLEK ERBAPLARININ GİYİM HARCAMALARININ GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

GVK'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı bu hüküm ve açıklamaların birlikte değerlendirilmesi sonucunda örneğin serbest muhasebeci ve mali müşavirlik hizmetinin ifasında kullanılan dış giyim eşyaları münhasıran faaliyetin yürütülmesine mahsus olmaması, söz konusu dış giyim eşyalarının iş dışında özel hayatında da kullanılmaya elverişli olması nedenleriyle, belirtilen dış giyim harcamaları ile kazancınızın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilememesinden hareketle anılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmadığı yönünde görüş bildirmektedir\*



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR

Aynı gerekçelerle mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamaları Gelir Vergisi Kanununa göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen gider olduğundan, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca bu harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

**[1] Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nin 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı muktezası.**



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR

### 5- SERBEST MESLEK ERBABININ KİRALADIĞI İŞYERİNİN BİR BÖLÜMÜNÜ ŞİRKETE KİRAYA VERMESİ DURUMUNDA VERGİLENDİRME

Serbest meslek erbaplarının kiralamış oldukları işyerinin bir bölümünü gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükelleflerine veya kurumlar vergisi mükellefine kiraya vermesi sonucu elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı olarak değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede tahsil edilen kiralar için serbest meslek makbuzu düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest meslek erbaplarının kiracısı konumundaki gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükellefleri veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine istinaden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR

Diğer taraftan, KDV Kanununun 1. maddesinin 3/f bendinde GVK'nun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin de vergiye tabi olduğu hüküm altına alındıktan sonra aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, serbest meslek erbaplarının kiracısı olduğu işyerinin bir bölümünü bir başkasına kiralaması neticesinde elde edilen kazanç serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bahse konu kiralama işlemi katma değer vergisine de tabi olmayacaktır.\*

**\*Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 14/05/2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-4]-294 sayılı muktezası.**



## **SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR**

### **6- SERBEST MESLEK ERBABININ KREDİ KULLANARAK ALDIĞI VE HOME-OFİS OLARAK KULLANDIĞI GAYRİMENKUL İÇİN ÖDEDİĞİ FAİZLERİN GİDER KAYDI**

Serbest meslek erbaplarının kredi kullanarak satın aldığı konutta home office olarak serbest meslek faaliyetlerini de yürüttüğü durumda kullanılan kredi için ödenen faizlerin gider kaydı özellik arz etmektedir.

Bilindiği üzere 163 ve 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğlerinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR

### 6- SERBEST MESLEK ERBABININ KREDİ KULLANARAK ALDIĞI VE HOME-OFİS OLARAK KULLANDIĞI GAYRİMENKUL İÇİN ÖDEDİĞİ FAİZLERİN GİDER KAYDI

Bu itibarla, serbest meslek faaliyetinde kullanılan gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, banka kredisi kullanarak iktisap edilen konutun aynı zamanda ofis olarak da kullanıldığı durumda (home office), söz konusu konut için hesaplanacak amortismanların ve ödenecek faizlerin yarısının serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, kredi ile satın alınan konutun işyeri olarak kullanılmaması halinde ise söz konusu konuta ilişkin olarak hesaplanacak amortismanların ve ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği tabiidir. [\[1\]](#) <sup>[1]</sup> Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nın 02/01/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı muktezası.





## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR

### 7- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YARARLANAMAYACAĞI BAZI VERGİSEL UYGULAMALAR

#### A- AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİNE GÖRE AMORTİSMAN AYIRMA:

Vergi Usul Kanununun mükerrer 315.maddesi hükmünde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilecekleri belirtildiğinden, serbest meslek erbapları azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramayacaklardır.



## 7- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YARARLANAMAYACAĞI BAZI VERGİSEL UYGULAMALAR

### B- ALACAK SENETLERİ REESKONTU

Vergi Usul Kanununda yer alan şartlarla senede bağlı alacak ve borçların reeskonta tabi tutulması mümkündür. Ancak, bu imkan da bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanındığından ve serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden, hasılat olarak kabul edilmeyen alacaklara ilişkin reeskont giderlerinin indirilmesi mümkün olmayacak, **bu nedenlerle serbest meslek erbapları alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutamayacaklardır**



## SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR

### 7- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YARARLANAMAYACAĞI BAZI VERGİSEL UYGULAMALAR

#### C- ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRMA VE DEĞERSİZ ALACAK YAZMA :

Şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması da Kanun hükümlerine göre bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış bir hak olup, böyle olmasa dahi serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden hasılat olarak kabul edilmeyen alacakların karşılık ayırma yoluyla gider yazılabilmesi de mümkün olmayacaktır.

Benzer gerekçelerle; serbest meslek erbaplarının Vergi Usul Kanununun 322' nci maddesine göre; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklarını, daha önceden gelir olarak beyan etmediklerinden, değersiz alacak olarak gider yazmalarına da imkan bulunmamaktadır.



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ



# **GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI**



# GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlara **gayrimenkul sermaye iradı** adı verilmektedir.

“Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hâsılat, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde **o yıla veya geçmiş yıllara** ait olarak nakden veya aynen **tahsil edilen** kira bedellerinin tutarıdır. Ayın olarak tahsil edilen kiralar, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.



# GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

## Döviz cinsinden tahsilatta uygulanacak kur

Döviz cinsinden kiraya verme işlemlerinde tahsilat tahsilatın yapıldığı tarihteki TCMB döviz alış kuru esas alınarak gayrisafi hasılat belirlenir. (GVK, Md. 72/son).

## Kiranın ayın alınması

Ayın olarak tahsil edilen kiralar, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. (GVK, Md.72/2, VUK Md.267).

## Vergi Stopajı

Gayrimenkulleri işyeri olarak kiralayan kişi ve kuruluşlar, kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi stopajı yapmak zorundadırlar. (GVK, Md. 94/5, %20)



## Kiracı Tarafından Terkedilen Değerler

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur. (GVK, Md.72/2)



## Vakıf Gelirlerinden ve Üründen Alınan Paylar

Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur. (GVK, Md.70/son)





## Emsal Kira Bedeli Esası ( GVK Madde 73 )

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanunu'na göre belirlenen **vergi değerinin % 5**'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve haklarının maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanunu'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.



# GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;
2. Binaların mal sahiplerinin usul, füru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, füru ve kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);
3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.
4. Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.



# GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

Maliye Bakanlığı elde edilen kira gelirin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli uygulanmaz (1999/1 Sıra No.lu GVK Genelgesi)



## GERÇEK GİDER YÖNTEMİNİN SEÇİLMESİ DURUMUNDA

- 1.Kiraya veren tarafından, **kiraya verilen gayrimenkul için ödenen**; aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
- 2.Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile mütenasip olan idare giderleri ,
- 3.**Kiraya verilen mal ve haklara ait** sigorta giderleri,
- 4.**Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün** iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i (iktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, **sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanacak, indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmayacaktır.**)



## GERÇEK GİDER YÖNTEMİNİN SEÇİLMESİ DURUMUNDA

5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen, emlak vergisi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından belediyelere ödenen harcamalara katılma payları,

6. Amortismanlar, (6745 sayılı Kanununun 6 ncı maddesiyle eklenen ibare, Yürürlük; 07.09.2016) ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.);

7. Kiraya veren tarafından, **kiraya verilen gayrimenkul için yapılan** onarım giderleri ile bakım ve idame giderleri,



## GERÇEK GİDER YÖNTEMİNİN SEÇİLMESİ DURUMUNDA

8. Kira ile tuttukları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
9. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kirayla oturdukları konut veya lojmanların kira bedeli [Dar mükelleflerin (yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarımız da dar mükellef kapsamındadır) yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri hariç],
10. **Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili** olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, brüt kira tutarından indirilir.

## GERÇEK GİDER YÖNTEMİNİN SEÇİLMESİ DURUMUNDA

Ancak, bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı **indirilemez**. Vergiye tabi hasılatı isabet eden yani indirilebilecek gider kısmı aşağıdaki formül kullanılarak bulunacaktır.

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

$$\text{Vergiye Tabi Hasılat} = \text{Toplam Hasılat} - \text{Konut Kira Geliri İstisnası}$$





# GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

## Gayrimenkul Sermaye İradından Kaynaklanan Gider Fazlalığının Serbest Meslek Kazancından İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı:<sup>[1]</sup>

Buna göre, gerçek gider usulünü seçilmesi halinde gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılamayan konuta ilişkin kredi faizinin serbest meslek kazancından indirim konusu yapılması mümkün olup, gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılamayan ve gider fazlalığı sayılmayan kira bedellerinin ise serbest meslek kazancından indirim konusu yapılması ise mümkün bulunmamaktadır.

<sup>[1]</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-51-110 sayılı özelgesi.





## Eş Tarafından Ödenen Lojman Kirasının Kira Gelirinde İndirim Konusu Yapılıp Yapılamayacağı

Eşle birlikte oturulan lojmana yapılan ödemelerin kira sayılması ve lojman kira bedellerinin evlilik birliği içerisinde yapılan müşterek gider olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, sahip olunan konutun kiraya verilmesi sonucu elde edilen kira gelirinin beyanında, gerçek gider yöntemini seçilmesi koşuluyla, istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere ikamet edilen konut (lojman) için ödenen kira bedelinin gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2013 tarih ve 38418978-120[74-13/1]-438 sayılı özelgesi.**



## **Kiracının Kirayı Zamanında Ödememesi Dolayısıyla Hesaplanan Gecikme Faizlerinin Vergilendirilmesi:**

25 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri'ne göre, kiracıların kira bedellerini ödememeleri nedeniyle açılan davalar sonucu verilen yargı kararlarında, kira bedelinin yanı sıra yasal faiz ödenmesine de karar verilmiş olması halinde, tahsil edilen kira bedelinin gayrimenkul sermaye iradı, faiz gelirin ise menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekir.

Bu kapsamda gecikme faizleri alacak faizi niteliğinde olduğundan gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması gerekmektedir.

**İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.10.2012 tarih ve 84098128-120-905 sayılı özelgesi.**



## **Şirket Ortağına Ait İşyerinin Bedelsiz Kullanımı:<sup>[1]</sup>**

Şirket ortaklarına ait gayrimenkullerin şirket tarafından bedelsiz olarak kullanılmasında nakden veya hesaben bir ödeme yapılmadığından Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesine göre tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak şirkete bedelsiz tahsil edilen iş yeri için Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesine göre tespit edilecek emsal kira bedeli, aynı Kanunun 86-1/d maddesi gereğince **2017 yılı için 1.600 TL'yi (2018 yılı için 1.800 TL)** aşması halinde emsal kira bedeli olarak hesaplanan tutarın tamamının şirket ortağı tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

<sup>[1]</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın **28.01.2011** tarih ve **B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-40-41** sayılı özelgesi.

## GÖTÜRÜ GİDER USULÜ

- 7061 sayılı Kanununun 14. maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklik ile 01.01.2017 tarihinden itibaren elde edilen gayrimenkul sermaye iradı gelirlerine uygulanmak üzere mükellefler isterlerse gerçek gider usulünde indirilebilecekleri giderlere karşılık olmak üzere kira hasılatlarının **%15**'ini götürü gider olarak indirebilirler.
- Götürü gider usulünü seçen mükellefler seçmişlerse bu usule göre belirledikleri gidere ek olarak GVK'nun 74 üncü maddesinde sayılan gerçek gider unsurlarından hiç birini ayrıca indirim konusu edemeyeceklerdir.

## GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi hükmüne göre; "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın **2017 yılı için 3.900 TL'si (2018 yılı için 4.400 TL)** gelir vergisinden müstesnadır.



## GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASINDAN YARARLANAMAYACAK OLANLAR

1. İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı **tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan 110.000 TL'yi (2018 yılı için 120.000 TL'yi) aşanlar;**
2. Mesken dışında kiraya verilen binalardan elde edilen gelirler;
3. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler;
  - . Sahip olunan birden fazla konut dolayısıyla kira geliri elde edilmiş ise istisna yalnızca bir kez uygulanabilir.
  - . Kira geliri elde edilen meskene birden fazla kişi ortak ise **2017 yılı için 3.900 TL'lik (2018 yılı için 4.400 TL)** istisna her bir ortak için ayrı ayrı uygulanabilecektir.



## GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

**Örnek 1:** Bayan (B), 2017 yılında konut olarak kiraya verdiği daireden 120.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Bayan (B)'nin elde ettiği konut kira geliri (120.000 TL), 2017 yılı için Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı **(110.000 TL)** aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.



## GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

**Örnek 2:** Bay (C), 2017 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 25.000 TL işyeri kira geliri ve 90.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının ( $7.000 + 25.000 + 90.000 = 122.000$  TL) 2017 yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (**110.000 TL**) aşması nedeniyle, 7.000 TL'lik konut kira geliri bakımından **3.900 TL**'lik istisnanın uygulanması söz konusu olmayacaktır.





## GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

**Örnek 3:** Bay (D), 2017 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.200 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 40.000 TL mevduat faiz geliri ve 90.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bay (D)'nin elde etmiş olduğu kira geliri **istisna haddinin altında kaldığından**, bu gelirin istisnaya konu edilip edilmeyeceğinin tespiti bakımından mükellefin elde etmiş olduğu menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret geliri toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yer alan tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla, Bay (D) elde etmiş olduğu toplam gelir ( $3.200 + 40.000 + 90.000 = 133.200$  TL) Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (110.000 TL) aşmasına karşın mesken kira geliri (3.200 TL) **3.900 TL**'lik istisna tutarının altında kaldığından bu gelir için beyanname vermeyecektir.



## İŞYERİ KİRALARINDA STOPAJ YOLUYLA VERGİLENDİRME VE BEYAN

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. maddesi hükmü çerçevesinde gayrimenkulleri işyeri olarak kiralayan kişi ve kuruluşlar, kira ödemeleri üzerinden **%20** oranında **stopaj** (tevkifat) yapmak zorundadırlar. Yani işyerinin kiracıları, ödeyecekleri kira üzerinden vergi keseceklerdir.
- Ancak, gayrimenkulü kiralayan mükellef **basit usulde vergiye tabi** ise; kira ödemesi üzerinden her hangi bir vergi kesintisi yapılmaz. Bu durumda gayrimenkulden elde edilen kira geliri GVK'nun 86-1/d bendinde yer alan **2017 yılı için 1.600 TL'lik (2018 yılı için 1.800 TL)** beyan sınırını aşıyorsa yıllık beyanname ile beyan edilir.



## İŞYERİ KİRALARINDA STOPAJ YOLUYLA VERGİLENDİRME VE BEYAN

➤ Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86 ncı maddesinin 1/c bendi hükmüne göre; **2017 takvim** yılında elde edilen işyeri kira gelirlerinin brüt tutarının **30.000 TL'yi (2018 yılı için 34.000 TL'yi)** aşması halinde, yıllık beyanname verilecek, ancak bu durumda daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler beyanname üzerinden mahsup edilecektir.



## Örnek : Gerçek Gider Usulü

Mükellef Esra KAYA, Adana'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2017 yılında 38.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 15.000 TL'dir.

Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından indiremeyecekler, sadece vergiye tabi hasılatı isabet eden giderleri indirebileceklerdir. Vergiye tabi hasılatı (38.000 – 3.900) isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.



## Örnek : Gerçek Gider Usulü

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}} = \frac{34.100 \text{ TL} \times 15.000 \text{ TL}}{38.000 \text{ TL}} = 13.460,53 \text{ TL}$$

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

<b>Gayrisafi Kira Hasılatı</b>	<b>38.000,00</b>
<b>G.M.S.İ. İstisnası (-)</b>	<b>(-) 3.900,00</b>
<b>Kalan (Vergiye Tabi Hasılat)</b>	<b>34.100,00</b>
<b>İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı</b>	<b>13.460,53</b>
<b>Beyan Edilecek G.M.S.İ.</b>	<b>20.639,47</b>



# 2017 YILINDA ELDE EDİLEN İŞYERİ KİRALARININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TABLO (TL)

## 7061 sayılı Kanun Öncesi Durum ;

Yıllık Kira Geliri (Brüt) (A)	Gelir Vergisi Stopajı (B=A*%20)	Götürü Gider Tutarı (C=A*%25)	Gelir Vergisi Matrahı (D=A-C)	Hesaplanan Vergi (E)	İade Edilecek Vergi (F=B-E)	Ödenecek Vergi (G=E-B)
001-30.000	6.000,00	7.500,00	22.500,00		BEYAN YOK	
30.001,00	6.000,20	7.500,25	22.500,75	3.850,15	2.150,05	-
50.000,00	10.000,00	12.500,00	37.500,00	7.375,00	2.625,00	-
75.000,00	15.000,00	18.750,00	56.250,00	12.437,50	2.562,50	-
100.000,00	20.000,00	25.000,00	75.000,00	17.900,00	2.100,00	-
125.000,00	25.000,00	31.250,00	93.750,00	24.462,50	537,50	-
133.600,00	26.720,00	33.400,00	100.200,00	26.720,00	0,00	-
140.400,00	28.080,00	35.100,00	105.300,00	28.505,00	-	425,00
156.000,00	31.200,00	39.000,00	117.000,00	32.600,00	-	1.400,00
171.600,00	34.320,00	42.900,00	128.700,00	36.695,00	-	2.375,00
200.000,00	40.000,00	50.000,00	150.000,00	44.150,00	-	4.150,00

## 7061 sayılı Kanun Sonrası Durum ;

Yıllık Kira Geliri (Brüt) (A)	Gelir Vergisi Stopajı (B=A*%20)	Götürü Gider Tutarı (C=A*%15)	Gelir Vergisi Matrahı (D=A-C)	Hesaplanan Vergi (E)	İade Edilecek Vergi (F=B-E)	Ödenecek Vergi (G=E-B)
001-30.000	6.000,00	4.500,00	25.500,00		BEYAN YOK	
30.001,00	6.000,20	4.500,15	25.500,85	4.450,17	1.550,03	-
40.000,00	8.000,00	6.000,00	34.000,00	6.430,00	1.570,00	-
50.000,00	10.000,00	7.500,00	42.500,00	8.725,00	1.275,00	-
75.000,00	15.000,00	11.250,00	63.750,00	14.462,50	537,50	-
80.000,00	16.000,00	12.000,00	68.000,00	15.610,00	390,00	-
85.641,00	17.128,20	12.846,15	72.794,85	17.128,20	0,00	-
90.000,00	18.000,00	13.500,00	76.500,00	18.425,00	-	425,00
100.000,00	20.000,00	15.000,00	85.000,00	21.400,00	-	1.400,00
110.000,00	22.000,00	16.500,00	93.500,00	24.375,00	-	2.375,00
133.600,00	26.720,00	20.040,00	113.560,00	31.396,00	-	4.676,00
200.000,00	40.000,00	30.000,00	170.000,00	51.150,00	-	11.150,00





**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ



# **MENKUL SERMAYE İRADI**



# MENKUL SERMAYE İRADI

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar
3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları;
4. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı,
5. Her nevi ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler
6. Her nevi alacak faizleri
7. Mevduat faizleri



8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller;
9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar;
10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;
12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
14. Menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.
15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;
  - a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları, (**%15 Stopaj**)
  - b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.” (**%10 Stopaj**)

16. Bireysel emeklilik sisteminden; (6327 sayılı kanunun 8. maddesiyle değişen ibare, Yürürlük 29.08.2012)

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği **irat tutarı** (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.), **(%15 Stopaj)**

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.), **(%10 Stopaj)**

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.)” **(%5 Stopaj)**



## KAR PAYLARININ VERGİLENDİRİLMESİ ( GVK MD. 22/2 ) :

- 2003 ve sonraki yıllara ilişkin karların dağıtımından elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı, **2017 yılı** için beyan sınırı olan **30.000 TL'yi (2018 yılı için 34.000 TL'yi)** aşarsa beyan edilecek, bir başka deyişle brüt 60.000 TL'ye kadar olan tutarlar beyan dışı olacak,
- Beyannamede hesaplanan şahsi gelir vergisinden kar dağıtan kurum bünyesinde %15 oranında yapılan stopajın tamamı mahsup edilecek,
- Mahsuptan sonra kalan tutar olursa bu tutar, kar payını beyan eden mükellefe red ve iade olunacaktır.



## G.V.K. MD 22/3'E GÖRE KAR PAYLARININ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEK

Bay A'nın ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan (X) Anonim Şirketi'nin 2015 yılı karını dağıtması neticesinde 2017 yılında sırasıyla **brüt 100.000 TL, 334.000 TL veya 500.000 TL** tutarında kar payı (temettü) elde ettiği ve mükellefin başkaca geliri bulunmadığı varsayıldığında mükellefin ödeyeceği veya iade olunacak gelir vergisi aşağıdaki gibi olacaktır. (Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %15 nispetinde stopaja tabi tutulmaktadır.)



# MENKUL SERMAYE İRADI

	I	II	III
<b>Kar Payı Tutarı</b> (60.000 TL' ye Kadar Beyan Dışı)	100.000 TL	334.000 TL	500.000 TL
<b>İstisna Tutarı</b>	50.000 TL (100.000 x ½)	167.000 TL (334.000 x ½)	250.000 TL (500.000 x ½)
<b>Gelir Vergisi Matrahı</b>	50.000 TL	167.000 TL	250.000 TL
<b>Hesaplanan Vergi</b>	10.750 TL	50.100 TL	79.150 TL
<b>Mahsup Edilecek Vergi</b>	15.000 TL (100.000 x %15)	(50.100) TL (334.000 x %15)	(75.000) TL (500.000 x %15)
<b>Ödenecek/İade Edilecek GV</b>	4.250 TL İADE	0 TL	4.150 TL ÖDENECEK



## G.V.K. GEÇİCİ 67. MADDE UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan gelirler yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmez. Söz konusu düzenleme 01/01/2006 - 31/12/2020 tarihleri arasında uygulanacaktır. (Daha önce 31.12.2015 olarak öngörülen süre, 6655 sayılı Kanunlar 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştır.)



## TEVKİFATA TABİ GELİRLER

- Hisse senedi alım-satım kazançları
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,
- Özel finans kurumları gelirleri,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri,
- Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları.



## G.V.K. GEÇİCİ 67. MADDE UYGULAMASI DIŞINDA KALANLAR

Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobond) alım-satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili,

- Hisse senetleri kar payları,
- Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler.
- Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri,
- Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler, tevkifat kapsamında olmayacaktır.





## G.V.K. GEÇİCİ 67. MADDE UYGULAMASI

### DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOLARI FAİZ GELİRLERİ VE ALIM-SATIM KAZANÇLARI ( 01/01/2006 TARİHİNDEN SONRA İHRAÇ EDİLENLER )

Devlet Tahvili ve Hazine Bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları geçici 67 nci madde kapsamında tam mükellefler için %10, dar mükellefler için %0 oranında tevkifata tabi olup beyan edilmezken, 6009 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi 1 numaralı fıkrasında yapılan düzenlemeyi müteakiben, 01.10.2010 tarihinden itibaren 2010/962 sayılı BKK ile tam ve dar mükellefler arasındaki ayırım kaldırılarak her iki mükellefiyet türü için de Geçici 67. madde kapsamında tevkifat oranı %10 olarak belirlenmiştir.



## EUROBOND FAİZ GELİRLERİ VE ALIM-SATIM KAZANÇLARI

Ancak, yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen faiz gelirleri geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat uygulaması dışında olmakla birlikte, GVK 94/7-a maddesine göre %0 oranında tevkifata tabi olduğundan 2017 yılına ilişkin beyan haddini (30.000 TL (2018 yılı için 34.000 TL)) aşması halinde beyan edilecektir.

Eurobond Alım-satım kazancında ise istisna ya da beyan sınırı söz konusu olmayıp maliyet bedeli endekslemesi sonucu kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.



## 01/01/2006 TARİHİNDEN ÖNCE İHRAÇ EDİLEN DEVLET TAHVİLLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

### TAHVİL ALIM-SATIM KAZANÇLARI

- Geçici 67. madde kapsamında tevkifat yok. (geçici 67/9)
- Alım satım kazancının 11.000 TL'lik (2018 yılı için 12.000 TL'lik) kısmı gelir vergisinden istisna. Bu tutarı aşan bir gelir elde edilmesi durumunda aşan kısım vergiye tabi.
- Alım satım kazancının belirlenmesi sırasında bu menkul kıymetlerin maliyet bedellerinin ÜFE'ye göre endekslemeye tabi tutulması mümkündür. Bu endekslemenin yapılabilmesi için endeks farkının % 10'u aşması şartı yoktur.



## FAİZ GELİRLERİ :

- Geçici 67. madde kapsamında tevkifat yok (geçici 67/9)
- Elde edilen faiz gelirin indirim oranı (İndirim oranı=yeniden değerlendirme oranı/Devlet tahvili ve Hazine bonosu bileşik ortalama faiz oranı, 2017 yılı için (%14,47 / %11,18 =) % 129,43)
- Kalan tutar beyan sınırı olan tutarı aşarsa tamamı beyan edilecektir. (Örneğin 2017 yılı için indirim oranı birden (%100'den) büyük olduğu için söz konusu kazançlar beyan edilmeyecektir.)



## MEVDUAT FAİZLERİ

01/01/2006 tarihinden itibaren Yabancı Para / Türk Lirası Mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirleri, söz konusu mevduat hesabı hangi tarihte açılmış olursa olsun, tevkifata tabi olup, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir. Tevkifat uygulamasında gelir sahibinin gerçek/tüzel kişi ya da tam/dar mükellef olmasının veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.



## REPO GELİRLERİ

01/01/2006 tarihinden itibaren vadesi dolan repo işlemlerinden elde edilenler de dahil olmak üzere, 01/01/2006 tarihinden itibaren yapılan repo işlemlerinden elde edilen gelirler tevkifata tabi olup, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir. Tevkifat uygulamasında gelir sahibinin gerçek/tüzel kişi ya da tam/dar mükellef olmasının veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.



## MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANINA İLİŞKİN KAPSAMLI ÖRNEK

Osman ÇIKAR Başkent Vergi Dairesinin mükellefi olup, 2017 yılında elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

**1-** Mükellef, (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından 75.000 ABD Doları karşılığı 250.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından 150.000 TL mevduat faizi, repo hesabından ise 225.000 TL kazanç elde etmiştir. Elde edilen faiz gelirleri ve repo kazancı üzerinden (A) Bankasınca stopaj yapılmıştır.

**2-** Mükellef, (B) Bankasında bir off-shore mevduat hesabı açtırmış olup, bu hesabı dolayısıyla da 15.000 Euro karşılığı 55.000 TL faiz geliri elde etmiştir.



## MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANINA İLİŞKİN KAPSAMLI ÖRNEK

3- Mükellef sahibi olduğu ve 23.08.2005 tarihinde ihraç edilmiş bulunan devlet tahvillerinden vadesinde toplam 400.000 TL faiz geliri elde etmiştir. Bu faiz gelirinin 150.000 TL'lik kısmı döviz cinsinden olan devlet tahvilinden, 250.000 TL'lik kısmı ise TL cinsinden olan devlet tahvilinden elde edilmiştir.

4- Mükellefin sahip olduğu menkul kıymet yatırım fonu katılım belgelerinden ise 2017 yılında 120.000 TL kazanç elde etmiştir.





## MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANINA İLİŞKİN KAPSAMLI ÖRNEK

5- Mükellef, (Z) Limited Şirketinin %40 hisseli ortağı olup 2017 yılı içinde söz konusu şirketin 2015 yılına ilişkin karın dağıtımından, brüt 200.000 TL kar payı elde etmiştir. Kar dağıtımı sırasında (Z) Limited Şirketi 30.000 TL gelir vergisi kesintisi yapmış, dolayısıyla mükellefin eline net 170.000 TL geçmiştir.



## ÇÖZÜM:

1- Mükellefin (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından elde ettiği 75.000 ABD Doları karşılığı 250.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından elde ettiği 150.000 TL mevduat faizi ve 225.000 TL repo kazancı daha önce (A) Bankasınca ödeme yapılırken Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkif suretiyle vergilendirildiğinden, tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalacaktır.

2- Mükellefin, (B) Bankasındaki off-shore mevduat hesabından elde etmiş olduğu 55.000 TL tutarındaki faiz geliri, tevkif suretiyle vergilendirilmediği ve tutarı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde 2017 için belirlenen 1.600 TL'lik beyan sınırını aştığı için tamamı beyana konu edilecektir.



## ÇÖZÜM:

3- Mükellef sahibi olduğu ve 23.08.2005 tarihinde ihraç edilmiş bulunan TL cinsinden Devlet tahvilinden elde ettiği 250.000 TL'lik kısım için indirim oranı uygulamasından yararlanabilecek, döviz cinsinden elde edilen kısım içinse yararlanamayacaktır.

2017 takvim yılı için belirlenen indirim oranı %129,43 olup, indirim oranının birden büyük olması nedeniyle indirim oranı uygulanması sonucunda yıllık beyanname ile beyan edilecek TL cinsinden Devlet tahvili faiz geliri söz konusu olmayacaktır.

Dövizde endeksli Devlet tahvilinden elde edilen faiz geliri GVK'nın 86/1-c maddesinde 2017 yılı için belirtilen 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için elde edilen dövizde endeksli Devlet tahvili faiz gelirin tamamı beyana konu edilecektir.



## ÇÖZÜM:

4- Mükellefin sahip olduğu menkul kıymet yatırım fonu katılım belgelerinden 2017 yılında elde ettiği 120.000 TL tutarındaki kazanç da yine geçici 67. madde uyarınca tevkifata tabi tutulduğu için beyan edilmeyecektir.

5- Mükellefin (X) Limited Şirketinden 2017 yılı içinde elde ettiği 200.000 TL kar payının Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/3. maddesi hükmüne göre yarısı ( $200.000 \times 1/2 =$ ) 100.000 TL vergiden istisna edilmiştir. Bununla birlikte, elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde bu kâr payı üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamı yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.



## ÇÖZÜM:

<b>1- Off- Shore Faiz Gelir</b>	<b>55.000,00</b>
<b>2- Dövizle Endeksli Devlet Tahvili Faizi</b>	<b>150.000,00</b>
<b>3- Limited Şirket Kar Payı ( 1/2 istisna sonrası)</b>	<b>100.000,00</b>
<b>4- Gelir Vergisi Matrahı</b>	<b>305.000,00</b>
<b>5- Hesaplanan Gelir Vergisi</b>	<b>98.400,00</b>
<b>6- Mahsup Edilecek Vergi (Kar Payı Stopajı)</b>	<b>30.000,00</b>
<b>7- Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>68.400,00</b>



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ



**DİĞER  
KAZANÇ  
VE  
İRATLAR**



# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

1. İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.
2. 70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.
5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.



# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

6. İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, **2017 yılı için 11.000 TL'si (2018 yılı için 12.000 TL'si)** gelir vergisinden müstesnadır.





## HİSSE SENEDİ ALIM-SATIM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ :

- Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların elde ettiği hisse senetleri alım-satım kazançları geçici 67 nci madde kapsamında %10 oranında tevkifata tabi iken 2009/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile stopaj oranı 14/11/2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 0 olarak yeniden belirlenmiştir.
- Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler tevkifata tabi olmayacağı gibi bu gelirler için Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 80 nci maddesi de uygulanmayacağından değer artış kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi de söz konusu olmayacak.



# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

## 01/01/2006 TARİHİNDEN ÖNCE İKTİSAP EDİLENLERİN VERGİLENDİRİLMESİ :

01/01/2006 tarihinden önce iktisap edilen hisse senetleri alım-satım kazançları için geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat yapılması söz konusu değildir. Bu gelirler 31/12/2005 tarihinde geçerli olan mevzuat hükümlerine göre vergilendirileceğinden ve bu tarihten önce iktisap edilen hisse senetleri için 1 yıllık süre çoktan aşılmış olduğundan elde edilen kazanç ne olursa olsun beyan dışı kalacaktır.



# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

## SERMAYE ARTIRIMLARI DOLAYISIYLA SAHİP OLUNAN HİSSE SENETLERİNİN MALİYET BEDELİ ( 232 NOLU GVK GNL. TBLĞ.)

**Şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde,**

Bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımını dolayısıyla alınan hisse senetlerinin maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin, sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir.



# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

## SERMAYE ARTIRIMLARI DOLAYISIYLA SAHİP OLUNAN HİSSE SENETLERİNİN MALİYET BEDELİ ( 232 NOLU GVK GNL. TBLĞ.)

**Örnek:** Bay (A) 3.2.2016 tarihinde 1.000 adet (B) A.Ş.'nin hisse senedini toplam 45.000.000 TL bedel ödemek suretiyle satın almıştır. (B) A.Ş. 9.3.2016 tarihinde tamamı sermaye yedeklerinden karşılanmak suretiyle %50 oranında sermaye artırımına gitmiştir. Bay (A) 'ya bu işlem dolayısıyla 500 adet hisse senedi verilmiştir.

Bu durumda Bay (A)'nın sermaye artırımını sonrasında sahip olduğu her bir hisse senedinin maliyet bedeli ödenen 45.000.000 TL bedelin toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle  $(45.000.000:1.500=)$  30.000 TL olarak belirlenecektir.



# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

## SERMAYE ARTIRIMLARI DOLAYISIYLA SAHİP OLUNAN HİSSE SENETLERİNİN MALİYET BEDELİ ( 232 NOLU GVK GNL. TBLĞ.)

**Şirketler tarafından nakit olarak sermaye artırımına gidildiği durumlarda**, hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetleri yönünden de maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli ile yeni alınan hisse senetleri için ödenen bedelin toplamının sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır

## SERMAYE ARTIRIMLARI DOLAYISIYLA SAHİP OLUNAN HİSSE SENETLERİNİN MALİYET BEDELİ ( 232 NOLU GVK GNL. TBLĞ.)

Kar yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde, bu işlem dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedeli ile yeni alınan hisse senetlerinin itibari değerleri toplamının sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle hesaplanacaktır.

**Örnek:** Bay (A) 3.2.2016 tarihinde nominal bedeli 1.000 TL olan (B) A.Ş. hisse senetlerinden 15.000.0000 TL bedel ödemek suretiyle 1.000 adet almıştır. (B) A.Ş. 19.2.2016 tarihinde tamamı kar yedeklerinden karşılanmak üzere %50 oranında sermaye artırımına gitmiştir. Bay (A)'ya bu işlem dolayısıyla 500 adet hisse senedi verilmiştir.



## GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDA DEĞER ARTIŞI KAZANCI

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinin 6 numaralı bendinde, bir ivaz karşılığı iktisap edilen ve aynı kanunun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak **beş** yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olacağı belirtilmiştir. Buna göre;

Bu hükümler karşısında ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak **beş** yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergilendirilmeyecektir.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde de **maliyet bedeli endekslemesi** yapılabilecek ve **2017 yılı için 11.000 TL'si (2018 yılı için 12.000 TL'si)** istisnadan yararlanılabilecektir.



# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

## GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDA DEĞER ARTIŞI KAZANCI

**Örneğin;** Fatih Bey 24.08.2014'de 200.000 TL'ye satın almış olduğu bir arsayı 18.11.2017'de 500.000 TL' ye satmıştır.

Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Temmuz 2017'de kümülatif Yİ-ÜFE 234,79 iken, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Ekim 2017'de Yİ-ÜFE 306,04'tür. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.

$$((306,04-234,79) / 234,79 = \%30,35)$$

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

$$200.000 + (200.000 \times \%30,35) = 260.700 \text{ TL olarak dikkate alınacaktır.}$$





# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

## GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDA DEĞER ARTIŞI KAZANCI

Buna göre Fatih bey, satmış olduğu apartman dairesinden dolayı (500.000 – 260.700 =) 239.300 TL tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazançta 11.000 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak 228.300 TL'ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2017 yılı için ödeyeceği gelir vergisi 71.555 TL olarak hesaplanacaktır.

## **Arsa Karşılığı Teslim Alınan Dairelerin Satışının Vergilendirilmesi:**

Kat karşılığı inşaat yapımı sözleşmesi neticesinde iktisap edilen birden çok daireden oluşan taşınmazların iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde aynı kişiye bir seferde satılması halinde söz konusu gayrimenkullerin elden çıkarılması neticesinde elde edilecek kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Diğer taraftan, bahse konu dairelerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda, yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilecek gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekeceği de tabiidir.

<sup>1</sup> Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-GVK 40-2/4-32 sayılı özelgesi.

<sup>2</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-1184 sayılı özelgesi.



# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

Elden Çıkarma İşlemi Olmadan, Arazinin Parsellenerek Arsa Vasfını Kazanması Halinde, Vasıf Değişikliği Nedeniyle Kıymetinde Oluşan Değer Farkının Gelir Vergisine Tabi Olup Olmayacağı:<sup>[1]</sup>

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesi olup, **arazinin parsellenerek arsaya dönüştürülmesi** sonucu herhangi bir gelir elde edilmediğinden, sadece kıymetindeki artış nedeniyle gelir vergisine tabi olmayacaktır.

Ancak arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde parsellenmiş olması ve bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılması halinde elde edilecek kazanç ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

<sup>[1]</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-653 sayılı özelgesi.



# DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR

## Limited Şirketten Anonim Şirkete Dönüşen Şirkette Nevi Değişikliği Nedeniyle Ortaklara Verilen Hisse Senetlerinin İlk İktisap Tarihi:<sup>[1]</sup>

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu açısından şirketlerde nev'i değişikliği devir hükmünde olup, limited şirketin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında anonim şirkete dönüşmesi halinde, devir nedeniyle münfesi olan limited şirket ortaklarına verilen hisse senetlerinin ilk iktisap tarihi olarak nev'i değiştiren limited şirketin sermayesine iştirak edilen tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

<sup>[1]</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-Mük.80-16-140 sayılı özelgesi.



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

# TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ ZORUNLU OLAN GELİRLER

Kazanç Elde Etmemiş Olsalar Dahi Yıllık Beyanname Vermek Zorunda Olanlar  
Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre ;

- Ticari Kazanç ( Basit Usul Dahil )
- Gerçek Usulde Tespit Edilen Zirai Kazanç
- Serbest Meslek Kazancı Sahipleri

Kazanç elde etmemiş olsalar dahi yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

Ticari, gerçek usulde zirai ve mesleki kazanç dışındaki gelir unsurlarından ise belirlenmiş istisna tutarının üzerinde gelir elde edilmesi durumunda beyana konu edilecektir.



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2017 yılı için 30.000 TL'yi (2018 yılı için 34.000 TL'yi)) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2017 yılı için 30.000 TL'yi (2018 yılı için 34.000 TL'yi)) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, **menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları**,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı (2017 yılı için) 1.600 TL'yi (2018 yılı için 1.800 TL'yi) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan **menkul ve gayrimenkul sermaye iratları**.





# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

**Örnek 1 :** Nuray hanım üç ayrı şirkette yönetim kurulu üyesi olup, 2017 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir. Ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

<b>Birinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>90.000</b>
<b>İkinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>25.000</b>
<b>Üçüncü İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>15.000</b>
<b>Konut Kira Hasılatı</b>	<b>13.900</b>

# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

Nuray Hanım, birden fazla işverenden aldığı ücret gelirinin yanı sıra mesken geliri elde etmiştir. Beyanname verilip verilmeyeceği diğer gelir unsurlarından bağımsız olarak öncelikle ücret gelirleri dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Ücret gelirleri ile ilgili olarak birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için birinci işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı (130.000 TL) beyan edilecektir.

Ayrıca Nuray Hanım 2017 yılında elde ettiği gelir toplamı 143.900 TL ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan 110.000 TL'yi aştığından konut kira gelirinden 3.900 TL'lik istisna tutarı düşemeyecek ve 143.900 TL'nin tamamını beyannameye dahil edecektir.

# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

**Örnek 2:** Erhan beyin 2017 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

<b>Birinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>100.000</b>
<b>İkinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>22.000</b>
<b>Konut Kira Hasılatı</b>	<b>12.900</b>
<b>İşyeri Kira Hasılatı (Brüt)</b>	<b>24.000</b>

# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

İkinci işverenden alınan ücret, 30.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Ayrıca mükellefin 2017 yılında elde ettiği gelir toplamı 158.900 TL ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan 110.000 TL'yi aştığından konut kira gelirinden 3.900 TL'lik istisna tutarı düşemeyecektir.

Diğer taraftan konut kirası ile işyeri kira geliri toplamı olan (12.900 + 24.000) 36.900 TL, 30.000 TL'lik beyan haddini aştığından, tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira geliri de konut kira geliri ile birlikte beyan edilecek; hesaplanan vergiden tevkif yoluyla alınan vergiler mahsup edilecektir.



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

**Örnek 3:** Tuncer bey, 2017 yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri, mevduat faizi ile birlikte konut kira geliri elde etmiştir.

<b>İşyeri Kira Geliri (Brüt)</b>	<b>17.000</b>
<b>Konut Kira Geliri</b>	<b>15.000</b>
<b>Mevduat Faizi</b>	<b>210.000</b>



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

Mevduat faizi geliri, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulduğu için tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

6322 sayılı Kanunun 5. maddesi ile **1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen hasıllata uygulanmak üzere**; Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklikle; “istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı **tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (110.000 TL) aşanlar**” 3.900 TL'lik mesken kira istisnasından yararlanamayacağından, mesken kira gelirinin tamamı istisna uygulanmaksızın beyana konu edilecektir.

Konut kirası ile işyeri kira geliri toplamı (17.000 + 15.000 = 32.000 TL) 30.000 TL'lik beyan haddini aştığından, konut kira geliri için verilmek zorunda olan gelir vergisi beyannamesine tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira gelirleri de dâhil edilecektir.



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

**Örnek 4:** Osman bey 2017 yılında avukatlık faaliyeti dolayısıyla 150.000 TL serbest meslek kazancı, bunun yanı sıra işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden brüt 4.900 TL kira hasılatı elde etmiştir.

<b>Serbest Meslek Kazancı</b>	<b>150.000</b>
<b>İşyeri Kira Geliri (Brüt)</b>	<b>4.900</b>



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

Örnek 5: Gülay hanımın 2017 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

<b>Mesken Kira Hasılatı</b>	<b>12.000 TL</b>
<b>Birinci İşveren Ücret Geliri</b>	<b>40.000 TL</b>
<b>İkinci İşveren Ücret Geliri</b>	<b>25.000 TL</b>
<b>Gayrimenkul Satışından Doğan Değer Artış Kazancı</b>	<b>60.000 TL</b>





# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

Her ne kadar 2017 yılı bakımından gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancının 11.000 TL'si Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da, mesken kira gelirin istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde bu tutarın tamamı dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamının, (12.000 + 40.000 + 25.000 + 60.000 = 137.000 TL) 2017 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (110.000 TL) aşması nedeniyle, 12.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

**Örnek 6:** Erkan bey 2017 yılında Ankara'da market işletmekte olup, bu faaliyetinden 15.000 TL ticari kazanç, bunun yanı sıra basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 1.500 TL kira hasılatı, gerçek usulde vergiye tabi bir başka kişiye işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 12.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Erkan beyin ayrıca ticari işletmesine dahil olmayıp kendi adına kayıtlı ve 11.10.2016 tarihinde ihraç olunan Hazine bonosundan 200.000 TL brüt faiz geliri, BİST'te kayıtlı hisse senetlerinin aracı kurum vasıtasıyla iktisabından 6 ay sonra satışından ise 120.000 TL alım-satım kazancı oluşmuştur.



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

<b>Ticari Kazanç</b>	<b>15.000</b>
<b>İşyeri Kira Geliri (Stopaj Öncesi (Brüt))</b>	<b>12.000</b>
<b>İşyeri Kira Geliri (Basit Usuldeki Mükelleften)</b>	<b>1.500</b>
<b>Hazine Bonosu Faiz Geliri</b>	<b>200.000</b>
<b>Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı</b>	<b>120.000</b>



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

Örneğimizde Erkan bey ticari kazancı dolayısıyla her hal ve takdirde yıllık beyanname verecektir. Diğer gelir unsurları değerlendirildiğinde ise;

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç olunan **Hazine bonosundan elde ettiği faiz geliri** %10 oranında, BİST'te kayıtlı **hisse senetlerinin** aracı kurum vasıtasıyla iktisabından 6 ay sonra satışından elde edilen 120.000 TL alım-satım kazancı ise GVK'nun geçici 67. Maddesi hükmü çerçevesinde %0 oranında da olsa tevkifata tabi bulunduğundan aynı maddede yer alan düzenleme çerçevesinde tutarı ne olursa beyan dışı kalacaktır.



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

Diğer taraftan basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkulünden elde edilen 1.500 TL kira hasılatı tevkifata ve istisnaya tabi bulunmadığından ve 2017 yılı için belirlenen 1.600 TL'lik beyan sınırını aşmadığından GVK'nun 86/1-d Maddesi hükmü çerçevesinde beyan edilmeyecektir.

Son olarak Erkan beyin ticari kazancı ile stopaja tabi tutulan işyeri kira hasılatının toplamı (15.000 + 12.000 = 27.000 TL) 30.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından ticari kazanç nedeniyle vermek zorunda olduğu beyannameye işyeri kira gelirini dâhil etmeyecek, bir başka deyişle Erkan beyin 2017 yılı gelir vergisi matrahı ticari kazanç tutarı olan 15.000 TL ile sınırlı kalacaktır.

# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

**Örnek 7:** Doktor Mahmut ÖZCAN, Özel Ankara Hastanesinde çalışmaktadır. Aynı zamanda Sıhhiye’de bulunan muayenehanesinde serbest meslek faaliyetini icra etmektedir.

2017 yılında elde etmiş olduğu gelirleri

Ücret Geliri (Tevkifata Tabi Tutulmuş)	250.000 TL
Serbest Meslek Kazancı	70.000 TL
Mevduat Faiz Geliri (Türkiye’de Bulunan A Bankasından Elde Edilen)	450.000 TL
Gayrimenkul Sermaye İradı (Basit Usule Tabi Mükellefe Kiraya Verilen İşyerinden)	1.500 TL
Bireysel Emeklilik Firmasınınca 3 yıl ödenen Katkı Payı Sonrası Sistemden Çıkılması Nedeniyle Ödenen Net Tutar	8.500 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>780.000 TL</b>

# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## AÇIKLAMALAR VE ÇÖZÜM:

Mükellef Mahmut ÖZCAN Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 inci maddesi gereği serbest meslek kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır.

Elde edilen gelir unsurları tek tek irdelendiğinde beyannameye dâhil edilmeyecek kazanç ve iratlar ise şunlardır:

**a)** Mükellef ücret gelirinin tamamını tek işverenden elde etmiş ve bu tutarın tamamı tevkifata tabi tutulmuştur. Bu durumda ücret geliri tutarına bakılmaksızın Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b maddesi gereğince verilecek beyannameye dâhil edilmeyecektir.

**b)** Mükellef tarafından Türkiye'de tam mükellef (A) Bankasından elde edilen mevduat faizleri de Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67'nci maddesine göre tevkifata tabi olduğundan tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalacaktır.



## YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

c) Basit usulde mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen 1.500 TL tutarındaki gayrimenkul sermaye iradı daha önce tevkifata ve istisnaya konu olmadığından ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendinde 2017 yılı için belirlenen 1.600 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

d) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/16-a bendi uyarınca, bireysel emeklilik sisteminden 10 yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlara yapılan ödemeler menkul sermaye iradı olarak belirlenmiş olup, aynı kanunun 94/16-a bendine göre de tevkifata tabidir. Ayrıca, GVK'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86/1-a maddesine göre de, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda da beyannameye dahil edilmeyecektir.





# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

**Örnek 8** : Avukat Ahmet beyin 2017 yılı içinde elde etmiş olduğu serbest meslek kazancının yanı sıra tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri ile yine tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

<b>Serbest Meslek Kazancı</b>	<b>75.000</b>
<b>Birinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>90.000</b>
<b>İkinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>26.000</b>
<b>İşyeri Kira Hasılatı (Brüt)</b>	<b>25.000</b>



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

**Örnek 8 :** Avukat Ahmet beyin 2017 yılı içinde elde etmiş olduğu serbest Mükellef elde etmiş olduğu serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka beyanname vermek zorundadır.

Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri 30.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri tutarının toplamı olan 100.000 TL, 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, işyeri kira geliri beyannameye dahil edilecektir.



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

### ÖRNEK 9:

Beyin cerrahı Dr. Bayan (C)'nin mesleki faaliyetinin yanı sıra iki farklı özel hastanede yaptığı ameliyatlara nedeniyle tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri de bulunmaktadır.

➤ Serbest Meslek Faaliyet Zararı	44.000 TL
➤ (X) Hastanesinden alınan ücret	36.000 TL
➤ (Y) Hastanesinden alınan ücret	20.000 TL



# YILLIK BEYAN VE TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

## TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

Mükellef serbest meslek faaliyeti nedeniyle mutlaka yıllık beyanname verecektir. Diğer taraftan 16 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin 3.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde; birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir.

Bu örnekte düşük ücret geliri elde ettiği hastaneyi birinci işveren olarak kabul ettiğinde ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ücret gelirlerini de beyannameye dahil ederek, bu gelirlerinden serbest meslek faaliyetinden doğan zararı mahsup edebilecek, bu şekilde ücret gelirlerinden yapılan stopajın önemli bir kısmını iade alabilecektir.



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

# İNDİRİMLER



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

TABLO - 2

GELİR BİLDİRİMİ

GELİR UNSURLARI	ZARAR		KAR	
	(Türk Lirası)	(Kı)	(Türk Lirası)	(Kı)
17 Ticari Kazançlar				17
18 Zıral Kazançlar				18
19 Serbest Meslek Kazançları				19
20 Ücretler				20
21 Gayrimenkul Sermaye İratları				21
22 Menkul Sermaye İratları				22
23 Diğer Kazanç ve İratlar				23
24 TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)				24
25 ZARAR				25
26 KAR				26
27 Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı				27
28 Şahıs Sigorta Primleri (GVK 89/1)				28
29 Eğitim ve Sağlık Harcamaları (GVK 89/2)				29
30 Bağış ve Yardımlar (GVK 89/4)				30

(\*) T.C. Vatandaşlığı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası, yabancı kimlik numarası bulunan yabancı gerçek kişilerde yabancı kimlik numarası yazılacaktır.

(\*\*) SSK, Bağ-Kur, Emeklilik Sandığı veya Kanunla kurulan diğer sandıklara bağlı olanlar bu Sosyal Güvenlik Kurumu Sicil numarasını (Emekliler Tahsis Numarasını) yazacaklardır.

Bu Beyanname mavi veya siyah tükenmez kalem ile okunaklı büyük harflerle veya bilgisayar ortamında doldurulacaktır.





# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

TABLO - 3

## VERGİ BİLDİRİMİ

	( Türk Lirası)	(Kf)	( Türk Lirası)	(Kf)
49 Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (47)				49
50 KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında Hesaplanan İndirimli Gelir Vergisi				50
51 KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamı Dışında Hesaplanan Gelir Vergisi				51
52 Hesaplanan Gelir Vergisi (50 + 51) (*)				52
53 Hesaplanan Vergi İndirimi Tutar (GVK Mükerrer Madde 121) (**)				53
54 Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler (***)				54
55 Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler(****)				55
56 Geçici Vergiler				56
57 Asgari Geçim İndirimi (GVK 95.madde kapsamında ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.) (*****)				57
58 Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (54+55+56+57)				58
59 Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (52 - 58)				59
60 Vergi İndiriminin Mahsubundan Sonra Kalan Tutar (59 - 53)				60
61 İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (58- 52) (Bu Tutar 55 + 56'nın Toplamını Geçemez.)				61
62 İadesi Gereken Gelir Vergisi (61 - 56)				62
63 İadesi Gereken Geçici Vergi (61 - 62)				63
64 Kalan Vergi İndirimi Tutar (53-59) (*****)				64
65 Ödenmesi Gereken Damga Vergisi				65





# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 1- HAYAT SİGORTASI VE DİĞER ŞAHİS SİGORTA PRİMLERİ

*Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri*

Bu değişikliklerden en önemlisi; **01/01/2013** tarihinden itibaren, yıllık beyanname veren mükellefler için vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının hiçbir şekilde indirim konusu yapılamayacak olmasıdır.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 2- BAĞ- KUR PRİMLERİ

- Eski Bağ-kur kanunu kapsamındaki kişilerin hak ve yükümlülükleri 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinde yeniden düzenlenmiştir.
- Anılan Kanun'un 88. maddesinde SGK'ya ödenen primlerin gider olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır.
- Ancak, özellikle ortaklık şeklindeki işletmelerde gider kaydı sorun yaratabilmektedir. Bu nedenle beyannamede indirim yöntemi kullanılmaktadır (GVK GT.110).
- Bu indirimde, %5 veya %10'luk sınır söz konusu değildir. Kar tutarı kadar Bağ-Kur indirimi yapılabilir.
- Serbest meslek erbabının ödemiş oldukları Bağ-Kur primlerini Gelir Vergisi Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak da, mesleki kazançlarının tespitinde hasılattan indirme imkanları mevcuttur.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 2- BAĞ- KUR PRİMLERİ ( ÖZELGELER )

- Geçmiş Dönemlere Ait Bağ-kur Prim Ödemeleri Hangi Yıla Ait Olduğuna Bakılmaksızın Gelirin Elde Edildiği Yılda Ödenmiş Olduğunun Tevsik Edilmesi Kaydıyla Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilir. (Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.01-3.2010.7.GVK.89.Md.-2 sayılı özelgesi.)
- Gayrimenkul kira geliri ve ücret gelirleri için vereceğiniz yıllık beyannamede, ödediğiniz Bağ-Kur primlerinizi indirim konusu yapmanız mümkün değildir. (İstanbul VDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-89/1 sayılı özelgesi-GGM'nin 16821 sayılı özelgesi).



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 2- BAĞ- KUR PRİMLERİ ( ÖZELGELER )

➤Sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden yıllık beyanname veren mükelleflerce, 5510 sayılı Kanuna göre **isteğe bağlı olarak sigorta primi** ödenilen Sosyal Güvenlik Kurumunun, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci bendinde belirtilen sigorta şirketi niteliğinde olmaması ve sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellef olunması nedenleriyle, bu kuruma ödenilen **isteğe bağlı sigorta primlerinin** gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. **(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-89-3-511 sayılı özelgesi.)**



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 2- BAĞ- KUR PRİMLERİ ( ÖZELGELER )

- Gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, limited şirket ortağı olarak ödenilen sosyal güvenlik primlerinin tamamının, Şirketten elde edilen kâr payları nedeniyle beyan edilen **menkul sermaye iradından** indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, gelirin yeterli olmaması nedeniyle indirilemeyen sosyal güvenlik primlerinin, sonraki yıl gelirinden indirilmesi mümkün değildir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1424 sayılı özelgesi)
- Bağ-Kur'a eş adına ödenen primlerin, serbest meslek kazancı nedeniyle beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. (Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-751-38 sayılı özelgesi.)



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 2- BAĞ- KUR PRİMLERİ ( ÖZELGELER )

➤ **110 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde**, Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak ödedikleri sosyal sigorta primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, **diledikleri takdirde** Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır.

Öte yandan, söz konusu primlerin serbest meslek kazanç defterine gider yazılmayıp, beyanname üzerinde indirimin tercih edildiği durumda beyan edilen mesleki kazancın yetersiz olması veya dönem sonucunun zarar olması halinde müteakip yıllarda devreden geçmiş yıl zararı olarak indirilmesi mümkün değildir. **(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi)**



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 3- ENGELLİLİK İNDİRİMİ

- Engellilik indiriminden özürlü hizmet erbabının yanı sıra, bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunması halinde bu kişilerde ayrıca yararlanılabileceklerdir.
- Ayrıca, engelli serbest meslek erbabının yanı sıra, serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunması halinde de bu kişiler ayrıca yararlanabileceklerdir.
- Basit usulde ticari kazanç sahipleri ise engellilik indiriminden bizzat kendileri özürlü olmaları durumunda yararlanabilecek, bakmakla yükümlü olduğu kimseler engelli olsa dahi bunlar için yararlanamayacaktır.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 3- ENGELLİLİK İNDİRİMİ

**Engellilik indirimi tutarları şunlardır:**

	<u>2017 Yılı</u>	<u>2018 Yılı</u>
- Birinci derece engelliler için	900 TL	1.000 TL
- İkinci derece engelliler için	470 TL	530 TL
- Üçüncü derece engelliler için	210 TL	240 TL





# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 4- ÖZEL EĞİTİM VE SAĞLIK GİDERLERİ

Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına için yaptığı eğitim ve sağlık harcamaları aşağıdaki şartlarla beyannamede indirim konusu yapılabilir.

- Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması,
- Türkiye'de yapılması ve
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## ÖZEL EĞİTİM GİDERLERİ ( MUKTEZALAR )

- **Okul forma ve ayakkabı harcamalarının**, ilgili ilköğretim kurumu bünyesinde öğrencilerine kullanımı zorunlu kılınmış ihtiyaç kalemleri arasında olduğunun, anılan kurumdan alınan belge ile tevsik edilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (2) numaralı bendi çerçevesinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1398 sayılı özelgesi.)
- Eğitim kurumları ile yapılan sözleşmeler uyarınca bu kurumlarda öğrencilere **yemek hizmeti** veren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu hizmetlerinin eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu yemek hizmetine ilişkin harcamalar eğitim gideri olarak kabul edilemez. (Ankara VDB'nin 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-11-451 sayılı özelgesi.)



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## ÖZEL EĞİTİM GİDERLERİ ( MUKTEZALAR )

- Çocuğunuzun evden okula gidiş gelişi için servis şirketine ödenen paralar ile okula ödenen yemek paraları bu kapsamda değerlendirilir ve beyannamede indirim konusu yapılabilir. (İVDB'nin B.07.1.GİB. 4.34.16.01/ GVK-89-12415 sayılı özelgeleri).
- Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakıf üniversitesinde okuyan çocuğın eğitim giderleri beyannamede indirim konusu yapılamaz. (İVDB'nin 12393 sayılı özelgesi).
- Mükellefin bakmakla yükümlü olduğu ve üniversitede okuyan özel öğrenci yurduna yapılan ödemeler, bu kapsamda değerlendirilir (GGM'nin 23898 sayılı özelgesi)



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## ÖZEL SAĞLIK GİDERLERİ ( MUKTEZALAR )

➤ Mükellefin eşinin **doğum** yapması nedeniyle yapılan sağlık harcamaları, anılan maddede belirtilen şartların topluca mevcut olması halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirilebilecektir. Mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan KDV, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilememektedir. Bu nedenle, harcama toplamının KDV dahil bedel olarak kabul edilmesi gerekmektedir (GİB'in 046765 sayılı özelgesi).



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## ÖZEL SAĞLIK GİDERLERİ ( MUKTEZALAR )

➤ **Tüp Bebek Tedavisi** Nedeniyle Yapılan Harcamaların Sağlık Harcaması Olarak İndirim Konusu Yapılması mümkündür. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.03.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-1-216 sayılı özelgesi)

➤ **Eşe ait sağlık harcamalarının** öncelikle kendisi tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmayacak şekilde indirim konusu edilmesi gerekmekte olup, söz konusu sağlık harcamalarının **bu indirimden arta kalan kısmının da diğer eş tarafından** gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacak şekilde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

( İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-571 sayılı özelgesi.)



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## ÖZEL SAĞLIK GİDERLERİ ( MUKTEZALAR )

➤ Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesine istinaden beyan edilen gelirden indirim konusu yapılacak sağlık harcamalarının gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilebilen bir sağlık harcaması olması gerektiğinden, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından emekli maaşlarından yapılan **SUT reçete kesintisi ile muayene iştirak kesinti tutarlarının** bu kapsamda yapılmış bir sağlık harcaması olarak nitelendirilmesi söz konusu olmayacaktır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-6-139 sayılı özelgesi.)



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## ÖZEL SAĞLIK GİDERLERİ ( MUKTEZALAR )

- Eğitim ve sağlık harcamalarının kanunla belirlenen kısmının yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirilebilmesi mükelleflere kanunla tanınmış bir haktır. **Bu hakkın hata sonucu kullanılmamış olması hiç kullanılamayacağı anlamını taşımamaktadır.** Dolayısıyla şartların sağlanması halinde ilgili yıllar için verilecek **düzeltilme beyannameleri ile indirim konusu yapabilmemiz mümkün bulunmaktadır.**
- (İst. Defterdarlığı'nın 11483 sayılı özelgesi).



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## ÖZEL SAĞLIK GİDERLERİ ( MUKTEZALAR )

➤ Tansiyon ölçme cihazı ve kan şekeri ölçme cihazı nedeniyle yapılan harcamalar sağlık harcaması olarak kabul edilecek olup, güneş kremleri ve vitaminler için yapılan harcamalar ise söz konusu krem ve vitaminlerin Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğlerinde belirtilen tedavilerde kullanılmak üzere reçetelendirilmesi şartıyla, söz konusu Tebliğlerin ekinde yer alan listelerde yer alan fiyatlarla sınırlı olmak üzere sağlık harcaması olarak dikkate alınabilecektir.

➤ (Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2013 tarih ve 13649056-120[89-2013/ÖZE-07]-74 özelgesi.)





# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 5- SPONSORLUK HARCAMALARI

- amatör spor dalları için tamamı,
- profesyonel spor dalları için % 50'si yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin adlarının anılması koşuluyla,

1. Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
2. Sporcuların iaşe, seyahat ve ikamet giderleri,
3. Spor malzemesi bedeli,
4. GSGM'nin uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
5. Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
6. Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 6- AR-GE İNDİRİMİ

6728 sayılı Kanununun 58 ve 60. maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere Gelir Vergisi Kanununda yer alan Ar-Ge indirimi müessesesi yürürlükten kaldırılmış ve 5746 sayılı Kanuna “Diğer teşvik unsurları” başlıklı 3/A maddesi eklenmiştir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11)’inde 09.08.2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili olarak 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin Ar-Ge indiriminden yararlanabilecekleri belirtilmiştir.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 6- AR-GE İNDİRİMİ

Buna göre **09.08.2016** tarihinden önceki başvurulara konu olup mükelleflerin işletmeleri bünyesinde **münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları** yapan mükelleflerin, bu kapsamda yapmış oldukları harcamalarının **% 100' ünü** aynı yıl kazancını beyan ettikleri gelir vergisi beyannamesinde “Ar-Ge indirimi” adı altında indirim konusu yapabileceklerdir. Giderlerin doğrudan Ar-Ge faaliyetlerine ait olması şarttır.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 7- YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLAR

Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının, her yıl o ülke mevzuatına göre **denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı** halinde mahsup edilebilecektir.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur.

**Türkiye'de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.**



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 8- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ

Mükellefler yapmış oldukları bağış ve yardımları aşağıdaki şartlar dahilinde indirim konusu yapabilirler.

- Bağış ve yardım, kanunda belirtilen kuruluşlara yapılmış olmalıdır. (Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri ve belediyeler, Köyler, Kamu yararına çalışan dernekler (404 adet), Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar. (253 adet) )
- Bağış ve yardım, makbuz karşılığında yapılmış olmalıdır.
- Bağış ve yardım, karşılıksız olarak yapılmış bir ödemeyi ifade eder. Bir karşılık bulunduğu, ödeme bağış veya yardım olmaktan çıkar.
- Bağış ve yardım, nakden veya aynen yapılabilir.
- Genel olarak bağış ve yardımın matrahtan indirimi, o yıla ait beyana tabi gelirin **yüzde beşi** ile sınırlandırılmıştır. (**Kalkınmada Öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için % 10** )



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## BAĞIŞ İNDİRİMİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

- Yapılan bağış ve yardımların bağışın yapıldığı yıla ilişkin olarak beyan edilecek gelirden indirilmesi gerekir.
- Zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.
- Yapılan bağış ve yardım tutarının dönem içinde gider yazılması mümkün değildir.
- Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## BEYAN EDİLEN GELİRİN % 5'İ İLE SINIRLI OLMAKSIZIN İNDİRİLEBİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR.

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmış olması koşuluyla aşağıda sayılan yerlere yapılan bağış ve yardımların tamamı (beyan edilen gelir tutarının tamamına kadar olan kısmı) indirim konusu yapılabilecektir.

- 1- Okul,
- 2- Sağlık tesisi
- 3- 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu
- 4- Çocuk yuvası
- 5- Yetiştirme yurdu
- 6- Huzurevi,
- 7- Bakım ve rehabilitasyon merkezi
- 8- İbadethaneler ve yaygın din eğitimi veren kurumlar
- 9- Gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kampları



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## BEYAN EDİLEN GELİRİN % 5'İ İLE SINIRLI OLMAKSIZIN İNDİRİLEBİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR.

- 10) Fakirlere yardım amacıyla **gıda bankacılığı** faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, giyecek, yakacak ve temizlik maddelerinin maliyet bedelinin tamamı
- 11) **Kültürel mirasımızın** korunması, yaşatılması ve geliştirilmesi maksadıyla yapılacak olan bağış ve yardımlarında tamamı beyan edilen gelirden indirilebilecektir.
- 12) İktisadi işletmeleri hariç **Türkiye Kızılay Derneğine** makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı,
- 13) İktisadi işletmeleri hariç **Türkiye Yeşilay Cemiyetine** makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- 14) Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan aynı ve nakdî bağışların tamamı.*(6552 sayılı Kanunun 92. maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 11.09.2014)*





# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## DİĞER KANUNLARA GÖRE TAMAMI İNDİRİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR

- Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara ilişkin 7269 sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan **nakdi bağışların** tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan **ayni/nakdi** bağışlar
- YÖK'na göre üniversitelere ve İleri teknoloji Enstitüsüne makbuz karşılığı yapılan **nakdi bağışlar** ile vakıf üniversitelerine yapılan **bağış ve yardımlar**
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Kanununa göre yapılan **bağış ve yardımların** tamamı



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## DİĞER KANUNLARA GÖRE TAMAMI İNDİRİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR

- Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluđu Hakkındaki Kanuna göre yapılan **nakdi bağışlar**
- Sosyal Hizmetler ve Ç.E.K. Kanununa göre yapılan **nakdi bağışlar**
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan **ayni/nakdi bağışlar**
- TSK Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan **ayni/nakdi bağışlar**
- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan **ayni/nakdi bağışlar**
- İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan **nakdi bağışlar**



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 9. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU İNDİRİMİ

6322 sayılı kanununun 15. maddesiyle eklenen ve 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren “Girişim sermayesi fonu” başlıklı VUK 325/A maddesine göre, **Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla**, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin **%10’unu ve öz sermayenin %20’sini aşamaz.**

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar **pasifte geçici bir hesapta tutulur.** Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 9. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU İNDİRİMİ

6322 sayılı kanununun 15. maddesiyle eklenen ve 15.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren kanunla; Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.

Gelir vergisi mükelleflerinden **sadece bilanço esasına tabi mükellefler girişim sermayesi fonu ayrılabilir.**



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 11. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLER

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan;

- Mimarlık,
- Mühendislik,
- Tasarım,
- Yazılım,
- Tıbbi raporlama,
- Muhasebe kaydı tutma,
- Çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri,
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri, alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin bu faaliyetlerden elde ettikleri kazancın % 50'si gelir vergisi beyannamesi ile bildirilecek gelirden indirilecektir.



# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

## 12. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ

(6518 sayılı Kanununun 7 nci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 19.02.2014)

1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150'sini aşamaz.).



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

# MUKTEZALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

# MUKTEZALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

## 1. Bilgisayar Programcılığı ve Yazılım Programı Pazarlama Faaliyetinden Elde Edilen Kazancın Ticari Kazanç mı Serbest Meslek Kazancı mı Olduğu

Bilgisayar programcılığı ve yazılım programı pazarlama faaliyetinin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, sadece bilgisayar programcılığı faaliyeti ile iştigal edilmesi halinde, bu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirileceği ve bu faaliyet neticesinde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançlarına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulacağı tabiidir.

**Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.ÖZ.2011.7-267 sayılı özelgesi.**





# MUKTEZALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

## 6. Biçerdöver sahibi çiftçiler ile kamyon gibi biçerdöver mahiyetindeki motorlu araçlara sahip olan çiftçilerin zirai kazançlarının vergilendirilmesi <sup>[1]</sup>

Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 53 üncü maddesinin birinci fıkrası hükmü uyarınca bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde tespiti gerekmektedir.

Bu hükmün uygulanmasında kamyonlar biçerdöver mahiyetinde motorlu araç olarak kabul edilmektedir. Öte yandan, yukarıda zikredilen madde de yasa koyucu biçerdöver veya benzeri mahiyetinde motorlu araçlar için herhangi bir yaş belirlemesi yapmamıştır. Bu nedenle, biçerdöver sahibi çiftçiler ile kamyon gibi biçerdöver mahiyetindeki motorlu araçlara sahip olan çiftçilerin zirai kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi gerekir.

<sup>[1]</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 05.01.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4102-211/1536 sayılı muktezası.



# MUKTEZALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

## 7. Küçük ve Büyük Baş Hayvan Alım Satımı ile Besicilikle Uğraşanların Kazançlarının Vergilendirilmesi [\[1\]](#)

a) Satın alınan hayvanların besiciliğe ilişkin tesisler kurarak veya kiralayarak (ahır, ağıl ve benzerleri) yaklaşık **6 ay** gibi bir süre ile bakıma ve besiyeye aldıktan sonra satılması halinde bu faaliyet **zirai faaliyet** olarak değerlendirileceğinden, bu faaliyetler sonucu istihsal olunan maddeler de zirai ürün sayıldığından, elde edilecek kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinin A/23 üncü bendinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşması halinde (asgari büyükbaş hayvan sayısı 150 adet) gerçek usulde; bu ölçünün altında kalması halinde ise anılan Kanunun 94 üncü maddesinin 11 numaralı bent hükümleri dikkate alınarak, tevkif suretiyle vergilendirilmesi,

b) Satın alınan hayvanların bakıma ve besiyeye alınmadan veya söz konusu hayvanların (**6 aydan kısa bir sürede**) satışına kadar geçen sürede beslenmeleri zorunlu olduğundan bu sürede beslendikten sonra satılması halinde, faaliyet **ticari faaliyet** kapsamında (celeplik) sayılacağından, elde edilen kazançlar Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi,

gerekmektedir.



# MUKTEZALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

## 7. Küçük ve Büyük Baş Hayvan Alım Satımı ile Besicilikle Uğraşanların Kazançlarının Vergilendirilmesi [\[1\]](#)

a) Satın alınan hayvanların besiciliğe ilişkin tesisler kurarak veya kiralayarak (ahır, ağıl ve benzerleri) yaklaşık **6 ay** gibi bir süre ile bakıma ve besiyeye aldıktan sonra satılması halinde bu faaliyet **zirai faaliyet** olarak değerlendirileceğinden, bu faaliyetler sonucu istihsal olunan maddeler de zirai ürün sayıldığından, elde edilecek kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinin A/23 üncü bendinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü aşması halinde (asgari büyükbaş hayvan sayısı 150 adet) gerçek usulde; bu ölçünün altında kalması halinde ise anılan Kanunun 94 üncü maddesinin 11 numaralı bent hükümleri dikkate alınarak, tevkif suretiyle vergilendirilmesi,

b) Satın alınan hayvanların bakıma ve besiyeye alınmadan veya söz konusu hayvanların (**6 aydan kısa bir sürede**) satışına kadar geçen sürede beslenmeleri zorunlu olduğundan bu sürede beslendikten sonra satılması halinde, faaliyet **ticari faaliyet** kapsamında (celeplik) sayılacağından, elde edilen kazançlar Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi,

gerekmektedir.



# MUKTEZALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

## 8. Çiftçilerin Ürettikleri Zirai Ürünleri Mahalle Aralarında veya Pazar Takibi Suretiyle Satmaları Halinde Vergilendirme

Çiftçilerin kendi ürettiği zirai mahsulleri devamlılık arz etmeyecek şekilde dükkan ve mağaza açmadan **pazar takibi suretiyle seyyar** olarak mevcut pazarlarda ve pazarcı esnafının satış yerlerinden ayrı olarak oluşturulan bağımsız bölümlerde, günlük işgaliye harcı ödeyerek zirai ürün satmaları **zirai faaliyetin devamı** olarak nitelendirilecek, ticari kazançla ilişkilendirilmeyecektir.

Ancak, **dükkan veya mağaza açmak** ya da belediyece tahsis edilen yerlerde aylık veya yıllık kira bedeli karşılığı yer kiralamak suretiyle devamlılık arz edecek şekilde zirai ürün satmaları halinde ise **ticari faaliyet** olarak değerlendirilerek vergilendirilmeleri gerekmektedir.

**Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın;**

**15.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.41/4102-535/63615 sayılı ile  
09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.148-148 sayılı muktezalari.**



# MUKTEZALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

## 14. Dil Eğitimi Alan Personelin Kurs Ücretinin Şirket Tarafından Karşılanması:<sup>[1]</sup>

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez...." hükmü yer almıştır.

Bu hükümlere göre, söz konusu dil kursuna katılan personel için dil kursunu düzenleyen kuruluşa veya kursa katılan personele ödenecek ders ücretlerinin bir kısmının işveren tarafından karşılanması halinde, yapılan bu ödemelerin ücret ödemesi kabul edilerek vergilendirilmesi gerekir.

<sup>[1]</sup> Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/5-13 sayılı özelgesi.



# MUKTEZALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

## 22- KİRAYA VERİLEN KONUT DIŞINDA BAŞKA BİR KONUT ALMAK İÇİN KULLANILAN KONUT KREDİSİ FAİZLERİNİN, DİĞER KONUTTAN ELDE EDİLEN KİRA GELİRİNDEN GİDER OLARAK İNDİRİLMESİ:<sup>[1]</sup>

Gelir Vergisi Kanunu'nun 74 üncü maddesinin 4 numaralı bendinde, "Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (iktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz), ..." hükmü yer almaktadır.

Bu çerçevede kira geliri elde edilmeyen konutun iktisabı için kullanılan kredi dolayısıyla ödenen faizlerin, diğer gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu konuttan kira elde edilmesi ve gerçek gider usulünün seçilmesi halinde, bu konutun iktisabında kullanılan krediye ilişkin olarak ödenen faizlerin, toplam kira gelirlerinden indirilebileceği tabiidir.

<sup>[1]</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-5-297 sayılı özelgesi.



# MUKTEZALAR IŞIĞINDA GELİR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR

## 26- BANKALARCA FİRMA PERSONELİNE ÖDENEN PROMOSYONLARIN ÜCRET KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLİP DEĞERLENDİRİLMEMEYECİĞİ :[\[1\]](#)

Konu ile ilgili olarak 20/11/2008 tarih ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 4 sayılı Sirkülerinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Bu açıklamalara göre, bankalar tarafından;

➤ İlgili protokoller gereği işveren olan gerçek ve tüzel kişilere yapılan promosyon ödemelerinin, işverenin iktisadi faaliyetinin bulunması halinde ticari/kurum kazancı olarak kazanca dahil edilmesi, ilgili kurum tarafından çalışanlara yapılan ödeme banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacağından ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre değerlendirilmesi,

➤ [\[1\]](#) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-120[61-2012]-165 sayılı özelgesi.



**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

**Kitapta Kaldığınız Yere Ayraç koymak, yarına çıkacağımıza dair gizliden bir umut beslemektir.**

**Bu gün buraya gelerek bu eğitime katılmak, meslek camiamızın ve mesleğimizin gelecekte çok daha güzel yerlerde olacağına dair güçlü, aleni bir istek, mücadele ve umudun göstergesidir.**





**T Ü R M O B**

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER  
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ

**TEŞEKKÜRLER**