TÜRMOB
TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TÜRKİYE)

2022 GELİR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME REHBERİ

www.turmob.org.tr

2022

GELİR VERGİSİ

BEYANNAME DÜZENLEME

REHBERİ

MART 2023

2022 YILINA İLİŞKİN GELİRLERİN BEYANI
(ÖZET)

1. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre 2022 yılında gelir elde edenlerin yıllık gelir vergisi beyannamelerini **1 Mart 2023** tarihinden başlayarak **31 Mart 2023 Cuma günü** saat 23.59'a kadar vermeleri gerekmektedir.

2. 2022 yılında elde edilen gerçek usulde vergilendirilen kazançlara ilişkin olarak 31 Mart 2023 tarihine kadar verilecek yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin iki eşit taksitte olmak üzere;

   – Birinci taksitin 31 Mart 2023 Cuma gününe kadar,

   – İkinci taksitin 31 Temmuz 2023 Pazartesi gününe kadar

   ödenmesi gerekmektedir.

3. 06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketine ilişkin olarak, depremden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa ve Elazığ illeri ile Sivas ili Gürün ilçesinde mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin, bu mükellefiyetleri nedeniyle vergi kanunlarının uygulanması bakımından 06.02.2023 ila 31.07.2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

   Söz konusu mükellefler 2022 yılı Gelir Vergisi Beyannamelerini 15 Ağustos 2023 Salı günü sonuna kadar verilebilecek, bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergilerini ise 31 Ağustos 2023 Perşembe günü sonuna kadar ödeyebilecekleridir.

4. Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden 2021 yılında ticari, zirai ya da serbest meslek kazancı elde edip aktif toplamı 18.057.000 TL ve net satışlar toplamı 36.104.000 TL'yi aşmayan mükellefler 2022 yılı beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar.

5. Birden fazla işverenden tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde edenlerin birden sonraki işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamının 70.000 TL'yi aşması halinde,

birinci işverenden alınan ücret geliri dahil tüm ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

6. 2022 yılında tevkif yoluyla vergilendirilse de 880.000 TL'yi aşan ücret gelirlerinin beyan edilmesi gerekmektedir.

7. 2022 yılında tamamı stopaj yoluyla verilendirilse de GVK 18 inci madde kapsamındaki 880.000 TL'yi aşan serbest meslek kazançlarının beyan edilmesi gerekmektedir.

8. Bilanço esasına göre defter tutan ticari kazanç sahiplerinin, gerekli koşulların varolması halinde **2022 yılı kazançlarının tespitinde finansman gider kısıtlaması uygulamaları gerekmektedir.**

9. Vergiye uyumlu mükelleflerin 2022 yılına ilişkin olarak 2023 yılında verecekleri gelir vergisi beyannamelerinde yararlanabilecekleri vergi indirim tutarı, en fazla 4.400.000 TL'dir.

10. 2022 yılı içinde GMSİ elde edenler bu gelirleri için 31 Mart 2023 tarihine kadar ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine gelir vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar. 2022 yılı GMSİ istisna tutarı 9.500 TL'dir.

11. 2022 yılı değer artış kazançları istisna tutarı 25.000 TL'dir.

12. 2023 yılı için tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin inceleme raporu aranmaksızın nakden iade edilecek tutar 151.000 TL'dir.

13. 2023 yılı için nakden iade talebinin 1.518.000 Türk Lirasına kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilebilir.

14. 2022 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanan tarife aşağıdaki gibidir.

A-Ücret Gelirleri Dışında Kalan Diğer Gelirler İçin

32.000 TL'ye kadar	***% 15***
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	***% 20***
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL fazlası	***% 27***
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL fazlası fazlası	***% 35***
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL	***%40***

B- Ücret Gelirleri İçin

32.000 TL'ye kadar	***% 15***
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL fazlası	***% 20***
250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL fazlası	***% 27***
880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL fazlası	***% 35***
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL fazlası	***%40***

15. 2022 yılı aylık veya 3 aylık (geçici vergi dönemleri bazında) olarak berat dosyası yükleyenler için e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının saklanmak üzere GİB'in bilgi işlem sistemlerine aktarım zamanı; e-Defterlerin oluşturulması, imzalanması ve bunlara ait berat dosyalarının e-Defter uygulamasına yükleme süresinin son gününü takip eden onbeşinci günün sonu olarak belirlenmiştir.

    Buna göre, aylık/3 aylık berat dosyası yükleyen gerçek kişiler Aralık / Ekim-Kasım-Aralık 2022 dönemi berat dosyalarını **31 Mart 2023 günü** sonuna kadar yüklemeli ve ikinci kopyaların aktarımını **17 Nisan 2022'**ye kadar (15 Nisan 2022 Cumartesi gününe denk geldiği için) tamamlamalıdırlar.

İÇİNDEKİLER

2022 YILINA İLİŞKİN GELİRLERİN BEYANI (ÖZET) II

1. GİRİŞ 1

2. GELİR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET 2

2.1. Tam Mükellefiyet 2

2.2. Dar Mükellefiyet 2

2.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarında Mukimlik 4

2.2.2. Çalışma veya Oturma İzni Alarak Yurtdışında Yaşayan Türk Vatandaşlarının Durumu 5

3. GELİRİN ELDE EDİLMESİ 7

3.1. Ticari ve Zirai Kazançlarda Elde Etme 7

3.2. Serbest Meslek Kazançlarında ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme 9

3.3. Ücretlerde ve Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme 10

3.4. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme 10

3.5. Dar mükellefiyette Elde Etme 11

4. GELİR UNSURLARI İTİBARİYLE BEYAN 12

4.1. Ticari Kazanç 13

4.1.1. Ticari Faaliyetin Kapsamı 13

4.1.2. Ticari Faaliyetin Özellikleri 16

4.1.3. Ticari Kazancın Vergilendirilmesi 17

4.1.3.1. Basit Usul 18

4.1.3.1.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları 19

4.1.3.1.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları 20

4.1.3.1.3. Basit Usulden Faydalanamayacak Olanlar 21

4.1.3.1.4. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları 24

4.1.3.1.5. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş 24

4.1.3.1.6. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş 25

4.1.3.1.7. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu 26

4.1.3.1.8. 2021 ve Müteakip Yıllarda Beyana Tabi Geliri Sadece Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler için Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Verilmeyecektir. 26

4.1.3.1.9. Basit Usulde Vergilendirmede Özellikli Konular ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar 26

4.1.3.2. İşletme Hesabı Esası 29

4.1.3.3. Bilanço Esası 30

4.1.4. İndirilecek Giderler 30

4.1.4.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler 31

4.1.4.1.1. Götürü Gider Uygulaması 32

4.1.4.2. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İaşe (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası....33
4.1.4.2.1. Yemek Giderleri....33
4.1.4.2.2. Barınma Giderleri....35
4.1.4.2.3. Tedavi İlaç Giderleri....35
4.1.4.2.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri....36
4.1.4.2.5. İş akdi feshedilen işçiye ödenecek olan kıdem ve ihbar tazminatlarının hangi dönemde gider yazılacağı....36
4.1.4.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar....37
4.1.4.4. İşle İlgili ve Yapılan İşin Önemi ve Genişliği İle Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksadının Gerektirdiği Süreyle Sınırlı Olmak Şartıyla)....38
4.1.4.5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri....38
4.1.4.5.1. Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesinin Kapsamı....40
4.1.4.5.2. Binek otomobillere ilişkin kiralama ve iktisap giderleri....40
4.1.4.5.3. Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler....44
4.1.4.5.4. Binek otomobillere ilişkin amortisman giderleri....46
4.1.4.6. İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Ayni Vergi, Resim ve Harçlar....50
4.1.4.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar....50
4.1.4.8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar....51
4.1.4.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları....51
4.1.4.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli....52
4.1.4.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar....52
4.1.4.12. Banka Kredi Borçları Nedeniyle Tahakkuk Etmiş, Ancak Henüz Ödenmemiş Faizlerin Gider Yazılması....53
4.1.5. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler....53
4.1.5.1. Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması....56
4.1.5.1.1. Kapsama giren mükellefler....57
4.1.5.1.2. Finansman gider kısıtlamasının uygulanacağı dönem....58
4.1.5.1.3. 1/1/2013 tarihinden önce yapılan borçlanmalara ilişkin finansman giderlerinin durumu....58
4.1.5.1.4. 1/1/2013 tarihinden önce yapılan borçlanmalara ilişkin finansman giderlerinin durumu....59
4.1.5.1.5. Geçici vergilendirme dönemlerinde finansman gider kısıtlaması....61
4.1.5.1.6. Özel hesap dönemi 2022 yılı içinde sona eren mükelleflerin durumu....64
4.1.5.1.7. Yıllara sari inşaat ve onarma işleri ile uğraşan mükelleflerde gider kısıtlaması uygulaması....64
4.1.5.1.8. Finansman gideri yanında finansman gelirinin de bulunması durumu....66
4.1.5.1.9. Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan finansman giderlerinin durumu....68
4.1.5.1.10. Adi ortaklıklarda finansman gider kısıtlaması....70

4.1.6. Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti 71
4.1.6.1. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri 71
4.1.6.2. Ulaştırma İşlerinde Matrah 74
4.1.7. Ticari Kazanç İstisnaları 74
4.1.7.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası 74
4.1.7.2. Sergi ve Panayır İstisnası 74
4.1.7.3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna 75
4.1.7.4. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası 75
4.1.7.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna 75
4.1.7.5.1. Yararlanılan Teknokent Kazanç İstisnası Tutarının %2 sinin Pasif Geçici Hesaba Aktarılması 76
4.1.7.5.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki 76
4.1.7.5.3. Ücret Desteği 80
4.1.7.6. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna 80
4.1.7.7. Yatırım İndirimi 81
4.1.7.7.1. 31.12.2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Tutarları 82
4.1.7.7.2. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar 82
4.1.7.7.3. GVK'nın Mülga 19'uncu maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar 82
4.1.7.7.4. 01.01.2006 – 08.04.2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar 83
4.1.7.7.5. Endeksleme 83
4.1.7.7.6. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama 83
4.1.7.8. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası 84
4.1.7.8.1. İstisnadan Faydalanacaklar ve Faydalanma Şartları 85
4.1.7.8.2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasında Özellikli Durumlar 86
4.1.7.8.3. İstisna Uygulaması 87
4.1.7.8.4. Yararlanılacak İstisna Tutarı 88
4.1.7.8.5. Diğer Hususlar 89
4.1.7.8.2. Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 90
4.1.7.10. Avrupa Birliği Organlarıyla Akdedilen ve Usulüne Göre Yürürlüğe Konulan Anlaşmalar Çerçevesinde Proje Karşılığı Sağlanan Hibeler 90
4.1.7.11. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna 91
4.1.7.11.1. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazanç ve İratların Kapsamı 91
4.1.7.11.2. İstisnadan Yararlanacak Olanlar 92
4.1.7.11.3. İstisnadan Yararlanma Şartları 93
4.1.7.11.3.1. Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Türkiye'de Gerçekleştirilmesi 93
4.1.7.11.3.2. İncelemeli Sistemle Patent veya Olumlu Araştırma Raporu Sonucunda Faydalı Model Belgesi Alınması 93
4.1.7.11.3.3. İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması 93
4.1.7.11.3.4. Değerleme Raporu Düzenlenmesi 94
4.1.7.11.3.5. Patent veya Faydalı Model Belgesi İçin Sağlanan Koruma Süresinin Aşılmamış Olması 94
4.1.7.11.4. İstisna Uygulaması 95

4.1.7.11.4.1. 9/8/2016 Tarihinden Önce Değerleme Raporu Düzenlenmesi Amacıyla Başvuranların Durumu 95
4.1.7.11.4.2. İstisna Kazancın Tespiti 95
4.1.7.11.4.3. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti 95
4.1.7.11.4.4. Kesinti Uygulaması 96
4.1.7.11.5. Diğer Hususlar 97
4.1.7.11.5.1. 01/01/2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu 97
4.1.7.11.5.2. Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması İşlemlerinin Tescili 97
4.1.7.11.5.3. Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Bir Kısmının veya Tamamının Yurt Dışında Gerçekleştirilmesi 97
4.1.7.11.5.4. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması 97
4.1.7.11.5.5. İstisna Uygulamalarında Tercih 98
4.1.7.11.5.6. Katma Değer Vergisi İstisnası 98
4.1.7.12. Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası 98
4.1.7.12.1. Basit usulde kayıtların tutulması ve belge düzeni 101
4.1.7.12.2. Basit usule tabi olan mükelleflerde vergi levhası 101
4.1.7.12.3. Birden fazla ticari araçla veya birden fazla işyerinde faaliyette bulunma 101
4.1.7.12.4. İnternet ve benzeri elektronik ortamlarda faaliyette bulunma 102
4.1.7.13. Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası 104
4.1.7.13.1. Yasal düzenleme 104
4.1.7.13.2. Tanımlar 105
4.1.7.13.3. İstisnadan faydalanabilecekler, faydalanma şartları ve istisna uygulamasında özellik arz eden durumlar 105
4.1.7.13.4. Bankalar tarafından yapılacak işlemler ve tevkifat uygulaması 111
4.1.7.13.5. İstisnadan faydalananların yükümlülükleri ve belgelendirme 111
4.1.7.13.6. Takvim yılı içerisinde istisnadan faydalanmak veya istisnadan vazgeçmek isteyen mükelleflerin durumu 113
4.1.7.13.7. İstisna şartlarını sağlamadığı tespit edilenler 114
4.1.7.14. 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesaplarının, Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümünden elde edilen kazançlara ilişkin istisna 114
4.1.7.14.1. Türk Lirasına çevrilen yabancı paralara ilişkin istisna uygulaması 117
4.1.7.14.2. Dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihin sonundan 31/12/2023 tarihine kadar Türk Lirasına çevrilen yabancı paralara ilişkin istisna uygulaması 119
4.1.7.14.3. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen altın hesabı ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinden elde edilen kazançlarda istisna 119
4.1.7.14.4. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen yabancı paralara ve altın hesaplarına ilişkin olarak istisna uygulanabilecek dönemlerde doğan zararın durumu 120
4.1.7.14.5. Türk Lirası mevduat ve katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumu 120
4.1.7.15. 31/03/2022, 30/06/2022, 30/09/2022 ve 31/12/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesaplarının, Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümünden elde edilen kazançlara ilişkin istisna 120

4.1.8. Ticari Kazanç Muafiyetleri 122
4.1.8.1. Esnaf Muaflığı 122
4.1.8.2. Evlerde üretilen ürünlerin satışında esnaf muaflığı 128
4.1.8.2.1. Evlerde üretilen ürünlerin internet ve benzeri elektronik ortamlarda satışı 128
4.1.8.2.2. Evlerde üretilen ürünlerin internet ve benzeri elektronik ortamlarda satışında vergi tevkifatı ve belgelendirme 130
4.1.8.3. Evlerde Üretilen Malların İnternetten Satışında Esnaf Muaflığı 130
4.1.8.3.1. (1) ve (6) numaralı bent hükümlerine göre esnaf muaflığının kapsamı ve şartları 131
4.1.8.3.2. (10) numaralı bent hükümlerine göre esnaf muaflığının kapsamı ve şartları 132
4.1.8.3.3. Bankalar tarafından yapılacak işlemler ve tevkifat uygulaması 133
4.1.8.3.4. Muafiyetten faydalananların yükümlülükleri ve belgelendirme 135
4.1.8.3.5. Muafiyet şartlarını sağlamadığı tespit edilenler 136
4.1.8.4. İhtiyaç Fazlası Elektrik Enerjisinin Satışında Esnaf Muaflığı 136
4.1.8.4.1. Muafiyetin kapsamı ve şartları 136
4.1.8.4.2. Üretilen elektrik enerjisinin satışında vergi tevkifatı ve belgelendirme 138
4.1.8.4.3. Muafiyetten faydalananların yükümlülükleri 139
4.2. Zirai Kazanç 139
4.2.1. Zirai Kazançta Vergileme 140
4.2.2. İşletme Büyüklüğü Ölçüleri 141
4.2.3. Zirai Kazancın Tespiti 143
4.2.3.1. Zirai İşletme Hesabına Göre Zirai Kazancın Tespiti 143
4.2.3.2. Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti 145
4.2.3.3. Zirai Kazançlarda Stopaj Uygulaması 146
4.2.4. Zirai Kazanç İstisnaları (Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası) 147
4.2.4.1. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası 147
4.2.4.2. Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası 147
4.2.4.2.1. İade talebi ve ibraz edilecek belgeler 148
4.2.4.2.2. İade uygulaması ve düzeltme taleplerine ilişkin yapılacak işlemler 148
4.2.4.2.3. Dava aşamasında bulunan iade talepleri 150
4.2.4.2.4. İade kapsamındaki ödemeler 150
4.3. Ücret 150
4.3.1. Ücret Olarak Vergilendirilecek Diğer Ödemeler 151
4.3.2. 27/3/2018 Tarihinden Önce Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi veya İkale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Ek Tazminatlar Üzerinden Kesilen Gelir Vergisinin İadesi 152
4.3.2.1. İade talebi ve ibraz edilecek belgeler 152
4.3.2.2. İade uygulaması ve düzeltme taleplerine ilişkin yapılacak işlemler 153
4.3.2.3. Dava aşamasında bulunan iade talepleri 153
4.3.2.4. İade kapsamındaki ödemeler 154
4.3.2.5. 27/3/2018 tarihinden sonra yapılan ödemeler 155
4.3.3. Ücret İstisnaları 155
4.3.3.1. GVK'nın 23'üncü maddesinde Yer Alan Ücret İstisnaları 155
4.3.3.1.1. İşverenlerce Hizmet Erbabına Verilen Yemek Bedeline İlişkin İstisna 159
4.3.3.1.2. İşverenlerce Hizmet Erbabının İşyerine Gidip Gelmesi İçin Sağlanan Menfaatlere İlişkin İstisna 161

4.3.3.1.3. Asgari Ücrete Getirilen Vergi İstisnasının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar 164
4.3.3.1.4. Kadın Hizmet Erbabına Sağlanan Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımında Gelir Vergisi İstisnası 182
4.3.3.1.5. Uçuş Hizmetlerinde Ücret İstisnası 184
4.3.3.1.6. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna 185
4.3.3.2. Gider Karşılıklarında İstisnalar 187
4.3.3.3. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar 188
4.3.3.4. Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İlgili İstisna Uygulaması 191
4.3.3.4.1. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımların vergilendirilmesi 192
4.3.3.4.2. Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması 192
4.3.3.4.3. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımlarda istisna 194
4.3.3.4.4. 657 sayılı Kanunun 4/b ve mülga 4/c maddeleri kapsamında çalışan personele ödenen iş sonu tazminatlarının vergilendirilmesi 196
4.3.3.5. Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar 196
4.3.3.6. Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar 197
4.3.3.7. Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar 197
4.3.3.8. Teşvik, İkramiye ve Mükâfatlarda İstisnalar 197
4.3.3.9. Ücret Gelirlerinin Asgari Ücrete İsabet Eden Kısmının Gelir Vergisinden İstisna Tutulması 199
4.3.3.10. Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere 30/6/2023 tarihine kadar ödenen tutarar 200
4.3.3.10.1. İstisnanın kapsamı ve şartları 200
4.3.4. Ücretin Safi Tutarının Tespiti 202
4.3.4.1. Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri 203
4.3.4.2. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi 203
4.3.4.3. İşsizlik Sigortası Primi 203
4.3.4.4. Şahıs Sigorta Primleri 203
4.3.4.5. Engellilik İndirimi 205
4.3.5. Ücretlerin Vergilendirilmesi 205
4.3.5.1. Ücret ve Kira Gelirini Birlikte Elde Edenlerin İstisnadan Faydalanma Durumu 207
4.3.5.2. Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler 207
4.3.5.3. Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan ve İstisnadan Faydalanmayan Memur ve Hizmetlilere Ödenen Ücretler 208
4.3.5.4. Asgari Geçim İndirimi 208
4.3.5.5. Yurtdışında Hizmet Veren İşletmelerde İndirim 209
4.3.5.5.1. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması 210
4.3.5.5.2. İndirimden Faydalanma Şartları 211
4.3.5.5.3. İndirim Tutarı 211
4.3.5.5.4. Bildirim ve Beyan 212
4.3.5.6. Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler 213
4.3.5.6.1. Sporculara yapılan ücret ödemelerinin beyanı ve tevkif suretiyle kesilen gelir vergisinin mahsubu 215
4.3.5.7. İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu Uyarınca Karşı Tarafa Yükletilen Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması 217

4.3.5.7.1. Vekalet ücretinin vergilendirilmesi....217
4.3.5.7.2. Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması....217
4.3.5.7.3. Vekalet ücreti ödemelerinde belge düzeni....218
4.3.5.8. Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi....221
4.4. Serbest Meslek Kazancı....222
4.4.1. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı....224
4.4.2. Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri....224
4.4.3. Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı....225
4.4.4. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar....225
4.4.4.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası....225
4.4.4.1.1. İstisnanın kapsamı ve istisnadan yararlanma şartları....226
4.4.4.1.2. İstisna uygulaması, beyan ve tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu....227
4.4.4.1.3. Tevkifat uygulaması....229
4.4.4.1.4. Defter tutma ve belge düzeni....230
4.4.4.2. Sergi ve Panayır İstisnası....231
4.4.4.3. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası....231
4.4.5. Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti....232
4.4.6. Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat....233
4.4.7. Serbest Meslek Kazançlarında Giderler....235
4.4.8. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Özellikli Konular....239
4.4.8.1. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı İçin Amortisman Ayırıp Ayıramayacağı....239
4.4.8.2. Mesleki Sorumluluk Sigortasının, Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı....239
4.4.8.3. Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Zorunlu Olarak Yaptırılan Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Poliçe Bedelinin Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı....240
4.4.8.4. Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi....240
4.4.8.5. Serbest Meslek Erbaplarının Giyim Harcamaların Gider Yazılıp Yazılamayacağı....241
4.4.8.6. Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerinin Bir Bölümünü Şirkete Kiraya Vermesi Durumunda Vergilendirme....241
4.4.8.7. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı....242
4.4.8.8. Osmangazi Şerbet Kaşığı Adlı Eser Çalışmanın 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu Hükümlerine Göre Eser Olarak Kayıt Ve Tescil Edilse Dahi GVK 18 inci Madde Kapsamında Değerlendirilemeyeceğine İlişkin İdare Görüşü....243
4.4.8.9. Serbest Meslek Erbabının Şube İşyeri Açıp Açamayacağı....243
4.4.9. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Türkiye'de İcra Edilen Serbest Meslek Faaliyetlerinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi....244
4.4.10. Serbest Meslek Erbaplarının Yararlanamayacağı Bazı Vergisel Uygulamalar....247
4.4.10.1. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma Ve Değersiz Alacak Yazma....247
4.4.10.2. Alacak Senetleri Reeskontu....247

4.4.10.3. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma 247
4.5. Gayrimenkul Sermaye İradı 247
4.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Beyan 248
4.5.2. Mesken Kira Gelirlerinde İstisna 250
4.5.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme 252
4.5.4. Emsal Kira Bedeli 253
4.5.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi 254
4.5.6. Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler 255
4.6. Menkul Sermaye İradı 260
4.6.1. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi 263
4.6.1.1. Tevkif Yoluyla Vergilendirilmekle Beraber 53.000 TL'yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları 269
4.6.1.2. 01 Ocak 2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Beyanı 269
4.6.1.3. Eurobond Faiz Geliri 270
4.6.1.4. Özel Sektör Tahvilleri ve Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirler 270
4.6.1.5. Kar Paylarının Vergilendirilmesi 270
4.6.1.6. Tutarı 3.800 TL'yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları 272
4.6.1.7. Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları 273
4.6.1.8. Aile Bireyleri İle Küçüklerin, Kısıtlıların Ve Mümeyyiz Olmayanların Durumu 274
4.6.1.9. Kesilen Vergilerin Mahsubu 274
4.6.1.10. Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumuna İlişkin Özet Tablo 274
4.6.2. Menkul Sermaye İratlarında İstisna 277
4.6.2.1. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemelere İlişkin İstisna Uygulaması 278
4.6.2.2. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarına Yapılan Aktarımlarda İstisna Uygulaması 278
4.6.2.3. Geçiş Dönemi Uygulaması 280
4.6.3. Sermaye piyasası araçlarının hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulduğu ve izlendiği yabancı merkezi saklama kuruluşu ve genel saklama yetkisi bulunan yatırım kuruluşları nezdinde açılan hesapların geçici 67 nci madde kapsamındaki tevkifat ve bildirim sorumlulukları 281
4.6.3.1. Hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulan hesaplar için tevkifat sorumluluğu 281
4.6.3.2. Hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulan hesaplardan çıkan sermaye piyasası araçlarında maliyet bildirimi 282
4.7. Diğer Kazanç ve İratlar 282
4.7.1. Değer Artış Kazançları 282
4.7.1.1. Menkul Kıymetlerin veya Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar 284
4.7.1.2. İktisap Şekli Ne Olursa Olsun (İvazsız Olarak İktisap Edilenler Hariç) 70 inci Maddenin Birinci Fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) Numaralı Bentlerinde Yazılı Mal ve Hakların, İktisap Tarihinden Başlayarak Beş Yıl İçinde Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar 286
4.7.1.2.1. Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde Ticari Kazanç-Değer Artışı Kazancı Ayrımı 287
4.7.1.2.2. Mal ve Hakların İktisap Şekli 287

4.7.1.2.3. Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi 288
4.7.1.2.4. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi 290
4.7.1.3. Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları 290
4.7.1.4. Safi Değer Artışı 291
4.7.1.4.1. Dar Mükelleflerin (Kurumlar Dâhil) Türkiye'ye Getirdikleri Yabancı Paralarla İktisap Ettikleri Menkul Kıymetlerin ve İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasında Vergilendirme 293
4.7.2. Arızi Kazançlar 295
4.7.3. Geçici 67'nci madde Kapsamında Tevkifata Tabi Olup, Beyan Edilmeyecek Gelirler 296
4.7.3.1. Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler 297
4.7.3.2. Repo Gelirleri 298
4.7.3.3. Katılım Bankalarından Elde Edilen Gelirler 298
4.7.3.4. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri İle Alım-Satım Kazançları 298
4.7.3.5. Hisse Senedi Kar Payları ile Alım-Satım Kazançları 301
4.7.3.6. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetlerinden Elde Edilen Gelirler 302
4.7.3.7. Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmeleri ile Kaldıraçlı İşlemlere İlişkin Sözleşmelerden Elde Edilen Gelirler 304
4.7.3.8. Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlarca 193 Sayılı Kanunun Geçici 67 nci Maddesi Kapsamında Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması 305
4.7.3.9. İhtiyari Beyan 306
4.7.3.10. Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Geçici 67'nci Madde Kapsamında Yapacakları İşlemler 307

5. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYAN 308
5.1. Toplama Yapılmayan Haller 308
5.2. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar 310
5.3. Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlardan Zarar Mahsubu 311
5.4. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi 312
5.4.1. Tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve beyanı 313
5.4.2. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi 315
5.4.3. Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverenin yanında çalışanların durumu 318
5.4.4. İstisna kapsamında ücret geliri elde edenlerin durumu 319
5.5. Atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine yapılan ücret ödemeleri 320

6. GEÇİCİ VERGİ 320

7. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER 322
7.1. Hayat Sigortası ve Şahıs Sigortası Primleri 322
7.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi 323
7.3. Engellilik İndirimi 323
7.4. Bağış ve Yardım İndirimi 324

7.4.1. Gelirin %5'i ile Sınırlı Bağışlar 325
7.4.2. Gelirle Sınırlı Olmayan Bağışlar 325
7.5. Sponsorluk Harcamaları 327
7.6. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi 328
7.6.1. Girişim Sermayesi Desteği 329
7.6.2. Yararlanılan Ar-Ge İndirimi Tutarının %2 sinin Pasif Geçici Hesaba Aktarılması 330
7.6.3. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki 330
7.7. Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların Beyan Edilen Gelirin %10'unu Aşmayan Kısmı 332
7.8. Türkiye'den Yurt Dışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İndirim 333
7.9. Korumalı İş Yeri İndirimi 333
7.10. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi 333
7.11. Basit Usule Tabi Mükelleflere Uygulanacak Kazanç İndirimi 334
7.12. Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesiyle Gerçekleştirilen Mal İhracatı Kapsamında Elde Edilen Kazançlar 335
7.12.1. İndirimden yararlanabilecek mükellefler ve yararlanma şartları 335
7.12.2. Uygulanacak indirim oranı 338
7.12.3. İndirimden geçici vergi dönemlerinde yararlanılması ve kur farklarının indirim tutarında dikkate alınmaması 338
7.13. Teknogirişim Sermayesi Desteği 340
7.14. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Sağlanan Sermaye Destekleri 341
7.15. BAĞ-KUR Primleri 342

8. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ VE TARH İŞLEMLERİ 342
8.1. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi 342
8.2. Tarhiyatın Muhatabı 343
8.3. Vergilendirme Dönemi 343
8.4. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri 343
8.4.1. Kahramanmaraş İlinde Meydana Gelen Deprem Felaketine İlişkin Depremden Etkilenen İllerde, Mücbir Sebep Hali İlan Edilmesi İle Uzayan Beyan ve Ödeme Süreleri 345
8.4.2. Deprem Nedeniyle Mücbir Sebep Hali İlan Edilen İllerdeki Meslek Mensuplarıyla Deprem Tarihi İtibarıyla Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi Bulunan ve Mücbir Sebep İlan Edilen Yerler Dışındaki Mükelleflerin Durumu 346
8.4.3. Deprem Nedeniyle Hizmet Binaları Zarar Gören Vergi Dairelerinin Faaliyetlerinin Yerine Getirileceği Yerler 347
8.5. Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler 349

9. GELİR VERGİSİNDE MAHSUP, İADE VE TEŞVİKLER 350
9.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi 350
9.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısmın İadesi 350
9.1.2. Mahsuben İade 350
9.1.3. Nakden İade 351

9.2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi 353
9.2.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup 353
9.2.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade 353
9.2.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu 354
9.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri 354
9.3.1. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade 355
9.4. Diğer Hususlar 355
9.4.1. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması 355
9.4.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi 355
9.4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması 356
9.4.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu 356
9.5. İade Talepleri Başvuru Şekli 357
9.6. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi 358
9.6.1. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar 360
9.6.2. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları 361
9.6.2.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması 361
9.6.2.2. İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılan ve kesinleşen bir tarhiyat bulunmaması 363
9.6.2.3. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması 364
9.6.2.4. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması 365
9.6.3. Vergi İndirimi Uygulaması 365
9.6.4. Ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda mükelleflerin yararlanabileceği vergi indirim tutarının tespiti 366
9.6.5. Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler 367
9.7. İlave İstihdamın Teşviki 367
9.7.1. 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulamasından Faydalanılmasına İlişkin Şartlar 368
9.7.2. İstisna uygulamasında süre 369
9.7.3. Gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanması 369
9.8. Amatör Sporun Desteklenmesi Sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi 370
9.9. Yeni Makina ve Teçhizat Alımında Amortisman Oran ve Süreleri 371

10. MUHTASAR BEYANNAME 372
10.1. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi 374
10.2. 18 Şubat 2017 Tarihinden Önce İmzalanmış Elektronik Beyanname Aracılık Ve Sorumluluk Sözleşmelerinin Yenilenmesi Zorunluluğu 375

10.3. 1003b Beyanname Kodlu Sadece Ücrete İlişkin Muhtasar Ve Prim Hizmet Beyannamesi....377

11. MÜNFERİT BEYANNAME 377

12. HASILAT ESASLI KAZANÇ TESPİTİ 378

12.1. Uygulamadan yararlanabilecek mükellefler ve faydalanma şartları....379
12.2. Uygulamadan yararlanmaya ilişkin talepte bulunulması ve bu taleplerin değerlendirilmesi....380
12.3. Vergiye tabi kazancın hesaplanması....380
12.4. Uygulamadan çıkış....384
12.5. Uygulamaya ilişkin şartların kaybedilmesi....384
12.6. KDV Kanunu'nun Hasılat Esaslı Vergilendirmeye İlişkin Düzenlemeleri....385

13. HAZIR BEYAN SİSTEMİ 386

14. 2022 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ 389

15. İNDİRİMLİ GELİR VERGİSİ UYGULAMASI 390

16. DEFTER BEYAN SİSTEMİ 394

16.1. Başvuru....394
16.2. Kayıt zamanı....395
16.3. Yanlış kayıtların düzeltilmesi....395
16.4. Sistem üzerinden tutulabilecek defterler....395
16.5. Sistem üzerinden tutulan defterlerin muhafaza ve ibrazı....396
16.6. Sistem üzerinden elektronik belge düzenlenmesi....397
16.7. Sistemi kullanma yetkisi....397
16.8. Sistemden çıkış....398
16.9. Sistemi kullanma yükümlülüğünün başladığı tarih....399
16.10. Sorumluluk ve ceza uygulaması....399
16.11. Tebliğde düzenlenmeyen hususlar....400

17. BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASI 400

17.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 93 üncü Madde....400
17.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 15 inci Madde....402

18. DEFTER TUTMA VE KAPATILMASINA İLİŞKİN DİKAT EDİLMESİ GEREKEN KONULAR 404

18.1. Fiziksel Ortamda Tutulan Defterlerin Kapanış Onaylarının Yaptırılması....404
18.2. Fiziksel Ortamda Tutulan Defterlerin Saklanma Süresi....405
18.3. E-Defterlerin Kapatılması....405
18.4. e-Defter ve Berat Dosyalarının İkincil Kopyaları....406
18.5. Elektronik Defterlerin Muhafazası ve İbrazı....408

19. ENFLASYON DÜZELTMESİ 410

20. GERÇEK FAYDALANICI BİLGİSİ BİLDİRİMİ 411

20.1. Tanımlar ve kısaltmalar 411

20.2. Gerçek faydalanıcı bilgisi bildirimi verme zorunluluğu getirilenler 412

20.3. Gerçek faydalanıcının belirlenmesi 414

20.4. Bildirimin dönemi ve verilme zamanı 414

20.5. Bildirimin şekli 414

20.6. Diğer hususlar ve cezai yaptırım 415

21. YENİDEN DEĞERLEME 416

22. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERCE TASDİK RAPORU DÜZENLENECEK KONULARA İLİŞKİN USUL, ESAS VE İŞLEMLERDE DİKKATE ALINACAK HADLER 417

EK - GELİR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER 418

KISALTMALAR

GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
VUK	:	Vergi Usul Kanunu
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
VUKGT	:	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ

ÖNSÖZ

Mali Müşavirlik mesleğinin sürdürülebilirliğinde ve beklentileri karşılamasında bilgi temelli üretim yapması bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Bilgi ve birikime dayanan Mali Müşavirlik mesleği, bilginin sürekli güncel olması zorunda olan bir meslektir. Bu nedenle mesleki gelişimimizin dayanağını oluşturan sürekli mesleki eğitim temel önceliğimiz olmaya devam ediyor. Bu önceliğimizi şartlar ne olursa olsun yerine getirme gayreti içinde olduk.

TÜRMOB ve Odalarımız; kamu yararına, sürekli yüksek kalitede hizmet sağlayan standartlarla, muhasebe mesleğinin dünyadaki gelişmelere paralel olarak ilerletilmesi ve geliştirilmesi için çalışmakta, gerek stajyerlerimizin ve meslek mensuplarımızın eğitimi noktasında, gerekse mesleğin uygulanmasına yönelik üzerine düşen sorunların çözümü konusunda büyük bir özveri ile çalışmaktadır.

Gelir vergisi beyan döneminin başladığı bu günlerde sizlere sunduğumuz rehberle meslektaşlarımızın gelir vergisi beyannameleri düzenlemelerine yardımcı olmayı amaçladık. Her beyan döneminin başında sizlerin istifadesine sunduğumuz Rehber bilgiye kolay ulaşımı sağlamayı amaçlamaktadır. Rehberde her konu güncel düzenlemelerle birlikte ele alınarak uygulayıcıların bilgiye kolay ulaşmasını amaçlamıştır.

TÜRMOB olarak bugüne kadar meslektaşlarımızın ihtiyaç duyacakları bilgiye kolay erişimlerini sağlamak için birçok çalışma gerçekleştirdik ve gerçekleştirmeye devam edeceğiz. Bundan önceki yılarda olduğu gibi bu yılda meslektaşlarımıza yardımcı olması amacıyla 2022 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi isimli çalışmamızı sizlerin istifadesine sunduk.

2022 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi isimli e- kitabımızın meslektaşlarımıza ve ilgililere faydalı olması diliyorum.

Emre KARTALOĞLU
TÜRMOB Genel Başkanı

SUNUŞ

Vergilendirme yetkisi, devletin mali egemenliğinin bir göstergesi olarak kişilerin kamu harcamalarına katılmasını sağlamak için kullanılır. Devlet, kişilerin gelir, servet ve harcamaları üzerine kurduğu vergi sistemi ile kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktadır. Vergilerin ekonomik kaynağına göre tasnifte harcamalardan alınan vergiler dolaylı vergiler olarak nitelendirilir. Bu vergiler ancak ve ancak bir harcama söz konusu olduğunda tahsil edilebilir. Aynı şekilde servet vergileri de kişilerin bir servet sahibi olması sonrasında söz konusu olur. Ancak gelir vergisi toplumun tüm kesimlerini ilgilendiren, deyim yerindeyse herkesin yaşamak için bir gelire ihtiyacı olduğundan muhatap olacağı vergidir. Türk Vergi Sisteminde yer alan gelir unsurları topluca değerlendirildiğinde gelirin tanımının değiştirilerek net artış kuramının kabul edilmesi bir başka deyişle kaynağı ne olursa olsun bir gelir söz konusu olduğundan vergilendirilmesi anayasal eşitlik ilkesinin bir gereği olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Mükerrer 20/A maddesi uyarınca kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin bu kazançları 1/1/2021 tarihinden elde ettikleri kazançlarına uygulanmak üzere gelir vergisinden müstesna tutulmuştu. 2022 yılı ticari kazançları basit usulde tespit olunan gelir vergisi mükellefleri bu kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

2022 yılı gelir vergisi beyannamelerinin verilmesi konusunda meslektaşlarımıza yardımcı olmak amacı taşıyan bu Rehber, gelirin vergilendirilmesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Özelge, Sirküler ve Genel Tebliğleri, Danıştay ve Bölge İdare Mahkemelerinin kararları ve temelde Gelir Vergisi Kanunu dikkate alınarak hazırlanmıştır.

Bu rehberin hazırlanmasındaki emekleri için Prof. Dr. N. Semih Öz'e, Prof. Dr. Cenker Göker'e ve YMM Saygın Karabacak'a teşekkür ederiz. Meslek mensuplarımıza faydalı olması dileklerimizle…

Yahya ARIKAN
TÜRMOB Genel Sekreteri

1. GİRİŞ

Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden (yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumu da göz önünde tutularak) artan oranlı tarifeye göre alınan şahsi ve dolaysız bir vergidir.

GVK'nın 1'inci maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu belirtildikten sonra, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu ifade edilmiştir. Aynı Kanunun 2'nci maddesinde de gelire giren kazanç ve iratların;

1. Ticarî kazançlar

2. Ziraî kazançlar

3. Ücretler

4. Serbest meslek kazançları

5. Gayrimenkul sermaye iratları

6. Menkul sermaye iratları ve

7. Diğer kazanç ve iratlar

olduğu hüküm altına alınmıştır.

Gelir vergisinin mükellefi, GVK 'da sayılan gelir unsurlarını elde eden tüm gerçek kişilerdir ve bir kazanç ve iradın gelir vergisine tabi tutulabilmesi için yukarıda sayılan yedi gelir unsurundan birine dahil olması gerekir.

Yedinci bentte sayılan kazanç ve iratlar ilk altı gruba girmeyen kazanç ve iratların topluca dahil edildiği bir grup değildir. Burada yer alacak kazanç ve iratların (diğer kazanç ve iratların) nelerden oluştuğu, GVK'nın mükerrer 80'inci ve 82'nci maddelerinde tek tek sayılmıştır. Gelir unsurlarına girmeleri koşuluyla, kanunen yasaklanmış faaliyetlerden (örneğin kumarhane ve randevuevi işletme, uyuşturucu madde imal ve satışı, silah başta olmak üzere her türlü kaçakçılık, ruhsatsız bina yapmak ve satmak, naylon fatura tanzim etmek vb.) elde edilen kazançlar da gelir vergisine tabidir. Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesine ilişkin VUK md 9/2'ye göre; vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmamaktadır.

2022 takvim yılında elde edilen gelirlerin nasıl beyan edileceği ve beyanname düzenlenmesi sırasında dikkate alınacak hususlar (gelir vergisi tarifesi, indirim, istisna ve hadler) bu kitapta açıklanmıştır.

2. GELİR VERGİSİNDE TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu yüklenen gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefidir. GVK'de verginin mükellefi olan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde tam ve dar mükellefiyet esası olmak üzere iki çeşit mükellefiyet öngörülmüştür.

2.1. Tam Mükellefiyet

GVK'nın 3'üncü maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olanlar (ister Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olsun isterse yabancı uyruklu olsun) ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılmış ve **bunların Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı** üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir.

Yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarından, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, anılan kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler. GVK'nın 123'üncü maddesi hükmüne göre, yabancı ülkede ödenen vergi, Türkiye'de hesaplanan vergiden (mükerrer vergilendirmeyi önlemek için) mahsup edilir.

GVK'ya göre, Türkiye'de yerleşmiş olanlar aşağıdaki gibidir.

- İkametgâhı Türkiye›de bulunanlar.
- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez). Altı aylık oturma süresi her bir takvim yılı itibarıyla dikkate alınacaktır. Örneğin 1 Ekim 2021'de Türkiye'ye gelen ve 2 Nisan 2022'de Türkiye'den ayrılan şahıs her ne kadar kalış süresi 6 ayı aşmış olsa da "bir takvim yılı içinde 6 ay" şartı gerçekleşmediğinden Türkiye'de yerleşmiş sayılmaz.

2.2. Dar Mükellefiyet

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler (dar mükellefler) **yalnız Türkiye'de elde ettikleri** kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler aşağıdaki gibidir.

- Türkiye'de ikametgâhı bulunmayanlar,
- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan az oturanlar.

Ancak, GVK'nın 5'inci maddesinde belirtilen yabancılar Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmamaktadır. Bunlar aşağıdaki gibidir.

- Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler,

- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar,

Dar mükellef kişinin ikametgâhının bulunduğu devlet ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması yapılmış ise Türkiye'de elde edilen geliri vergilendirebilmek için öncelikle bu anlaşma hükümlerine bakmak gerekir.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek gerçek kişilerin, Türkiye'de elde ettikleri gelirin sadece;

- Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar paylarından,
- Diğer kazanç ve iratlardan (Değer artışı kazançları veya arızi kazançlardan),

ibaret olması halinde, yıllık beyanname verilmeyecek; diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde anılan gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. (GVK md.86/2).

Türkiye'de bir yıl içerisinde altı aydan daha az kalınsa dahi ikametgâh Türkiye'de ise vergilendirmenin tam mükellefiyet esasına göre yapılması gerekir.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekli dilekçede; Türk ve Fransız vatandaşı olarak çifte vatandaş statüsünde olduğunuzu, bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla kalmadığınızı, ikametgâh adresinizin ... / İZMİR olduğunu belirterek, Türkiye'de bulunan işyerinizi kiraya vermeniz nedeniyle doğan iade alacağınız açısından dar mükellef kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğiniz hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

…

Buna göre; ikametgâhınız Türkiye'de olduğu için Türkiye mukimi sayılmanız ve tam mükellef olarak tüm dünya kazançlarınız dolayısıyla Türkiye'de vergilendirilmeniz gerekmekte olup, işyeri kira geliriniz üzerinden tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu sonucu kalan kısmının nakden iadesinde 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Nakden İade" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca mükellefiyet kaydınızın bulunduğu vergi dairesine müracaat etmeniz halinde iade talebinizin yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Özelge; İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, Tarih 14/08/2012; Sayı: 84098128-120-764

Tevkif yoluyla vergilendirilmemiş ücret, serbest meslek kazancı ve gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık beyannameyle, menkul sermaye iratlarının ise münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

2.2.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Antlaşmalarında Mukimlik

Sermaye ve emek hareketlerinin uluslararası niteliğinin günümüzde artış göstermesi nedeniyle farklı ülkeler arasında gerçek kişilerin vergilendirilmesi konusunda tereddütler yaşanabilmektedir. Bu durumda bulunan mükelleflerin diğer ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olup olmadığına bakması gerekmektedir.

OECD'nin tip çifte vergilendirmeyi önleme antlaşmalarının 4'üncü maddesi mukimliğe ilişkin kriterleri tespit eden bir maddedir. Bu konu için dört ölçüt öngörmüştür.

a) Bu kişi, daimî olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimî olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir (hayati çıkarların merkezi);

b) Eğer kişinin hayati çıkarlarının merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimî olarak kalabileceği bir meskeni yoksa bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

Örnek:

Ankara ve Brüksel'de birer meskeni bulunan bir Türk vatandaşı yılın 11 ayında Belçika'da bir fabrikada çalışıyor, 1 ay tatil için ise Ankara'da oturuyorsa, bu kişi hayati menfaatlerinin merkezi olan Belçika'nın mukimi sayılacaktır.

Ne Belçika ne de Türkiye'de daimî olarak oturabileceği bir meskeni olan ve Belçika'daki işlerini tasfiye edip dünyayı gezen ve Antalya'da bir tanıdığının yanında yılın on ayı düzenli olarak oturan kişi 2. bende göre Türkiye mukimi sayılacaktır.

Bu kişinin hem Belçika'daki oğlunun yanında hem de Antalya'daki tanıdığının yanında düzenli olarak oturması durumunda bu kişi, vatandaşı olduğu Türkiye'nin mukimi addedilecektir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri anlaşmaya taraf ülkelerde mukim olanlara uygulandığından, anlaşmalardan yararlanmak isteyenlerin tam mükellef oldukları ülkenin yetkili makamlarından **mukimlik belgesi** almaları gerekmektedir. Anlaşmaya taraf devlette faaliyette bulunan veya hizmet icra eden Türkiye'de yerleşik gerçek veya tüzel kişilere bu devletin yetkili makamlarınca hazırlanarak verilen belgeler ülkemizce onaylanmamakta, bunun yerine Türkiye yönünden yetkili makamlarca düzenlenen mukimlik belgesi kendilerine verilmektedir.

Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Mukimlik belgesi alınması ve istenen belgeler ile ilgili detaylı açıklamalara 13.02.2007 tarihli "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri /1" de yer verilmiştir.

Ayrıca mukimlik belgesine ilişkin olarak 4 seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği[1]'nde mukimlik belgesine ilişkin olarak aşağıdaki düzenleme yer almaktadır.

4 seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği

Diğer ülke mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili ÇVÖ Anlaşması çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için mukim oldukları ülke yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini duruma göre ilgili vergi dairesine veya vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir.

Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir.

Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır. **Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerlidir.**

2.2.2. Çalışma veya Oturma İzni Alarak Yurtdışında Yaşayan Türk Vatandaşlarının Durumu

Ülkemizden, özellikle 1960 yıllardan itibaren Avrupa'nın çeşitli ülkelerine çalışmak amacıyla giden yurttaşların büyük çoğunluğu ailelerini de yanlarına alarak, uzun bir süreden beri bulundukları yabancı ülkelerde yaşamaktadırlar. Bu kişilerin bulundukları ülkeden elde ettikleri gelirlerin yanı sıra Türkiye'de de gelir elde ettikleri durumda vergilendirmenin hangi mükellefiyet esasına göre yapılacağı önem kazanmaktadır. Bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla yayımlanan 210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre; kamu kurumlarına veya merkezi Türkiye' de bulunan özel teşebbüslere bağlı olarak

1 RG: 26.09.2017/30192

işleri sebebiyle yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından **dar mükellefiyet** esasında vergilendirilmektedir.

Bu vatandaşlardan kesin dönüş yaparak Türkiye'ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye'de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir.

Türkiye, OECD'nin vergi kayıpları ile mücadele politikaları kapsamında hazırlanan ve kişilerin finansal hesap bilgilerinin, vergi amaçları kapsamında kullanılmak üzere vergi mukimi oldukları ülkeler ile otomatik olarak paylaşılmasını düzenleyen Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması'nı 21 Nisan 2017'de imzalamıştır.

1 Haziran 2021 Tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 4025 ve 4026 sayılı Cumhurbaşkanı Kararları ile söz konusu Anlaşmanın yürürlüğe girmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır.

4025 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 21 Nisan 2017 tarihinde Paris'te imzalanan "Finansal Hesap Bilgilerinin Otomatik Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması", 3 Şubat 2020 tarihi itibariyle geçerli olacak şekilde yürürlüğe girmiştir.

Bu Anlaşma kapsamında Türkiye ilk otomatik bilgi değişimini, 2019 yılı finansal hesap bilgilerine ilişkin olacak şekilde 1 Eylül 2021 tarihine kadar yapmıştır.

2022 yılına ilişkin bilgileri ise standart takvime uygun şekilde 30 Eylül 2023 tarihine kadar yapılacaktır.

4026 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla transfer fiyatlandırması mevzuatı kapsamında "Ülke Bazlı Raporların Değişimine İlişkin Çok Taraflı Yetkili Makam Anlaşması", 18 Aralık 2020 tarihi itibariyle geçerli olacak şekilde yürürlüğe girmiştir.

Otomatik bilgi değişimi; kişilerin, yerleşik (mukimi) olduğu ülke dışındaki diğer ülkelerde bulunan finansal hesap bilgilerinin, yerleşik (mukim) olunan ülkeye, her yıl diğer ülke vergi idarelerince, vergisel amaçlarla kullanılmak üzere mütekabiliyet esasında (karşılıklı) ve otomatik olarak elektronik ortamda gönderilmesidir.

Örneğin; İsveç'te yerleşik bir Türk vatandaşının Türkiye'de bulunan ve kapsama giren banka hesabına ilişkin bilgilerin mütekabiliyet (karşılıklılık) esasında paylaşımıdır. Türkiye'de yerleşik bir İsveç vatandaşının İsveç'te sahip olduğu banka hesabının bilgisi de İsveç'ten alınacaktır.

Bu kapsamda; mevduat, saklama ve yatırım kuruluşları ile belirli sigorta şirketleri nezdindeki;

- Mevduat hesapları,
- Saklama hesapları,
- Ortaklık ve borç ilişkisi menfaati,
- Nakdi değer sigorta sözleşmeleri,
- Düzenli ödeme sözleşmelerine

ilişkin finansal bilgiler paylaşılmaktadır[2].

3. GELİRİN ELDE EDİLMESİ

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda gelirin elde edilmesi gelir unsurları itibariyle farklı esaslara bağlanmıştır. Bu unsurlar aşağıdaki Tabloda gösterilmiştir.

Elde Etme Türü	Gelir Unsuru
Tahakkuk esası	Ticari kazanç Zirai kazanç
Tahsil esası	Serbest meslek kazancı Gayrimenkul sermaye iradı
Hukuki ve ekonomik tasarruf esası	Menkul sermaye iradı Ücret

Diğer kazanç ve iratlarda değerlendirme, her bir gelire göre ayrı ayrı yapılmalıdır.

3.1. Ticari ve Zirai Kazançlarda Elde Etme

Ticari kazançlar açısından geçerli olan tahakkuk esası gelir ve giderin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi olarak tanımlanmaktadır. Alacak veya borcun kesin olarak hesaplanabildiği ve hukuken talep edilebilir hale geldiği anda tahakkukun gerçekleştiği kabul edilir.

2 GİB (2021), **Finansal Hesap Bilgilerinin Vergi Konularında Karşılıklı Olarak Otomatik Değişim Standardı Bilgilendirme Rehberi,** www.gib.gov.tr

Tahakkuk esası hem gelir hem de giderler bakımından geçerlidir. Gelir ve giderler dönemsellik ilkesine de uygun olarak tahakkuk ettiği tarih itibariyle gelir veya gider kaydedilir.

174 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

C _ SSK PRİMLERİNİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN GİDER YAZILMASI:

…

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin 2 numaralı bendinde, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen SSK primlerini gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

Ancak, 506 sayılı Kanunun 80 inci maddesi gereğince bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden**, Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.**

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi bakımından genel esas tahakkuk olmakla birlikte, bazı Kanunlarla bu kuralın istisnaları öngörülebilmektedir. **Örneğin, sosyal güvenlik primlerinin gider olarak indirilebilmesi için 5510 sayılı Kanun uyarınca bu primlerin mutlak surette ödenmiş olması gerekmektedir.**

Kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin, yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması

> İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 31.12.2012 tarihinde iş akdi feshedilen işçinin 2013 yılının Ocak ayında ödenecek olan kıdem ve ihbar tazminatlarının hangi dönemde gider yazılacağı, 31.12.2012 tarihli tazminat bordroları ile işçiden kesilen gelir ve damga vergilerinin hangi dönemde beyan edilip ödeneceği ile 2009 yılında iş akdi işveren tarafından haklı nedenlerle feshedilmiş işçiye ödenmeyen tazminat için iş mahkemesinde açılan ve 2012 yılında şirket aleyhine verilen karara istinaden ödenecek olan tazminatın 2012 yılı mali karının tespitinde gider yazılıp yazılamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.
>
> …
>
> Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; kıdem ve ihbar tazminatının gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.
>
> Bu nedenle, iş akdinin fesih sözleşmesi ile sona erdirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla şirketiniz tarafından çalışanlarınıza ödenecek kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin, yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/03/2015 tarih ve 84098128-120.01.02.07[40-2013-3]-143 sayılı Özelgesi

3.2. Serbest Meslek Kazançlarında ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Tahsil esasında dönemsellik ilkesinin bir önemi bulunmadığından hangi döneme ait olduğuna bakılmaksızın tahsil olunan hasılat, bu tarih itibariyle gelir kaydedilir. Dolayısıyla, faaliyetin yapılması ve alacağın doğması gelirin elde edilmesi için yeterli değildir.

Gayrimenkul sermaye iratlarında da tahsilat ilkesi benimsenmiş olmakla birlikte, tahsil esasının uygulanmadığı haller de bulunmaktadır. Gelecek yıllara ait olan kiralar peşin tahsil edilirse bu gelir tahsil edildiği tarihin değil de ilgili bulundukları yılın geliri sayılır. Aynı şekilde kiraya verilen gayrimenkulün değerini artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen değerler gayrimenkulün sahibine bırakılması halinde bu kıymetlerin kira sonunda elde edildiği kabul edilir.

Tahsil esası bakımından serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratlarının farklılaştığı bir başka nokta da giderler açısındandır. Serbest meslek kazançlarında gelirlerde olduğu gibi giderlerde de tahsil esası geçerli olup, giderler fiilen ödenmedikçe indirilemez.

Gayrimenkul sermaye iratlarında ise gelirin elde edilmesi açısından tahsil esası geçerli olmakla birlikte, giderler açısından tahakkuk esası benimsenmiştir. Bu nedenle, giderler fiili ödeme beklenmeksizin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği tarihte gider kaydedilebilir.

Öte yandan, tahsil sadece nakden değil ayni olarak da yapılabilir.

DİKKAT

Serbest meslek kazançlarında elde edilen gelir tahsil esasına göre vergilendirilirken, hasılat açısından katma değer vergisi uygulamalarında vergiyi doğuran olayın tahakkuk tarihi itibariyle gerçekleştiği kabul edilir.

3.3. Ücretlerde ve Menkul Sermaye İratlarında Elde Etme

Menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarrufa bağlanmıştır. Hukuki tasarruf, sahibinin gelir üzerinden talepte bulunma hakkının doğuşunu ifade eder. Ekonomik tasarruf ise ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine amade kılınması, talep edilebilir hale gelmesidir. Hukuki tasarruftan sonra ekonomik tasarruf gelir. Hukuki ve ekonomik tasarruf birlikte değerlendirilir.

Ücretlerde; elde etme hukuki tasarruf imkânının doğduğu anda gerçekleşmiş sayılır. Zira aynı anda ekonomik tasarrufunda doğduğu kabul edilir.

Örnek: Bir bankada hazine bonosu hesabı bulunan mükellefin ölümü durumunda, mirasçılar için ölüm tarihi itibariyle tahakkuk etmiş bir faiz gelirinden söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Menkul sermaye iratlarında elde etme hukuki ve ekonomik tasarruf esasına bağlandığından, ancak ölüm tarihinden bir ay sonra vadesi dolan hazine bonosu hesabından elde edilen faiz geliri mirasçılar tarafından hisseleri oranında beyan edilecektir.[3]

3.4. Diğer Kazanç ve İratlarda Elde Etme

Diğer kazanç ve iratlarda tek bir ilkeden bahsetmek mümkün değildir. Örneğin, değer artış kazançlarında tahakkuk esasının uygulanması mümkün olmakla birlikte, devamlılık göstermeyen bu faaliyetlerle ilgili tahsil esasının benimsenmesi uygulama kolaylığı sağlamaktadır. Arızi kazançlarda ise elde edilen ya da tahsil edilen hasılat üzerinden vergileme yapılması öngörüldüğünden tahsil esası geçerli bulunmaktadır.

3 Gelir İdaresinin 11.03.2004 tarih ve 4052-38/10201 sayılı özelgesi.

3.5. Dar mükellefiyette Elde Etme

Dar mükellefiyette sadece Türkiye'de elde edilen gelirler vergilendirileceği için hangi gelirlerin Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı önem kazanmaktadır. Buna ilişkin belirleme gelir unsurları itibarıyla aşağıdaki gibi yapılmıştır (GVK md.7);

a) **Ticari Kazançlarda;** kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimî temsilci bulundurulması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması, durumunda ticari kazanç Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

Kanunun 8'inci maddesi, işyerinin tayininde VUK hükümlerinin dikkate alınacağını belirtmiştir. Konuya ilişkin VUK'nın 156'ncı maddesi ise işyerini; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlamıştır.

DİKKAT

VUK'ya göre tanımlanan işyeri ileTürkiye'nin imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında tanımlanan işyeri farklılıklar gösterebilir.

Daimî temsilci kavramı, GVK'nın 8'inci maddesinde, bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süre ile veya müteaddit ticari muameleler ifasına yetkili kişi olarak açıklanmış; ayrıca bazı şahısların başka herhangi bir şart aranmadan daimî temsilci sayılacağı belirtilmiştir. Buna göre Borçlar Kanunu'nda tanımlı ticari mümessiller, tüccar vekilleri seyyar tüccar memurları; Türk Ticaret Kanunda tanımlı acente durumunda bulunanlar ile temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler ve mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar Kanunun 7'nci maddesi uygulamasında daimî temsilci sayılacaklardır.

Yukarıdaki şartlara uygun olsalar bile iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmamaktadır.

Türkiye'de satmak; alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezi ise; iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

b) Zirai kazançlarda; zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi şartını aramıştır.

c) **Ücretlerde;** hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi, yine Türkiye'de kâin müesseselerin idare meclis başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

d) **Serbest meslek kazançlarında;** serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazanç Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

> "… Slovakya mukimi şirketin Türkiye'de faaliyetlerinin icrası için sürekli olarak kullanabileceği bir sabit yere sahip olmaksızın elde edeceği avukatlık hizmeti gelirlerini vergileme hakkı yalnızca Slovakya'ya aittir."
>
> Özelge, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, **12/09/2012, 2768.**

e) **Gayrimenkul sermaye iratlarında;** gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi durumunda irat Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

f) **Menkul sermaye iratlarında;** sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması halinde menkul sermaye iradı Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

g) **Diğer Kazanç ve iratlarda;** bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi halinde kazanç ve irat Türkiye'de elde edilmiş olmaktadır.

Ücret, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlarda sözü edilen "değerlendirme" den maksat; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

4. GELİR UNSURLARI İTİBARİYLE BEYAN

GVK'nın ana prensiplerinden biri, bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutarının topluca vergilendirilmesidir. Bu çerçevede, mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı için Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ancak, uygulamada ortaya çıkacak güçlükler ve olanaksızlıklar göz önünde tutularak, aynı Kanunda bu prensibin istisnasını teşkil eden hükümlere de yer verilmiştir.

GVK'nın 85'inci maddesinde hangi gelir unsuru itibariyle beyanname vermenin zorunlu olduğu, 86'ncı maddesinde de hangi gelirlerin yıllık beyannameye dahil edilmeyeceği diğer bir ifadeyle beyanname verilse de yıllık beyannameye dahil edilmeyeceği belirtilmiştir.

4.1. Ticari Kazanç

4.1.1. Ticari Faaliyetin Kapsamı

Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olup, aşağıda sayılan faaliyetlerden elde edilecek gelirler her durumda ticari kazanç olarak vergilendirilir,

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından;
7. Diş protezciliğinden;

elde edilen kazançlar.

Sürekli taşıt alınıp satılması ticari faaliyet esaslarına göre vergilendirmeyi gerektirir.

"Gelir Vergisi Kanunu'nda bir kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilebilmesi, bir faaliyetten kazanç sağlanması ve faaliyetin devamlılığı koşullarına bağlanmıştır. Maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun belirgin olmadığı durumlarda kazanç doğuran işlemin çokluğu devamlılık unsurunu belirleyen en nesnel ölçü olup, bir işlemin devamlılığı, işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre belirlenebilir. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin kazanç sağlamak amacıyla yapılmadığını kanıtlama yükü vergi mükelleflerine düşer.

2003 yılında satın alınan 4 taşıtı 2004 ve 2005 yıllarında, 2004 yılında alınan 2 taşıtı 2005 ve 2006 yıllarında, 2006 yılında satın alınan 4 taşıttan üçünü 2007 yılında sattığı ve adına kayıtlı 2 taşıt daha bulunduğu saptanan davacının bu alım-satım faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşullar gerçekleşmiştir. Bu alım-satımların ticari kazanç sağlama amacı dışında nedenlerle yapıldığı iddiasını kanıtlaması gereken davacı tarafından, yoklama üzerine idareye yapılan başvuru sırasında araçların ticari amaçlı alınıp satılmadığı, yakınlarının isteği üzerine geçici olarak adına tescil ettirildiğinin, dava dilekçesinde ise alım-satımdan kar değil zarar elde edildiğinin, ileri sürülmekle yetinildiği, ancak birden fazla kamyon, kamyonet ve otomobilin ticari amaçla alınıp satılmadığı iddiasını kanıtlayan hukuken geçerli herhangi bir bilgi ya da belge bulunamadığı anlaşıldığından, faaliyetin kazanç elde etmek amacıyla yürütüldüğü sonucuna varılmıştır. Bu nedenle vergi mahkemesi kararının, davacı adına faaliyetin saptandığı 20.2.2007 tarihi itibarıyla mükellefiyet tesis edilebileceği de göz önünde bulundurularak yeniden karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir."

Danıştay 3. Daire, E. 2007/3751, K. 2009/2092

Kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar da şahsi ticari kazanç hükmündedir. (Ancak serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortakların, adi komandit şirketlerde komandite ortakların elde etmiş oldukları kazanç serbest meslek kazancı niteliğindedir GVK 66/3).

Satın aldığı araziyi Yasada öngörülen süre içinde parselasyona tabi tuttuktan sonra oluşturulan parsellerin satılmasından sağlanan gelir ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulur.

"Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'inci maddesinin birinci fıkrası, her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazancı ticari kazanç olarak tanımlanmış ikinci fıkrada ise altı bent halinde sayılan işlerin de ticari kazanç sayılacağı kurala bağlanmıştır. Maddenin ilk fıkrası; bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesini, kazanç sağlanması ve kazanç sağlanan faaliyetin devamlı olması koşullarına bağlamıştır. İkinci fıkranın bentlerine giren işlerde ise bu nitelik araştırılmaksızın elde edilen kazancın ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Dava konusu olay ikinci fıkranın 6'ncı bendi kapsamında olup, satın alma yoluyla iktisap edilen arazinin yasada öngörülen süre içinde parsellendirildikten sonra satıldığı tespitlidir. Davacı tarafından da tespit edilen bu durumun aksi iddia edilmemiş ancak bazı ekonomik zorunluluklardan dolayı yapılan ve devamlılık unsuru taşımayan bu satışların ticari faaliyetin değil değer artış kazancının konusuna girdiği ileri sürülmüştür. Yasanın konuyla ilgili düzenlemesinde faaliyetin zorunluluktan kaynaklanması ve devamlılık arz etmemesi halinde ticari kazanç sayılmayacağına dair bir kısıtlama öngörülmediğinden davacının bu yöndeki iddiası dayanaksız kalmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun re'sen vergi tarhını düzenleyen 30'uncu maddesinin ikinci fıkrasının (1) işaretli bendi ise vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtiği halde verilmemiş olması halinde dönem matrahının re'sen tarhını öngörmüştür. Satın aldığı araziyi Yasada öngörülen süre içinde parselasyona tabi tuttuktan sonra oluşturulan parselleri satmasından sağladığı ticari kazancını beyan etmeyen davacının dönem matrahının re'sen takdiri için yasada aranılan şartlar gerçekleşmiş olup yükümlünün ihtirazi kayıt koymadan imzaladığı ve 213 sayılı Yasa uyarınca maddi delil niteliğinde olan tutanakla belirlenen; satın alma tutarı, parselasyon masrafları, tapu harcı ve eğitime katkı payından oluşan giderlerinin satış bedelinden düşülmesi suretiyle takdir olunan matrah ve bu matrah üzerinden yapılan vergilemeyi; devamlılık unsuru içermeyen satışların ticari faaliyet kapsamında nitelendirilemeyeceği gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesi kararında yasaya uygunluk görülmemiştir."

DANIŞTAY 3. DAİRE, E. 2003/992, K. 2004/2769

4.1.2. Ticari Faaliyetin Özellikleri

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Bu özellikler aşağıdaki gibidir.

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

Davacının, sahibi olduğu arsa üzerine yaptırdığı binaya ait bağımsız bölümlerin satışının ticari kazanç olduğundan bahisle davacı adına re'sen tarh edilen 2009/9 dönemine ait vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle açtığı davanın; davacının daha önce ve sonrasında taşınmaz alım ve satımı yaptığına ilişkin bir tespit bulunmaması, kendisine ait taşınmazda kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden bina yapılarak satılmış olması, servetin değerlendirilmesine ilişkin bir faaliyet olup, davacının bu faaliyeti sonucu servetin biçim değiştirdiği, dolayısıyla 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde belirtilen anlamda "gayrimenkul alım satım ve inşa işiyle devamlı uğraşma" sayılamayacağından, davacının taşınmaz satımından elde ettiği **gelirin ticari** kazanç kapsamında vergilendirilmesinde hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle iptaline ilişkin Antalya 1. Vergi Mahkemesi'nce verilen 26.02.2016 gün ve E:2015/1153, K:2016/179 sayılı karar, Konya Bölge İdare Mahkemesi tarafından onanmıştır.

Ko**nya Bölge İdare Mahkemesi, 1. VDD, E. 2016/1219 K. 2017/744**

Fizyoterapistlik faaliyetinin vergilendirilmesi

Fizyoterapistlik faaliyetinin;

— masaj salonu işletmeciliği faaliyeti kapsamında yürütülen bir faaliyet olması halinde, bu faaliyetin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi,

— mevcut ticari faaliyet dışında, ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hâkim olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayalı olarak yapılması halinde, elde edilen kazancın *serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmesi*

gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.11.2018/ 62030549-120[65-2018/270]-E.1052623

4.1.3. Ticari Kazancın Vergilendirilmesi

Ticari kazanç, gerçek ve basit usulde olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. GVK'nın 47'nci maddesinde yazılı genel şartlar ile 48'inci maddesinde yazılı özel şartları topluca taşıyanlar, **"Basit Usulde",** bunların dışında kalanlar ise **"Gerçek Usulde"** vergilendirilmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahiplerinin ticari kazançları kanunen tutmak zorunda oldukları defterler bakımından, işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre tespit edilmektedir.

Aşağıda yazılı tüccarlar birinci sınıf tacir olup; bilanço esasına göre defter tutarlar,

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanlardan yıllık alımları veya satışları tutarları Vergi Usul Kanunu 177 nci maddesinde belirtilen miktarlardan fazla olanlar (2022 yılı için yıllık alımlarda 400.000 TL veya yıllık satışlarda 570.000 TL, 2023 yılı için yıllık alımlarda 890.000 TL veya yıllık satışlarda 1.270.000 TL),
- Diğer işlerle uğraşanlardan bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı Vergi Usul Kanunu 177 nci maddesinde belirtilen miktarı aşanlar (2022 yılı için 200.000 TL, 2023 yılı için 440.000 TL),
- Yukarıda yazılı işleri beraber yapanlardan iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı Vergi Usul Kanunu 177 nci maddesinde belirtilen miktarı aşanlar (2022 yılı için 400.000 TL, 2023 yılı için 890.000 TL),
- Her çeşit ticaret şirketleri,
- Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler,
- Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutanlar.

Birinci sınıf tacirlerle ilgili şartları taşımayanlar, ikinci sınıf tacir sayılırlar ve işletme hesabına göre defter tutarlar.

Ticari kazançları bilanço esası ve **işletme hesabı esasına göre tespit edilenler için yıl içinde hiçbir gelir elde edilmemiş veya zarar edilmiş olsa dahi yılık gelir vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmesi gerekmektedir.**

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Birliğimize hitaben gönderilen 28.08.2019 tarihli ve E.121077 sayılı yazıda; 2021 yılına ilişkin tüccar sınıfının (tutulacak defter türünün) belirlenmesi açısından 2020 yılı faaliyetlerine ilişkin iş hacminin, Vergi Usul Kanunu'nun 177 nci maddesine ilişkin olarak 1/1/2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere mezkûr Kanunun mükerrer 414 üncü maddesi kapsamında yayımlanacak hadlerle kıyaslanması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre; öteden beri işletme hesabı esasında defter tutmakta olan bir mükellefin 2022 yılında tutması gereken defterlerin tespitinde 2021 yılı alış, satış ve gayrisafi iş hasılatı tutarları 2022 yılı için yayımlanan 522 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanan ve 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olan hadler ile karşılaştırılarak karar verilmelidir.

Benzer şekilde öteden beri işletme hesabı esasında defter tutmakta olan bir mükellefin 2023 yılında tutması gereken defterlerin tespitinde 2022 yılı alış, satış ve gayrisafi iş hasılatı tutarları 2023 yılı için yayımlanan 544 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanan ve **1 Ocak 2023 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olan hadler ile karşılaştırılarak** karar verilmelidir.

4.1.3.1. Basit Usul

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanunun 1.maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Mükerrer Madde 20/A uyarınca; göre kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin kazançları gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Söz konusu düzenleme 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla **2022 yılı ticari kazançları basit usulde tespit olunan gelir vergisi mükellefleri bu kazançlarına ilişkin olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyeceklerdir. Diğer gelirler nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda bu kazançlar beyannaemye dahil edilmeyecektir.**

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır.

Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Kazançları bu usulde tespit edilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

Kazançları bu usulde tespit edilen mükellefler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri saklamak zorundadırlar. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı bulundukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur. Bu bürolarda 13/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış yeterli sayıda meslek mensubunun çalıştırılması zorunludur.

Basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olurlar.

Basit usule tabi olan mükellefler; 1/1/2018 tarihinden itibaren defter-beyan sistemini kullanmak zorundadırlar. Sistem ile kayıtlarını elektronik ortamda tutabilecekler, bildirim ve dilekçeleri elektronik ortamda verebileceklerdir.

Basit usule tabi olan mükelleflerin, sistemi kullanmaya başlayacakları takvim yılından önceki ayın son gününe kadar (bu gün dâhil) www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden veya gelir vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesi aracılığıyla başvuru yapmaları gerekmektedir.

Mükellefler, satış ve hizmetleri için düzenledikleri hasılat belgelerini bir zarfta, faaliyetleri ile ilgili olarak mal ve hizmet alışları ile giderleri için aldıkları gider belgelerini başka bir zarfta toplayıp saklayacaklardır. Kayıtları odalarda tutulan mükellefler ise her aya ait zarfları izleyen ayın 10'una kadar kaydının tutulduğu büroya teslim edeceklerdir.

Basit usulde vergilendirme kapsamında bulunan mükelleflere, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden farklı bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Basit usulde vergilendirilen mükelleflere sağlanan kolaylıklar şunlardır:

Basit Usulde Vergilendirilen Mükelleflere Sağlanan Ayrıcalıklar
• Ticari kazançları gelir vergisinden istisnadır. • Defter tutmazlar. • Vergi tevkifatı yapmaz ve muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermezler. • Teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. KDV Beyannamesi verilmeyecektir. • Ticari kazancın tespitinde amortismana tabi iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmaz ve üzerlerinden amortisman hesaplanmaz. • Alınan ve verilen belgelerin kayıtları "Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" düzenlenen meslek odası veya meslek mensupları aracılığıyla Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulur.

Diğer taraftan,7338 sayılı Kanunla getirilen istisna düzenlemesine rağmen bu usulde vergilendirilenlerin, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç; bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile VUK ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabi olma durumları devam etmektedir.

4.1.3.1.1. Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

1. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocuklar, namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamalarına bakılmaz).

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde 2022 yılı için 16.000 TL'yi (2023 yılı için 35.000 TL), diğer yerlerde 10.000 TL'yi (2023 yılı için 22.000 TL) aşmamak.

3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak.

2 ve 3 numaralı bent hükümleri öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır.

4.1.3.1.2. Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

Basit usule tabi olmanın özel şartları şunlardır:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 2022 yılı için 200.000 lirayı (2023 yılı için 440.000 lira) veya yıllık satışları tutarının 2022 yılı için 320.000 lirayı **(**2023 yılı için 700.000 lira) aşmaması,

2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 2022 yılı için 100.000 lirayı **(**2023 yılı için 220.000 lira) aşmaması,

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 2022 yılı için 200.000 lirayı **(**2023 yılı için 440.000 TL) aşmaması,

* Ticari kazancın 2023 yılında basit usulde tespit edilip edilmeyeceğine ilişkin olarak mükellefler 2022 takvim yılı için geçerli olan tutarları esas alacaklardır.

Örnek: Kastamonu ilinde ticari faaliyette bulunan ve basit usulde vergilendirilen Mükellef (A)'nın bu faaliyeti dolayısıyla; 01/01/2022 – 31/12/2022 tarihleri arasında yapmış olduğu alımlarının tutarı 150.000 TL, satışlarının tutarı 290.000 TL'dir. Mükellefin işyeri kira tutarı ise 01/01/2022 tarihi itibarıyla yıllık 8.000 TL'dir. 2022 yılında basit usule tabi mükellefler için belirlenen yıllık alım haddi 200.000 TL, yıllık satış haddi 320.000 TL, kira bedeli ise 16.000 TL'dir. Buna göre; Mükellef (A)'nın yıllık alım, satım tutarı ile kira bedeli, belirtilen sınırları aşmadığından dolayı 2023 yılında da basit usulde vergilendirilmeye devam edecektir.

Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, yukarıdaki 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır. Buna göre, anılan maddelerin ticaretini yapan mükelleflerin 2023 takvim yılında basit usulden yararlanabilmeleri için alış, satış veya hasılatlarının 31/12/2022 tarihi itibariyle aşağıda belirtilen hadleri aşmaması gerekmektedir.

Emtianın Cinsi	Büyükşehir Belediye Sınırları Dışında Kalan Yerlerde		Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Kalan Yerlerde	
	Yıllık Alım Ölçüsü (TL)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL)	Yıllık Alım Ölçüsü (TL)	Yıllık Satış Ölçüsü (TL)
Değerli Kâğıt	750.000	840.000	900.000	1.090.000
Şeker –Çay	550.000	750.000	700.000	890.000
Milli Piyango Bileti., Hemen Kazan, Süper Toto vb.	550.000	750.000	700.000	890.000
İçki (Bira ve Şarap Hariç) -İspirto– Sigara–Tütün	550.000	750.000	700.000	890.000
Akaryakıt (LPG hariç)	840.000	890.000	1.090.000	1.270.000

Belirtilen bu malların alım satımı ile uğraşanlar hakkında, basit usulün özel şartları bakımından yukarıdaki hadler dikkate alınmak suretiyle, Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:136)'ndeki hesaplamalar doğrultusunda işlem yapılacaktır.

4.1.3.1.3. Basit Usulden Faydalanamayacak Olanlar

Aşağıda yazılı olanlar, basit usulden faydalanamazlar:

1. Kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları;
2. İkrazat işleriyle uğraşanlar;
3. Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar;
4. GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar.
5. Sigorta prodüktörleri;
6. Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler;
7. Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;
8. Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);

9. Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler;

10. Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri; (Yapısı itibariyle sürücüsünden başka ondört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç);

11. Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları(mücavir alanlar dahil) belediyelerin nüfusları,yöreler itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenlerin kazançları hiçbir suretle basit usulde tespit edilmez

İlgide kayıtlı özelge talep formlarınızda; şehir içi eşya taşımacılığı faaliyetinden dolayı basit usulde ticari kazanç mükellefi olduğunuz, eşya taşımaya yardımcı olmak üzere eşya taşıma asansörü almanız halinde, basit usulde ticari kazanç mükellefiyetinizin devam edip etmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

…

Bu hükümlere göre, aynı il sınırları içinde yapılacak şehir içi yük taşımacılığı faaliyetiniz nedeniyle, genel ve özel şartları topluca taşımak kaydıyla basit usulden yararlanılması mümkün bulunmakta birlikte, treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticilerinin basit usulde vergilendirmeden faydalanmaları mümkün değildir.

Bu nedenle, şehir içi taşımacılık faaliyetinizde kullanmak üzere eşya taşıma asansörlü araç almanız halinde kazancınızın basit usulde tespit edilmesi mümkün değildir.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.01.2023 tarih ve 11355271-120.01.01[46-2020/1]-3308 sayılı Özelgesi

8/5521[4], 92/2683 ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile bir kısım mükellefler gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır:

4 8/5521 sayılı BKK (28/11/1982 tarihli ve 17882 sayılı RG)

Zirai Mahsul satın alarak bu mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabının 1/1/1983 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilmeleri; Maliye Bakanlığının 6/10/1982 tarihli ve 84009 sayılı yazısı üzerine, 193 sayılı Kanunun 51 inci maddesinin 2361 sayılı Kanunla eklenen 11 inci bendine göre, Bakanlar Kurulunca 25/10/1982 tarihinde kararlaştırılmıştır.

95/6430 Sayılı BKK ile Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile büyükşehir belediyesi olan illerin (Erzurum, Diyarbakır, Sakarya ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Büyükşehir Belediyesi sınırları içerisine alınan yerlerden, yeni bağlanan mahallelerle birlikte 2000 yılı genel nüfus sayımındaki nüfusu 30.000'den az olan yerler ile 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında büyükşehir belediyesi kurulan ve büyükşehir belediyesi sınırları içerisine alınan yerler hariç) mücavir alan sınırları dahil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde aşağıda belirtilen faaliyetleri yapan mükellefler, gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır.

a) Her türlü emtia imalatı ile uğraşanlar

b) Her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar

c) İnşaat ile ilgili her türlü işlerle uğraşanlar

d) Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarım işleriyle uğraşanlar

e) Lokanta ve benzeri hizmet işletmelerini işletenler

f) Eğlence ve istirahat yerlerini işletenler

Bu mükellefler, basit usulden yararlanmaya ilişkin genel ve özel şartları taşıyıp taşımadıklarına bakılmaksızın gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

GVK'nın 9'uncu maddesinde yer alan esnaf muaflığına ilişkin şartları topluca taşıyanlar, 95/6430 sayılı Kararname kapsamına girmediklerinden, esnaf muaflığından yararlanabilmektedirler.

8/5521 Sayılı BKK ile Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

Zirai mahsul satın alarak bu mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabı 8/5521 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.1983 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır.

Canlı hayvan alım-satımı faaliyeti anılan Kararname kapsamında değerlendirildiğinden, bu şekilde faaliyette bulunan mükellefler gerçek usulde vergilendirilecektir. Zirai mahsulün toptancı hallerinden veya ticari faaliyette bulunan sebze komisyoncularından sonraki teslim aşamaları 8/5521 sayılı Kararname kapsamı dışındadır.

92/2683 Sayılı BKK ile Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

Her türlü televizyon, video, radyo, teyp, müzik seti, disk-çalar, kamera, bilgisayar, soğutucu, çamaşır ve bulaşık makinesi, elektrikli süpürge, elektronik müzik aletleri, elektrikli dikiş makinesi ile elektrikle çalışan benzeri eşyaların alım-satımı ve üretimi ile uğraşan mükellefler 92/2683 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır.

Kararda yazılı malların yanında, diğer mal ve hizmetleri satan mükellefler de gerçek usulde vergilendirilmektedir.

Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen "elektrikle çalışan benzeri eşyalar" ibaresinden, doğrudan elektrik enerjisiyle çalışan veya elektrikle şarj edildikten sonra çalışan emtianın anlaşılması gerekmektedir.

Bu Kararda belirtilen emtianın alım-satımı yoluyla ticaretinin yapılmasında, eski, yeni veya kullanılmış olma ayrımına gidilmeksizin, Kararda yer alan emtiaların ticaretini yapanlar ile belirtilen işlerle uğraşan bütün mükellefler kapsama girmektedir.

4.1.3.1.4. Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

Aynı işte ortak olarak çalışanlar hakkında, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen yıllık kira bedeli ve iş hacmi ölçüleri toplu olarak, diğer koşullar ise ortakların her biri için ayrı ayrı dikkate alınır.

Ortaklıklarda, ortakların birinin gerçek usule tabi olması diğer ortakları da gerçek usule tabi hale getirir.

Adi ortaklık halinde çalışanlardan aynı zamanda diğer şahsi bir işle de iştigal edenlerin gerçek veya basit usulden hangisine tabi olacağı, basit usule tabi olmanın genel şartlarından emsal kira bedeli/ yıllık kira bedeli ile basit usule tabi olmanın genel şartlarından şahsi işine ait olanlara, ortaklıklardan hissesine düşen miktarların eklenmesi suretiyle tespit olunur. Şahsi işin mevcut olmaması halinde, muhtelif ortaklıklardaki hisselerin toplanması ile yetinilir.

4.1.3.1.5. Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

Diğer taraftan, GVK'nın 51 inci maddesi kapsamındaki faaliyetlerine başladıkları tarihten itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olan mükelleflerin basit usulde vergilendirmeleri mümkün değildir.

Yapılan denetimlerde basit usulde vergilendirilen mükelleflerden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit edilenler basit usulden yararlanamazlar.

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ tarihini takip eden aybaşından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

4.1.3.1.6. Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

GVK'nın 47 nci maddesinde yazılı şartları topluca taşıyan ve arka arkaya son iki yıl alış, satış ve/veya hâsılat tutarlarının her biri aynı Kanunun 48 inci maddesinde yazılı hadlerden düşük olan gerçek usule tabi mükellefler, bu şartın gerçekleşmesini izleyen yılın Ocak ayının başından otuz birinci günü akşamına kadar yazılı olarak bağlı bulundukları vergi dairesine başvurmaları halinde basit usulde vergilendirmeye geçebileceklerdir. Bu uygulama kapsamında, 01.01.2023 tarihinden itibaren gerçek usulden basit usule geçmeye ilişkin şartların tespitine ve iki yıllık sürenin hesabına 01.01.2021 tarihinden itibaren başlanacaktır. Söz konusu mükelleflerin, anılan Kanunun 51 inci maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunmaması ve diğer şartları da topluca taşımaları gerekmektedir.

Örnek: Bursa ilinde marangozluk faaliyeti nedeniyle öteden beri gerçek usulde vergilendirilen Mükellef (D)'nin 2021 ve 2022 yıllarında elde ettiği iş hâsılatı, ilgili yıllar için Gelir Vergisi Kanunu'nun 48 inci maddesinde yer alan hâsılat haddinin altında gerçekleşmiştir. Mükellef (D)'nin, diğer şartları da topluca taşıması ve 2023 yılının Ocak ayı içinde bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı olarak başvurması kaydıyla, 01/01/2023 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkündür.

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken basit usulde vergilendirmeye geçen mükelleflerin, ellerinde bulunan belgeleri 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 3.5 bölümündeki açıklamalar doğrultusunda iptal ettirmeleri gerekmektedir.

Ayrıca, gerçek usule tabi mükellefler ile basit usule tabi olmanın şartlarını kaybeden mükelleflerin; kendi istekleriyle işlerini terk etmeleri ya da eş ve/veya çocuklarına devretmeleri hallerinde terk veya devir tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönmeleri mümkün değildir. Söz konusu iki yıllık sürenin nasıl hesaplanacağına ilişkin açıklamalar 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 3.4 bölümünde yer almaktadır.

Gerçek usulde vergilendirmeden basit usulde vergilendirmeye geçiş ile ilgili ayrıntılı açıklamalar **283 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 93 Sıra No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde** yapılmıştır.

Örnek: Mükellef (E), gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iken faaliyetini 08.06.2020 tarihinde terk etmiştir. Mükellef, 2021 yılında basit usule tabi olmanın şartlarını taşıyan Mükellef (Z) ile ortak olarak kantin işletmeciliği faaliyetine başlamak istemektedir.

Mükellef (E)'nin gerçek usulde vergilendirildiği faaliyetini terk ettiği tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren iki yıl sonra, diğer bir ifadeyle 01/01/2023 tarihinden itibaren diğer şartları da topluca taşıması kaydıyla basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkün bulunmaktadır. Bu nedenle anılan tarihten önce (01/01/2023) faaliyete başlaması halinde kendisi ve ortağının ticari kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ncı maddesinin son fıkrasında yer alan *"…Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiç bir şekilde basit usule dönemezler. Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamazlar."* hükmü, 6322 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Söz konusu değişiklik sonucu, gerçek usulde vergilendirilen kişilerin eş ve çocuklarının aynı türden faaliyette bulunmaları halinde, şartları dahilinde basit usulden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

4.1.3.1.7. İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır.

4.1.3.1.8. 2021 ve Müteakip Yıllarda Beyana Tabi Geliri Sadece Basit Usulde Tespit Edilen Mükellefler için Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Verilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Mükerrer Madde 20/A uyarınca; göre kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin kazançları gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. 2022 yılı ticari kazançları basit usulde tespit olunan gelir vergisi mükellefleri bu kazançlarına ilişkin olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyeceklerdir. Diğer gelirler (gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı vb.) dolayısıyla beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Basit usulde tespit edilen ticari kazanç yanında beyana tabi başka bir gelir unsurunun bulunması halinde Mart ayı içerisinde verilecek beyannameler üzerinden hesaplanan gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere, iki eşit taksitte ödenecektir.

4.1.3.1.9. Basit Usulde Vergilendirmede Özellikli Konular ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

- Basit usule tabi mükelleflerin birden fazla araçla veya birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunmaları, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 nci maddesinde yazılı "kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartının ihlali anlamına geleceğinden, bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin basit usulde vergilendirmeden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 51 inci maddesinde basit usulden faydalanamayacak mükellefler bentler halinde sayılmıştır. Söz konusu maddenin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan ve büyükşehirlerde bazı faaliyetleri yapan mükelleflerin gerçek usulde vergilendirme kapsamına alındığı 12/01/1995 tarihli ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, 02/07/2013 tarihli ve 2013/5080 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliğe göre, 12/11/2012 tarihli ve 6360 sayılı Kanun ile büyükşehir belediyesi

kurulan ve büyükşehir belediyesi sınırları içerisine alınan yerler 95/6430 sayılı kararname kapsamı dışına çıkartılmıştır.

Böylece, 6360 sayılı Kanunla büyükşehir kurulan yerler ile büyükşehir belediyesi sınırları içerisine alınan yerlerde 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında sayılan iş grupları itibariyle faaliyette bulunan mükelleflerin, diğer şartları da taşımaları kaydıyla basit usulde vergilendirilmelerine devam olunacaktır.

Örnek: Mükellef (G) Ankara ili Şereflikoçhisar ilçesinde manavlık faaliyetinde bulunmaktadır. 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre büyükşehir belediyesi olan illerde emtia alım satımı yapılması basit usulde vergilendirilmeye engel teşkil etmektedir. Ancak, 2013/5080 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yapılan değişikliğe göre, 6360 sayılı Kanun ile büyükşehir belediyesi kurulan ve büyükşehir belediyesi sınırları içerisine alınan yerler 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamı dışına çıkartılmıştır. Bu nedenle, Mükellef (G) Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 ve 48 inci maddelerinde yer alan genel ve özel şartları topluca taşımak şartıyla basit usulde vergilendirmeden yararlanacaktır. Mükellef (G) için genel ve özel şartların tespitinde, büyükşehirler için geçerli olan tutarlar dikkate alınacaktır.

- Basit usule tabi mükelleflerin alım satım faaliyetlerini internet üzerinden yapmaları halinde, internet üzerinden yapılan her türlü alım satım faaliyeti büyükşehirler dahil tüm ülke genelini kapsaması nedeniyle bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 51 inci maddesindeki yetki uyarınca yayımlanan 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında kalacaklarından basit usulde vergilendirilmeleri mümkün değildir.

- Basit usule tabi mükellefler işe başlamayı, adres ve iş değişikliğini, işletmede değişikliği ve işi bırakmayı bağlı olunan vergi dairesine bildirmek zorundadır.

- Basit usulde vergilendirilen mükellefler, hasılatları ile ilgili olarak, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura, perakende satış vesikaları ve ilgili mevzuatta sayılan diğer belgeleri düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar.

- Basit usule tabi mükelleflerin kullandıkları belgeler ve zarflar sadece Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (TESK) tarafından bastırılmaktadır.

- Basit usulde vergilendirme kapsamında bulunup, meslek odalarına üye kayıtları yapılamayan, traktörle nakliyecilik yapanlar, hususi oto ile ticari faaliyette bulunanlar, biçerdöver işletmecileri ile inşaat ustaları gibi mükellefler, kullanacakları belgeleri ikinci sınıf tüccarların tabi oldukları esaslar çerçevesinde (anlaşmalı matbaalara bastırmak veya noterlere tasdik ettirmek suretiyle) temin edebilecekleri gibi diledikleri takdirde faaliyette bulundukları yerdeki herhangi bir oda veya birlikten de temin edebileceklerdir.

- Basit usulde vergilendirilen mükellefler ikinci sınıf tüccarların tabi olduğu usul ve esaslar dahilinde belge düzenlemek durumundadırlar. Ancak; Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesindeki yetkiye istinaden çıkarılan 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, basit usulde vergilendirilen mükelleflerin; belge vermedikleri günlük hasılat-

ları için gün sonunda tek bir fatura düzenlemeleri ve düzenlenen faturanın alıcıya ilişkin bilgiler yerine ".....tarihli toplam hasılat" ibaresinin yazılması, şeklinde kolaylık sağlanmıştır.

Söz konusu uygulama, aynı usul ve esaslar dahilinde 317 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 31/12/2022 tarihine kadar (323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 31/12/2023 tarihine) kadar uzatılmıştır. Bu imkândan yararlanmak isteyen mükellefler, müşterilerinin istemeleri halinde fatura veya perakende satış vesikası (dolmuş işletenler hariç) vermek zorundadırlar.

- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerden işlerini terk edenlerin kullanmadıkları belgelerin iptal işlemleri belgeleri veren oda veya birliklerce yapılacaktır. Ancak, belgelerini anlaşmalı matbaalara bastırmak veya noterlere tasdik ettirmek suretiyle temin eden mükelleflerin belgelerinin iptali ise vergi dairelerince yapılacaktır.

- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin taşıt ve diğer sabit kıymetlerini satmaları dolayısıyla fatura düzenleme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Bu mükelleflerce yapılan taşıt satışlarının noter satış sözleşmesi ile diğer sabit kıymet satışlarının ise söz konusu sabit kıymetleri satın alan mükellefler tarafından düzenlenecek gider pusulası ile tevsik edilmesi mümkündür.

- Basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren gerçek usulde vergilendirilmeye ve ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olmaya başlarlar.

- Mükelleflerce, bir takvim yılı içinde aldıkları mallara ve hizmetlere ait alış belgeleri ve yaptıkları giderler ile hasılat belgelerinin, ilgili bulundukları yılı takip eden yıldan başlayarak 5 yıl süresince saklanması ve yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz edilmesi zorunludur.

- Basit usule tabi mükelleflerin kayıtları, mükelleflerin "Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" düzenledikleri meslek odaları veya meslek mensupları aracılığıyla Defter-Beyan Sistemi üzerinde tutulacaktır.

  Basit usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin üçer aylık kayıtlar, "Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" düzenledikleri meslek odaları veya meslek mensupları aracılığıyla izleyen ayın sonuna kadar Defter-Beyan Sistemine kaydedilir.

- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerden isteyenler ödeme kaydedici cihaz kullanabileceklerdir.

- Giderlerini belgelendirmeye mecburdurlar.

- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin kendi işyerlerinde bilfiil çalışmaları veya bulunmaları şarttır. Ancak, bu mükelleflerin işlerinde yardımcı işçi çalıştırmaları veya çırak kullanmaları bu şartı bozmayacaktır. Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecbur olduklarından, kazançları basit usulde vergilendirilen ticaret er-

babının yanında çalışanların vergi karnesi almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etme yükümlülüğü bulunmaktadır.

- İşyeri kiralamalarında miktar sınırlaması olmaksızın kira ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı A.Ş. tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.
- Basit usule tabi olmanın şartlarını taşımaları nedeniyle gelir vergisi yönünden basit usulde vergilendirilen mükellef olunması, bunların ÖTV mükellefi olarak 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununda belirtilen sürelerde ÖTV beyan edip ödemelerini etkilememektedir.
- Basit usule tabi mükelleflerin alım satım faaliyetlerini internet üzerinden yapmaları halinde, internet üzerinden yapılan her türlü alım satım faaliyeti büyükşehirler dahil tüm ülke genelini kapsaması nedeniyle bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 51 inci maddesindeki yetki uyarınca yayımlanan 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında kalacaklarından basit usulde vergilendirilmeleri mümkün değildir.
- Alış belgeleri ve yaptıkları giderler ile hasılat belgelerinin ilgili bulundukları yılı takip eden yıldan başlamak üzere beş yıl süreyle muhafaza edilmesi ve istenildiğinde ibrazı zorunludur.

4.1.3.2. İşletme Hesabı Esası

GVK'nın 39'uncu maddesinde işletme hesabı esasına göre ticari kazanç; bir hesap dönemi içinde "elde edilen hasılat" ile "giderler" arasındaki müspet fark olarak tanımlanmıştır.

Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, ödenen ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ayrıca hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılata, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave edilecektir.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında VUK'nın değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40'ıncı ve 41'inci maddeleri hükümlerine (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) uyulacaktır.

İkinci sınıf tüccarlar ticari kazançlarını İşletme hesabı esasına göre tespit ederler. Tutacakları işletme defterinin sol tarafına, cari yıl içinde yaptıkları giderleri ile emtia alış tutarlarını, amortismanlarını, değersiz alacaklarını ve dönem başı emtia mevcutlarını; sağ tarafına ise emtia satış tutarlarını, sair gelirlerini ve dönem sonu emtia mevcutlarını yazarlar. Ayrıca her hesap dönemi sonunda VUK'nın 196'ncı maddesi uyarınca "İşletme Hesabı Hulasası" çıkarırlar.

4.1.3.3. Bilanço Esası

GVK'nın 38'inci maddesine göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, çekilen değerler ise farka ilave olunur. Ticari kazancın bu şekilde tespiti sırasında VUK'nın değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40'ıncı ve 41'inci maddelerinde yer alan (İndirilecek Giderler ile Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler) hükümler göz önünde bulundurulur. Ayrıca diğer vergi kanunları ile bazı özel kanunlarda yer alan hükümlere de uyulması gerekmektedir.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, 22/12/2020 tarihli ve 3323 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ve Koronavirüs Salgını Nedeniyle Verilecek Hibe Desteği Programı ve Uygulama Esasları Hakkında Tebliğ kapsamında, Covid-19 salgınıyla mücadelede tedbirlerden etkilenen esnaf ve sanatkarlara 3 ay süreyle verilen 1.000 TL›lik hibe desteğinden yararlandığınız belirtilerek, söz konusu desteğin gelir olarak kayıtlarınıza dahil edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

…

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ticari faaliyetiniz nedeniyle Covid-19 nedeniyle verilen hibe destek tutarlarının ticari kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2022 tarih ve E-62030549-120 [37-2021/722] -221186 sayılı Özelgesi

4.1.4. İndirilecek Giderler

Safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilecek giderler GVK'nın 40'ıncı maddesinde yer almaktadır. Anılan maddede yazılı giderlerin indirilebilmesi için;

- İndirilecek giderlerin tevsik edici belgelere dayanması gerekir. Ana kural bu olmakla beraber VUK'nın 228'inci maddesinde tevsiki zaruri olmayan bazı harcamaların belgelere dayanması şartı aranmamaktadır. Aynı şekilde götürü usulde tespit edilen bazı giderlerin de tevsiki zorunlu değildir.
- Giderlerin, ilgili olduğu yıl kazancından indirilmesi esastır. Ancak bazen bu kuraldan ayrılmalar söz konusu olabilmektedir.
- 40. maddenin 1. fıkrasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği belirtilmiş ancak; bu giderlerin kapsamı ile ilgili açıklamada bulunulmamıştır. Asıl olan, yapılan gider ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olmalıdır. Bir giderin ticari kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için **giderle, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasındaki bağın doğrudan** olması gerekir.

- Gider karşılığında **sabit kıymet iktisap edilmiş olmamalıdır**. Böyle bir durumda yapılan harcama değil aktif kıymetler arasında bir değişimdir. Yapılan bir harcama karşılığında maddi veya gayri maddi bir kıymet iktisap edilmesi halinde indirilecek bir genel giderden değil sahip olunan aktif kıymetlerin amortismanından bahsedilebilir.
- Gider **kanunen kabul edilebilir nitelikte** olmalıdır. Giderin indirimini engelleyen bir kanun hükmünün bulunmaması gerekir. Böyle bir hükmün bulunması durumunda, giderin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilişkisi açık da olsa gider olarak kabul edilemez.

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

4.1.4.1. Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Kanunda genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan giderler dışında kalan, işletme faaliyetleri ile doğrudan ilgili, faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için yapılması zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak; kira, ısıtma, aydınlatma, kırtasiye, reklam giderleri, temsil masrafları, büro personeli ücretleri, yatırımlarda yatırımın tamamlanmasından sonra ödenen kredi faizleri sayılabilir.

Gayrimenkullerin satın alınması sırasında yapılan ve VUK'nın 270'inci maddesinin son fıkrasında sayılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri 26.10.2021 tarihine kadar gider olarak yazılabilmekteydi. VUK'nın 270'inci maddesi 7338 sayılı Kanunun 29. Maddesi ile kaldırılmış olup VUK'nın maliyet bedeli başlıklı 262. Maddesi uyarınca aşağıda sayılan giderler maliyet bedeline dâhil edilmelidir.

a) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; gümrük vergileri, gümrük komisyonları, yükleme, boşaltma, nakliye ve montaj giderleri,

b) İktisadi kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile doğrudan ilgili; resim ve harçlar, noter, tapu, mahkeme, değer tespiti, danışmanlık, komisyon ve ilan giderleri,

c) İktisadi kıymetin finansmanında kullanılan kredilere ait faiz giderleri ve bunlara ilişkin kur farklarının; emtiada emtianın stoklara girdiği tarihe kadar, diğer iktisadi kıymetlerde ise iktisadi kıymetin envantere alındığı hesap döneminin sonuna kadar olan kısmı ile söz konusu kredilere ilişkin giderler (Faiz giderleri ile kur farklarının diğer kısımlarını maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.),

ç) İktisadi kıymetin stoklara veya envantere alındığı tarihe kadarki depolama ve sigorta giderleri,

d) Gayrimenkullerde mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Gayrimenkullerle doğrudan ilgili olması şartıyla, bunların envantere alındığı hesap dönemi sonuna kadar alınan hibeler maliyet bedelinden indirilir.

İktisadi kıymetin (emtia hariç) iktisap edilmesi veya değerinin artırılması ile ilgili olan özel tüketim vergisi, indirilemeyecek katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile kaynak kullanımını destekleme fonunu maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler.

Ayrıca; kanuni mecburiyete dayanarak ödenen fonlar, primler, katkı payları, kıdem tazminatlarının kanuni miktarı aşmayan kısımları, normal tamir ve bakım giderleri, değeri 2022 yılı için 2.000 TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaş giderleri ve yurt dışında açılan büro giderlerini de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler arasında sayabilir.

4.1.4.1.1. Götürü Gider Uygulaması

GVK'nın 40/1'inci maddesinin parantez içi hükmü ile ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini (%0,5) aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmaması şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için **harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekir.**

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hasılata Maliye Bakanlığınca belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

Götürü Gider Uygulamasının Esasları (Ayrıntı için 194, 197 ve 233 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerine bakılabilir):

- Götürü giderler, belgeli giderlere ilave olarak uygulanacaktır.
- Götürü gider kaydında azami tutar; her türlü ihracat, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden döviz olarak sağlanan hasılatın %0,5'i olacaktır.
- Yurt dışı taşımacılık ifadesinden, başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerekir. Yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

- Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Ancak, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

- Türk Lirası karşılığında yapılan nakliyecilik hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

- İhracatçıya ihraç kaydıyla mal teslim edenler götürü gider uygulamasından yararlanamayacaklardır. İhracatı gerçekleştirenler ise ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır.

- Döviz olarak elde edilen ihracat ve taşımacılık hasılatının Türk lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır.

- İnşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde götürü gider uygulamasına esas alınacak hasılat, mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde edilen ve genel esaslar çerçevesinde tevsik edilen döviz cinsinden yurt dışı hasılatı ifade etmektedir. Azami götürü gider tutarının hesaplanmasında, kazancın Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirildiği tarihte geçerli olan T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınacaktır.

- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan kurumlar, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir.

- Yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin faaliyetlerin zararla sonuçlanmış olması götürü gider hesaplanmasına engel teşkil etmez. Bu durumda, götürü olarak hesaplanan giderler, bu zararları artırıcı bir unsur olacak ve genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.

- Belgesi temin edilmeyen giderlerin döviz olarak elde edilen hasılatın %0,5'i (binde beşi) olarak hesaplanan götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe Sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave edilecektir.

4.1.4.2. Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İaşe (Yemek) ve İbate (Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri, Emekli Aidatı ve Demirbaş Olarak Verilen Giyim Eşyası

4.1.4.2.1. Yemek Giderleri

Hizmet erbabına işyerinde veya işyerinin müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ücret sayılıp GVK'nın 23/8'inci maddesiyle vergiden istisna edilmiştir. GVK'nın 40/2'nci maddesinde yazılı bu giderler, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilecektir. Bu giderlerin aynı şekilde, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde (GVK md.57/4) ve serbest meslek kazancının tespitinde de (GVK md. 68/2) gider olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 23/8'inci maddesinde yer alan yemek bedeline ilişkin hükümde; işverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesna tutulmasına izin verilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulanmasında, işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp yemeğin dışarıdan temin edilmesi ve işyerinde ayın olarak yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaat niteliğinde olması yeterli bulunmaktadır.

7420 sayılı Kanun ile GVK'nın 23/8 maddesinde yapılan ve 1.12.2022 tarihi itibariyle yürürlüğe giren değişiklik düzenlemesi öncesi işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (310 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile (**2022 takvim yılında uygulanmak üzere) 34 TL'yi aşmaması** ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şartıyla yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmaktaydı. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilmekteydi. İstisna uygulamasında yemek bedeline KDV dahil edilmemekte ve yemek bedelinin tutarının 34 TL'yi aşması halinde, aşan kısım (istisna tutarına isabet eden KDV hariç olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilerek vergiye tabi tutulmaktaydı. Yemek fişi, bilet (ticket) vs. adlarla bilinen ve hizmet erbabının bu fişleri kabul eden lokantalarda yemek yemesine imkân sağlayan uygulama bu kapsamdadır.

Yemek bedelinin hizmet erbabına nakit veya erzak olarak verilmesi halinde bu ödemeler de ücret niteliğinde değerlendirilmekte ve genel gider olarak ticari kazancın tespitinde dikkate alınmaktadır.

7420 sayılı Kanun ile GVK'nın 23/8 maddesinde yapılan ve 1.12.2022 tarihi itibariyle yürürlüğe giren değişiklik düzenlemesi ile birlikte işverenlerce hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden müstesna tutulmasına yönelik düzenleme aynen korunmuş, ancak bu sefer işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışanlara çalışılan günlere ait olarak yapılan **nakdi yemek bedeli ödemelerinin** 51 Türk lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamına alınmıştır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir.

7420 sayılı Kanun ile GVK'nın 23/8 maddesinde yapılan ve 1.12.2022 tarihi itibariyle yürürlüğe giren İşverenlerce Hizmet Erbabına Verilen Yemek Bedeline İlişkin İstisna düzenlemesine ilişkin açıklamalara 30.12.2022 tarih ve 32059 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiş olup; konuyla iligli ayrıntılı açıklamalara Rehberimizin 4.3.3. Ücret İstisnaları başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

4.1.4.2.2. Barınma Giderleri

- Personelin işyerinde ve müştemilatında barındırılması amacıyla yapılan giderler ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.
- Gider kapsamına, barınılacak yerin inşası, tefrişi, bakımı, elektrik, su, gaz giderleri de girer.
- Personele tahsis edilen lojmanlar bu kapsamda değildir.
- Konukevi niteliğinde olan yerlerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

Personelin işyeri müştemilatı dışında barındırılması suretiyle sağlanan menfaatler GVK madde 23/9 uyarınca vergiden istisna edilmiştir. Madde uyarınca; genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m2'yi aşması halinde, **aşan kısma isabet eden menfaat için** bu istisna hükmü uygulanmaz) gelir vergisinden istisnadır.

İstisna kapsamında olan mülkiyeti işverene ait konutların brüt alanının 100 m2'yi aşmaması gerekmektedir.

İstisna kapsamına girmeyen konut temini, ücretli açısından net menfaati ifade etmektedir. Konutun kira bedelinin, bu bedel bilinmiyor ise, emsal kira bedeli ile değerlenen menfaatin, net ücret olarak değerlendirilmesi, bu tutarın brütünün hesaplanarak bu tutar üzerinden vergilendirmenin yapılması mümkündür.

4.1.4.2.3. Tedavi İlaç Giderleri

- Sadece personele verilecek sağlık hizmeti gider yazılabilir. Yakınları için verilen hizmetler gider yazılamaz.
- Sağlık hizmetinin verildiği yerin önemi yok diyen görüşler mevcut olsa da maddede bu hizmetlerin iş yeri veya müştemilatında verilmesi gerektiği açıktır.
- Dışarıdaki bir sağlık kuruluşundan sağlık hizmeti alınması ve bu hizmetin bedelinin işverence karşılanması halinde bu bedel ücretli açısından ücret olarak değerlendirilerek GVK madde 40/1'e göre ücret gideri olarak giderleştirilmelidir.

4.1.4.2.4. Emekli Aidatı ve Sigorta Primleri

- İstirdat (Geri alma) edilmemek üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe haiz olması koşuluyla emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
- Bu fıkraya göre tek bir sosyal güvenlik kuruluşuna yapılan ödemeler indirim konusu yapılabilecektir.
- Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir.
- Yine bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılan sigorta primleri işveren payından oluşmaktadır. İşçi payları ücretin unsuru olarak 40/1'inci madde kapsamında gider yazılır.
- Genel Sağlık Sigortası Kanunu gereğince fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemeyeceği hükme bağlandığından, primler fiilen ödendiği tarihte gider yazılmalıdır. Ancak Aralık ayına ait sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primler dönemsellik ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.
- GVK'nın 40'ıncı maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan sigorta primleri ve emekli aidatları esas olarak kanuni zorunluluk nedeni ile yapılan ve gider olarak kabul edilen ödemelerdir. Avrupa Sosyal Güvenlik Sözleşmesi bu zorunluluğun, primlerin çalışanların kendi ülkelerindeki sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenerek yerine getirilmesine imkân tanımıştır. Bu nedenle, Türkiye ve karşı ülkenin taraf olduğu söz konusu sözleşme çerçevesinde, taraf ülkede ödenen sosyal güvenlik primleri işveren paylarının, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu hükümleri çerçevesinde prime esas azami ücret üzerinden hesaplanan prim tutarı ile sınırlı olmak üzere, Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine ödenen sigorta primlerinde olduğu gibi gider kaydedilmesi mümkün bulunmaktadır.[5]

4.1.4.2.5. İş akdi feshedilen işçiye ödenecek olan kıdem ve ihbar tazminatlarının hangi dönemde gider yazılacağı

Konuyla ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede[6]; *"iş akdinin fesih sözleşmesi ile sona erdirilmesi veya mahkeme kararı dolayısıyla şirketiniz tarafından çalışanlarınıza ödenecek kıdem ve ihbar tazminatı giderlerinin, yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."* açıklamasına yer verilmiştir.

5 Gelir İdaresinin 16.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.07.21/1839 sayılı özelgesi

6 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 20.03.2015 tarihli ve 84098128-120.01.02.07[40-2013-3]-143 sayılı Özelgesi

4.1.4.3. İşle İlgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye veya İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar

Zarar, ziyan ve tazminatlar (ilgili olduğu yılda değil de ileriki yıllarda kesinleşerek ödenmesi durumunda) ödendiği yılda gider yazılır. Ayrıca zarar, ziyan ve tazminat ödemesinin iş sahibinin kişisel kusurundan doğmamış olması gerekir.

İş Kanunu'nun **işverenlere yüklediği yükümlülükler nedeniyle ödenen kıdem tazminatları, ihbar tazminatı, iş kazası ve meslek hastalığı nedeniyle ödedikleri tazminatlar ile işveren veya çalıştırdığı bir kimsenin başkasına zarar veren fiili nedeniyle Borçlar Kanunu hükümlerine göre ödedikleri tazminatlar gider yazılabilir.**

İlam dışında sulh yoluyla ödenen tazminatlar gider yazılamaz. Elektrik, su, doğalgaz ve telefon tüketim ve hizmet bedellerinin vadesinde ödenmemesi sebebiyle ilgili kurumlara **ödenen gecikme faizleri, vade farkı niteliğinde olup gider yazılabilirler.**

Tazminat ödenmesini gerektiren fiilin doğrudan teşebbüs sahibinin suçlarından doğması halinde mahkeme kararına istinaden yapılan bir ödeme olmuş olsa bile indirim konusu yapılamaz.

"…İncelenen dosyada, davacı şirketin ve çalışanlarının kusurlarından doğan tazminat ödemesini gider kaydetmek suretiyle kurum kazancını eksik tespit ettiği hususunda Hendek Asliye Hukuk (İş) Mahkemesinin 30.06.2004 tarih ve E:2002/115, K:2004/303 sayılı kararı doğrultusunda ödenen tazminatların gider olarak yazıldığı anlaşılmıştır.

Yukarıda belirtilen 41 inci maddenin olay tarihinde yürürlükte olan 5 inci bendinde yer alan hüküm uyarınca, tazminat ödemesine sebep olan eylemin ceza hukuku kapsamında bir suç olarak nitelenmesine gerek bulunmayıp, tazminat ödenmesini gerektiren fiilin doğrudan teşebbüs sahibinin suçlarından doğması halinde mahkeme kararına istinaden yapılan bir ödeme olmuş olsa bile, anılan Kanun hükmü uyarınca söz konusu tutarın gider olarak indirilmesine olanak bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu kısım yönünden davanın kabulü yönünde kurulan mahkeme kararında hukuki isabet görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz isteminin kısmen kabulüne, kısmen reddine, Ankara 1. Vergi Mahkemesinin 24/11/2010 günlü ve E:2010/566, K:2010/2483 sayılı kararının, davacı şirketin ve çalışanlarının kusurlarından kaynaklanan tazminat ödemesi yapılmasına ilişkin kısmının bozulmasına," *"Bu karar oyçokluğu ile verilmiştir."*

Danıştay 4. Dairesi, E. 2015/4138 K. 2016/571.

4.1.4.4. İşle İlgili ve Yapılan İşin Önemi ve Genişliği İle Orantılı Seyahat ve İkamet Giderleri (Seyahat Maksadının Gerektirdiği Süreyle Sınırlı Olmak Şartıyla)

İşletmeyle ve işle ilgisi olmayan kişilere ait seyahat ve ikamet giderleri indirilemez. Örneğin turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

4.1.4.5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri

GVK madde 40/5'inci maddesi kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, sigorta, yakıt vb. giderleridir. Taşıtlar için yapılan harcamanın gider olarak kaydedilebilmesi için taşıtların kesinlikle işte kullanılması gerekmektedir. Ayrıca işletme aktifinde bulunmamakla beraber kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderleri de indirilebilecektir.

Öte yandan, aynı maddenin, VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olduğunu düzenleyen 7 numaralı bendi gereğince ayrılan amortismanların tamamı da gider kaydedilebilecektir.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayrılacaktır.

Diğer taraftan ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmeyen ödemelere ilişkin hükümlere göre; safi kazancın tespitinde hem kiralama yoluyla edinilen hem de işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz ve uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların hem giderlerinin hem de amortismanlarının indirilmesi kabul edilmemektedir (GVK Md.41/7).

Ayrıca Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesindeki özel düzenleme uyarınca ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere binek otomobilleri, uçak ve helikopterler için ödenen motorlu taşıtlar vergileri, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılamaz.

Öte yandan 7/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı DİJİTAL HİZMET VERGİSİ İLE BAZI KANUNLARDA VE 375 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı ve "mesleki giderler" başlıklı 68 inci maddelerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 7.12.2019 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş olup; yapılan değişiklikler özetle aşağıdaki gibidir.

1. Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin (2022 yılı için) **8.000 Türk lirasına** kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel

tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla (2022 yılı için) **200.000 Türk lirasına** kadarlık kısmı ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. (40/1)

2. Ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla **%70'i** indirilebilecektir. (40/5)

3. Ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli (2022 yılı için) **230.000 Türk lirasını**, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı (2022 yılı için) **430.000 Türk lirasını** aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır. (40/7)

Ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri **2022 yılı kazançlarının tespitinde** yukarıdaki bu tutarları dikkate alacaklardır.

7194 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123'üncü maddesinde yapılan değişiklik uyarınca da Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1, 40/7 ve 68 inci maddelerinde yer alan maktu had ve tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır.

24/11/2022 tarihli ve 32023 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 542) ile 2022 yılı için yeniden değerleme oranı % 122,93 (yüz yirmi iki virgül doksan üç) olarak tespit edilmiş olup; yayımlanan 323 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca 1.1.2023 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere;

- Gider olarak indirim konusu yapılabilecek özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin toplam tutarı 200.000 TL'den **440.000 TL**'ye,

- Amortisman olarak indirim konusu yapılabilecek tutar; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç 230.000 TL'den **500.000 TL**'ye, vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde ise 430.000 TL'den **950.000 TL**'ye,

yükseltilmiştir.

Binek otomobilleri için gider olarak dikkate alınabilecek 8.000 TL'lik kira tutarının ise geçici 91 inci madde hükmü gereği yeniden değerlemeye tabi tutulması sonrası, ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin 2023 yılında gider olarak dikkate alabilecekleri aylık kira bedeli tutarı **17.000 TL** olacaktır.

Bu kapsamda Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesine ilişkin usul ve esaslara 27.5.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 311 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nde yer verilmiştir. Tebliğde yer alan düzenlemelere izleyen bölümlerde yer verilmiştir.

4.1.4.5.1. Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesinin Kapsamı

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri (kiralama giderleri dâhil) ile bunlara ilişkin ayrılan amortismanların giderleştirilmesinde; Kanun maddesinde yer alan binek otomobil ifadesinden Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 87.03 pozisyonunda yer alan motorlu taşıtların anlaşılması gerekmektedir. Ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, para arabaları, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar, 13/10/1983 tarihli ve 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilme zorunluluğu bulunmayan ve sadece havalimanı apron bölgesi gibi belli alanlarda kullanılan taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakla birlikte binek otomobil kapsamında değerlendirilmeyecektir. 1+1, 1+3, 1+4 veya 1+7 koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında, araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örneğin: yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulun(en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunsun bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölüm arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtlar 87.03 pozisyonunda yer almakta olup, binek otomobiller bu kapsamda değerlendirilmektedir. Bu bağlamda binek otomobiller, 87.03 pozisyonunda tanımlanan binek otomobiller ile esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steyşın vagonlar ve yarış arabaları dâhil) hem insan hem eşya taşıyabilen motorlu araçlar gibi çok amaçlı araçları kapsamaktadır.

4.1.4.5.2. Binek otomobillere ilişkin kiralama ve iktisap giderleri

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2020 yılı için 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ve 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınabilecektir.

Gider olarak dikkate alınabilecek tutar olan aylık kira bedelinin 2022 yılı için **8.000 Türk lirasına kadarlık kısmı 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa göre hesaplanan katma değer vergisi hariç bedeldir.**

3065 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralanması durumunda, kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, aşan kısma ait katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Örnek 1: Gayrimenkul kiralama faaliyetiyle iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi (ELM) Ltd. Şti. tarafından 26/3/2022 tarihinde aylık 9.500 TL bedel karşılığında bir adet binek otomobil kiralanmıştır. Kiralama konusu binek otomobile ait katma değer vergisinin o yıl için kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen tutara tekabül eden kısmı ((9.500 TL - 8.000 TL = 1.500) * 0,18 = 270 TL) Katma Değer Vergisi Kanunu uyarınca hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir. Aynı binek otomobilin kiralanmasına ilişkin 2022 yılı için belirlenmiş aylık azami tutar olan 8.000 TL mükellef tarafından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alındığından, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyen 270 TL, kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmelerde indirim konusu yapılamayan KDV dahil 8.000 TL'lik tutar, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 2: (A) Bankası tarafından 1/6/2022 tarihinde katma değer vergisi dahil aylık 9.676 TL (8.200 TL + %18 KDV 1.476 TL) bedel karşılığında bir adet binek otomobil kiralanmıştır. KDV Kanununa göre bankaların Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler KDV'den istisna olduğundan, (A) Bankasının binek otomobilin kiralanmasına ilişkin yapmış olduğu 8.200 TL kiralama giderinin 8.000 TL'si 2022 yılı için banka tarafından safi kurum kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, 1.676 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin yapılan ödemeler Tebliğin 13 üncü maddesi kapsamda değerlendirilmeyecek olup, söz konusu ödemelerde aylık kiralama gideri kısıtlaması söz konusu olmayacaktır. 213 sayılı Kanunun mükerrer 290 ıncı maddesinin üçüncü fıkrasında finansal kiralamanın tanımı yapılmış olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde; kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin kullanma hakkının anılan Kanunun mükerrer 298 inci maddesi ve üçüncü kitabının üçüncü kısmının birinci bölümünde kiralama konusu iktisadî kıymet için belirlenmiş esaslar çerçevesinde yeniden değerlemeye ve amortismana tâbi tutulacağı, (4) numaralı bendinde; kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin, borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılacağı ve ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmasını sağlayacak şekilde yapılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, kiracı tarafından finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan ödemelerin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan ödemelerin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, hesaplanan faiz giderlerinin ise ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi, sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış binek otomobiller için ödemelerin anapara ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak, faiz gideri ilk yıl "Haklar" hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dâhil olunacak, sonraki yıllarda ise tercihen gider veya maliyet olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 3: (F) Ltd. Şti.'nin faaliyet konusu tekstil ürünlerinin perakende ticareti olup, adı geçen mükellef, (ABC) A.Ş. unvanlı finansal kiralama şirketinden 2/1/2022 tarihinde finansal kiralama sözleşmesi yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Finansal kiralama sözleşmesine göre kira süresi 48 ay olup, aylık ödeme 9.182 TL'dir. Binek otomobillerin mülkiyeti kira süresi sonunda kiracıya devredilecektir.

Buna göre, (F) Ltd. Şti. tarafından finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil rayiç bedel ile kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden "Haklar" hesabında izlenecek olup, aylık ödenecek bedel olan 9.182 TL, borç anapara ödemesi ve faiz ödemesi olarak ayrıştırılarak 2022 yılına ilişkin ödenen faiz giderleri binek otomobilin maliyetine dâhil edilecektir. Sonraki yıllara ilişkin ödenen faiz giderleri ise mükellef tarafından binek otomobilin maliyetine dâhil edilebileceği gibi tercihen doğrudan gider olarak da dikkate alınabilecektir.

Kiralama giderlerine ilişkin aylık gider kısıtlamasının uygulanmasında, kira ödemesine tekabül eden ayın içinde bulunduğu yıl için tespit olunan tutar dikkate alınacaktır.

Örnek 4: Eczacılık faaliyetinden dolayı ticari kazanç mükellefiyeti bulunan (B), 1/4/2022 tarihinde (Z) Filo Kiralama A.Ş.'den bir adet araç kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre aracın aylık kiralama bedeli 8.500 TL olup, sözleşmenin süresi 2 yıldır ve kiralama bedeli 1/4/2022 tarihinde mükellef tarafından peşin olarak ödenmiştir.

Buna göre (B), söz konusu araç için 2022 yılına tekabül eden aylık kiralama bedelinin azami 8.000 TL'sini kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapabilecektir. 2022 ve 2023 takvim yıllarına tekabül eden aylık kiralama bedellerinin kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği azami tutarların tespitinde o yıllar için yeniden belirlenen tutarlar dikkate alınacaktır.

1/1/2020 tarihinden önce başlayıp Kanunun yürürlük tarihinden sonrasını da kapsayan kiralamalarda, yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden kira bedelleri gider kısıtlamasına tabi olacaktır. Gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin tespitinde, kiralama döneminin tekabül ettiği yıl için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillerin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 2022 yılı için en fazla 230.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ticari veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 5: Lokanta işletmeciliği faaliyeti nedeniyle ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefi olan (M), otomobili olan (DEF) AŞ'den 1/9/2022 tarihinde vergisiz satış fiyatı 200.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almıştır. Söz konusu otomobile ilişkin hesaplanan özel tüketim vergisi 200.000 TL (200.000 x %100), hesaplanan katma değer vergisi ise 72.000 TL (400.000 x 0,18)'dir.

Buna göre (M) tarafından binek otomobil için yüklenilen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı 272.000 TL (200.000 + 72.000) olup, iktisaba ilişkin yüklenilen özel

tüketim vergisi ve katma değer vergilerinin işletme kayıtlarında mükellef tarafından tercihen gider olarak gösterilmesi halinde, ticari kazanç üzerinden gider olarak indirimi kabul edilecek azami tutar 230.000 TL olacak, 42.000 TL (272.000 – 230.000) ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak mükellefin ilgili dönem ticari kazancına dâhil edilecektir.

Binek otomobillerin günlük şekilde kiralanmasında gider kısıtlaması, günlük kiralama bedelinin hesaplanması suretiyle uygulanacaktır. Kiralama giderlerine ilişkin günlük gider kısıtlamasının uygulanmasında, kiralamanın yapıldığı tarihte gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama giderinin o ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

Örnek 6: Meyve ve sebzelerin toptan ticareti faaliyetiyle iştigal eden (EFG) Ltd. Şti. 13/4/2022 tarihinde bir adet binek otomobil kiralamıştır. Kiralama sözleşmesine göre binek otomobilin günlük kiralama bedeli 400 TL olup, sözleşme süresi 10 gündür.

Binek otomobil kiralaması günlük şekilde yapıldığından kiralama gideri kısıtlamasında günlük bedel uygulanacak olup, günlük bedelin tespitinde ise o yıl için belirlenen ve gider olarak dikkate alınabilecek azami kiralama bedelinin, kiralamanın yapıldığı tarihteki ayın gün sayısına bölünmesiyle elde edilecek tutar dikkate alınacaktır.

Mükellef kurum tarafından kiralama Nisan ayı içinde yapıldığından, o yıl için belirlenen ve kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek aylık azami kiralama gideri olan 8.000 TL, Nisan ayının gün sayısı olan 30'a bölünerek gider olarak dikkate alınabilecek günlük azami kiralama bedeli bulunacaktır.

Buna göre;

8.000 / 30 = 266,66 TL	(Kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecek azami günlük kiralama bedeli)
266,66 X 10 = 2.666,66 TL	(On günlük kiralama için safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutar)
4.000 TL – 2.666,66 TL = 1.333,34 TL	(Mükellef kurum tarafından KKEG olarak dikkate alınması gereken kiralama gideri)

Örnek 7: Avukatlık faaliyetinden dolayı serbest meslek kazancı yönünden mükellefiyeti bulunan (D) faaliyetinde kullanmak üzere 1/6/2022 tarihinde aylık kira bedeli 9.000 TL olan bir adet binek otomobili kiralamış ve bir yıllık kira bedeli olan 108.000 TL'yi peşin ödemiştir.

(D), kiraladığı binek otomobili için ödediği aylık 9.000 TL'lik kira bedelinin 8.000 TL'sini serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan gider olarak indirim konusu yapabilecek olup, bu tutarı aşan 1.000 TL'yi ise gider olarak dikkate alamayacaktır.

Ayrıca, (D), kiraladığı binek otomobiline ilişkin bir yıllık kira bedelini peşin olarak ödediğinden, söz konusu kira bedelinin indirim konusu yapılabilecek olan (8.000x12=) 96.000 TL'sini 2022 yılı kazancının tespitinde indirim konusu yapabilecektir.

4.1.4.5.3. Binek otomobillere ilişkin tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderler

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

İşletmeye veya envantere dâhil olup ticari veya mesleki faaliyette kullanılan binek otomobillerin giderleri sınırlandırılmakta olup, bu sınırlama esas itibarıyla faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere binek otomobillerin giderlerini kapsamaktadır.

Birinci fıkra kapsamındaki giderler genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, sigorta ve benzeri cari giderleridir.

Yapılan giderlerin işletmeye veya envantere kayıtlı ya da kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek 8: Kozmetik ürünlerinin toptan ticareti faaliyeti nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olan (EFG) Ltd. Şti.'nin sahip olduğu binek otomobillere ilişkin 2022 hesap döneminde yapmış olduğu giderler aşağıdaki gibi olup, giderlerin tümü bu yıl için yapılmıştır.

Akaryakıt Gideri	6.300 TL
Sigorta Gideri	1.440 TL
Otopark Gideri	390 TL
Bakım/ Onarım Gideri	2.360 TL
Köprü ve Otoyol Geçiş Ücreti	670 TL
Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.680 TL
Binek Otomobilin İktisabına İlişkin Ödenen Kredi Faizi Giderleri	8.400 TL

Buna göre, (EFG) Ltd. Şti.'nin sahip olduğu binek otomobiller için yapmış olduğu harcamalara ilişkin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek azami tutarlar aşağıdaki gibi olacaktır:

Yapılan Giderin Türü	Toplam Harcama (A)	Kazancın Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınabilecek Azami Tutar (A)x0,70	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (A)x0,30
Akaryakıt Gideri	6.300 TL	4.410 TL	1.890 TL
Sigorta Gideri	1.440 TL	1.008 TL	432 TL
Otopark Gideri	390 TL	273 TL	117 TL
Bakım/ Onarım Gideri	2.360 TL	1.652 TL	708 TL
Köprü ve Otoyol Geçiş Ücreti	670 TL	469 TL	201 TL
Motorlu Taşıtlar Vergisi(*)	1.680 TL	-	1.680 TL
Binek Otomobilin İktisabına İlişkin Ödenen Kredi Faizi Giderleri(**)	8.400 TL	5.880 TL	2.520 TL

* Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 14 üncü maddesi uyarınca, taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç binek otomobiller için ödenen vergiler gelir ve kurumlar vergilerinin matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

** Önceki hesap dönemlerinde iktisap edilmiş binek otomobiller için 2022 hesap dönemine isabet eden faiz giderleridir. Mükellef kurum tarafından bu kapsamda yapılan faiz giderleri tercihen doğrudan gider yazılmıştır.

Finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin, finansal kiralama konusu binek otomobillerin "Haklar" hesabında aktife alındığı dönemi izleyen dönemler için yapılan faiz giderlerinin mükellefler tarafından tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmak istenmesi halinde, bu giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 9: Sigortacılık faaliyetiyle iştigal eden (T) A.Ş., 7/8/2022 tarihinde finansal kiralama yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Finansal kiralama sözleşmesine göre mükellef tarafından aylık ödenecek tutar 13.930 TL olup, sözleşme süresi 48 aydır. Sözleşme süresi sonunda binek otomobilin mülkiyeti mükellef kuruma geçecektir.

Buna göre, finansal kiralama yoluyla edinilen binek otomobil için ödenen aylık bedelin borç anapara ödemesi ve faiz ödemesi şeklinde ayrıştırılması gerekmekte olup, 2022 hesap dönemine ilişkin yapılan faiz ödemeleri, "Haklar" hesabında izlenen binek otomobilin maliyetine dahil olunacaktır. Mükellef kurumun 2023 hesap dönemi başta olmak üzere izleyen hesap dönemlerine ilişkin yapacağı faiz ödemelerini doğrudan gider olarak dikkate almak istemesi halinde ise finansal kiralama kapsamındaki faiz giderlerinin %70'i kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

1/1/2020 tarihinden önce iktisap edilen veya kiralama yoluyla edinilen binek otomobillere ilişkin Kanunun yürürlük tarihinden sonrasına tekabül eden giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

4.1.4.5.4. Binek otomobillere ilişkin amortisman giderleri

Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2022 yılı için 230.000 TL, söz konusu vergilerin tercihen maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı 2022 yılı için 430.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

213 sayılı Kanun hükümlerine göre, aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortismana esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 10: Mobilya imalatıyla iştigal eden (K), ticari işletmesinde kullanmak üzere 15/6/2022 tarihinde bir adet binek otomobil satın almıştır. Otomobilin katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi dâhil alış bedeli 750.000 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı esnasında ödenen vergiler tercihen binek otomobilin maliyetine dâhil edilmiştir.

(K) tarafından 2022 yılında iktisap edilen binek otomobil için en fazla 430.000 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna göre mükellefin yıllar itibarıyla kazancın tespitinde gider olarak dikkate alabileceği amortisman bedelleri aşağıdaki gibidir:

Yıl	Amortisman Tutarı
2022	50.166,66 TL
2023	86.000 TL
2024	86.000 TL
2025	86.000 TL
2026	86.000 TL+ 35.833,34 TL*

(*) Kıst amortisman uygulamasından dolayı binek otomobillerin aktife alındığı yılda gider konusu yapılamayan (86.000 TL – 50.166,66 TL) 35.833,34 TL itfa süresinin son yılı olan 2026 yılında, o yıl için amortismana esas bedel üzerinden ayrılan amortismandan ayrı olarak safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 11: İnşaat işiyle iştigal eden kurumlar vergisi mükellefi (TDE) Ltd. Şti., 1/9/2022 tarihinde vergisiz fiyatı 240.000 TL olan bir adet binek otomobil satın almıştır. Söz konusu araç için mükellef tarafından ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı 354.720 TL olup, mükellef tarafından binek otomobilin iktisabı için ödenen vergiler safi kazancın tespitinde tercihen doğrudan gider olarak dikkate alınmıştır. Adı geçen mükellef söz konusu binek otomobili 2/1/2025 tarihinde 100.000 TL bedel karşılığında satmıştır.

Buna göre, işletme kayıtlarına vergisiz satış fiyatı üzerinden alınan binek otomobil için 2022 yılında en fazla 230.000 TL'ye isabet eden kısım için ayrılan amortisman, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Mükellef kurum tarafından bu kapsamda yıllar itibarıyla ayrılan amortisman tutarları aşağıdaki gibidir:

Yıl	Amortisman Tutarı
2022	15.333,33 TL
2023	46.000 TL
2024	46.000 TL

Diğer taraftan, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi, 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi ile bu Tebliğin 13 üncü maddesinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükellef kurum tarafından iktisap edilen binek otomobil için ödenen ve tercihen gider olarak dikkate alınan özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi tutarı toplamı olan 354.720 TL'nin 2022 yılı için azami 200.000 TL'si safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek, söz konusu tutarı aşan (354.720 TL – 200.000 TL) 154.720 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak mükellef kurumun 2022 hesap dönemi kurum kazancına ilave edilecektir.

Mükellef kurumun binek otomobilini 2025 yılında sattığında yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

102- Bankalar	100.000,00	
257- Birikmiş Amortisman	107.333,33	
689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar		32.666,67
254- Taşıtlar		240.000,00

Mükelleflerin aktiflerinde yer alan binek otomobiller için amortismana esas bedelden daha fazla tutar üzerinden amortisman ayırmaları halinde, genel hükümlere göre ayrılan amortisman tutarı ile amortismana esas bedel üzerinden ayrılan amortisman tutarı arasındaki fark, kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak, o yıla ilişkin gelir veya kurumlar vergisi kazancına ilave edilecektir. Söz konusu binek otomobillerinin mükellef-

ler tarafından satışı halinde ise ilgili yıllarda amortisman ayırma aşamasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak kazanca ilave olunan tutarların toplamı mükelleflerce vergiye tabi olmayan gelir olarak dikkate alınacak ve bu tutar, gelir veya kurumlar beyannamesinde "Diğer İndirimler" satırında gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek 12: Bir önceki örnekte, mükellef kurumun 1/9/2021 tarihinde vergisiz satış fiyatı olan 240.000 TL üzerinden aktifine aldığı binek otomobili için, aktife kayıtlı bedelin tamamı üzerinden amortisman ayırması durumunda; mükellef tarafından binek otomobili için ayrılan amortisman tutarı ile amortismana esas bedel üzerinden hesaplanan amortisman tutarı arasındaki fark KKEG olarak ilgili yıllarda kurum kazancına ilave olunacaktır.

Yıl	Mükellef tarafından Ayrılan Amortisman Tutarı	Amortismana Esas Bedel Üzerinden Hesaplanan Amortisman Tutarı	KKEG Olarak Kazanca İlave Edilecek Tutar (*)
2022	16.000 TL	15.333,33 TL	666,67 TL
2022	48.000 TL	46.000 TL	2.000 TL
2024	48.000 TL	46.000 TL	2.000 TL

Adı geçen mükellefin söz konusu binek otomobili 2/1/2025 tarihinde 100.000 TL bedel karşılığında satması halinde yapması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ihmal edilmiştir):

102- Bankalar	100.000	
257- Birikmiş Amortisman	112.000	
679- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	28.000	
254- Taşıtlar		240.000

* Bu kapsamda kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplam tutarı (4.666,67 TL), gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin "Diğer İndirimler" sütununda ayrıca gösterilmek suretiyle kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

Binek otomobillere ilişkin gider olarak dikkate alınabilecek amortismana esas bedelin tespitinde, binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır.

Amortismanlara ilişkin gider kısıtlaması 7194 sayılı Kanunun yayımlandığı 7/12/2019 tarihinden itibaren iktisap edilen binek otomobillere uygulanacak olup, bu tarih ile 2019 yılı sonuna kadar iktisap edilenler için müteakip vergilendirme dönemlerinde gider olarak dikkate alınabilecek amortismana esas bedel; özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk

iktisap bedeli 135.000 Türk lirası, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde amortismana tâbi tutarı 250.000 Türk lirasıdır. Ancak, bu tarih aralığında iktisap edilen binek otomobiller için 2019 yılında amortisman gideri kısıtlaması söz konusu olmayacak, bu otomobiller için ayrılan amortismanlar Kanunun yayımı tarihinden önceki hükümlere göre gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. 2020 yılı başta olmak üzere müteakip yıllarda ise söz konusu binek otomobiller amortisman gider kısıtlamasına tabi olacak, amortismana esas bedelin tespitinde 2019 yılı için belirlenen tutar dikkate alınacaktır.

Örnek 13: Plastik ürünlerin imalatı faaliyetiyle iştigal eden ticari kazanç mükellefi (N), faaliyetinde kullanmak üzere 16/12/2019 tarihinde bir adet binek otomobil iktisap etmiştir. Binek otomobilin vergisiz satış fiyatı 175.000 TL olup, iktisap esnasında ödenen ÖTV ve KDV mükellef tarafından 2019 yılı kazancından gider olarak indirim konusu yapılmıştır.

Binek otomobillere ilişkin amortisman gider kısıtlamasının düzenlendiği 7194 sayılı Kanunun 13 üncü ve 14 üncü maddeleri 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayım tarihi olan 7/12/2019 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, mükellef (N) iktisap ettiği binek otomobil için 2019 yılında genel hükümlere göre ayırdığı amortismanın tamamını kazancından indirim konusu yapabilecektir. Ancak, 2020 takvim yılı başta olmak üzere müteakip vergilendirme dönemlerinde, 2019 yılı için belirlenen ve özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç amortismana esas bedel olan 135.000 TL üzerinden hesaplanan amortisman, kazanç üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

7/12/2019 tarihinden önce iktisap edilmiş binek otomobillerde ise amortisman, değişiklik öncesi hükümlere göre gider yazılabilecektir.

Finansal kiralama yoluyla işletme aktifine alınmış ve rayiç bedel ile sözleşmeye göre kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı üzerinden “Haklar” hesabında izlenen binek otomobillerde, aktife alınan bedelin o yıl için belirlenen amortismana esas tutarı aşması halinde, binek otomobillerin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Örnek 14: Kurumlar vergisi mükellefi (VYZ) Ltd. Şti.’nin faaliyet konusu gıda ürünlerinin perakende ticareti olup, anılan şirket 2/1/2022 tarihinde finansal kiralama yoluyla bir adet binek otomobil edinmiştir. Kiralama konusu binek otomobile ait aylık kira ödemesi 14.500 TL olup, sözleşme süresi 3 yıldır. Söz konusu otomobil rayiç bedel olan 530.000 TL üzerinden sözleşme tarihinde işletmenin “Haklar” hesabına alınmış olup, mükellef tarafından 2022 yılına ilişkin finansal kiralama ödemesi kapsamında toplam 106.000 TL faiz ödemesi yapılmıştır.

213 sayılı Kanun hükümlerine göre finansal kiralamaya konu iktisadi kıymet, kendisi için tespit edilmiş amortisman sürelerinde amorti edileceğinden, işletmenin “Haklar” hesabında izlenen binek otomobil için aktife alınan bedel ile mükellef tarafından finansal kiralama kapsamında binek otomobilin ediniminde ilk yıla ilişkin ödenen ve maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamının (530.000 TL + 106.000 TL= 636.000 TL) 2022 yılında en fazla 430.000 TL’sine isabet eden kısmı kurumlar vergisi açısından safi kurum kazancının tespitinde gider

olarak dikkate alınabilecektir. Binek otomobilin aktife alınma bedeli ve ilk yıl için maliyete dahil edilen faiz giderleri toplamı ile amortismana esas bedel arasındaki farka tekabül eden amortisman tutarı da ((636.000 TL – 430.000 TL) /5= 41.200 TL) mükellefin 2022 hesap dönemi kurum kazancına kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilave edilecektir.

4.1.4.6. İşletme ile İlgili Olmak Şartıyla; Bina, Arazi, Gider, İstihlak, Damga, Belediye Vergileri, Harçlar ve Kaydiyeler Gibi Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre; işletme ile ilgili olan ve maddede sayılanlarla aynı mahiyette olan vergiler (banka ve sigorta vergileri, emlak vergileri, işletme ile ilgili olan taşıt vergileri) gider olarak kabul edilebilmektedir. İşletme ile ilgili mükellef sıfatıyla ödenen emlak vergileri de indirilebilir.

Mükellef sıfatıyla ödenen damga ve harçlar indirilebilir. Verginin asıl mükellefçe başka bir işletmeye yansıtılması durumunda, diğer işletmenin bu tutarı gider olarak yazması mümkün değildir.

BSMV'nin mükellefi banka, banker ve sigorta şirketleri olup, bunlar tarafından ödenen vergi indirilir. Uygulamada BSMV müşteriye yansıtılmaktadır. Bu durumda mükellefler (banka müşterisi) bu vergiyi GVK madde 40/1'e göre gider yazabilirler.

Öte yandan KDV Kanunu uyarınca indirimi kabul edilmeyen KDV ticari kazancın tespitinde gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

4.1.4.7. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

Amortisman ayırabilmek için amortismana tabi kıymetin işletmede 1 yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekmektedir.

VUK'ya göre amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar.

Buna göre, mükellefler tarafından iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilen, değerleme gününde envantere dahil olan ve kullanılma şartı aranmaksızın kullanılmaya hazır halde bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılabilecektir. Bu kapsamda kullanılabilmesi kayıt ve tescile tabi taşıtların, ilgili sicillerine yasal süresi içerisinde kayıt ve tescil işlemi yapılmak şartıyla; aktife alındıkları dönemden itibaren amortismana tabi tutulması mümkün bulunmaktadır (365 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ).

Değeri VUK`da belirtilen meblağları aşmayan peştamallıklar (2022 yılı için KDV hariç 2.000 TL) ile işletmede kullanılan ve değeri VUK`da belirtilen meblağları aşmayan (2022 yılı için 2.000 TL) alet ve demirbaşlar amortismana tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük gösterenlerde bu sınır topluca dikkate alınır.

Öte yandan işletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilecektir.

Mükellefler 3100 sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun'un 7'inci maddesi uyarınca satın aldıkları ödeme kaydedici cihazlar için %100 oranında amortisman ayrılabilecektir.

Rehberimizin 4.1.4.5 bölümünde açıklandığı üzere, 7194 sayılı Kanun ile GVK 40/7 maddesinde **1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere** yapılan değişiklik uyarınca; ticari kazancın ve serbest meslek kazancının tespitinde özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2022 yılı için **230.000 Türk lirasını**, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı 2022 yılı için **430.000 Türk lirasını** aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınacaktır.

4.1.4.8. İşverenlerce Sendikalar Kanunu Hükümlerine Göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

Ödenen aidatın bir aylık tutarı, iş yerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz. İşverenlerce sendikalara ödenen aidatın, belirtilen bu miktarı aşması halinde, aşan kısmın ticari kazancın tespitinde gider olarak nazara alınması mümkün değildir. Sendika aidatının, işverenler tarafından gider yazılabilmesi için, aidatın ilgili bulunduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir. İlgili bulunduğu yılda ödenmeyen sendika aidatları, daha sonraki yıllara ait kazancın tespitlerinde dikkate alınmaz (GVK Genel Tebliği Seri No: 149).

"Çıplak ücret"; fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri içermeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının otuza bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur.

4.1.4.9. İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.
- Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar, ücretlinin elde ettiği brüt ücretin %15'ini ve yıllık bazda asgari ücretin brüt yıllık tutarını aşamayacaktır.
- Aynı hüküm ücretliler tarafından ödenen katkı payı tutarı içinde geçerlidir.
- Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı (ücretin %15`ini ve asgari ücret yıllık tutarını) aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilecektir.

- Gider olarak dikkate alınacak tutarın tespitinde yıllık asgari ücret ve aylık ücret ifadelerinden brüt ücretin anlaşılması gerekmektedir.

4.1.4.10. Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda, Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli

Söz konusu düzenlemenin usul ve esasları, (gıda bağışları için) 251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Buna göre;

- Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmekte olup; bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir.

- Gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağışlar 3065 sayılı Kanunun 17/2-b maddesine göre KDV'den müstesnadır. Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır" ibaresinin yer alması zorunludur. KDV Kanununun 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde 7104 sayılı Kanun ile 1.1.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik uyarınca bu teslimin (gıda maddesi bağışlarının) bünyesine giren KDV tutarının indirim konusu yapılması mümkündür.

- Dernek ve vakıflar kendi mevzuatlarının öngördüğü belgeleri düzenleyecek ve bağış yapanlara bir örneğini vereceklerdir. Bağışa konu mal bedeli VUK'nın 232'nci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

- Bağış yapılan dernek ve vakıfların tüzük veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapılabileceğine ilişkin hükümlerin bulunması yeterlidir. Bunların başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olması, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf statüsünde olmaması bağışın gider yazılmasına engel değildir.

- Ticari işletmeye dahil malların bağışlanması durumunda bu malların maliyet bedeli GVK'nın 40'ıncı maddesi çerçevesinde gider kaydedilecektir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir.

- Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın maliyet bedeli GVK'nın 89'uncu maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

4.1.4.11. Türkiye İş Kurumu Tarafından Düzenlenen İşbaşı Eğitim Programlarından Faydalananlara, Programı Yürüten İşverenlerce Fiilen Ödenen Tutarlar

GVK 40/11 maddesi hükmü uyarınca Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir; ancak bu kapsamda işverenler tarafından ticari kazancın tespitinde ücretle ilişkilendirilmeksizin her bir katılımcı itibarıyla indirim konusu yapılacak tutar aylık olarak asgari ücretin brüt tutarının yarısını aşamayacaktır.

4.1.4.12. Banka Kredi Borçları Nedeniyle Tahakkuk Etmiş, Ancak Henüz Ödenmemiş Faizlerin Gider Yazılması

VUK'nın 281 ve 285'inci maddelerinde mevduat veya kredi sözleşmelerine dayanan alacak ve borçların, değerleme gününe kadar işlemiş faizleriyle birlikte dikkate alınacağı (değerleneceği) hükme bağlanmıştır. Söz konusu hükümler uyarınca; dönem sonuna (değerleme gününe) kadar işlemiş olan kredi faizlerinin hesaplanarak gider yazılması; aynı şekilde dönem sonuna kadar geçen süreye isabet eden mevduat faizlerinin de hesaplanarak gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir.

4.1.5. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Safi ticari kazancın tespiti sırasında indirilemeyecek giderler GVK'nın 41'inci maddesinde yer almaktadır. Anılan maddede yazılı giderler dokuz bent halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlenerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur). Teşebbüs sahibi kavramı; münferit işletmede işletme sahibi, adi ve kollektif şirketlerde şirket ortakları, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklar anlamına gelmektedir.

2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,

5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı 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.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer al-

mayan hususlar bakımından, 5520 sayılı KVK'nın "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13'üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin kendi suçundan doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50'si **(90/1081 sayılı B.K.K. ile (0) sıfır)** (Cumhurbaşkanı, bu oranı % 100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir).(03.01.2008 tarih ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile adı değiştirilen 4207 sayılı Tütün Ürünlerinin Zararlarının Önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanun'un 4.maddesinin 11 No'lu fıkrasıyla "31.12.1960 tarih ve 193 sayılı GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez" hükmü getirilmiştir**. Dolayısıyla her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.**)

8. 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.

9. 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 Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı.

   Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

4.2.2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile **1 Ocak 2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere** 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**'u **gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince** kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktöring ve finansman şirketleri kapsam dışındadır.

Finansman gider kısıtlamasına ilişkin açıklamalar, 25 Mayıs 2021 tarihli ve 31491 Sayılı Resmi Gazete'de 18 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer almıştır.

2022 yılı kazançlarının tespitinde, gerekli koşulların oluşması halinde finansman gider kısıtlaması uygulanması gerekmektedir.

10. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

11. (Ek:8/4/2022-7394/1 md.) 4/5/2007 tarihli ve 5651 sayılı İnternet Ortamında Yapılan Yayınların Düzenlenmesi ve Bu Yayınlar Yoluyla İşlenen Suçlarla Mücadele Edilmesi Hakkında Kanunun ek 4 üncü maddesi kapsamında hakkında reklam yasağı uygulananlara verilen reklamların giderleri.

Diğer taraftan GVK'nın 90'ıncı maddesi hükmü uyarınca kişisel Gelir Vergisi ve cezası ile AATUHK hükümleri uyarınca ödenen gecikme zam ve faizleri, VUK'nın değerleme, amortisman, karşılık ayırma vb. hükümlerine aykırı işlemler nedeniyle gider yazılan tutarlar da kanunen kabul edilmeyen giderler olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca sabit ve mobil telefonlardan, uydu ve kablo üzerinden televizyon yayınlarından ve diğer telekomünikasyon hizmetleri üzerinden alınan özel iletişim vergileri de gider yazılamayacaktır (Gider Vergileri Kanunu Md. 39).

193 sayılı GVK'nın 40 ıncı maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde hasılattan indirilecek giderler sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiştir. Buna göre, **işyerinden** çalınan emtia bedelinin ve nakit para tutarının vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88.maddesinde Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan kıdem tazminatları için ayrılan karşılıklarında gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Sadece ödenen kıdem tazminatlarının gider olarak yazılması mümkündür.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekinin incelenmesinden, Esenler Vergi Dairesi Müdürlüğü›nün … vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, bilanço usulüne tabi ticari faaliyetinizi 31/03/2019 tarihinde sonlandırarak mükellefiyetinizi terkin ettirdiğiniz, çalışanlarınızın kıdem tazminatlarını 30/12/2019 tarihinde ödemek istediğiniz, 30/12/2019 tarihine kadar ödeyeceğiniz kıdem tazminatı tutarını 2019 takvim yılına ait vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamenizde gider olarak dikkate alıp alamayacağınız hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmış olup, Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

Buna göre, çalışanlarınıza ödeyeceğiniz kıdem tazminatlarının ticari kazancınızdan indirim konusu yapılabilmesi hususunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde özel bir hüküm bulunmamakla birlikte, aynı maddenin 3 üncü bendi çerçevesinde ticari kazancın tespitinde kıdem tazminatlarının gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatlarının gider yazılması mümkün değildir.

Bu minvalde, iş akitleri tarafınızdan sonlandırılan çalışanlarınıza faaliyetinizi sonlandırdığınız 31/03/2019 tarihinden sonra (30/12/2019 tarihinde) ödeyeceğiniz kıdem tazminatı tutarlarını, mükellefiyetinizin sona ermesi dolayısıyla yasal defter kayıtlarınızda göstermeniz mümkün bulunmadığından ödemiş olduğunuz kıdem tazminatı tutarlarının ticari kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 7/6/2021 tarih ve 62030549-120[40-2019/1746]-444513 sayılı Özelgesi.

4.1.5.1. Finansman Gider Kısıtlaması Uygulaması

25 Mayıs 2021 tarihli ve 31491 Sayılı Resmi Gazete'de 18 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği yayımlanmış; finansman gider kısıtlaması uygulamasına ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

6322 sayılı Kanunun 37 nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, 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 Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

Ayrıca, bu oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021

tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun gelir ve kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısımla sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, gelir vergisine tabi ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

Söz konusu gider kısıtlaması uygulamasında;

- **Kredi kuruluşu:** 5411 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan mevduat ve katılım bankalarını,
- **Finansal kuruluş:** 5411 sayılı Kanunda kredi kuruluşları dışında kalan ve sigortacılık, bireysel emeklilik veya sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunmak veya bu Kanunda yer alan faaliyet konularından en az birini yürütmek üzere kurulan kuruluşlar ile kalkınma ve yatırım bankaları ve finansal holding şirketlerini,
- **Finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri:** 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan şirketleri,
- **Finansman giderleri:** Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını,
- **Yabancı kaynaklar:** Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,
- **Yatırım:** İlgili duran varlık kullanılmaya hazır hale gelinceye kadar yatırım projelerine ilişkin olarak "yapılmakta olan yatırımlar" hesabında izlenen tutarlar da dahil olmak üzere her türlü (teşvik belgeli veya belgesiz) amortismana tabi iktisadi kıymetleri,

ifade etmektedir.

4.1.5.1.1. Kapsama giren mükellefler

Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır.

Ayrıca, finansman gider kısıtlaması uygulamasında, yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi gerekmekte olduğundan bu düzenleme bilanço esasına tabi mükellefler için geçerli olup işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

- 4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri,
- 5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,
- 5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri,
- 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri ve tasarruf finansman şirketleri ile,
- 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kurumlar,

finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

4.1.5.1.2. Finansman gider kısıtlamasının uygulanacağı dönem

Gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkaracakları bilanço esas alınmak suretiyle öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesi yaparak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit edeceklerdir.

Yıllık dönemde; hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 31 Aralık tarihli bilanço, özel hesap dönemini kullanan mükelleflerde ise hesap döneminin son günü itibarıyla çıkarılacak bilanço esas alınacaktır.

Finansman gider kısıtlaması ilk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla dikkate alınmış olup; 2022 yılı geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık beyan itibariyle de dikkate alınmalıdır.

4.1.5.1.3. 1/1/2013 tarihinden önce yapılan borçlanmalara ilişkin finansman giderlerinin durumu

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde ve Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gider kabul edilmeyen ödemeler" başlıklı 41 inci maddesinin birinci fıkrasının 9. bendinde yer alan finansman gider kısıtlamasına ilişkin düzenleme; 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup bu tarihten itibaren (bu tarih dahil) sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderleri, 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.

Bu nedenle, dönem sonu itibarıyla kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, 1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 1/1/2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

4.1.5.1.4. 1/1/2013 tarihinden önce yapılan borçlanmalara ilişkin finansman giderlerinin durumu

Gider ve maliyet unsurlarından yatırımın maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadırlar. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan oluştuğu Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacaktır.

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilançolarında izlenen “satıcılar” vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayrıştırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Diğer yandan söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanunu’nun 280 inci maddesi kapsamında değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir.

Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu edileceği açıktır.

Ayrıca, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, imalatçı veya tedarikçi şirketlerle imzalanan aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden aynı değerle alınıp aynı değerle ihracatı gerçekleştirilen, malın üretimi veya tedarikine ilişkin tüm yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran imalatçı veya tedarikçi şirketlerin sorumlu olması ve ihracattan doğan finansman yükünün aracılı ihracat sözleşmesinin tarafı olan imalatçı veya tedarikçi şirketlere aktarılması kaydıyla, bu işlemler nedeniyle dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri nezdinde finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

Ancak, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin kendi nam ve hesabına yurt içinden satın aldıkları malların satışından doğan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Örnek 1: Öz kaynakları toplamı 800.000 TL olan (A) AŞ'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 100.000 TL'dir.

Dönem sonu itibarıyla (A) AŞ'nin yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım[1] : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

: 1.000.000 TL – 800.000 TL = 200.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 100.000 TL x (200.000 TL / 1.000.000 TL)

: 100.000 TL x %20

: 20.000 TL

Yabancı kaynağın öz kaynak tutarını aşan kısmına isabet eden finansman giderinin %10'luk kısmı olan (20.000 TL x %10=) 2.000 TL kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: Öz kaynakları toplamı 2.000.000 TL olan (B) AŞ'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 2.500.000 TL'dir. Şirketin bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 200.000 TL'dir.

(B) A.Ş. devam eden yatırımı dolayısıyla aynı dönemde kullanmış olduğu krediden kaynaklanan 60.000 TL'lik finansman giderini yatırımın maliyetine eklemiştir.

(B) AŞ'nin bu dönemde yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir. Diğer taraftan, finansman giderinin yatırımın maliyetine eklenmiş olan kısmı %10'luk bu sınırlamaya tabi tutulmayacaktır.

Bu döneme ilişkin toplam 200.000 TL'lik finansman giderinin 60.000 TL'lik kısmı yatırımın maliyetine eklenmiş olduğundan finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacak tutar (200.000 TL – 60.000 TL=) 140.000 TL olacaktır.

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

: 2.500.000 TL – 2.000.000 TL = 500.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 140.000 TL x (500.000 TL / 2.500.000 TL)

: 140.000 TL x %20

: 28.000 TL

28.000 TL x %10 = 2.800 TL'lik finansman gideri ise kurum kazancının tespitinde KKEG olarak kabul edilecektir.

4.1.5.1.5. Geçici vergilendirme dönemlerinde finansman gider kısıtlaması

Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlaması 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla, 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmaya başlandığından,

-Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 2021 yılının ilk geçici vergilendirme döneminde,

-Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükelleflerde ise 2021 yılında başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergilendirme döneminde,

yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi yapılarak dikkate alınmaya başlanmıştır.

Dolayısıyla, gerek geçici vergilendirme dönemlerinde gerekse yıllık dönemde finansman gider kısıtlamasına tabi olunup olunmayacağı hesap döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkarılacak bilanço esas alınarak tespit edilecektir.

Önceki geçici vergilendirme dönemlerinde finansman gider kısıtlaması şartlarını taşımayan mükellefler, şartların oluştuğu geçici vergilendirme döneminden itibaren finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

Örnek 1: (C) AŞ'nin 2022 yılı birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla 31/3/2022 tarihindeki bilançosunda yer alan öz kaynaklar toplamı 9.000.000 TL, yabancı kaynakları toplamı 12.000.000 TL olup bu geçici vergilendirme dönemine ilişkin finansman gideri toplamı ise 500.000 TL'dir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı - Öz kaynak toplamı

: 12.000.000 TL - 9.000.000 TL = 3.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 500.000 TL x (3.000.000 TL / 12.000.000 TL)

: 500.000 TL x %25

: 125.000 TL

Buna göre, (C) A.Ş. tarafından, 2022 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde 125.000 TL'lik finansman giderinin %10'luk kısmı olan (125.000 TL x %10=) 12.500 TL finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örnek 2: (D) AŞ'nin 2022 yılına ilişkin geçici vergilendirme dönemleri ve yıl sonu itibarıyla öz kaynak, yabancı kaynak ve finansman giderlerine ilişkin tutarları aşağıdaki gibidir:

Geçici vergide kazancın hesaplandığı dönem	Yabancı kaynak	Öz kaynak	Finansman gideri
1 Ocak – 31 Mart	500.000 TL	600.000 TL	15.000 TL
1 Ocak – 30 Haziran	600.000 TL	600.000 TL	20.000 TL
1 Ocak – 30 Eylül	700.000 TL	600.000 TL	25.000 TL
1 Ocak – 31 Aralık	800.000 TL	600.000 TL	30.000 TL

- Birinci geçici vergilendirme döneminde finansman gider kısıtlaması:

Birinci geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla çıkarılan bilançoya göre yabancı kaynak (500.000 TL) ile öz kaynak (600.000 TL) mukayesesi yapıldığında, birinci geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aşmadığından, bu dönemde finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

- İkinci geçici vergilendirme döneminde finansman gider kısıtlaması:

İkinci geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla çıkarılan bilançoya göre yabancı kaynak (600.000 TL) ile öz kaynak (600.000 TL) mukayesesi yapıldığında, yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aşmadığından, bu dönemde de finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

- Üçüncü geçici vergilendirme döneminde finansman gider kısıtlaması:

Üçüncü geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla çıkarılan bilançoya göre yabancı kaynak tutarı (700.000 TL) öz kaynak (600.000 TL) tutarını aşmaktadır. Bu nedenle (D) A.Ş. üçüncü geçici vergilendirme döneminde finansman gider kısıtlaması uygulayacaktır.

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

: 700.000 TL – 600.000 TL = 100.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 25.000 TL x (100.000 TL / 700.000 TL)

: 25.000 TL x % 14,2857

: 3.571,43 TL

KKEG olarak dikkate alınacak finansman gideri: 3.571,43 TL x %10 = 357,14 TL

- Yıl sonu itibariyle finansman gider kısıtlaması:

Döneminin son günü itibarıyla çıkarılan bilançoya göre yabancı kaynak tutarı (800.000 TL) öz kaynak (600.000 TL) tutarını aşmaktadır. Bu nedenle (D) A.Ş. dördüncü geçici vergilendirme döneminde de finansman gider kısıtlaması uygulayacaktır.

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

: 800.000 TL – 600.000 TL = 200.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 30.000 TL x (200.000 TL / 800.000 TL)

: 30.000 TL x %25

: 7.500 TL

KKEG olarak dikkate alınacak finansman gideri: 7.500 TL x %10 = 750 TL

Dolayısıyla, (D) A.Ş. üçüncü geçici vergilendirme (Ocak-Eylül) döneminde 25.000 TL'lik finansman giderinin 357,14 TL'lik kısmını, yıllık dönemde ise 30.000 TL tutarında finansman giderinin 750 TL'lik kısmını KKEG olarak dikkate alacaktır.

4.1.5.1.6. Özel hesap dönemi 2022 yılı içinde sona eren mükelleflerin durumu

Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi hükmü 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Dolayısıyla, özel hesap dönemi kullanmakta olan ve bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 2021 yılı içinde başlayıp 2022 yılında sona erecek özel hesap dönemlerinde şartların oluşması halinde finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaklardır.

4.1.5.1.7. Yıllara sari inşaat ve onarma işleri ile uğraşan mükelleflerde gider kısıtlaması uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

Birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin yanı sıra başka işlerin de bulunması halinde, yapılan finansman giderleri hangi yılın kâr veya zarar tutarının tespitinde dikkate alınıyorsa, o yılda gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Öte yandan, finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümler 1/1/2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olan ancak yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin kazancı işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edileceğinden henüz kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamış olan finansman giderlerinin, inşaat ve onarma işi kazancının hangi yıl beyan edildiğine bakılmaksızın, gider kısıtlanmasına konu edilmemesi gerekmektedir.

Örnek: (E) A.Ş. inşaat taahhüt işlerinin yanı sıra otomotiv ticareti ile de iştigal etmektedir. Şirketin, 2019 yılında taahhüt etmiş olduğu inşaat işi halen devam etmektedir.

(E) AŞ'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yabancı kaynak toplamı 15.000.000 TL, öz kaynak toplamı ise 12.000.000 TL'dir. Bu döneme ilişkin toplam 600.000 TL'lik finansman giderinin 200.000 TL'lik kısmı halen devam eden yıllara sari inşaat ve onarma işinin finansmanında kullanılmak üzere alınan krediden kaynaklanmaktadır.

Yıllara sari inşaat ve onarma işine ilişkin 200.000 TL'lik finansman gideri, halen devam etmekte olan söz konusu inşaat ve onarma işinin bittiği yılın gideri olarak dikkate alınacak olup (E) A.Ş. tarafından 2021 yılında finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın tespitinde, 200.000 TL'lik bu finansman gideri dikkate alınmayacaktır.

(E) A.Ş. söz konusu yıllara sari inşaat ve onarma işini 28/12/2022 tarihinde tamamlamış olup 2022 yılı bilançosunda yabancı kaynak toplamı 16.000.000 TL, öz kaynak toplamı ise 12.000.000 TL'dir. (E) AŞ'nin 2022 yılı toplam finansman gideri (yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan finansman giderleri dahil) 2.000.000 TL'dir.

2022 yılı kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak 2.000.000 TL'lik finansman giderinin 1.500.000 TL'lik kısmı yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanmaktadır. (İnşaat işine ilişkin 1.500.000 TL'lik bu finansman giderinin 600.000 TL'lik kısmı 2019 yılında, 400.000 TL'lik kısmı 2020 yılında, 200.000 TL'lik kısmı 2021 yılında ve 300.000 TL'lik kısmı da 2022 yılında ödenen faiz giderlerinden oluşmaktadır.)

2021 yılı uygulaması:

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı - Öz kaynak toplamı

: 15.000.000 TL - 12.000.000 TL = 3.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: (600.000 TL-200.000 TL) x (3.000.000 TL / 15.000.000 TL)

: 400.000 TL x %20

: 80.000 TL

Dolayısıyla (E) A.Ş., 2021 yılına ilişkin (yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan kısım hariç) 400.000 TL'lik finansman giderinin aşan kısma isabet eden 80.000 TL'sinin %10'u olan (80.000 TL x %10=) 8.000 TL'lik kısmını, finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

2022 yılı uygulaması:

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı - Öz kaynak toplamı

: 16.000.000 TL - 12.000.000 TL = 4.000.000 TL

2022 yılında tamamlanan yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan ancak 1/1/2021 tarihinden önce tahakkuk ederek mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşen finansman giderleri mahsup edildikten sonra kalan tutar, 2022 yılında gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.

Toplam finansman gideri – İnşaat işine ilişkin 1/1/2021 tarihinden önceki finansman gideri:

2.000.000 TL – [600.000 TL (2019) + 400.000 TL (2020)] = 1.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 1.000.000 TL x (4.000.000 TL / 16.000.000 TL)

: 1.000.000 TL x %25

: 250.000 TL

Buna göre (E) A.Ş. 2022 yılına ilişkin (1/1/2021 öncesinde yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan kısım hariç) 1.000.000 TL'lik finansman giderinin aşan kısma isabet eden 250.000 TL'sinin %10'u olan (250.000 TL x %10=) 25.000 TL'lik kısmını, finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

4.1.5.1.8. Finansman gideri yanında finansman gelirinin de bulunması durumu

Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle **netleştirmeleri mümkün olmayıp** finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.

1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklardan doğan kur farkı giderleri 2021 yılı kazancının tespiti de dahil olmak üzere döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Yabancı para kurlarındaki düşüş veya yükselişler nedeniyle, geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla kur farkı geliri veya kur farkı gideri söz konusu olabilmektedir. Şu kadar ki aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır.

Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birlikte değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu oluştuğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderinden mahsup edilemeyecektir.

Örnek 1: (G) A.Ş. 10/5/2020 tarihinde kullanmış olduğu krediye ilişkin olarak 2020 yılında 100.000 TL, 2021 yılında 150.000 TL, 2022 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde 150.000 TL faiz ödemiş olup 2021 yılında 50.000 TL, 2022 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde ise 85.000 TL faiz geliri elde etmiştir.

(G) AŞ'nin 31/3/2022 tarihindeki bilançosunda yer alan öz kaynaklar toplamı 9.000.000 TL, yabancı kaynakları toplamı ise 10.000.000 TL olup 2022 yılının birinci geçici vergilendirme dönemine ilişkin finansman giderleri toplamı ise 200.000 TL'dir.

2020 yılında alınan krediye ilişkin olarak 2020 yıllında ödenen 100.000 TL faiz gideri 1/1/2021 tarihinden önce tahakkuk ederek ödenmiş olduğu için finansman gider kısıtlamasına tabi olmayacaktır. Ancak, her ne kadar kredi 10/5/2020 tarihinde kullanılmış olsa da bu krediye ilişkin olarak 1/1/2021 tarihinden itibaren katlanılan finansman giderleri Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi kapsamında finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

2022 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı - Öz kaynak toplamı

: 10.000.000 TL - 9.000.000 TL = 1.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 200.000 TL x (1.000.000 TL / 10.000.000 TL)

: 200.000 TL x %10

: 20.000 TL

Buna göre, (G) A.Ş. tarafından, 2022 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi finansman gider kısıtlaması kapsamında (20.000 TL x %10=) 2.000 TL'lik faiz gideri kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

(G) AŞ'nin 2022 yılının birinci geçici vergilendirme döneminde elde etmiş olduğu 85.000 TL'lik faiz geliri ise şirketin finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınmayacaktır.

Örnek 2: (H) A.Ş. 1/1/2022 tarihi itibarıyla (D) Bankasından 100.000 Avro banka kredisi kullanmış olup 31/12/2022 tarihinde anapara ve %5 faiz ödemesi yapılacaktır.

Avro kurunun, kredinin kullanıldığı 1/1/2022 tarihinde 7,00 TL olup 31/3/2022 tarihinde 6,00 TL, 30/6/2022 tarihinde 8,00 TL, 30/9/2022 tarihinde 7,10 TL ve 31/12/2022 tarihinde ise 7,50 TL olduğunu kabul edelim.

100.000 Avro tutarındaki krediye ilişkin geçici vergilendirme dönemlerinin son günü itibarıyla değerleme yapılmıştır.

Geçici vergide kazancın hesaplandığı dönem	Tarih	Kur	(Muhasebe kayıtlarında)		FGK uygulamasında dikkate alınacak finansman gideri tutarı
			Kur farkı geliri	Kur fark gideri	
Kredi kullanımı	1/1/2022	7,00 TL			
1 Ocak – 31 Mart	31/3/2022	6,00 TL	100.000 TL	-0-	-0-
1 Ocak – 30 Haziran	30/6/2022	8,00 TL	-0-	200.000 TL	100.000 TL
1 Ocak – 30 Eylül	30/9/2022	7,10 TL	90.000 TL	-0-	10.000 TL
1 Ocak – 31 Aralık	31/12/2022	7,50 TL	-0-	40.000 TL	50.000 TL

(H) AŞ'nin geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi çıkarmış olduğu bilançolarında yapacağı mukayese sonucunda yabancı kaynak toplamının öz kaynak toplamını aştığının tespit edilmiş olması halinde, (D) Bankasından kullanmış olduğu 100.000 Avro kredi nedeniyle, ikinci geçici vergilendirme (1 Ocak – 30 Haziran) döneminde 100.000 TL, üçüncü geçici vergilendirme (1 Ocak – 30 Eylül) döneminde 10.000 TL ve 1

Ocak – 31 Aralık tarihleri arası yılsonu döneminde ise 50.000 TL tutarında finansman gideri, gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.

(H) A.Ş., kredi geri ödemesini 31/12/2022 tarihinde yapmış olup 2022 yılında finansman gideri kısıtlamasında, (D) Bankasından kullanmış olduğu bu kredi nedeniyle 2022 yılı için hesaplayacağı 50.000 TL kur farkı giderini dikkate alacaktır.

Öte yandan, (H) AŞ'nin Avro olarak ödeyeceği %5 oranında faiz tutarının da dönem sonundaki/işlem tarihindeki kura göre tespit edilecektir.

4.1.5.1.9. Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan finansman giderlerinin durumu

İşletmenin kullanmış olduğu yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı gibi giderlerden örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle gelir vergisine tabi ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde hali hazırda KKEG olarak dikkate alınmış olanlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

Örnek 1: 2022 yılı dönem başı öz sermaye tutarı 200.000 TL olan (I) A.Ş., ortağı (O) A.Ş.'den 1.000.000 TL borç almış ve 2022 yılında 100.000 TL faiz ödemiştir. Söz konusu şirketin 2022 yılı toplam finansman gideri 150.000 TL'dir.

Öte yandan, (I) AŞ'nin 31/12/2022 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarı 2.000.000 TL, öz kaynak tutarı ise 1.500.000 TL'dir.

Bu durumda, (I) AŞ'nin ortağı (O) A.Ş.'den aldığı borcun, dönem başı öz sermayenin 3 katı olan (200.000 TL x 3=) 600.000 TL'yi aş(1.000.000 TL – 600.000 TL=) 400.000 TL'lik kısmı örtülü sermaye olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi uyarınca örtülü sermaye olarak kabul edilen kısma isabet eden faiz tutarı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye nedeniyle ödenen faiz : 100.000 TL x (400.000 TL / 1.000.000 TL)

: 100.000 TL x %40

: 40.000 TL

(I) AŞ'nin 2022 yılına ilişkin toplam 150.000 TL'lik finansman giderinin 100.000 TL'lik kısmı ortak (O) A.Ş.'den alınan borca ilişkin olup bu tutarın örtülü sermayeye isabet eden kısmına ilişkin 40.000 TL'lik faiz gideri KKEG olarak kabul edilecektir. Finansman gider kısıtlaması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınacak tutar ise örtülü sermayeye isabet eden KKEG düşüldükten sonra kalan (150.000 TL - 40.000 TL=) 110.000 TL üzerinden hesaplanacaktır.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

150.000 TL – 40.000 TL = 110.000 TL

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

: 2.000.000 TL – 1.500.000 TL = 500.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 110.000 TL x (500.000 TL / 2.000.000 TL)

: 110.000 TL x %25

: 27.500 TL

Buna göre, (I) A.Ş. tarafından 2022 yılında finansman gider kısıtlaması kapsamında (27.500 TL x %10=) 2.750 TL'lik faiz gideri kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2022 yılında örtülü sermaye kapsamında 40.000 TL, finansman gideri kısıtlaması kapsamında ise 2.750 TL olmak üzere finansman giderlerinin toplam 42.750 TL'lik kısmını kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

Örnek 2: Kimya alanında faaliyette bulunan (J) A.Ş. 2022 yılında finansal kiralama yoluyla edindiği binek otomobil için 2022 yılında 40.000 TL, 2023 yılında da 50.000 TL faiz ödeyecektir.

(J) AŞ'nin 31/12/2023 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarı 3.000.000 TL, öz kaynak tutarı ise 2.000.000 TL'dir. Bu yıla ilişkin 90.000 TL'lik toplam finansman giderinin, 50.000 TL'lik kısmı 2022 yılında finansal kiralama yoluyla iktisap edilen binek otomobilden kaynaklanmaktadır. (J) A.Ş. söz konusu finansman giderini binek otomobilin maliyetine eklemeyip gider olarak dikkate almayı tercih etmiştir. Binek otomobil için ödenen faizin %70'lik kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

2022 yılı uygulaması:

İlk yıl ödenen 40.000 TL'lik faiz gideri, 163 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre söz konusu binek otomobilin maliyetine dahil olacağından finansman gider kısıtlamasına tabi olmayacaktır. (J) AŞ'nin 31/12/2022 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarının öz kaynak tutarını aşması ve başkaca finansman giderinin bulunması halinde finansman gider kısıtlaması uygulanacaktır.

2023 yılı uygulaması:

(J) AŞ'nin 2023 yılına ilişkin toplam 90.000 TL'lik finansman giderinin 50.000 TL'lik kısmı finansal kiralama yoluyla iktisap edilen binek otomobile ilişkin olup bu tutarın ancak %70'i olan (50.000 TL x %70=) 35.000 TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak dik-

kate alınabileceğinden, kalan (50.000 TL – 35.000 TL=) 15.000 TL'lik faiz gideri 2023 yılı kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır. Bu nedenle aşan kısma isabet eden finansman gideri hesaplanırken toplam finansman giderinden 15.000 TL'lik bu faiz giderinin düşülmesi gerekmektedir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

90.000 TL – 15.000 TL = 75.000 TL

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

: 3.000.000 TL – 2.000.000 TL = 1.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 75.000 TL x (1.000.000 TL / 3.000.000 TL)

: 75.000 TL x %33,33

: 25.000 TL

Buna göre, (J) AŞ'nin, finansal kiralama yoluyla iktisap ettiği binek otomobil için 2023 yılında ödemiş olduğu ve gider olarak dikkate almaya karar verdiği 50.000 TL'lik faiz giderinin 15.000 TL'lik kısmı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında KKEG olarak dikkate alınacaktır. KKEG olarak dikkate alınmış olan 15.000 TL tutarındaki bu gider finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında toplam finansman giderinden mahsup edilecektir.

Dolayısıyla, (J) A.Ş. 2022 yılında (25.000 TL x %10=) 2.500 TL tutarında finansman giderini, finansman gider kısıtlaması kapsamında, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

4.1.5.1.10. Adi ortaklıklarda finansman gider kısıtlaması

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmayıp, kazançları dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Bu nedenle, adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetten doğan kâr veya zarar, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasında adi ortaklıklar, adi ortaklığı oluşturan ortaklardan ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Adi ortaklığın finansman giderleri, adi ortaklığın ortakları tarafından doğrudan kendi finansman giderlerine dahil edilmeyecektir. Ancak, bilançolarında yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aşan adi ortaklıklarda, 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'u ortakların hisseleri oranında, verecekleri beyannamelerinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örnek: (A) A.Ş. ile (B) Ltd. Şti.'nin eşit hisselerle kurdukları (AB) Adi Ortaklığının 2022 yılı yabancı kaynakları toplamı 500.000 TL, öz kaynakları toplamı 400.000 TL olup bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 50.000 TL'dir.

(AB) Adi Ortaklığının yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı ortakların kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

: 500.000 TL – 400.000 TL = 100.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri : Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 50.000 TL x (100.000 TL / 500.000 TL)

: 50.000 TL x %20

: 10.000 TL

Yabancı kaynağın öz kaynak tutarını aşan kısmına isabet eden finansman giderinin %10'luk kısmı olan (10.000 TL x %10=) 1.000 TL, ortakların kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, (A) A.Ş. ile (B) Ltd. Şti. kanunen kabul edilmeyen 1.000 TL'lik bu gideri ilgili dönem için verecekleri kurumlar vergisi beyannamelerinde adi ortaklıktaki hisseleri oranında (1.000 / 2 = 500 TL) KKEG olarak dikkate alacaklardır.

4.1.6. Özelliği Olan Ticari Kazançlarda Kazanç Tespiti

4.1.6.1. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri

GVK hükümlerine göre inşaat onarım işlerinden sağlanan kazançlar ticari kazançtır. Ancak, bu işlemin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde taşıdığı özellikler nedeniyle, genel vergileme rejimi dışına çıkılarak özel bir vergileme rejimi kabul edilmiştir. GVK'nın 42'nci maddesi hükmü uyarınca bu işlerde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılır. Bu durum, gelirin yıllık olma prensibinin bir istisnasını oluşturur. Bir inşaat ve onarma işinin GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına girebilmesi için; faaliyetin konusunun inşaat ve onarma işi olması (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır), inşaat ve onarma işinin başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması ve inşaat onarım işinin yıllara yaygın olması (birden fazla takvim yılını kapsaması) gerekmektedir.

Bu işlerde her yıl beyanname verilmekle birlikte, başka bir faaliyet veya arızi (olağandışı) gelirler yoksa boş beyanname verilir; varsa olan gelirler beyan edilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye

ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar (GVK 42. Md.).

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:

- Yıl için birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

- 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 (enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

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

Amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat edilmelidir:

- Mobilya, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı; ortak genel giderlere eklenerek dağıtıma tabi tutulur.

- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtıma tabi tutulur.

- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtıma tabi tutulur. Söz konusu araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

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

- 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.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağının idarece onaylandığı tarihtir. Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir.

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.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelirler vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarım işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri hakediş bedellerinden hakediş sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) %3 nispetinde vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

04.02.2021 tarih ve 31385 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 3491sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile yıllara yaygın inşaat işlerinde tevkifat oranı, **1 Mart 2021** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere **%3'den %5'e** çıkarılmıştır.

Sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesinin öngörülmesine rağmen sonraki yıla sarkan işlerde, yeni sözleşmenin veya sözleşmede değişikliğin yapıldığı ya da işin fiilen yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

Diğer taraftan, geçici kabulden sonra kesin kabulü sağlamak üzere yapılan işler nedeniyle alınan hakedişler, biten inşaat işiyle ilgilendirilmeksizin elde edildikleri yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınırlar ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmazlar.

Kesilen bu vergiler verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsup neticesinde, mükellefe iadesi gereken bir vergi tutarının olması halinde bu tutar, mükellefin talebi doğrultusunda diğer vergi borçlarına mahsup edilir; mükellefin vergi borcunun olmaması halinde ise nakden iade yapılır.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, ... ile ..... İlkokulu bakım onarım işine ilişkin imzaladığınız 15/10/2021 tarihli sözleşmede, bahse konu sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 10 gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanacağı ve yer teslim tarihinden itibaren 45 gün içinde işin tamamlanarak geçici kabule hazır hale getirileceğinin belirtilmiş olduğu, yer teslim tutanağına göre 22/10/2021 tarihinde yer tesliminin yapılarak işe başlandığı, yapım işleri geçici kabul tutanağının 20/12/2021 tarihinde İdarenizce onaylanarak işin bitirildiği, hususları birlikte değerlendirildiğinde, söz konusu bakım onarım işinin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten (20/12/2021) sonra bu işle ilgili yapılan ödemeler, ödemenin yapıldığı yılın kar veya zararı ile ilişkilendirileceğinden, yapılan ek fiyat farkı ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

KARABÜK VALİLİĞİ Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 16.12.2022 tarih ve E-35831311-120-29452 sayılı Özelgesi

4.1.6.2. Ulaştırma İşlerinde Matrah

GVK'nın 45'inci maddesine göre dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar özel bir yöntemle saptanır. KVK'ya yapılan atıf uyarınca, bu mükelleflerin vergiye tabi olacak kazançları, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatlarına ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle tespit edilmektedir.

Ortalama emsal nispetleri, kara taşımacılığında %12, deniz taşımacılığında %15 ve hava taşımacılığında %5'dir (5520 sayılı KVK md.23).

4.1.7. Ticari Kazanç İstisnaları

4.1.7.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, bu kazanç istisnasının GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca yapılan tevkifata etkisi yoktur.

4.1.7.2. Sergi ve Panayır İstisnası

Dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de başkaca işyeri veya daimî temsilcileri bulunmaması şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

4.1.7.3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

5084 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden önce faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere; gerek 06.02.2004 tarihinden önce gerekse bu tarihten sonra faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin **serbest bölgelerdeki imalatlarının satışı sonucu elde edilen kazançları** ise Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

4.1.7.4. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren 5 vergilendirme dönemi için geçerlidir.

Öte yandan 6745 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle 193 sayılı Kanunun 20 nci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da faaliyete geçilen dönemden itibaren beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Özel kreş ve gündüz bakımevlerine tanınan kazanç istisnası, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının açılış izni ile faaliyet gösteren özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen ticari kazançlara uygulanacak olup; 1/1/2017 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu kreş ve gündüz bakımevlerini 1/1/2017 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

Ayrıca 23.12.2016 tarih ve 29927 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 295) ile *"istisna uygulaması nedeniyle müracaat şartı"* kaldırılmış olup; mükellefler, 254 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde Millî Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

4.1.7.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesi uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki **yazılım ve Ar-Ge** faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2028[7] tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

7 28/1/2021 tarihli ve 7263 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle, "31/12/2023" ibaresi "31/12/2028" şeklinde değiştirilmiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki **tasarım** faaliyetleri de 31.12.2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.[8]

4.1.7.5.1. Yararlanılan Teknokent Kazanç İstisnası Tutarının %2 sinin Pasif Geçici Hesaba Aktarılması

3.2.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7263 sayılı TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU İLE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN'un 6 ncı maddesi ile 4691 sayılı Kanuna EK MADDE 3 eklenmiştir.

Eklenen madde uyarınca; **1/1/2022 tarihinden itibaren** 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançları tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılacaktır. Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır.

Bu tutarın, geçici hesabın oluştuğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da bu Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan diğer girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır.

Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden istisna edilen kazançlar tutarının yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan gelir ve kurumlar vergisi istisnasına konu edilemeyecektir. Bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

Cumhurbaşkanı bu fıkrada yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırmaya yetkili kılınmış olup; düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenecektir.

4.1.7.5.2. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca bölgede çalışan; AR-GE, tasarım[9] ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesna tutulmuştu.

Düzenleme aşağıdaki gibiydi.

> *"Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel*

8 6676 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinde 01.03.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile tasarım faaliyetleri de kapsama alınmıştır.

9 "Tasarım" kelimesi, 01/03/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesine ilave edilmiştir.

Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kap-samındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur."

3.2.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe giren 7263 sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile 4691 sayılı Kanunun Geçici 2'nci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretlerine tanınan vergi istisnası kaldırılmış olup; **31/12/2028** tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; **verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir.** Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır.

7263 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrası Geçici 2'nci maddesinin 3 üncü fıkrası düzenlemesinin son hali aşağıdaki gibidir.

"(Değişikfıkra: 16/2/2016-6676/14md.)(Değişikcümle:28/1/2021-7263/7md.) *31/12/2028 tarihine kadar, bölgede çalışan AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi; verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir.* ***(Ek cümle:28/1/2021-7263/7 md.)*** Bu kapsamdaki ücretlere ilişkin düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. ***(Ek cümle:28/1/2021-7263/7 md.)*** *Toplam personel sayısı on beşe kadar olan Bölge firmaları için bu oran yüzde yirmi olarak uygulanır. Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde*

çalışan AR-GE ve tasarım personelinin bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde (…)[10] çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. (Ek cümleler:28/1/2021-7263/7 md.) Buna ilave olarak Bölgede yer alan işletmelerde gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkrada belirtilen durumlar haricinde ilgili personelin Bölge dışında geçirdikleri süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Yüzde yirmi olarak belirlenen bu oran Cumhurbaşkanı tarafından yüzde elliye kadar artırılabilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur."

17/10/2021 tarihli ve 31631 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 16/10/2021 tarihli ve 4625 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Ar-Ge veya tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan personelin, 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrası ile 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve gelir vergisi stopajı teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerine uygulanmak üzere söz konusu bölge ve merkezler dışında geçirdikleri süreler bakımından yüzde yirmi olarak belirlenen oranın, **31/12/2022** tarihine kadar **yüzde elli olarak uygulanmasına karar verilmiştir.**

28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde ve 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinde gelir vergisi stopaj teşvikine yönelik olarak 21/12/2021 tarihli ve 7346 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 20 nci ve 28 inci maddeleri ile yapılan değişikliklerin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 27.05.2022 tarih ve 31848 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 9 Seri No.lu 5746 SAYILI ARAŞTIRMA, GELİŞTİRME VE TASARIM FAALİYETLERİNİN DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN GENEL TEBLİĞİ'nde belirtilmiştir.

- Yüzde elli oranının geçerli olduğu dönemlerde Ar-Ge, tasarım veya destek personelinin, çalışma süresinin yarısını merkez veya bölge içinde, yarısını merkez veya bölge dışında çalışarak geçirmiş olması durumunda, bu personele ödenen ücretin tamamı teşvik kapsamında değerlendirilecektir.

- Ar-Ge, tasarım veya destek personelinin, çalışma süresinin tamamını merkez veya bölge içinde çalışarak geçirmiş olması durumunda, bu personele ödenen ücretin tamamı teşvik kapsamında değerlendirilecektir. Bu personelin merkez veya bölge içi çalışması nedeniyle, çalışma süresinin tamamını merkez veya bölge dışında geçirmiş olan diğer

10 7263 sayılı Kanun ile "en az bir yıl süreyle" ifadesi kaldırılmıştır.

bir Ar-Ge, tasarım veya destek personeline ödenen ücretin tamamı da teşvike konu edilebilecektir.

- Yüzde elli oran uygulaması, merkez veya bölge içinde çalışılan süreye isabet eden süre kadar merkez veya bölge dışında gerçekleştirilen çalışma sürelerini de teşvik kapsamına almaktadır.

- Tam zamanlı olarak merkezde çalışan bir personelin, hak kazanılmış hafta tatili veya hafta sonları çalışılmayan işletmelerde hafta sonları ile 2429 sayılı Kanunda belirtilen tatil günlerinde çalışmaması ve yıllık ücretli iznini kullanması durumunda bu sürelere isabet eden ücretler de teşvik kapsamındadır.

- 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında;

- - Ar-Ge veya tasarım merkezleri ile bölge alanı dışında gerçekleştirilmesi uygun bulunan zorunlu faaliyetlere ilişkin süreler,

    - Ar-Ge ve tasarım merkezleri ile bölgede yer alan işletmelerde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez veya bölge dışında geçirdiği süreler (aylık ders saati kadar),

    - Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan doktora mezunu personel tarafından, üniversitelerde Ar-Ge ve yenilik alanında haftalık 8 saati aşmamak kaydıyla ders verilmesi suretiyle geçirilen süreler,

    - Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge ve tasarım personeli tarafından, teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan girişimcilere haftalık 8 saati aşmamak kaydıyla mentorluk yapılması suretiyle geçirilen süreler,

    teşvik kapsamında olduğundan, merkez ve bölge dışında çalışılan %50'lik sürenin hesabında bu süreler de merkezde veya bölgede geçirilen süre olarak kabul edilecektir.

- Teşvik aylık bazda uygulandığından merkez veya bölge içinde ve dışında geçirilen sürelerin hesabında haftalık 45 saati geçmeyecek şekilde aylık çalışma süreleri dikkate alınacaktır. İlgili aylarda çalışılan iş günü sayısı ve günlük çalışma saatine göre hesaplamalar değişebilir. Yine, aylar itibarıyla teşvik kapsamındaki ücret tutarları ve ücretleri teşvike konu edilen personel de değişebilir. Merkezde veya bölgede çalışan personelin Ar-Ge, tasarım veya destek personeli olması, merkez veya bölge içinde veya dışında çalışılan sürenin veya merkezde veya bölgede çalışan personel sayısının hesabını etkilemeyecektir.

- Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin her birinin çalışma süresinin yarısını merkezde veya bölgede geçirmesi veya toplam personelin yarısının çalışma süresinin tamamını merkezde veya bölgede geçirmesi durumlarında, tüm personele ödenen ücretler teşvik kapsamında değerlendirilecektir.

- Ar-Ge, tasarım ve destek personeli tarafından toplamda merkezde veya bölgede çalışılması gereken sürenin yarısının merkezde veya bölgede çalışılarak geçirilmesi durumunda, hangi personelin ne kadar süre çalıştığına bakılmaksızın tüm personele ödenen ücretlerin teşvik kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.
- Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin toplam çalışma süresinin yarısından daha az bir oranda merkezde veya bölgede çalıştığı veya toplam Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin yarısından azının çalışma süresinin tamamını merkezde veya bölgede çalışarak geçirdiği durumlarda, merkezde veya bölgede çalışılan süre dikkate alınmak suretiyle, merkez veya bölge dışında çalışılan sürelerden ücretine teşvik uygulanacak personel işverence belirlenecektir.
- Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin tamamının merkez veya bölge dışında çalışması ve merkez veya bölgede çalışan personel bulunmaması durumunda hiçbir personel teşvik kapsamında değerlendirilmeyecektir.
- Teşvikten fazladan faydalanıldığı durumlarda, fazladan faydalanılan teşvik tutarları işverenden vergi ziyaı cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

4.1.7.5.3. Ücret Desteği

7033 sayılı Kanunun 63. Maddesi ile 4691 sayılı Kanunun 8. maddesine eklenen ve 1/7/2017 tarihinden yürürlüğe giren 4. fıkra hükmü uyarınca; temel bilimler alanlarında en az lisans derecesine sahip Ar-Ge personeli istihdam eden Teknoloji Geliştirme Bölgeleri firmalarının, bu personelin her birine ödedikleri aylık ücretin o yıl için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarı kadarlık kısmı, **iki yıl süreyle** Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesine konulacak ödenekten karşılanır. Ancak bu kapsamda her bir Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasına sağlanacak destek, ilgili ayda Teknoloji Geliştirme Bölgesi firmasında istihdam edilen toplam personel sayısının yüzde onunu geçemez. Bu destek, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri yönetici şirketlerinde istihdam edilen temel bilimler mezunu Ar-Ge personeline de aynen uygulanır.

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

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

Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi, gemi kira, zaman çarteri ve tüm navlun sözleşmeleri damga vergisine ve harçlara; bu işlemler nedeniyle alınacak paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmaz.

Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır. Ancak, Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen yurt dışından ithal edilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretler-

le devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

4.1.7.7. Yatırım İndirimi

"Yatırım İndirimi İstisnası" uygulaması 5479 sayılı Kanunla 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış fakat geçiş dönemine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 69 uncu madde ile düzenlemeler yapılmıştır.

Ancak, 6009 sayılı Kanunla 193 sayılı GVK'nın geçici 69 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen "Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın %25'ini aşamaz" hükmü, Anayasa Mahkemesinin 9.2.2012 tarihinde vermiş olduğu Esas No:2010/93 sayılı Kararı ile iptal edilmiş ve gerekçeli iptal kararı Resmî Gazete'de yayımlanana kadar yürürlüğü durdurulmuştur.

Söz konusu Anayasa Mahkemesi Kararı çerçevesinde 2020 ve takip eden vergilendirme dönemlerinde elde edilen ticari kazançlara anılan hüküm çerçevesinde herhangi bir sınırlama olmaksızın yatırım indirimi istisnası uygulanabilecektir.

"Yatırım İndirimi" ile ilgili açıklamalara 01.10.2010 tarih ve 27716 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 276 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer verilmiş olup; GVK'nın geçici 69'uncu maddesi hükmünün son hali aşağıdaki gibidir:

"Geçici Madde 69-

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/4/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı GVK'nın 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı GVK'nın mülga 19 uncu maddesi kapsamında 1/1/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,

nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Mükelleflerin 2022 yılı beyannamesinde dikkate alacakları yatırım indirimi istisnası tutarları ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

4.1.7.7.1. 31.12.2005 Tarihi İtibarıyla Mevcut Olup Devreden Yatırım İndirimi İstisnası Tutarları

Mükellefler, 31.12.2005 tarihi itibariyle mevcut olup, kazancın yetersiz olması nedeniyle indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını (2006, 2007 ve 2008 yıllarında yararlandıkları tutarlardan kalan kısmı) endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebilirler.

4.1.7.7.2. 24.04.2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar

24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında,

- GVK'nın yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6 maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için, 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarından, 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen yatırım indirimi istisnası tutarları ile
- Bu yatırımlar kapsamında olup halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarları,

endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde edilen kazançlardan indirilir.

4.1.7.7.3. GVK'nın Mülga 19'uncu maddesi Kapsamında Yapılan Yatırımlar

GVK'nın mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen gelir vergisi mükellefleri,

- Komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yaptıkları yatırım harcamaları için, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarından 31.12.2008 tarihi itibarıyla mevcut olup kazancın yetersizliği nedeniyle indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile
- Bu yatırımlar kapsamında olup bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip halen devam eden yatırım harcamaları dolayısıyla 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını

"ÜFE" oranında endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve müteakip yıllarda elde ettikleri kazançlarından indirebilirler.

4.1.7.7.4. 01.01.2006 – 08.04.2006 Tarihleri Arasında Yeni Başlamış Yatırımlar

Anayasa Mahkemesi, 5479 sayılı Kanunun yürürlük maddesindeki "2" rakamını iptal etmiştir. Bu çerçevede, 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihleri arasında GVK'nın mülga 19'uncu maddesi kapsamında yeni başlayan ve bu tarihler arasında yapılan yatırımlar nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi tutarları da yatırım indirimi istisnasından yararlanacaktır. Bu kapsamda olan yatırım harcamaları nedeniyle hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarlarının, ilgili dönemlerde kazancın bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, 2010 hesap döneminden itibaren endekslenmiş değerleri ile birlikte indirim konusu yapılması mümkündür.

Ancak, 08.04.2006 tarihinden sonra yeni başlayan yatırımlar nedeniyle yapılan harcamaların ya da 01.01.2006 – 08.04.2006 tarihinde başlamakla birlikte bu süre içinde tamamlanmayıp devam eden yatırımlar için 08.04.2006 tarihinden sonra yapılan harcamaların, yatırım indiriminden yararlanması mümkün değildir.

4.1.7.7.5. Endeksleme

Mülga 19'uncu madde kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanan mükellefler "ÜFE" oranını; Ek 1-6 maddeleri kapsamında yatırım indirimden yararlanan mükellefler ise "yeniden değerleme oranını" dikkate almak suretiyle indirim konusu yapamadıkları yatırım indirim tutarlarını endeksleyeceklerdir.

4.1.7.7.6. Yatırım İndirimi İstisnasında Uygulama

- Yukarıdaki şekilde belirlenen yatırım indirimi tutarları, 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri (GVK'nın geçici 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan %19,8 tevkifat oranına ilişkin hüküm dâhil) çerçevesinde 2010 ve müteakip yılların kazançlarından indirilir.

- Yatırım indirimi istisnası uygulayan mükelleflerin, istisna uygulaması sonucu kalan kazançları üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre hesaplama yapılır.

Dolayısıyla, yatırım indirimi istisnası uygulaması sonucunda kalan kazanç tutarına gelir vergisi mükellefleri, yatırım indirimi istisnası uygulayacakları dönemde yürürlükte bulunan vergi tarifesini uygulamak suretiyle yatırım indirimi istisnasından yararlandıkları dönemlere ait gelir veya kurumlar vergilerini belirleyeceklerdir.

Diğer taraftan, 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında mülga ek 1-6 maddeleri çerçevesinde yapılan yatırımlar için yatırım indirimi istisnasından yararlanılması halinde, yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın ***%19,8*** oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

İlgili yıl kazancı elverişli olduğu halde yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması halinde, yararlanılmayan bu indirim tutarlarının daha sonraki yıllara ait beyannamelerde indirilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, mükelleflerin önceki yıllarda (2006, 2007 ve 2008) kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarları, yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği diğer yıllarda indirim konusu yapılamayacaktır. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirimi fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

Ancak, 2009 hesap dönemine ilişkin olarak kazanç beyan etmekle birlikte önceki yıllardan devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarından yararlanamayan mükelleflerin, bu kazanç tutarlarına isabet eden yatırım indirimi tutarlarını endekslenmiş değerleri ile birlikte 2010 ve daha sonraki dönemlerin kazançlarından indirebilmeleri mümkündür.

4.1.7.8. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

GVK'nın "Genç girişimcilerde kazanç istisnası" başlıklı mükerrer 20'nci maddesi hükmü uyarınca; 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 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.

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 verilecektir.

Bu istisnanın, GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü bulunmamakta olup; maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Söz konusu istisna ve uygulanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara 292 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde[11] yer verilmiştir.

11 05.05.2016 tarih ve 29703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

4.1.7.8.1. İstisnadan Faydalanacaklar ve Faydalanma Şartları

Söz konusu istisnadan;

a) Ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti nedeniyle adına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş,

b) Mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış,

tam mükellef **gerçek kişiler** yararlanacaktır.

Söz konusu kişilerin istisnadan yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen şartları taşımaları zorunludur.

a) İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmesi.

   1) Mükelleflerin söz konusu istisnadan faydalanabilmeleri için işe başlamayı kanuni süresi içerisinde bildirmeleri gerekmektedir. İşe başlamanın kanuni süresi içerisinde bildirilip bildirilmediği hususu, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde tespit edilecektir.

   2) İşe başlama bildiriminin Vergi Usul Kanununda yer alan süre içerisinde yapılmaması durumunda, söz konusu istisna hükmünden yararlanılamaz.

b) Mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması ya da işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi.

   1) İstisnadan yararlanılabilmesi için mükellefin kendi işinde bilfiil çalışması veya kendi işinde bilfiil çalışmadığı durumlarda ise işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi gerekmektedir.

   2) Bir şahsın kendi işinde bilfiil çalışması, işinde ve bu işin gerektirdiği konularda fikri ve bedeni bir mesai sarf etmesidir.

   3) İşte bilfiil çalışılmasa dahi iş sahibi tarafından işin sevk ve idaresinin kendi elinde tutulması, işin yürütülmesiyle ilgili kararların alınması, planlanması veya denetiminin yapılması gibi durumlarda da istisna şartı ihlal edilmiş olmayacaktır.

   4) Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi şartını sağlayan mükelleflerin, faaliyetin yürütülebilmesi için çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırması istisna şartını bozmaz.

   5) Seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici sürelerde fiilen işin başında mubulunulmaması halinde de söz konusu şart ihlal edilmiş olmayacaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, mükellefiyetinizin başlangıç tarihi itibarıyla sizin ve ortağınızın, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 20 nci maddesinde yer alan şartları topluca taşımanız durumunda, faaliyete başladığınız takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca genç girişimcilerde kazanç istisnası hükmünden faydalanmanız mümkün bulunmakta olup, istisnadan yararlandığınız dönemlerde 29 yaşını doldurmanız, söz konusu istisnadan yararlanmanıza engel teşkil etmeyecektir.

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 3/2/2022 tarih ve E-13943 sayılı Özelgesi

4.1.7.8.2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnasında Özellikli Durumlar

Genç girişimcilerde kazanç istisnasında, özellikli durumlara ilişkin hususlar şunlardır:

a) Faaliyetin ortaklık olarak yürütülmesi.

1) Adi ortaklık veya şahıs şirketi kurmak suretiyle faaliyette bulunan mükellefler de ayrı ayrı istisnadan yararlanabilir. Bu durumda mükelleflerin istisnadan yararlanabilmeleri için tüm ortakların ayrı ayrı istisna şartlarını taşımaları gerekmektedir. Ortaklardan herhangi birinin istisna şartlarını taşımaması halinde, diğer ortaklar da istisnadan faydalanamaz.

Örnek 1: (A), (B) ve (C), 17.2.2022 tarihinde adi ortaklık şeklinde lokanta işletmeciliği faaliyetine başlamış olup faaliyete başlanıldığı tarihte (A) 27, (B) 29, (C) ise 32 yaşındadır. Buna göre; (C), 29 yaş şartını ihlal ettiğinden ortakların hiçbiri istisnadan faydalanamayacaktır.

b) İşletmenin devralınması.

1) Bir işletmenin veya mesleki faaliyetin devralınması halinde, istisnadan yararlanılabilmesi için işletmenin ya da mesleki faaliyetin devralındığı kişinin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından olmaması gerekmektedir.

Örnek 2: (D), 20.2.2022 tarihinde babasına ait oto yıkama işletmesini devralmak suretiyle ticari faaliyete başlamıştır. (D)'nin, işi devraldığı babasının 1. derece kan hısımı olması nedeniyle, istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

2) Ölüm dolayısıyla eş ve çocuklar tarafından işletmenin veya mesleki faaliyetin devralınması halinde, devralan eş veya çocuklar istisnaya ilişkin şartların tamamını taşımaları kaydıyla, ölen mükellefin istisnadan faydalanıp faydalanmadığına bakılmaksızın devralan eş veya çocuklar istisnadan üç vergilendirme dönemi boyunca yararlanır.

Örnek 3: 4.4.2020 tarihinde kırtasiye işletmeciliği faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (C), söz konusu istisnadan bir yıl yararlandıktan sonra 3.2.2022 tarihinde vefat etmiştir. İşletmeyi devralan eş istisnaya ilişkin diğer şartları taşımaktadır.

Buna göre, 2022 yılına ilişkin istisna tutarından; (C) adına mirasçılar tarafından 1.1.2022-3.2.2022 kıst dönemi için verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan kazanç dolayısıyla tam olarak yararlanılacaktır. Ayrıca, işletmeyi devralan eş de 4.2.2022-31.12.2022

döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca (2022, 2023, 2024 yıllarında) istisnadan tam olarak yararlanacaktır.

Örnek 4: 3.5.2005 tarihinden itibaren büfe işletmeciliği faaliyetinde bulunan (S), 28.7.2022 tarihinde vefat etmiş olup faaliyeti (S)'nin 20 yaşındaki oğlu (R) devralmıştır. Büfe işletmeciliğini devralan (R) istisnaya ilişkin diğer şartları da taşımaktadır. Buna göre, (R) 2022, 2023 ve 2024 yıllarında söz konusu istisnadan tam olarak yararlanacaktır.

c) Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

1) Mükelleflerin mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olmaları durumunda istisnadan yararlanmaları söz konusu olmaz.

2) Buna göre, mevcut işletmeye veya ortaklığa sonradan ortak olunması durumunda, diğer tüm şartları taşısalar dahi, ortakların hiçbiri bu istisnadan yararlanamaz.

4.1.7.8.3. İstisna Uygulaması

İstisnadan, **10.2.2016** tarihinden itibaren ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunanlardan Kanunda öngörülen şartları taşıyanlar yararlanır. Dolayısıyla bu tarihten önce işe başlayan mükelleflerin söz konusu istisnadan yararlanmalarına imkân bulunmamaktadır.

İstisna şartlarını sağlayan mükelleflerce daha sonra herhangi bir nedenle faaliyetin terk edilmesi durumunda, terk tarihine kadar elde edilen kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılır. Faaliyet terk edildikten sonra istisna kapsamındaki söz konusu faaliyetlere tekrar başlanılması halinde ise adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunması şartı ihlal edilmiş sayılacağından bu istisnadan yararlanılamaz.

Örnek 5: (F), 21.5.2020 tarihinde mimarlık faaliyetine başlamış olup istisna şartlarının tamamını taşımaktadır. (F), bu faaliyetini 3.3.2021 tarihinde terk etmiş, 2.2.2022 tarihinde anılan faaliyetine yeniden başlamıştır.

Buna göre; (F), 2020 ve 2021 yıllarında elde ettiği kazancı dolayısıyla istisnadan yararlanacak ancak, 2.2.2022 tarihinde yeniden işe başladığı faaliyeti için ilk defa işe başlama şartını ihlal etmesi nedeniyle, 2022 ve izleyen yıllar için söz konusu istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek 6: (G), 18.4.2020 tarihinde harita mühendisliği faaliyetine başlamış olup istisna şartlarının tamamını taşımaktadır. (G) ayrıca, 4.8.2021 tarihinde market işletmeciliği, 6.9.2022 tarihinde danışmanlık faaliyetlerine başlamıştır.

Buna göre, (G) 2020, 2021 ve 2022 yıllarında elde ettiği kazancı dolayısıyla istisnadan tam olarak yararlanacaktır. Ancak, yeni bir faaliyete başlanılması istisna süresini uzatmayacağından, (G) 2021 yılında başladığı market işletmeciliği faaliyeti için 2022 yılında, 2022 yılında başladığı danışmanlık faaliyeti için ise 2023 ve 2024 yıllarında istisnadan yararlanamayacaktır.

(3) İstisnadan yararlananların, yararlanma süresi içerisinde faaliyetlerini ticari, zirai ya da mesleki faaliyet olarak değiştirmesi veya faaliyet konusunda değişiklik yapmaları durumlarında, istisnadan kalan süre kadar yararlanmaları mümkündür.

4.1.7.8.4. Yararlanılacak İstisna Tutarı

İstisna, her vergilendirme döneminde yıllık 75.000 Türk lirası olarak uygulanacak olup bir vergilendirme döneminde istisna tutarının altında kazanç elde edilmesi durumunda ise istisnadan yararlanılmayan tutar ertesi yıla devredilmez.

Örnek 7: 1.10.2022 tarihinde kuaförlük faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (B)'nin, 1.10.2022-31.12.2022 tarihleri arasında elde ettiği ticari kazancı 45.000 Türk lirasıdır. (B)'nin, 2022 yılında yararlanabileceği istisna tutarı 45.000 Türk lirası olup kalan tutar olan 30.000 Türk lirası ertesi yıla devredilemeyecektir.

Takvim yılı içerisinde işe başlanılması veya işin terk edilmesi durumlarında; işe başlama tarihinden yıl sonuna kadar olan kıst dönem bir vergilendirme dönemi, takvim yılı başından işin terk edildiği tarihe kadar olan kıst dönem ise bir vergilendirme dönemi sayılacak olup bu dönemler için istisnadan tam olarak yararlanılır.

Örnek 8: 1.3.2022 tarihinde avukatlık faaliyetine başlayan ve istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (C)'nin 1.3.2022-31.12.2022 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 50.000 Türk lirasıdır. (C)'nin elde ettiği serbest meslek kazancının 50.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanılacak olup kalan 25.000 Türk liralık tutar ertesi yıla devredilemeyecektir.

(C), faaliyetini 31.10.2023 tarihinde terk etmiştir. (C)'nin 1.1.2023- 31.10.2023 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 80.000 Türk lirasıdır. Mükellef söz konusu kazancın 75.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanacak olup kalan tutar olan 5.000 Türk liralık kazancı ise gelir vergisine tabi olacaktır.

İstisna, ticari, zirai veya mesleki faaliyetten dolayı kazanç elde eden ve şartları sağlayan gerçek kişilere uygulandığından, istisna şartlarını taşıyan mükelleflerin bir vergilendirme döneminde anılan faaliyetlerden bir veya birkaçından kazanç elde etmeleri durumunda söz konusu istisna beyan edilen bu gelirlerin toplamına uygulanır.

Örnek 9: İstisnanın tüm şartlarını taşıyan (E), 20.2.2022 tarihi itibarıyla mimarlık, 1.7.2022 tarihi itibarıyla da inşaat faaliyetine başlamıştır. (E)'nin 2022 takvim yılında inşaat faaliyetinden elde ettiği ticari kazancı 50.000 Türk lirası, mimarlık faaliyeti dolayısıyla elde ettiği serbest meslek kazancı ise 40.000 Türk lirasıdır.

(E), elde ettiği toplam 90.000 Türk lirası kazancının 75.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanabilecek olup kalan tutar olan 15.000 Türk liralık kazanç ise gelir vergisine tabi olacaktır.

İstisna, her durumda ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefiyetinin tesis olunduğu dönemden başlamak üzere üç vergilendirme dönemi ile sınırlı olup önceki faaliyete devam edilirken yeni bir faaliyete başlanılması istisna süresini uzatmaz.

4.1.7.8.5. Diğer Hususlar

Bu istisnanın, GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında bulunanlar tarafından, istisnadan yararlananlara tevkifat kapsamında ödeme yapılması durumunda, gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, anılan Kanunun mükerrer 20 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan *"istisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir."* hükmü gereği, istisnaya konu kazancın elde edilmesi sırasında tevkif edilen vergilerin tamamı beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

Örnek 10: 1.4.2022 tarihinde faaliyete başlayan serbest meslek erbabı (M), istisnadan yararlanma şartlarının tamamını taşımakta olup bu kişinin 1.4.2022-31.12.2022 tarihleri arasında elde ettiği serbest meslek kazancı 120.000 Türk lirasıdır. Ayrıca, ilgili dönemde (M)'ye söz konusu faaliyet dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden 24.000 Türk lirası gelir vergisi kesintisi yapılmıştır.

(M), elde ettiği serbest meslek kazancının 75.000 Türk liralık kısmı için istisnadan yararlanacak olup kalan 45.000 Türk liralık kazanç tutarını ise yıllık beyanname ile beyan edecektir. (M) tarafından verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen 45.000 Türk lirası üzerinden hesaplanacak olan gelir vergisinden, yıl içinde tevkif yoluyla ödenen 24.000 Türk lirası tutarındaki verginin mahsubu mümkündür. Mahsup edilecek tutarın beyanname üzerinde hesaplanan gelir vergisinden fazla olması nedeniyle mahsup yoluyla giderilemeyen tevkifat tutarı genel hükümler çerçevesinde red ve iade olunacaktır.

(3) Mükellefler tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirimi tablolarına istisna düşüldükten sonra kalan tutar yazılır.

(4) İstisnadan yararlanan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının (GVK'nın 42 nci maddesi kapsamında kazanç elde edenler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) geçici verginin hesabında da söz konusu istisnayı dikkate alacaklardır.

(5) Kazanç istisnasından yararlanan mükellefler beyana tabi başka bir gelirlerinin olması durumunda da ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilirler.

Örnek 11: (F), istisna kapsamında 2022 yılında 60.000 Türk lirası serbest meslek kazancı ile 20.000 Türk lirası kira geliri elde etmiştir. (F), bu gelirleri nedeniyle verdiği yıllık gelir vergisi beyannamesinde sadece serbest meslek kazancına isabet eden 60.000 Türk liralık geliri için istisnadan yararlanabilecek olup 20.000 Türk liralık kira geliri nedeniyle istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 01/05/2017 tarihinde avukatlık faaliyetiniz nedeniyle serbest meslek erbabı olarak gelir vergisi mükellefi olduğunuz, 03/10/2017 tarihinden itibaren faaliyetinizi … ile adi ortaklık şekline dönüştürdüğünüz belirtilerek, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20 nci maddesinde yer alan genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

…

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 01/05/2017 tarihinde başladığınız mesleki faaliyetinizi 30/09/2017 tarihi itibariyle … ile birlikte adi ortaklığa dönüştürmeniz, ilk defa gelir vergisi mükellefi olma şartının ihlali sayılmayacak ve şahsınız ile …'nun ayrı ayrı istisna şartlarını taşıması kaydıyla, genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2018 tarihli ve 26468226-120-E.57996 sayılı Özelgesi

4.1.7.8.2. Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

GVK'nın geçici 76'ncı maddesi uyarınca; 10.2.2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, 31.12.2023[12] tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna edilen bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Münhasıran bu kazançlar için gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmez, bu kazançlar verilecek beyannamelere dahil edilmez.

4.1.7.10. Avrupa Birliği Organlarıyla Akdedilen ve Usulüne Göre Yürürlüğe Konulan Anlaşmalar Çerçevesinde Proje Karşılığı Sağlanan Hibeler

GVK'nın geçici 84'üncü maddesi uyarınca; Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

12 17/1/2019 tarihli ve 7161 sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle "31/12/2018" ibaresi "31/12/2023" şeklinde değiştirilmiştir.

4.1.7.11. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

6518 sayılı Kanunun 82'nci maddesiyle KVK'ya eklenen "Sınai mülkiyet haklarında istisna" başlıklı 5/B maddesi uyarınca; Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması, devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların, Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının % 50'si gerekli şartların yerine getirilmesi halinde 01.01.2015 tarihinden itibaren gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır. Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

4.1.7.11.1. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazanç ve İratların Kapsamı

Gelir vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının

%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1/1/2015 tarihinden itibaren gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisna uygulamasında,

- Patent, Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından incelemeli sistemle verilmiş patenti,
- Faydalı model belgesi, TPE tarafından olumlu araştırma raporu sonucunda verilmiş faydalı model belgesini,
- Kiralama, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere inhisarı veya inhisarı olmayan lisans sözleşmesiyle belirli bir süre için kiralanmasını,
- Devir veya satış, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedel karşılığı satılmasını,
- Seri üretime tabi tutularak pazarlama, münhasıran patent veya faydalı model belgesine konu özgün ürünün Türkiye'de üretilerek yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satışa sunulmasını,
- Üretim sürecinde kullanma, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretimi Türkiye'de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde kullanılmasını,

ifade etmektedir.

Bu istisnanın uygulanmasında temel şart, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır.

Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.

4.1.7.11.2. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Bu istisna uygulamasından kurumlar vergisi mükellefleri ile gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, gerçek veya tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulanmasında bir önemi yoktur. Dar mükellef kurumların, Türkiye'de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu buluşlarından elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olacaktır.

4.1.7.11.3. İstisnadan Yararlanma Şartları

4.1.7.11.3.1. Buluşlara İlişkin Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Türkiye'de Gerçekleştirilmesi

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratların bu istisnaya konu edilebilmesi için söz konusu buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmiş olması esastır.

Dolayısıyla, yurt dışında gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlar için Türkiye'de Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından tescil edilmiş patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanılamayacaktır.

4.1.7.11.3.2. İncelemeli Sistemle Patent veya Olumlu Araştırma Raporu Sonucunda Faydalı Model Belgesi Alınması

İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (551 sayılı KHK) kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında olması ve buluşa ilişkin incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması şarttır.

İstisna uygulamasına konu edilecek buluşlar için (TPE) tarafından tescil edilmiş incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması gerekmektedir.

4.1.7.11.3.3. İstisna Uygulamasından Yararlanacak Kişilerden Olunması

İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı KHK'nın 2'nci maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması gerekmektedir.

551 sayılı KHK'nın 2'nci maddesiyle sağlanan patent veya faydalı model belgesi korumasından;

- Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhı olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,
- Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler ile
- Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyruğundaki gerçek veya tüzel kişiler,

karşılıklılık ilkesi uyarınca yararlanabilecektir.

551 sayılı KHK'nın 88'inci maddesi uyarınca, gerçek veya tüzel kişiler sahibi oldukları patent veya faydalı model belgesinin kullanma hakkını, milli sınırların bütünü içinde veya bir kısmında geçerli olacak şekilde lisans sözleşmesine konu edebilirler.

Patent veya faydalı model belgesine ilişkin lisans ise inhisarı lisans veya inhisarı olmayan lisans şeklinde verilebilmektedir. Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa lisansın inhisarı olmadığı kabul edilmektedir. Lisans veren, patent veya faydalı model belgeli buluşu kendisi kullanabileceği gibi üçüncü kişilere aynı buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilmektedir. İnhisarı lisans söz konusu olduğu zaman lisans veren başkasına lisans verememekte olup hakkını açıkça saklı tutmadıkça kendisi de patent konusu buluşu kullanamamaktadır.

Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması, lisans verenin kendisinin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanamadığı inhisarı lisans verilmesi halini ifade etmektedir. Ayrıca, lisans sözleşmesinde inhisarı lisans sahibine patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması şarttır.

İnhisarı lisans sahibi kişi ya da kurumların bu istisnadan yararlanabilmeleri için söz konusu lisans sözleşmelerinin TPE tarafından tescil edilmiş olması gerekmektedir. Ancak, inhisarı lisans sözleşmesi dışındaki lisans sözleşmeleriyle patentli veya faydalı model belgeli buluşun kullanım haklarını alanlar, bu sözleşmeler TPE tarafından tescil edilmiş olsa dahi istisnadan faydalanamayacaklardır.

4.1.7.11.3.4. Değerleme Raporu Düzenlenmesi

09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6728 sayılı Kanunun 57'inci maddesi ile KVK'nın 5/B maddesinin, istisnadan yararlanılacak ilk yıl, oluşturacağı katma değer dikkate alınarak buluşun devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesine ilişkin hükmü 09/08/2016 tarihi itibariyle kaldırılmıştır.

4.1.7.11.3.5. Patent veya Faydalı Model Belgesi İçin Sağlanan Koruma Süresinin Aşılmamış Olması

İstisnadan, patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla yararlanılması mümkündür. 551 sayılı KHK uyarınca incelemeli sistemle verilen patentlerde koruma süresi, TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 20 yıl, araştırma raporu sonucunda alınan faydalı model belgelerinde ise koruma süresi TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 10 yıldır. Bu kapsamda, patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan, patent veya faydalı model belgesinin koruma süresinin sona ermesinden sonra elde edilen kazanç ve iratlar için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

İncelemesiz sistem ile verilen patentlerde koruma süresi 7 yıl olup bu süre sona ermeden patent sahibinin talebi üzerine yapılan inceleme sonucunda, incelemeli sistemle patent verilmesi halinde, incelemeli sistemle patent verildiği tarihten itibaren kalan koruma süresinin sonuna kadar elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

4.1.7.11.4. İstisna Uygulaması

Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazanç ve iratları için ilgili patent veya faydalı model belgesine sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ancak, buluşun, istisnadan yararlanılacak ilk yıl oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla, 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.

4.1.7.11.4.1. 9/8/2016 Tarihinden Önce Değerleme Raporu Düzenlenmesi Amacıyla Başvuranların Durumu

İstisna uygulamasında Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca 6728 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin üçüncü fıkrasında;

> *"(3) 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde bu Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce, anılan madde kapsamında değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları hakkında, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklik sonrası hükümleri uygulanır."*

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan her iki maddenin de yürürlüğe girdiği 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerleme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.

4.1.7.11.4.2. İstisna Kazancın Tespiti

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların %50'si gelir vergisinden müstesnadır.

4.1.7.11.4.3. Buluşun Üretim Sürecinde Kullanılması Halinde Kazancın Tespiti

Maddenin üçüncü fıkrası gereğince, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilecektir.

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmaları mümkündür.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen AR-GE harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

4.1.7.11.4.4. Kesinti Uygulaması

İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılabilecek serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır. Kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacaktır.

Örnek: Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 1/6/2020 tarihinde tescil ettirmiş ve patent üzerindeki hakkını 25/10/2022 tarihinde (MT) AŞ'ye 100.000 TL'ye satmıştır. (MT) A.Ş. Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)'ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000 TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca belirlenen kesinti oranının %50'si nispetinde gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

4.1.7.11.5. Diğer Hususlar

4.1.7.11.5.1. 01/01/2015 Tarihinden Önce Tescil Edilmiş Patentli veya Faydalı Model Belgeli Buluşların Durumu

1/1/2015 tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren kalan koruma süresince elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir. Ancak, koruma süresi 1/1/2015 tarihinden önce dolmuş olan patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılamayacaktır.

4.1.7.11.5.2. Sınai Mülkiyet Hakkının Devredilmesi, Satılması veya Kiralanması İşlemlerinin Tescili

Patent veya faydalı model belgesinin devredilmesi, satılması veya inhisarı lisans verilmesi dahil kiralanması durumlarında bu istisnadan yararlanılabilmesi için devir, satış veya kiralama işlemlerinin TPE tarafından tutulan Sicile tescil edilmesi gerekmektedir.

Patent veya faydalı model belgesini devralanlar, satın alanlar veya inhisarı lisans sahipleri, şartların sağlanması kaydıyla, bu işlemlerin Sicile tescil edildiği tarihten itibaren istisnadan yararlanabileceklerdir.

4.1.7.11.5.3. Araştırma, Geliştirme ve Yenilik Faaliyetleri ile Yazılım Faaliyetlerinin Bir Kısmının veya Tamamının Yurt Dışında Gerçekleştirilmesi

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurt dışında yapılması veya yurt dışındaki gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya bunlara analiz yaptırılması gibi hallerde, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sadece Türkiye'de gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere istisnadan yararlanılabilecektir.

Tamamı yurt dışında gerçekleştirilmiş olan araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlar için 551 sayılı KHK kapsamında Türkiye'de patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir

4.1.7.11.5.4. Patent veya Faydalı Model Belgesinin Geriye Dönük Olarak Hükümsüz Sayılması

Yetkili mahkemeler tarafından patent veya faydalı model belgesinin hükümsüzlüğüne karar verilmesi halinde, kararın sonuçları geçmişe etkili olacağından, bu patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

4.1.7.11.5.5. İstisna Uygulamalarında Tercih

Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2'nci maddesinde hem de bu maddede yer alan şartları sağlasalar dahi söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına bu istisnalardan sadece biri uygulanabilecektir. Dolayısıyla, buluşlarından elde ettikleri kazançları için bu maddede yer alan istisnadan yararlanan mükellefler bu kazançları için ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır.

Öte yandan mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi kapsamında AR-GE indirimine konu edilmiş olması, bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle Kanunun 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.

Diğer taraftan, sınai mülkiyet haklarında uygulanan bu istisnadan yararlanan mükellefler söz konusu kazançlarına ilişkin olarak diğer istisna uygulamalarından yararlanamayacaklardır.

4.1.7.11.5.6. Katma Değer Vergisi İstisnası

6518 sayılı Kanun'un 32'nci maddesiyle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasına 01.01.2015 tarihinden itibaren yapılacak teslim ve hizmetlere uygulanmak üzere eklenen (z) bendinde;

> *"z) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı KVK'nın 5/B maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.)."*

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, KVK'nın 5/b maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisna tutulmuş ve ilgili hakların kiralanması, devri veya satışına ilişkin yüklenilen katma değer vergilerinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilmesine imkân tanınmıştır.

4.1.7.12. Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası

7338 sayılı Kanunun 1 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer madde 20/A düzenlemesi uyarınca 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'na göre kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin mezkur Kanunun 46 ncı maddesine göre tespit edilen kazançları gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Kazançları basit usulde tespit olunan mükellefler 2022 yılına ilişkin olarak yıllık gelir vergisi beyanında bulunmayacaklardır.

İstisna uygulamasının usul ve esaslarına 26.05.2022 tarih ve 31847 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 320 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiş olup; Tebliğ yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

(1) Basit usule tabi mükelleflerin 193 sayılı Kanunun 46 ncı maddesine göre tespit edilen ticari kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(2) Basit usulde kazanç istisnasından yararlanacak olan mükellefler, istisna kapsamındaki bu kazançlar için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri dolayısıyla beyanname vermeleri halinde de bu kazançlarını beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

(3) Basit usulde kazanç istisnası, 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, basit usule tabi mükelleflerin 2022 yılında elde ettiği ticari kazançları da bu istisna kapsamındadır.

Örnek 1: Kuaförlük faaliyetinde bulunan ve öteden beri basit usule tabi olan mükellef (A), 2022 yılında 35.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef (A)'nın beyana konu başkaca bir geliri de bulunmamaktadır.

Bu durumda, mükellef (A)'nın, 2022 yılında kuaförlük faaliyetinden elde ettiği kazancı gelir vergisinden istisna olduğundan, mükellef (A) yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

Örnek 2: Taksi işletmeciliği faaliyeti dolayısıyla basit usule tabi olan mükellef (B), 2022 yılında 45.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef (B) aynı yıl sahibi olduğu konutundan 25.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Bu durumda, 2022 yılında taksicilik faaliyetinden elde ettiği kazancı gelir vergisinden istisna olduğundan mükellef (B), kira geliri için vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesine basit usulde tespit edilen ticari kazancını dahil etmeyecektir.

(4) Ticari kazancı basit usulde tespit edilmekte iken, 193 sayılı Kanunun 47 ve 48 inci maddelerinde yer alan şartları kaybeden mükelleflerin ticari kazançları, izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirileceğinden, bu mükellefler şartların kaybedildiği yıl için de söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir.

Örnek 3: Terzilik faaliyetinde bulunan ve basit usule tabi olan mükellef (C), 2021 yılında basit usule tabi olmanın genel şartlarından biri olan yıllık kira tutarı haddini aştığından, 1/1/2022 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilmeye başlamıştır.

Bu durumda, mükellef (C) 2021 yılında elde ettiği ticari kazancı için basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnasından yararlanacak olup, 1/1/2022 tarihinden itibaren ise gerçek usulde vergilendirilecektir.

(5) Takvim yılı içinde basit usulden gerçek usule geçen mükellefler, gerçek usule geçtikleri tarihe kadar elde ettikleri kazançları için istisnadan yararlanacak, bu tarihten itibaren ise söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.

Örnek 4: Servis işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usule tabi olan mükellef (Ç), servis işletmeciliği faaliyetinin yanında, 1/10/2022 tarihinde bir adet kamyon satın alarak şehirlerarası yük taşımacılığı faaliyetine de başlamıştır.

Şehirlerarası yük taşımacılığı faaliyeti, Gelir Vergisi Kanununun 51 inci maddesinde yer alan basit usulden faydalanamayacak faaliyetler arasında sayıldığından, mükellef (Ç), şehirlerarası yük taşımacılığı faaliyetine başladığı 1/10/2022 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilecektir.

Bu durumda mükellef (Ç), 1/1/2022-30/9/2022 döneminde servis işletmeciliği faaliyetinden elde ettiği kazancı dolayısıyla gelir vergisi istisnasından yararlanacak, bu tarihten sonra servis işletmeciliği faaliyetinden elde ettiği kazancı ile şehirlerarası yük taşımacılığı faaliyetinden elde ettiği kazancı ise gerçek usulde vergilendirileceğinden, anılan istisnadan yararlanamayacaktır.

(6) Gerçek usulde vergilendirilmekteyken izleyen takvim yılının başında basit usule geçen mükellefler, basit usule geçtikleri tarihten itibaren kazanç istisnasından yararlanabileceklerdir.

Örnek 5: Tuhafiyecilik faaliyetinde bulunan ve gerçek usulde vergilendirilen mükellef (D)'nin, 2020 ve 2021 yılları iş hacmi Gelir Vergisi Kanununun 48 inci maddesinde yazılı hadlerin altında gerçekleşmiştir. Mükellef (D), 2022 yılı Ocak ayı içerisinde bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı olarak başvurarak basit usule geçme talebinde bulunmuştur. Vergi dairesince yapılan kontroller sonucu şartları taşıdığı anlaşılan mükellef (D)'nin mükellefiyeti 1/1/2022 tarihinden itibaren basit usul olarak tesis edilmiştir. Bu durumda mükellef (D), 2022 yılında elde edeceği ticari kazancı için basit usulde kazanç istisnasından yararlanacaktır.

(7) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinin (a) alt bendi kapsamında, başbayiler hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden 2012/3322 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Basit usule tabi mükelleflerin elde ettikleri ticari kazançları gelir vergisinden istisna edildiğinden, bu mükelleflere 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinin (a) alt bendi kapsamında yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

(8) 193 sayılı Kanunun mükerrer 20 nci maddesine göre, 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 Türk lirasına kadar olan kısmı, maddede belirtilen şartlarla gelir vergisinden müstesnadır. Ayrıca aynı maddede, istisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname

verileceği belirtilmiş olup genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanılabilmesi için beyanname verilmesi gerekmektedir. Basit usule tabi mükelleflerin 193 sayılı Kanunun 46 ncı maddesine göre tespit edilen ticari kazançları gelir vergisinden istisna edildiğinden ve bu kazançları beyan edilmeyeceğinden basit usule tabi mükelleflerin genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

4.1.7.12.1. Basit usulde kayıtların tutulması ve belge düzeni

(1) 7338 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanuna eklenen mükerrer 20/A maddesi ile basit usule tabi mükelleflerin elde ettikleri ticari kazançları gelir vergisinden istisna edilmiş olup, belge düzeni ve kayıtların tutulması uygulaması ve mükellefiyeti ile ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesi hususlarında herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla, basit usule tabi mükellefler; kayıtlarının tutulması, belge düzeni ve mükellefiyetleri ile ilgili diğer yükümlülüklerini, mevcut mevzuat hükümleri kapsamında yerine getirmeye devam edeceklerdir.

(2) Bu kapsamda, basit usule tabi mükellefler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura, perakende satış vesikaları ve diğer belgeleri düzenlemek ve kullanmak zorundadırlar. Diğer taraftan, söz konusu mükellefler faaliyetlerinde kullandıkları belgeleri, 6/12/1998 tarihli ve 23545 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 215) ve 30/6/1999 tarihli ve 23741 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 225)'nde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde temin etmeye devam edeceklerdir. Ayrıca, "Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" düzenledikleri meslek odaları veya meslek mensupları aracılığıyla "Defter-Beyan Sistemi" üzerinden kayıtlarının tutulmasına da devam edilecektir.

4.1.7.12.2. Basit usule tabi olan mükelleflerde vergi levhası

(1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 5 inci maddesinde, gelir vergisi mükellefleri (kazancı basit usulde tespit edilenler dahil) ile sermaye şirketlerinin her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı almak zorunda oldukları belirtilmiştir. Basit usule tabi mükelleflerin 1/1/2021 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 46 ncı maddesine göre tespit edilen ticari kazançları gelir vergisinden istisna edildiğinden ve bu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceğinden, bu kapsamda bulunan mükelleflerin ticari kazançları üzerinden vergi tarhiyatı yapılması söz konusu değildir. Dolayısıyla, ticari kazançları vergi tarhına esas olmayan basit usule tabi mükelleflerin vergi levhası alma zorunlulukları bulunmamaktadır.

4.1.7.12.3. Birden fazla ticari araçla veya birden fazla işyerinde faaliyette bulunma

(1) 193 sayılı Kanunun 47 nci maddesinde belirtilen basit usule tabi olmanın genel şartlarından birisi de kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmaktır. İşinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartın ihlali sayılmamaktadır. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmadıklarına bakılmamaktadır.

(2) Basit usule tabi mükelleflerin, sahibi veya işleticisi sıfatıyla birden fazla motorlu araçla veya birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunmaları, 193 sayılı Kanunun 47 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan "kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartının ihlali sayılacaktır. Dolayısıyla bu şekilde faaliyette bulunan mükellefler basit usulden faydalanamayacaktır.

(3) Basit usule tabi olan mükelleflerin, başka bir iş yerinde ücretli olarak çalışmaları, kendi işinde bilfiil çalışma veya bulunma şartının ihlali olarak kabul edilmekte ve bu mükelleflerin basit usulden faydalanmaları mümkün bulunmamaktadır. Ancak, işin başında bilfiil çalışmak veya bulunmak kaydıyla, basit usulde faaliyette bulunulmadığı zamanlarda ücretli olarak çalışılması (kısmi süreli çalışma veya mevsimlik işçi olarak çalışma gibi), işin başında bilfiil çalışma veya bulunma şartının ihlali sayılmayacaktır. Başka bir işyerinde ücretli olarak çalışan basit usule tabi mükelleflerin kendi işlerinde bilfiil çalışıp çalışmadıkları veya işlerinin başında bulunup bulunmadıkları hususu vergi dairelerince yoklama ile tespit edilecek ve mükellefiyet durumları bu tespite göre değerlendirilecektir.

Örnek 6: Taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunan mükellef (E), takvim yılı içerisinde ikinci bir ticari taksi alarak iki araçla faaliyette bulunmaya başlamıştır. Mükellef (E), iki taksi ile faaliyette bulunması dolayısıyla "kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartını ihlal etmiş olacağından, takip eden takvim yılı başından itibaren basit usulden yararlanamayacak ve kazancı gerçek usulde tespit edilecektir.

Örnek 7: Çay ocağı işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve kazancı basit usulde tespit edilen mükellef (F), bu faaliyetinin yanı sıra satın almış olduğu ticari taksi ile taksi işletmeciliği yapmaya da başlamıştır. İki ayrı faaliyette bulunulması basit usule tabi olmanın şartlarından olan Gelir Vergisi Kanununun 47 nci maddesinde yazılı "kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartının ihlali anlamına geleceğinden, mükellef (F), takip eden takvim yılı başından itibaren basit usulden yararlanamayacak ve kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir.

Örnek 8: Servis işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve kazancı basit usulde tespit edilen mükellef (G), servis işletmeciliği faaliyetinin yanı sıra (A) firmasında da ücretli olarak çalışmaktadır. Mükellef (G)'nin servis işletmeciliği faaliyeti ile birlikte (A) firmasında ücretli olarak çalışması, basit usule tabi olmanın şartlarından olan Gelir Vergisi Kanununun 47 nci maddesinde yazılı "kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak" şartının ihlali anlamına geleceğinden, mükellef (G) basit usulden yararlanamayacak olup, kazancı gerçek usulde vergilendirilecektir.

Örnek 9: Taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve kazancı basit usulde tespit edilen mükellef (H), bu taksiyi mükellef (I)'ya kiraya vermiştir. Mükellef (H)'nin ticari taksisini kiraya vermiş olması dolayısıyla elde ettiği kira geliri gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir. Mükellef (I)'nın ise şartları sağlaması halinde, kazancı basit usulde tespit edilecek ve mükellef (I) kazanç istisnasından faydalanabilecektir.

4.1.7.12.4. İnternet ve benzeri elektronik ortamlarda faaliyette bulunma

(1) 193 sayılı Kanunun 46 ncı maddesinde, 47 ve 48 inci maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançlarının basit usulde tespit olunacağı belirtilmiştir. Aynı Kanunun

“Basit Usulün Hududu” başlıklı 51 inci maddesinde de basit usulden faydalanamayacak mükellefler bentler halinde sayılmıştır. Buna göre,

a) Basit usule tabi mükelleflerin, aynı faaliyetlerini internet ve benzeri elektronik ortamlarda da sürdürmesi basit usulün şartlarını ihlal sayılmayacaktır.

b) Basit usule tabi olan mükellefin sürdürdüğü faaliyetinin dışında, internetten ve benzeri elektronik ortamlardan da başka bir faaliyette bulunması (193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesinde belirtilen faaliyetlerde bulunanlar hariç) durumunda, birden fazla alanda faaliyette bulunulmuş olunacağından, söz konusu mükelleflerin basit usulden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

c) 193 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde yer alan faaliyetlerde veya bu maddenin verdiği yetkiye istinaden yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında belirtilen faaliyetlerde bulunan mükellefler gerçek usulde vergilendirildiğinden bu mükelleflerin faaliyetlerini internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapmaları durumunda da gerçek usulde vergilendirilmeleri gerekmektedir.

ç) 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesinde belirtilen sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyetlerinde bulunan ve bu faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri dolayısıyla kazanç istisnasından faydalanan mükelleflerin, bu faaliyetlerde bulunması, şartları dahilinde basit usul kapsamında yürüttükleri faaliyetlerinin basit usule tabi olmasına engel değildir.

Bolu ilinde hediyelik eşya imal ve satışı faaliyetinde bulunan ve kazancı basit usulde tespit edilen mükellef (İ), söz konusu faaliyetini internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden de yapması halinde, 193 sayılı Kanunun 47 ve 48 inci maddelerinde yazılı şartları sağlaması kaydıyla, basit usulden faydalanmaya devam edecektir.

İstanbul ilinde fotoğrafçılık ve fotoğraf malzemesi satışı faaliyetinde bulunan ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca büyükşehir belediye sınırları dahilinde her türlü emtia alım satımı ile uğraşanlar kapsamında gerçek usulde vergilendirilen mükellef (K), işyerinden yaptığı faaliyetine son vererek, söz konusu faaliyetini internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapmaya başlamıştır. Mükellef (K)’nin, fotoğrafçılık ve fotoğraf malzemesi satış faaliyetini internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapması halinde de 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca gerçek usulde vergilendirilmesine devam edilecektir.

İzmir ilinde büyükşehir belediye sınırları içinde terzilik faaliyetinde bulunan ve kazancı basit usulde tespit edilen mükellef (L), terzilik faaliyetinin yanı sıra internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden giyim eşyası satışı yapmaya başlamıştır. Mükellef (L), giyim eşyası satışı yapmaya başlaması nedeniyle, 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca büyükşehir belediye sınırları dahilinde her türlü emtia imalatı ve alım satımı ile uğraşanlar kapsamına girmiştir. Mükellef (L), bu şekilde faaliyete başladığı tarihten itibaren gerçek usulde vergilendirilecektir.

Kuaförlük faaliyeti nedeniyle basit usule tabi olan mükellef (M) 2022 yılında bu faaliyetinden 30.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef (M), bu faaliyetinin yanısıra sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden, 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi uyarınca istisna kapsamında 40.000 TL kazanç elde etmiştir.

Mükellef (M)'nin, 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi uyarınca istisna kapsamında elde ettiği kazancı, kuaförlük faaliyeti nedeniyle basit usule tabi olmasını etkilemeyecektir. Mükellef (M), her iki kazancı için de yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

4.1.7.13. Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası

14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 2 nci maddesi ile 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 20/B maddesi ile internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin gelirleri 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 12.01.2022 tarih ve 31717 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 318 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nde yer verilmiştir.

4.1.7.13.1. Yasal düzenleme

7338 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Kanuna aşağıdaki madde eklenmiştir.

"Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası:

Mükerrer Madde 20/B – İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır.

Bankalar, bu kapsamda açılan hesaplara aktarılan hasılat tutarı üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. Bu tutar üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

Mükelleflerin birinci fıkra kapsamı dışında başka faaliyetlerinden kaynaklanan kazanç ya da iratlarının bulunması istisnadan faydalanmalarına engel değildir.

Birinci fıkra kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen

şartlara göre tahsil etmeyenler bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.

İstisnaya ilişkin şartların taşınmadığının tespit edilmesi halinde eksik tahakkuk etmiş olan vergi, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat oranını her bir faaliyet türü için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

4.1.7.13.2. Tanımlar

Tebliğde geçen;

a) Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformu: Yazılım geliştirme kitleri marifetiyle geliştirilen ve yayınlanan mobil uygulamalara, kullanıcıların çevrim içi ortamda göz atmasına ve indirmesine olanak tanıyan ve uygulama mağazası olarak da tanımlanan platformu,

b) Mobil uygulama: Akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlara yönelik özel kodlar ve tasarımlar ile geliştirilen yazılımı,

c) Mobil uygulama geliştiricisi: Elektronik uygulama paylaşım ve satış platformlarında faaliyet göstermek amacıyla uygulama geliştiren ve geliştirdiği uygulamaları bu platformlarda kullanıcıların hizmetine sunan gerçek kişiyi,

ç) Sosyal ağ sağlayıcısı: Sosyal etkileşim amacıyla kullanıcıların internet ortamında metin, görüntü, ses, video gibi içerikleri oluşturmalarına, görüntülemelerine veya paylaşmalarına imkân sağlayan gerçek veya tüzel kişiyi,

d) Sosyal içerik üreticisi: Sosyal ağ sağlayıcıları aracılığıyla; herhangi bir konuya ilişkin paylaşımlar yapmak suretiyle tanıtım ve tavsiyede bulunarak bir ürün ya da hizmetin satın alınması için diğer kullanıcıları etkilemek suretiyle gelir elde edenler ile paylaşımlarının izlenmesi sayesinde reklam gelirlerinden pay alan başta olmak üzere içerik üreticiliği faaliyeti sonucu her türlü gelir elde eden gerçek kişiyi,

e) Üçüncü taraf hizmet sağlayıcısı: Sosyal içerik üreticilerine daha geniş kitlelere ulaşma, dijital hak yönetimi, içerik programlama, içerik üretici ortak çalışmaları ve benzeri alanlarda hizmet sunan gerçek ya da tüzel kişiyi,

ifade etmektedir.

4.1.7.13.3. İstisnadan faydalanabilecekler, faydalanma şartları ve istisna uygulamasında özellik arz eden durumlar

(1) İstisnadan, internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses, video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticisi gerçek kişiler ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişiler yararlanabilecektir.

(2) Söz konusu istisna uygulamasında mükelleflerin tam veya dar mükellef olmalarının bir önemi bulunmamaktadır.

(3) İstisnadan yararlanabilmek için birinci fıkrada belirtilen faaliyetlerde bulunan kişilerin bu faaliyetleri sonucu elde edecekleri tüm hasılatı tahsil etmelerini teminen Türkiye'de kurulu bankalarda hesap açmaları şarttır.

(4) Bu kapsamda, istisnadan faydalanmak isteyen mükelleflerin ikametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairesine başvurarak istisna kapsamındaki faaliyetine ilişkin olarak ilgili vergi dairelerinden Ek-1'de yer alan "193 Sayılı Kanunun Mükerrer 20/B Maddesi Uygulamasına İlişkin İstisna Belgesi"ni (İstisna Belgesi) almaları gerekmektedir. Başvuruda bulunanların istisna kapsamına giren faaliyetleriyle ilgili olarak;

a) Başvuru öncesinde ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetlerinin bulunması halinde, vergi dairelerince mükelleflerin kayıtlı faaliyetlerinin istisna kapsamına giren faaliyetlere uygun olup olmadığı kontrol edilecek, vergi dairelerine kayıtlı bu faaliyetlerin mezkûr madde hükmüne göre istisna edilen faaliyetler arasında olduğunun tespitini veya uygun faaliyet kodunun tesisini müteakip başvuru sahiplerine istisna belgeleri verilecektir.

b) Başvuru öncesinde ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetlerinin bulunmaması halinde ise istisna kapsamına giren faaliyetlerle ilgili mükellefiyet tesisinin ardından istisna belgeleri alınabilecektir.

Örnek 1: Ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan sosyal içerik üreticisi mükellef (A), 8/2/2022 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

İlgili vergi dairesince kayıtlar üzerinde yapılan kontrolde, mükellefin kayıtlı faaliyetinin istisna kapsamına giren faaliyetlere uygun olduğu anlaşılmış olup, adı geçen mükellefe başvurusuna istinaden istisna belgesi verilecektir.

Örnek 2: Konfeksiyon ürünlerinin perakende satışı nedeniyle ticari kazanç yönünden mükellefiyeti bulunan mükellef (B), 11/3/2022 tarihinde istisna belgesi almak için bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurmuştur.

Söz konusu mükellefin istisna kapsamına giren faaliyetlerin herhangi birinden ek faaliyette bulunacağını bildirmesi halinde, vergi dairesince mükellefe istisna belgesi verilebilecektir. Mükellefin istisna kapsamına giren faaliyetlerin herhangi birinden ek faaliyetinin bulunmaması durumunda ise hâlihazırdaki kayıtlı faaliyetinin istisna kapsamına giren faaliyetlere uygun olmaması nedeniyle mükellefe istisna belgesi verilemeyecektir.

Örnek 3: Ticari kazanç yönünden mükellefiyeti bulunmayan (C), 4/2/2022 tarihinde tarha yetkili vergi dairesine başvurarak istisna kapsamına giren faaliyetlerle ilgili istisna belgesi talep etmektedir.

İlgili vergi dairesince, adı geçen hakkında istisna kapsamına giren faaliyetlerle ilgili mükellefiyet tesisinin ardından istisna belgesi verilecektir.

(5) Vergi dairelerinden temin edilen istisna belgeleri, madde kapsamında istisna edilen faaliyetlerle ilgili hasılatın tahsil edileceği banka hesaplarının açılışında kullanılacaktır. Mükelleflerin bankalardaki mevcut hesapları da istisna belgesinin ilgili bankaya ibrazı suretiyle, münhasıran bu faaliyetlere ilişkin hasılatın tahsili amacıyla kullanılabilecektir.

(6) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak; söz konusu istisnadan yararlanabilmek amacıyla Türkiye'de kurulu bankalar nezdinde yeni hesap açılması halinde hesap açılış tarihinden itibaren, mevcut hesabın kullanılacak olması halinde ise mevcut hesabın bu amaçla kullanılacağına dair istisna belgesinin bankaya ibraz tarihinden itibaren bir ay içerisinde banka hesaplarına ilişkin bilgilerin (banka adı, banka şubesi, iban numarası) bağlı bulunulan vergi dairesine yazılı bildirim yükümlülüğü getirilmiştir. Bu bağlamda istisnadan yararlanabilmek amacıyla bankada hesap açan veya hesaplarını bu amaçla kullanmaya başlayan mükelleflerin banka hesaplarına ilişkin bilgilerini bir ay içerisinde bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmeleri şarttır.

(7) İstisnadan yararlanabilmek için istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasılat toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması şarttır. İstisna uygulamasında söz konusu tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşılıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir.

(8) İstisna şartlarını haiz mükelleflerin, istisna kapsamındaki faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Örnek 4: Mükellef (Ç), 2022 takvim yılında sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden dolayı 450.000 TL, şehirlerarası yolcu taşımacılığı faaliyetinden ise 550.000 TL kazanç elde etmiştir.

Anılan mükellefin istisna kapsamındaki faaliyetleri nedeniyle elde ettiği kazancı 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmadığından şehirlerarası yolcu taşımacılığı faaliyeti nedeniyle verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden elde edilen kazançlar dâhil edilmeyecektir.

(9) İlgili takvim yılında istisna şartlarını sonradan kaybedenler ile bu şartları ihlal edenler, şartın kaybedildiği veya ihlal edildiği yıl için söz konusu istisnadan yararlanamayacak olup, bu kapsamda elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Bu durumda, madde hükmü uyarınca tevkif edilen vergiler beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. İlgili takvim yılında herhangi bir nedenden ötürü istisnadan yararlanılamaması, sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 5: Mobil uygulama geliştiriciliği faaliyetinde bulunan mükellef (D), istisna kapsamındaki bu faaliyeti nedeniyle Türkiye'de kurulu bankalar aracılığıyla 2022 takvim yılında 600.000 TL hasılat elde etmiştir.

Ancak, mükellefin söz konusu faaliyeti nedeniyle nakden tahsil ettiği gelirlerinin de bulunduğu, takvim yılı sona ermeden tespit edilmiştir.

Bu nedenle, 2022 yılında mobil uygulama geliştiriciliği faaliyetinden elde edilen gelirlerin tamamı için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmekte olup, faaliyet kapsamında bankalar tarafından tevkif edilmiş olan vergiler mükellefin beyanı üzerine hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, mezkûr maddede belirtilen şartların sağlanması halinde 2023 takvim yılı ve sonraki yıllar için de istisna uygulamasından yararlanılabilecektir.

(10) İstisna şartlarının ihlali nedeniyle yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinde sayılan giderler ile 89 uncu maddesinde yer alan indirimler beyannamede beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için 213 sayılı Kanunda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

(11) İstisnadan faydalanma şartlarını kaybeden veya istisna şartlarını ihlal eden mükelleflerin istisnadan faydalanılamayan dönemler için geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri bulunmamaktadır. Madde kapsamında istisna edilen faaliyetlerin yanı sıra mükelleflerin ticari kazanç yönünden başka faaliyetlerinin bulunması halinde ise istisna dışı diğer faaliyetler nedeniyle geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü devam edecektir.

(12) Bankalar tarafından 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında elde edilen hasılat tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağından, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmakla yükümlü olanlarca istisnadan faydalananlara bu faaliyetleri nedeniyle yapılacak ödemelerden ayrıca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

(13) 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesinin beşinci fıkrasına göre, madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar ile faaliyete ilişkin tüm gelirlerini ikinci fıkrada belirtilen şartlara göre tahsil etmeyenlerin bu istisnadan faydalanamayacakları hükme bağlanmış ve bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Örnek 6: Sosyal içerik üreticisi mükellef (E), faaliyetini yürütmek için bir işyeri kiralamıştır. Ayrıca yanında bir işçi çalıştırmakta olup, yaptığı içerik üretim faaliyeti karşılığında 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında 2022 yılında 950.000 TL kazanç elde etmiştir.

Mükellef (E)'nin 2022 yılında elde ettiği kazancın, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak ve bu kazançlar yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Diğer taraftan, mükellef (E) kiralamış olduğu işyeri nedeniyle 2022 yılında ödediği kira bedelleri ile çalıştırdığı işçisine ödediği ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaktır. Mükellef (E)'nin yanında çalışan işçisinin ücret geliri ise, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesindeki istisna hükümleri de dikkate alınmak suretiyle 95 inci maddesi uyarınca vergilendirilecektir.

(14) İstisna kapsamındaki faaliyetler sonucu elde edilen hasılat üzerinden tevkif edilen vergiler nihai vergi olacağından, bu vergilerin başka gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsubu mümkün değildir.

Örnek 7: Mükellef (F), 2022 takvim yılında sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden 500.000 TL, internet üzerinden yapılan perakende ticareti faaliyetinden ise 800.000 TL kazanç elde etmiştir.

Anılan mükellefin istisna kapsamındaki faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancı 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmadığından bu kazanç için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, internet üzerinden yapılan perakende ticareti faaliyetinden elde ettiği kazanç nedeniyle verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine bu kazançlar dâhil edilmeyecektir.

Sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden dolayı tevkif suretiyle ödenmiş vergi olan 75.000 TL (500.000*%15) mükellefin beyanı üzerine hesaplanan vergilerden mahsup edilemeyecektir.

(15) İstisna edilen faaliyetlere ilişkin gelirin ayni olarak tahsil edilmesi halinde, tahsile konu mal veya hizmetin tahsil tarihindeki rayiç bedelinin gelirin elde edildiği ay içerisinde, ayni olarak tahsil edilen gelirin içinde bulunulan ayın son yedi günü içerisinde elde edilmiş olması halinde ise en geç takip eden ayın ikinci iş günü bitimine kadar banka hesabına yatırılması durumunda istisna şartları ihlal edilmemiş olacaktır.

Örnek 8: Sosyal ağ sağlayıcıları aracılığıyla sosyal içerik üreten mükellef (G)'ye içerik üretimi karşılığında 5/5/2022 tarihinde cep telefonu verilmiştir. Cep telefonunun alındığı tarihteki rayiç bedeli 15.000 TL'dir.

Sosyal içerik üretimi karşılığında ayni tahsilata konu edilen cep telefonunun, 5/5/2022 tarihindeki rayiç bedeli kadar nakit bedelin 31/5/2022 tarihine kadar bu istisna kapsamında açılan hesaplara yatırılması halinde, mezkur madde kapsamında istisnadan yararlanılmaya devam edilebilecektir.

(16) Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından sadece gelir vergisi mükellefleri yararlanabilecek olup kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanamayacaktır.

(17) Mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliği faaliyeti kapsamında yalnızca elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde edilen kazançlar mezkûr madde kapsamında istisna edilmektedir. Bu platformlar üzerinden elde edilen; ücretli uygulama satış geliri, reklam geliri, uygulama içi satış geliri, sponsorluk geliri, ücretli abonelik geliri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, elektronik uygulama paylaşım

ve satış platformları dışında elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Örnek 9: Mobil cihazlar için uygulama geliştiren mükellef (H), geliştirdiği mobil uygulamayı bir yazılım şirketine 600.000 TL'ye satmıştır.

Mükellef (H)'nin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları dışındaki bu satışı nedeniyle elde ettiği kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 10: Mükellef (I), bilgisayarlar için uygulama geliştirmekte ve geliştirdiği bu uygulamalar üzerinden reklam geliri elde etmektedir.

Mükellefin geliştirdiği bu uygulamaların akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlara yönelik olmaması ve gelirin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları vasıtasıyla elde edilmemesi nedeniyle mükellefin bu kazançları dolaysıyla mezkûr istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

(18) Sosyal içerik üreticiliği faaliyeti kapsamında sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden elde edilen; reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri, bağışlar, hediyeler, bahşişler, ücretli abonelik gelirleri gibi gelirler istisna kapsamında dikkate alınacaktır.

(19) Sosyal içerik üreticileri tarafından internet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden elde edilen gelirlerin üçüncü taraf hizmet sağlayıcıları aracılığıyla elde edilmesi durumunda da istisnadan yararlanılabilecektir.

Örnek 11: Mükellef (İ) sosyal içerik üreticiliği faaliyetiyle iştigal etmektedir. Mükellefin çeşitli sosyal ağ sağlayıcıları üzerinde kendine ait hesapları bulunmakta olup, mükellef tarafından üretilen içeriklerin bir kısmı kendine ait hesaplar üzerinden bir kısmı ise üçüncü taraf hizmet sağlayıcılarına ait hesaplar üzerinden paylaşılmaktadır. Üçüncü taraf hizmet sağlayıcısı kendisine ait hesaplarda, mükellef (İ)'nin ürettiği içerikler nedeniyle elde edilen gelirler üzerinden komisyon bedelini düşmek suretiyle kalan tutarı mükellefin münhasıran bu amaçla açılan hesabına aktarmaktadır.

Mükellefin istisna kapsamındaki faaliyeti dolayısıyla üçüncü taraf hizmet sağlayıcısı aracılığıyla elde ettiği gelirler için mezkûr maddede belirtilen diğer şartların da sağlanması koşuluyla söz konusu istisnadan yararlanılabilecektir.

(20) Sosyal ağ sağlayıcısı olarak kabul edilmeyen kişisel internet siteleri, elektronik ticaret siteleri, haber siteleri gibi etkileşim amaçlı içeriğin ikincil ve yan hizmet olarak sunulduğu platformlarda faaliyette bulunan kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için mezkûr istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

Örnek 12: Mükellef (J), kişisel internet sitesinde yemek tarifleri vermekte ve yemeklerin yapılışına ilişkin videolar yayınlamaktadır. Mükellefin faaliyette bulunduğu kişisel internet sitesinin belirli alanlarında reklamlar yayınlanmakta ve yayınlanan bu reklamlardan kazanç elde edilmektedir.

Sadece belirli bir kısmında sosyal etkileşim amaçlı içeriğe yer veren kişisel internet sitelerinin sosyal ağ sağlayıcıları kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından mükellefin kişisel internet sitesi aracılığıyla elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilemeyecektir.

Örnek 13: Mükellef (K), sosyal ağ sağlayıcısı üzerinden matematik dersi eğitim videoları yayınlamakta ve videoların izlenmesi esnasında yayınlanan reklamlardan kazanç elde etmektedir.

Sosyal içerik üreticiliği faaliyetinin sosyal ağ sağlayıcısı üzerinden yapılmış olması nedeniyle reklam gelirlerinden pay almak suretiyle elde edilen kazanca mezkur istisna hükümleri uygulanabilecektir.

4.1.7.13.4. Bankalar tarafından yapılacak işlemler ve tevkifat uygulaması

(1) 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesi kapsamında vergi dairelerinden alınacak istisna belgesi, sosyal içerik üreticileri ve uygulama geliştiricilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın yatırılacağı hesap açılışında kullanılmak üzere bankalara ibraz edilecektir.

(2) İstisna kapsamındaki faaliyet nedeniyle birden fazla hesap açılması mümkün bulunmakta olup, bu kapsamda açılan tüm hesapların bağlı bulunulan vergi dairesine Tebliğin 4 üncü maddesi kapsamında bildirilmesi şarttır.

(3) İstisna kapsamında hesaba yatırılan tüm ödemelerden tevkifat yapılacağından, açılacak hesabın münhasıran istisna kapsamındaki hasılatın tahsili için kullanılması gerekmektedir.

(4) Bankalar, aktarım tarihi itibarıyla gelir vergisi tevkifatı yapacaklar ve tevkif edilen vergileri, 193 sayılı Kanunun 98 ve 119 uncu maddelerindeki esaslar çerçevesinde muhtasar beyanname ile beyan edip ödeyeceklerdir.

(5) Bu kapsamda açılan hesaplara döviz cinsinden bedellerin yatırılması durumunda, hesaba yatırılan döviz bedellerinin aktarım tarihindeki kur (işlem tarihindeki döviz alış kuru) Türk lirası karşılıkları dikkate alınmak suretiyle tevkifat matrahı tespit olunacaktır.

(6) Bir takvim yılında elde edilen hasılatın Kanunda öngörülen tutarı aşması durumunda da bankalarca hesaba aktarılan tutarlar üzerinden tevkifat yapılmaya devam edilecektir. Dolayısıyla bankaların, Kanunda öngörülen tutarı aşıp aşmadığının kontrolü yönünde bir sorumlulukları bulunmamaktadır.

4.1.7.13.5. İstisnadan faydalananların yükümlülükleri ve belgelendirme

(1) 213 sayılı Kanunun 172 nci maddesinde ticaret erbabının defter tutmaya mecbur olduğu hüküm altına alınmış olup, aynı Kanunun 176 ncı maddesinde ticari kazanç mükelleflerinin durumlarına göre bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutmak zorunda oldukları hükmüne yer verilmiştir.

(2) İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden içerikler paylaşan sosyal içerik üreticileri gerçek kişilerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştiren gerçek kişilerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç kapsamında vergilendirilmekte olup, 193 sayılı Kanuna eklenen mükerrer 20/B maddesiyle bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar belirli şartlar dâhilinde gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(3) 213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, münhasıran 193 sayılı Kanunun mükerrer 20/B maddesinde istisna edilen türdeki faaliyetlerde bulunan mükelleflerden istisnadan faydalananların yıl içindeki kazançları toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2022 yılı için 880.000 TL) tutarı aşıp aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme, defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür.

(4) Mezkûr madde kapsamında istisna edilen faaliyetlerin yanı sıra mükelleflerin ticari, zirai veya serbest meslek kazancı yönünden başka faaliyetlerinin bulunması halinde, defter tasdik ettirme, defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve belge düzenleme zorunlulukları devam etmektedir. Başkaca faaliyetleri nedeniyle mükellefiyeti bulunan ve defter tutan mükelleflerin, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan faaliyetlerine ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, istisna kapsamındaki faaliyete ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtlarının da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Mevcut istisna uygulaması kapsamında icra edilen faaliyet ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılat içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Bu dağıtım sonucunda müşterek genel giderlerden istisna kapsamındaki faaliyete düşen pay, diğer faaliyetlere ilişkin vergiye tabi kazancın ve matrahın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Örnek 14: Mükellef (L)'nin sosyal içerik üreticiliği faaliyetinin yanında otel işletmeciliği faaliyeti de bulunmaktadır. Sosyal içerik üreticiliği faaliyeti kapsamında hasılatının tamamını banka aracılığıyla tahsil eden istisna şartlarını haiz mükellefin 2022 yılında söz konusu faaliyetlerine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

Sosyal içerik üreticiliği faaliyeti gayrisafi hasılat	700.000 TL
Sosyal içerik üreticiliği faaliyeti kapsamında yapılan giderler	50.000 TL
Otel işletmeciliği faaliyeti gayrisafi hasılat	1.800.000 TL
Otel işletmeciliği faaliyeti giderler	600.000 TL
Müşterek genel giderler	100.000 TL

Mükellef sosyal içerik üreticiliği faaliyeti ile bu istisna kapsamına girmeyen faaliyeti birlikte yaptığı için sosyal içerik üreticiliği faaliyetine ilişkin gider, maliyet ve müşterek giderlerden sosyal içerik üreticiliği faaliyetine düşen pay vergiye tabi otel işletmeciliği faaliyetine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınamayacaktır.

Buna göre; mükellefin 2022 yılında,

a) Otel işletmeciliği faaliyetine ilişkin;

- Hasılat toplamı: 1.800.000 TL,

- Müşterek genel giderlerden otel işletmeciliği faaliyetine düşen pay tutarı: 72.000 TL [100.000 TL * (1.800.000 TL / (700.000 TL + 1.800.000 TL))]

b) Sosyal içerik üreticiliği faaliyetine ilişkin;

- Hasılat toplamı: 700.000 TL,

- Müşterek genel giderlerden sosyal içerik üreticiliği faaliyetine düşen pay tutarı: 28.000 TL [100.000 TL * (700.000 TL / (700.000 TL + 1.800.000 TL))]

Söz konusu dönemde sosyal içerik üreticiliği faaliyetine ilişkin istisna kapsamında tevkif edilen vergi 105.000 TL (700.000 TL * %15) olup, yapılan tevkifat bu faaliyete ilişkin nihai vergi olacaktır. Müşterek genel giderlerden istisna kapsamındaki faaliyete düşen kısım (28.000 TL) ile sosyal içerik üreticiliği faaliyeti kapsamında yapılan giderler (50.000 TL) otel işletmeciliği faaliyetine ilişkin vergiye tabi kazancın ve matrahın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

(5) Bu istisnadan yararlananların, faaliyetlerine ilişkin olarak adlarına düzenlenen belgeler ile yapmış oldukları giderlere, satın aldıkları mal ve hizmetlere ilişkin belgeleri 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

(6) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, mezkûr madde kapsamında kazançları istisna edilen faaliyetlerde bulunanlara yapılan ödemelerin tamamının gider pusulası ile belgelendirilmesi esas olmakla birlikte, münhasıran bu ödemelere ilişkin olmak üzere gider pusulasında bulunması gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları 213 sayılı Kanunun 234 üncü maddesine göre gider pusulası yerine geçebilecektir.

4.1.7.13.6. Takvim yılı içerisinde istisnadan faydalanmak veya istisnadan vazgeçmek isteyen mükelleflerin durumu

(1) Takvim yılı içerisinde istisnadan faydalanmak isteyen mükellefler, Tebliğin 4 üncü maddesi kapsamında başvuruda bulundukları vergi dairelerinden istisna belgelerini almalarını müteakip;

a) Yeni hesap açılışında bankalarda hesap açtırdıkları tarih itibarıyla istisnadan faydalanabileceklerdir.

b) Mevcut hesaplardan münhasıran istisna faaliyetlere ilişkin hasılatın tahsili amacıyla kullanılacak hesaplar için ise mevcut hesabın bu amaçla kullanılacağına dair istisna belgesinin bankaya ibraz edildiği tarih itibarıyla istisnadan faydalanabileceklerdir.

(2) Mükellefler, takvim yılı başı ile istisnadan faydalanabilecekleri tarih arasındaki kıst dönem faaliyetleri için ise yıllık gelir vergisi beyannamesi ve geçici vergi beyannamesi verecekler,

bu kişilerin söz konusu dönem için defter tasdik ettirme, defter tutma (defter-beyan sistemine kaydolma/elektronik defter tutma) ve belge düzenleme zorunlulukları da bulunacaktır.

(3) İstisnadan faydalanmakta iken takvim yılı içerisinde mevcut istisna uygulamasından vazgeçmek isteyen mükellefler, bağlı bulundukları vergi dairesine bu durumu bildirdikleri tarih itibarıyla istisna kapsamından çıkabileceklerdir. Mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ve geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri ile istisnadan vazgeçtikleri tarihten itibaren on gün içerisinde defter tasdik ettirme ve belge düzenleme yükümlülükleri başlayacaktır. İstisnadan ayrılma tarihinden takvim yılının son günü arasında geçen kıst dönem için yukarıda sayılan beyannameler mükellefler tarafından bağlı bulunulan vergi dairelerine verilecektir.

Örnek 15: Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnasından yararlanan mükellef (M) sosyal içerik üreticiliği faaliyetinden dolayı 2022 takvim yılında 700.000 TL kazanç elde etmiştir.

Anılan mükellef, istisnadan faydalanmakta iken 1/3/2023 tarihinde mevcut istisna uygulamasından vazgeçmek istediğini bağlı bulunduğu vergi dairesine ve istisna kapsamındaki hasılatını tahsil ettiği bankaya bildirmiştir.

İstisna kapsamından çıkan mükellef (M)'nin 1/3/2023 tarihinden itibaren on gün içerisinde defter tasdik ettirme ve belge düzenleme yükümlülükleri başlayacak, bu tarihten itibaren yıllık gelir vergisi beyannamesi ve geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüklerini de yerine getirmesi gerekecektir.

4.1.7.13.7. İstisna şartlarını sağlamadığı tespit edilenler

(1) Türkiye'de kurulu bankalarda hesap açılmadığı, elde edilen hasılatın tamamının açılan banka hesabına yatırılmadığı veya eksik yatırıldığı veya istisnaya ilişkin şartları taşımamasına rağmen istisnadan faydalandığı tespit edilen mükelleflerin söz konusu kazançlarına ilişkin olarak eksik tahakkuk etmiş olan vergi, mükellefin bağlı bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(2) İstisna kapsamındaki faaliyetlerde bulunan ancak bazı dönemlerde istisna şartlarını sağlamadığı tespit edilen mükellefler, şartları haiz olmadıkları dönemler için istisnadan faydalanamayacak, şartları sağladıkları dönemler için ise istisnadan faydalanabileceklerdir.

4.1.7.14. 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesaplarının, Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümünden elde edilen kazançlara ilişkin istisna

7352 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 14 üncü maddeyle, Türk Lirasına çevrilen yabancı paralar ve altın hesapları ile ilgili kur farklarına, faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançların bazı koşullarla gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmasına yönelik düzenlemede bulunulmuştur. Getirilen istisna düzenlemesin amacı bilanço esasında defter tutan ticari kazanç elde eden gerçek kişilerin ve

kurumların sahip olduğu yabancı paraları ve altınları Türk Lirasına çevirmelerini ve belli bir süre Türk Lirası olarak elde tutmalarını teşvik etmektir.

Düzenleme uyarınca Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; **bilanço esasında defter tutan gerçek kişi mükellefler** ile **kurumlar** 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihi olan 25 Şubat 2022[13] tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

1.1.2022 tarihinden yabancı paraların Türk lirasına çevrildiği tarihe kadar oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Dolayısıyla yabancı paraların TL'ye çevrilmesi ile bu istisnadan hem 2021 yılında hem de 2022 yılında yararlanılabilecektir.

Ayrıca; **31/12/2021** tarihli bilançolarında yer alan yabancı paraların 25 Şubat 2022 tarihinden önce değil de bu tarihten 2023 yılı sonuna kadar TL'ye çevrilmesi ve en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmesi halinde de kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş durumdadır.

Yukarında yer alan açıklamalar mükelleflerin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan ve TL mevduat veya katılma hesaplarına çevrilen altın hesapları için de geçerlidir. Bir başka deyişle; kurumların ve bilanço esasında defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan **altın hesabı** ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2023 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı **en az üç ay vadeli** Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri için de geçerli olan Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 14 üncü madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

13 16.02.2022 tarih ve VUK-139/ 2022-2 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile 17 Şubat 2022 günü sonuna kadar verilmesi gereken 2021 IV. Geçici Vergi Dönemine (Ekim-Kasım-Aralık) ait Gelir ve Kurum Geçici Vergi Beyannamelerinin verilme süreleri ile bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri 25 Şubat 2022 Cuma günü sonuna kadar uzatılmıştır.

"GEÇİCİ MADDE 14-[14] (1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Bu fıkra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,

b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

(2) Birinci fıkra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesiyle Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(4) ***(Ek:26/5/2022-7407/12 md.)***[15] Kurumların 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 31/12/2023 tarihine kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevir-

14 *3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Kanunun 23 üncü maddesiyle bu maddenin ikinci, üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkralarında yer alan "2022 yılı sonuna" ibareleri "31/12/2023 tarihine" şeklinde, yedinci fıkrasında yer alan "ve üçüncü" ibaresi ", üçüncü ve dördüncü" şeklinde değiştirilmiştir.*

15 *26/5/2022 tarihli ve 7407 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle maddeye üçüncü fıkradan sonra gelmek üzere fıkralar eklenmiş ve müteakip fıkralar teselsül ettirilmiştir.*

meleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma *hesaplarında değerlendirmeleri durumunda söz konusu hesapların dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.* ***(Değişik cümle:3/11/2022-7420/23 md.)*** Cumhurbaşkanı bu istisnayı 31/12/2023 tarihine kadar her bir geçici vergi veya yıllık hesap dönemleri sonu itibarıyla kurumların bilançolarında yer alan yabancı paralar için ayrı ayrı veya birlikte uygulatmaya yetkilidir.

(5) ***(Ek:26/5/2022-7407/12 md.)*** *Bu madde kapsamındaki istisnalar 31/12/2023 tarihine kadar vade sonunda yenilenen hesaplara da uygulanır.*

(6) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnayla sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

(7) Bu maddenin birinci, ikinci, üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanır.

(8) Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur."

İstisnanın ne şekilde uygulanacağına ilişkin açıklamalara 11.02.2022 tarih ve 31747 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 19)'de yer verilmiştir.

4.1.7.14.1. Türk Lirasına çevrilen yabancı paralara ilişkin istisna uygulaması

Mükelleflerin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile 1/1/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) açılacak işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyeleri Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamındadır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan kurumlar vergisi mükellefleri de hangi özel hesap dönemine tabi olduklarına bakılmaksızın, 31/12/2021 tarihi itibarıyla çıkaracakları bilançolarını dikkate almak suretiyle bu bilançoda yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile 1/1/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) açılacak işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyeleri dolayısıyla bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir vergisi mükelleflerinin de aynı şartlarla bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkündür.

Öte yandan, 31/12/2021 tarihi itibarıyla şirket aktifinde mevcut olmakla birlikte, 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında Türk Lirasına dönüşümü yapılamayacak olan alacaklar

ve verilen avanslar gibi hesaplarda izlenen yabancı paraların bu kapsamda istisnaya konu edilemeyecektir.

Kapsama giren mükelleflerin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü .geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihi olan 25.02.2022 tarihine kadar Türk Lirasına çevirmeleri suretiyle elde ettikleri Türk Lirası varlıklarını 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında açılan Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri halinde;

- yabancı paralarının dördüncü geçici vergilendirme (1/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları,
- 1/1/2022 tarihinden Türk Lirası mevduat veya katılma hesabının açılış tarihine kadar olan döneme ilişkin kur farkı kazancı
- mevduat veya katılma hesaplarının vadelerinden önceki bir tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz ve kar payı gelirleri
- Kanunda öngörülen süre ve şekilde dönüştürülen yabancı paraların aktarıldıkları Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarından vade sonunda elde edilen faiz veya kar payı gelirleri ile diğer kazançlar

gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

Yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna tutarının hesaplanmasında; istisnaya konu edilecek kur farkı gelirinin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının esas alınması gerekmektedir.

Öte yandan, 31/12/2021 tarihli bilançonun "Bankalar Hesabında" yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiat hesabından oluşması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili mevzuatı çerçevesinde dönüştürülebilen döviz cinslerine ilişkin döviz tevdiat hesapları (Amerikan Doları, Euro ve İngiliz Sterlini) istisna tutarının belirlenmesinde birlikte dikkate alınacaktır.

İstisna hesabında aynı döviz cinsinden döviz tevdiat hesapları birlikte dikkate alınacağından, bu hesaplar arasında yapılan aktarma işlemleri giriş çıkış olarak değerlendirilmeyecektir.

Mükellefler tarafından, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarının sadece bir kısmının bu düzenleme kapsamında Türk Lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştürülmesi halinde, dönem sonu (31/12/2021) itibarıyla kur farkı değerlemesinden doğan kambiyo karının istisna uygulanacak kısmı, Türk Lirasına dönüştürülen yabancı paraların mükellefin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan yabancı para hesabına oranı dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir. Ancak, bu değerlemede sadece 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan ve bu Kanun kapsamında dönüştürülebilir nitelikteki yabancı paraların dikkate alınabilecektir.

4.1.7.14.2. Dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihin sonundan 31/12/2023 tarihine kadar Türk Lirasına çevrilen yabancı paralara ilişkin istisna uygulaması

Öte yandan kapsama giren mükelleflerinin, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmüne istinaden Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden, Kanunda öngörülen süre ve şekilde dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden 31/12/2023 tarihine kadar Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürmeleri halinde;

- Yabancı paraların Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına aktarıldıkları tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından, Türk Lirası mevduat ve katılma hesabının açılış tarihine kadar olan döneme ilişkin kur farkı kazançları,

- Söz konusu Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarının (vadesinden önceki tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere) dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz gelirleri ve kar payları ile

- Bu hesaplardan vade sonunda elde edilen faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançlar

gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden sonra Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştüren mükellefler, 31/12/2021 tarihinde biten geçici vergilendirme dönemi sonu ile hesabın açıldığı tarihten önce sona ermiş olan geçici vergilendirme dönemlerinin sonu itibarıyla, hesaplanan kur farkı kazançları için bu istisnadan yararlanamayacaklardır. Başka bir deyişle 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 10.4.2022 tarihinde Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştüren mükellefler dönüştürülen yabancı paralar ile ilgili olarak 1.1.2002 -31.3.2022 tarihleri arası için hesaplanacak kur farkı kazançları için istisnadan yararlanamayacaklar; 1.4.2022-10.4.2022 arası oluşan kur farkı kazancı içinse istisnadan yararlanabilecekleridir.

4.1.7.14.3. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen altın hesabı ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinden elde edilen kazançlarda istisna

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2023 yılı sonuna kadar Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk Lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk Lirası varlığı Kanunda öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda;

-Altın hesabı ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinin Türk Lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştüğü tarihte doğan kazançlar,

-Söz konusu Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarının vadelerinden önceki tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz ve kar payı gelirleri ile

- Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarından vade sonunda elde edilen faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançlar,

kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

4.1.7.14.4. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen yabancı paralara ve altın hesaplarına ilişkin olarak istisna uygulanabilecek dönemlerde doğan zararın durumu

Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir. Ancak, bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnayla sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmayacaktır.

4.1.7.14.5. Türk Lirası mevduat ve katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumu

Türk Lirası mevduat ve katılma hesabından, vadeden önce çekim yapılması durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında yararlanılan kurumlar vergisi istisnası nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmak suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

4.1.7.15. 31/03/2022, 30/06/2022, 30/09/2022 ve 31/12/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesaplarının, Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümünden elde edilen kazançlara ilişkin istisna

7407 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle KVK Geçici 14'üncü maddeye eklenen 4'üncü fıkra ile 31/12/2021 tarihli bilançolarda yer almasa dahi 31/3/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paraların 2023 yılı sonuna kadar Türk lirasına dönüştürülmesi durumunda, bu kapsamda açılacak **mevduata tahakkuk ettirilecek faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar** da istisna kapsamına alınmış, maddeye eklenen 5'nci fıkra ile de Türk Lirasına dönüşen bu hesapların 2023 yılı sonuna kadar geçerli olmak üzere vade sonunda Merkez Bankasının düzenlemelerine uygun olarak yenilenmesi durumunda istisnanın yenilenen hesaplara da uygulanması yönünde düzenleme yapılmıştır.

Ayrıca Cumhurbaşkanına 30/6/2022 tarihli veya 30/9/2022 tarihli bilançolarda bulunan yabancı paraların Türk lirasına dönüşümünde de istisnanın uygulanabilmesi hususunda yetki verilmiş; bu yetki kapsamında 27 Temmuz 2022 tarihli ve 31905 sayılı Resmi Gazetede ya-

yımlanan 5872 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile geçici 14'üncü maddesinin 4'üncü fıkrasında yer alan istisnanın, kurumların 30/6/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralara da uygulanması yönünde düzenlemede bulunulmuştur.

Söz konusu istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici 14 üncü maddesinde yer alan Kanuni düzenleme yukarıdaki gibi olmakla birlikte; T.C. Merkez Bankası tarafından yayımlanan ve TL'ye dönüşümün usul ve esaslarının belirlendiği TÜRK LİRASI MEVDUAT VE KATILMA HESAPLARINA DÖNÜŞÜMÜN DESTEKLENMESİ HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2021/14)[16] ve ALTIN HESAPLARINDAN TÜRK LİRASI MEVDUAT VE KATILMA HESAPLARINA DÖNÜŞÜMÜN DESTEKLENMESİ HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2021/16)[17] düzenlemelerinde döviz ve altın hesaplarının TL'ye dönüşümünde tüzelkişiler için 6 ay veya 1 yıl vadeli Türk lirası mevduat veya katılma hesabı açılması öngörülmüş ve gerçek kişilere tanınan 3 ay vadeli hesap açılabilmesi imkanı tüzel kişilere tanınmamıştı. Ayrıca açılan Türk lirası mevduat veya katılma hesaplarına vade sonunda yenilenme imkânı da tanınmamıştı.

Daha sonra söz konusu Tebliğ ve Tebliğle ilgili olarak aşağıdaki değişiklikler yapıldı.

1. 7.3.2022 tarih ve 31771 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan;

- o Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Sayı: 2021/14)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2022/9),
- o Altın Hesaplarından Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Sayı: 2021/16)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2022/10)

ile tüzelkişilere de döviz ve altın hesaplarının TL'ye dönüşümünde 3 ay vadeli Türk lirası mevduat veya katılma hesabı açabilmeleri imkanı getirildi.

2. 22.3.2022 tarih ve 31786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan; Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Sayı: 2021/14)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2022/14) ile gerçek kişilerin, Kur Korumalı Mevduat sistemi devam ettiği sürece Döviz Tevdiat Hesaplarını bozdurarak sisteme dahil olabilmeleri imkanı getirildi.

3. 8.4.2022 tarih ve 31803 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Sayı: 2021/14)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2022/16) ile yurt içi yerleşik tüzel kişilere de 31/12/2021 ile 31/3/2022 tarihleri arasındaki herhangi bir tarihte bankalarda mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesabı ve döviz cinsinden katılım fonu hesabı bakiyelerini bozdurarak sisteme dahil olabilmeleri imkanı getirildi.

16 *Resmî Gazete Tarihi: 21.12.2021 Resmî Gazete Sayısı: 31696 Mükerrer*

17 *Resmî Gazete Tarihi: 29.12.2021 Resmî Gazete Sayısı: 31704*

4. 6.7.2022 tarih ve 31888 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Türk Lirası Mevduat ve Kaa tılma Hesaplarına Dönüşümün Desteklenmesi Hakkında Tebliğ (Sayı: 2021/14)'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sayı: 2022/22) ile yurt içi yerleşik tüzel kişilere tanınan bu imkanın süresi uzatılarak 31/12/2021 ile 30/6/2022 tarihleri arasındaki herhangi bir tarihte bankalarda mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesabı ve döviz cinsinden katılım fonu hesabı bakiyelerini bozdurarak sisteme dahil olabilmeleri olanağı tanındı.

5. 30 Eylül 2022 tarihli ve 31969 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan TÜRK LİRASI MEVDUAT VE KATILMA HESAPLARINA DÖNÜŞÜMÜN DESTEKLENMESİ HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2021/14)'DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SAYI: 2022/27) ile yurt içi yerleşik gerçek kişilerin bankalardaki, yurt içi yerleşik tüzel kişilerin 31/12/2021 ile 30/9/2022 tarihleri arasındaki herhangi bir tarihte bankalarda mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesabı ve döviz cinsinden katılım fonu hesabı bakiyeleri, hesap sahibinin talep etmesi halinde dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrileceği yönünde düzenleme yapıldı.

6. 27 Ekim 2022 tarihli ve 31996 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 26/10/2022 tarihli ve 6297 sayılı CK ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14 üncü Maddesinin Dördüncü Fıkrasında Yer Alan İstisnanın, kurumların 30/9/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar itibarıyla da uygulanacağı belirtildi.

7. 10 Ocak 2023 tarihli ve 32069 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan TÜRK LİRASI MEVDUAT VE KATILMA HESAPLARINA DÖNÜŞÜMÜN DESTEKLENMESİ HAKKINDA TEBLİĞ (SAYI: 2021/14)'DE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SAYI: 2023/2) ile yurt içi yerleşik gerçek kişilerin bankalardaki, yurt içi yerleşik tüzel kişilerin 31/12/2021 ile 31/12/2022 tarihleri arasındaki herhangi bir tarihte bankalarda mevcut olan ABD doları, Euro ve İngiliz sterlini cinsinden döviz tevdiat hesabı ve döviz cinsinden katılım fonu hesabı bakiyeleri, hesap sahibinin talep etmesi halinde dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrileceği yönünde düzenleme yapıldı.

8. 26 Ocak 2023 tarihli ve 32085 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 25/01/2023 tarihli 6728 sayılı CK eki Kararda; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 14 üncü Maddesinin Dördüncü Fıkrasında Yer Alan İstisnanın, kurumların 31/12/2022 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar itibarıyla da uygulanacağı belirtildi.

4.1.8. Ticari Kazanç Muafiyetleri

4.1.8.1. Esnaf Muaflığı

GVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca; ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve

sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)

2. Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hammallar gibi küçük sanat erbabı;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan 47 nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51 nci madde şümulüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşıyan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;

ESNAF VERGİ MUAFİYETİ BELGESİ

İli : Belge No :

Vergi Dairesi/Mal Müdürlüğü

T.C. Kimlik No :

Vergi Kimlik No :

Adı Soyadı :

Faaliyetin Türü :

Varsa İş Adresi :

İkametgah Adresi :

Telefon İç : Cep :

Belge Geçerlilik Tarihi :

.../.../20...

Vergi Dairesi Müdürü

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin,

pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.

(7162 sayı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine 30.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "işyeri açmaksızın" ibaresinden sonra gelmek üzere "veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden" ibaresi eklenmiştir.

Yapılan düzenleme ile evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlara esnaf muaflığından faydalanma imkanı getirilmiştir.)

7. Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;

8. Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;

9. 7103 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına (8) numaralı bendinden sonra gelmek üzere eklenen ve 27.3.2018 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 9. bend hükmü uyarınca; 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 50 kW'a kadar (50 kW dâhil)[18] olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.)

18 3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle bu bentte yer alan "25 kW" ibareleri "50 kW" şeklinde değiştirilmiştir.

(Söz konusu düzenleme ile, yenilenebilir enerji kaynaklarından en üst düzeyde istifade etme hedefi doğrultusunda elektrik enerjisi üretiminin teşvik edilmesi amacıyla, sahibi oldukları veya kira ile kullandıkları meskenlerde, 6446 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi hükümlerine göre lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında kurdukları, çatı ve cephe uygulamalı yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı ve kurulu gücü azami 50 kW (50 kW dahil) olan, elektrik üretim tesisinden ürettikleri elektrik enerjisini son kaynak tedarik şirketlerine satan gerçek kişiler, gelir vergisinden muaf esnaf kapsamına alınmıştır. Madde kapsamına giren birden fazla üretim tesisine sahip olanların, söz konusu muafiyetten yararlanabilmeleri için, bir yıl içinde tüm tesislerinden üretip satabilecekleri elektrik enerjisi miktarının tespitinde de 50 kW'lık (50 kW dahil) sınır göz önünde bulundurulacaktır. Bu şekilde ürettikleri elektriği son kaynak tedarik şirketlerine satan gerçek kişilerin, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme yükümlülüğü olmayacak, satış yapan kişiye son kaynak tedarik şirketi gider pusulası düzenlemek suretiyle ödemelerini tevsik edecektir.)

10. 7256 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına (9) numaralı bendinden sonra gelmek üzere eklenen ve 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe giren 10. bend hükmü uyarınca; ayrı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu bent kapsamında esnaf muaflığından faydalanılabilmesi için Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alınması, Türkiye'de kurulu bankalarda bir ticari hesap açılması ve tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Bankalar, bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve 98 ve 119 uncu maddelerdeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. İstihdama bağlı indirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması gerekir. Bu hasılat tutarı üzerinden ayrıca 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Bu bent kapsamında elde edilen hasılatın 320.000 (2022 yılı için 320.000, 2023 yılı için 700.000) Türk lirasını aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir ve tekrar bu muafiyetten faydalanamaz. Bentte yer alan hasılat koşulu dışındaki diğer şartların ihlal edildiğinin tespit edilmesi hâlinde muafiyetten faydalanılamaz ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Bentte yer alan oranları ve tutarı, yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.

11. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.

Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usûlde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.

Esnaf muaflığı şartlarını topluca taşıyanlar bu muaflıktan yararlanabilmek için ilgili esnaf odasına kayıt olmak ve durumlarını tevsik etmek suretiyle belediyeden **"Esnaf Muaflığı Belgesi"** almak zorundadırlar.

Esnaf muaflığından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yoklamaya yetkililer veya yoklamaya yetkililerle birlikte belediye zabıtalarınca müştereken yapılan denetimlerde, vergiden muaf esnafın bir takvim yılı içinde bir defa mal alış ve giderlerine ilişkin belgeleri yanında bulundurmadığının veya bulundurduğu belgenin satışını yaptığı mal ve hizmetle ilişkisinin olmadığının tespiti halinde, "*Esnaf Muaflığı Belgesi*" iptal edilir. Belgesi iptal edilenlerden muaflık şartlarını taşıyanlar, aynı faaliyete devam etmek istemeleri halinde yeniden belge almak zorundadırlar.

Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar yukarıdaki şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muaftır.

Esnaf muaflığına ilişkin şartları taşıyanlara talepleri halinde vergi dairesince Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi verilir. Bu belgenin şekil ve muhtevasının tayin ve tespiti ile iptali ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir. Bu muaflığın, 94'üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur.

Çilingirlik faaliyetinin karavan kullanılarak yapılması durumunda esnaf muaflığından yararlanılıp yararlanılamayacağı

> "çilingirlik faaliyetinin kapalı ve seyyar kullanıma uygun karavan kullanılarak yapılması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan bir iş yeri açmaksızın faaliyet sürdürme koşulunu ihlal ettiğinden, esnaf muaflığından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır."

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.06.2018, 25119.

Esnaf muaflığına ilişkin açıklamalara 264 ve 283 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer verilmiş olup; söz konusu Tebliğlerde yapılan açıklamalar özetle aşağıdaki gibidir:

- Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmez ancak evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletleri kullanmak suretiyle kazanç elde edenler esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- GVK'nın 9'uncu maddesinin 6'ncı bendinde yer alan ürün çeşitlerine ilave olarak, kırpıntı deriden üretilen mamuller, tarhana, erişte, mantı, her nevi pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri gibi ürün ve mamullerin üretim ve satışıyla iştigal edenler de esnaf muaflığı kapsamına alınmıştır. Muafiyet kapsamındaki ürünler, bentte yer alan ürünlerle sınırlı olmayıp bu ürünlere benzerlik gösteren diğer ürünleri aynı şartlarla üretip satanlar da esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan, anılan bentte sayılan emtianın imali için ödenen hizmet bedelleri de (ücrete ilişkin unsurları taşımamak kaydıyla) bu bent kapsamında değerlendirilecektir.

- Evlerde üretilen ürünlerin; pazar takibi suretiyle satışını yapanlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenen kermes, festival ve panayırlarda satışını yapanlar ile Kamu kurum ve kuruluşlarınca devamlılık arz edecek şekilde belirlenen yerlerde satışını yapanlar, esnaf muaflığından faydalanamayacaktır.

- Esnaf muaflığı kapsamında sayılan işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz etmeyecek şekilde devamlı olarak yapılması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

- GVK'nın 9'uncu maddesinin 8'inci bendinde yer alan el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar esnaf muaflığından yararlanacaklardır. Anılan meslek kollarında faaliyette bulunanların söz konusu muafiyetten yararlanabilmeleri için GVK'nın 47 nci maddesinde yazılı basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca taşımaları ve münhasıran kendi ürettikleri ürünleri satmak suretiyle faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu meslek kollarında; devamlı veya arızi olarak, işyeri açılarak, motorlu araç kullanılarak, yardımcı işçi veya çırak çalıştırılarak faaliyette bulunulması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, söz konusu meslek kollarında aşağıdaki şekilde faaliyette bulunulması halinde ise muafiyetten yararlanılması mümkün değildir:

i. Ticari işletmelere ait malları mutat olarak veya belli aralıklarla satanlar ile kendi ürettikleri ürünlerle birlikte başkalarına ait ürünleri de satanlar,

ii. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde faaliyette bulunanlar,

iii. Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar.

Diğer taraftan, halen basit usulde veya gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden söz konusu muafiyete ilişkin şartları topluca taşıyanların bağlı oldukları vergi dairesine başvurmaları halinde hükmün yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyetleri kapatılacaktır. Şartla-

rı topluca taşıyanlardan muafiyet hükmünden faydalanmak istemediğini ilgili vergi dairesine yazı ile bildirenler ise durumlarına göre basit veya gerçek usulde vergilendirilecektir.

4.1.8.2. Evlerde üretilen ürünlerin satışında esnaf muaflığı

193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında, evlerde kendi el emekleri ile imal ettikleri ürünleri bir işyeri açmaksızın satanlar, esnaf muaflığından faydalanabilmektedirler.

Bu muaflıktan faydalanılabilmesi için;

a) İmal edilen ürünlerin, 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında olması,

b) Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletlerin kullanılmaması,

c) Dışarıdan işçi çalıştırılmaması,

ç) Ürünlerin işyeri açmaksızın satılması,

d) Ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılmaması,

e) Ürünlerin, ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri kermes, festival ve panayırlarda satılmaması,

f) Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olunmaması,

g) Faaliyetin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması

gerekmektedir.

Ürünlerin; ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere, düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.

4.1.8.2.1. Evlerde üretilen ürünlerin internet ve benzeri elektronik ortamlarda satışı

7162 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 30/1/2019 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalananların, evlerde imal ettikleri ürünleri, internet ve benzeri elektronik ortamlarda da satmaları halinde esnaf muaflığından faydalanmaları mümkün hale getirilmiştir.

Bu muaflıktan faydalanılabilmesi için, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarının ilgili **yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması** gerekmektedir.

193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde sayılan ürün çeşitlerinden, birden fazlasının üretilerek internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satılması durumunda, satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartı, her bir ürün cinsi için ayrı ayrı değil tüm ürünlerin toplam satış tutarı için geçerlidir.

Satışların bir kısmının internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden, bir kısmının muafiyet kapsamında diğer şekillerde yapılması halinde, satış tutarının ilgili yıl içinde geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartı, sadece internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapılan satışlar için geçerli olup, diğer şekillerde yapılan satışlarda tutar sınırlaması bulunmamaktadır.

İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yıl içerisinde yapılan satışların ilgili yılda geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını geçmesi halinde, esnaf muafiyeti kaybedilecek ve izleyen takvim yılı başı itibarıyla gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Örnek: 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlanan (D), evinde ürettiği tarhana, erişte ve mantıları, kamu kurumlarınca düzenlenen kermes, festival, panayırlarda ve internet üzerinden satışa aracılık eden bir platform aracılığıyla satmaktadır.

(D)'nin, 2022 takvim yılında internet üzerinden yapmış olduğu satış tutarı 50.000 TL, diğer satış tutarı ise 10.000 TL dir.

(D), internet üzerinden yapmış olduğu satış tutarı olan 50.000 TL, 2022 yılı için belirlenen yıllık asgari ücretin brüt tutarı olan 77.652 TL'yi aşmadığından, muafiyetten faydalanmaya devam edecektir.

Örnek: 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlanan (E), evinde ürettiği hediyelik turistik eşyaları belediye tarafından belirlenen geçici bir stantta ve internet üzerinden satmaktadır.

(E)'nin 2022 takvim yılında internet üzerinden yapmış olduğu satış tutarı 80.000 TL, diğer satış tutarı ise 15.000 TL dir.

(E), internet üzerinden yapmış olduğu satış tutarı olan 80.000 TL, 2022 yılı için belirlenen yıllık asgari ücretin brüt tutarı olan 77.652 TL yi aştığından, muafiyetini kaybedecek ve 1/1/2023 tarihinden itibaren gelir vergisi mükellefi olacaktır.

4.1.8.2.2. Evlerde üretilen ürünlerin internet ve benzeri elektronik ortamlarda satışında vergi tevkifatı ve belgelendirme

193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin son fıkrasında, "Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur." hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi tutulacak ödemeler belirtilmiş ve aynı fıkranın (13) numaralı bendinde vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler tevkifat kapsamına alınmış olup, 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden yapılacak tevkifat oranı 6/6/2012 tarihli ve 2012/3322 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %2 olarak belirlenmiştir.

Tevkifat yapmakla sorumlu olanlar tarafından, 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında, vergiden muaf esnaftan internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden veya muafiyet kapsamında diğer şekillerde satın alınan mallar için yapılan ödemeler üzerinden, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca %2 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Esnaf muaflığından yararlananlardan yapılan alışların tamamının gider pusulası ile belgelendirilmesi esas olmakla birlikte, münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satın alınan mallar için yapılan ödemelere ilişkin olmak üzere, gider pusulasında bulunması gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden **banka dekontları ile de belgelendirilmesi** mümkündür.

Örnek: 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlanan (F), evinde ürettiği hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça ve yapma çiçekleri, kamu kurumlarınca düzenlenen kermes, festival, panayırlarda ve internet üzerinden satışa aracılık eden bir platform aracılığıyla satmaktadır.

(F), internet üzerinden ticari kazancı nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan (G)'ye 2.000 TL ve (H) AŞ'ye 3.000 TL lik satış yapmıştır.

(G) ve (H) şirketi tarafından (F)'den satın alınan ürünlerin, gider pusulası veya gider pusulasında bulunması gereken bilgileri ihtiva eden banka dekontuna istinaden belgelendirilmesi ve yapılan ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca da gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.1.8.3. Evlerde Üretilen Malların İnternetten Satışında Esnaf Muaflığı

(1) 7256 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun esnaf muaflığını düzenleyen 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki (10) numaralı bent eklenmiştir.

"10. Ayrı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu bent kapsamında esnaf muaflığından faydalanılabilmesi için Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alınması, Türkiye'de kurulu bankalarda bir ticari hesap açılması ve

tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Bankalar, bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve 98 ve 119 uncu maddelerdeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. İstihdama bağlı indirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması gerekir. Bu hasılat tutarı üzerinden ayrıca 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Bu bent kapsamında elde edilen hasılatın 320.000 (2022 yılı için) Türk lirasını aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir ve tekrar bu muafiyetten faydalanamaz. Bentte yer alan hasılat koşulu dışındaki diğer şartların ihlal edildiğinin tespit edilmesi hâlinde muafiyetten faydalanılamaz ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Bentte yer alan oranları ve tutarı, yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir.”

Söz konusu hükmün 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4.1.8.3.1. (1) ve (6) numaralı bent hükümlerine göre esnaf muaflığının kapsamı ve şartları

(1) Gelir Vergisi Kanunu’nun 9 uncu maddesinde esnaf muaflığı düzenlenmiş bulunmaktadır. Mezkûr maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında, işyeri ve motorlu araç olmaksızın seyyar olarak yapılan perakende mal satışları muafiyet kapsamındadır. Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar bu muafiyetten faydalanamamaktadırlar.

(2) Yine, 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında, sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletler kullanılmaksızın ve dışarıdan işçi çalıştırılmaksızın evlerde kendi el emekleri ile imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri, bir işyeri açmaksızın satanlar esnaf muaflığından faydalanabilmektedirler. Ayrıca evlerde imal edilen bu ürünlerin internet ve benzeri elektronik ortamlarda satışı da yıllık brüt asgari ücret tutarını geçmemek kaydıyla muafiyet kapsamındadır.

(3) Bu muafiyetlerden faydalanılabilmesi için ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olunmaması ve faaliyetin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması gerekmektedir.

(4) Gelir Vergisi Kanunu’nun 94 üncü maddesine göre tevkifat yükümlülüğü bulunanlar tarafından esnaf muaflığından faydalananlardan satın alınan mal bedelleri üzerinden; evlerde imal edilen mallar için %2 ve perakende satılan diğer mallar için %5 oranında tevkifat yapılmaktadır.

4.1.8.3.2. (10) numaralı bent hükümlerine göre esnaf muaflığının kapsamı ve şartları

(1) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine eklenen (10) numaralı bent ile ayrı bir işyeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları, münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar esnaf muaflığı kapsamına alınmıştır.

(2) Bunların esnaf muaflığından faydalanılabilmesi için;

a) İkametgâhlarının bulunduğu yerdeki tarha yetkili vergi dairesine başvurarak "Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi" alınması,

b) Türkiye'de kurulu bankalarda internetten yapılan satış gelirlerinin tahsilini ve bu gelirleri üzerinden tevkifat yapılmasını teminen bir ticari hesap açılması ve tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi,

gerekmektedir.

(3) Bir takvim yılında elde edilen hasılatın 320.000 Türk lirasını (2022 yılı için) aşması halinde, içinde bulunulan takvim yılında esnaf muaflığından faydalanılabilecek, izleyen takvim yılının başından itibaren ise esnaf muaflığından faydalanılamayacaktır. Muaflığa ilişkin şartları kaybedenler izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilecek ve tekrar aynı muafiyetten faydalanamayacaklardır. Mezkûr bentte belirtilen hasılat tutarı her yıl yeniden değerlenmek suretiyle belirlenecektir.

(4) Birden fazla ürün imal edilerek internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satılması durumunda, elde edilen hasılatın ilgili yıl içinde geçerli olan tutarı aşmaması şartı, her bir ürün cinsi için ayrı ayrı değil tüm ürünlerden elde edilen toplam hasılat için geçerlidir.

(5) Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olanlar ile faaliyetini, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar bu muafiyetten yararlanamazlar.

(6) Bu muafiyetten faydalanılabilmesi için evlerde imal edilen ürünlerin münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satılması şart olup, satışların bir kısmının internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden, bir kısmının ise diğer şekillerde yapılması halinde mezkûr bent kapsamında muafiyetten faydalanılması mümkün değildir. Şartların varlığı halinde, mezkûr maddenin (1) ve (6) numaralı bentleri kapsamında esnaf muaflığından faydalanılması mümkündür.

(7) Mezkûr maddenin (6) ve (10) numaralı bentlerinde düzenlenen muafiyetlerden aynı takvim yılında aynı anda faydalanılması mümkün değildir. Mezkûr maddenin (6) numaralı bendi kapsamında muafiyetten faydalananlardan, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yıl içerisinde yapılan satışların ilgili yılda geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarını geçmesi nedeniyle esnaf muafiyetini kaybedecek ve izleyen takvim yılı başı itibarıyla gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecek olanlar, izleyen yıl Ocak ayının sonuna kadar mezkûr maddenin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde belirtilen şartları sağlamaları halinde, izleyen yılda bu bent kapsamında esnaf muaflığından faydalanabilecektir.

Örnek 1: Bayan (A), sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın evinde ürettiği ekmek, bazlama, kurabiye ve pasta ile reçel, salça ve turşu gibi ürünleri internet üzerinden satışa aracılık eden bir platform aracılığıyla satmaktadır. Bayan (A) bu ürünlerin satışı dolayısıyla 2022 yılında 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalanmaktadır. Bayan (A)'nın internet üzerinden yapmış olduğu satış tutarı olan 80.000 TL, 2022 yılı için belirlenen yıllık asgari ücretin brüt tutarı olan 77.652 TL'yi aştığından, Bayan (A) izleyen takvim yılı başından itibaren (6) numaralı bent kapsamında muafiyetten faydalanamayacaktır. Ancak Bayan (A), 2023 yılı Ocak ayının sonuna kadar maddenin birinci fıkrasının (10) numaralı bendinde belirtilen şartları sağlaması kaydıyla 2023 yılında internet ve benzeri alanlar üzerinden yapacağı satışları için (10) numaralı bent kapsamında esnaf muaflığından faydalanabilecektir.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, evinizde ürettiğiniz çörek otu yağını internet aracılığıyla satmak istediğinizi belirterek, söz konusu faaliyetiniz nedeniyle esnaf muaflığından yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

…

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ikamet adresinizde üretmiş olduğunuz çörek otu yağını;

- Pazar takibi yapmaksızın ve ticari, zirai, mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri kermes, festival, panayır gibi yerler haricinde satmanız ve/veya internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satmanız halinde, bentte yer alan şartların sağlanması kaydıyla 306 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında,

- Yalnızca internet veya benzeri platformlar üzerinden satmanız halinde ise, bentte yer alan şartların sağlanması kaydıyla 314 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun 9 ncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında,

esnaf muaflığından faydalanmanız mümkün bulunmaktadır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 1/9/2021 tarih ve 84098128-120.01.03[9-2020/2]-278951 sayılı Özlegesi

4.1.8.3.3. Bankalar tarafından yapılacak işlemler ve tevkifat uygulaması

(1) Bankalar tarafından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (10) numaralı bent hükmü kapsamında Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi ibraz edenlere, münhasıran internet ve benzeri elektronik ortamlarda yapılacak mal satışlarına ilişkin elde edilen hasılatın yatırılacağı ticari bir hesap açılacaktır. Birden fazla bankada veya aynı

bankanın değişik şubelerinde birden fazla ticari hesap açılması mümkün bulunmaktadır. Açılacak ticari hesaba yatırılan tüm ödemelerden tevkifat yapılacağından, açılacak hesabın münhasıran esnaf muafiyeti kapsamındaki satış bedellerin tahsili için kullanılması gerekmektedir.

(2) Bankalar, bu ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaklar ve bir aya ilişkin aktarılan tutarlar üzerinden tevkif edilen vergileri, 98 ve 119 uncu maddelerdeki esaslar çerçevesinde muhtasar beyanname ile beyan edip ödeyeceklerdir. Yapılan gelir vergisi tevkifatları, 3/1/2012 tarihli ve 28162 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 281)'nde yapılan açıklamalar çerçevesinde bankaların şubeleri veya banka genel müdürlükleri tarafından verilen muhtasar beyannameyle beyan edilip ödenebilecektir.

(3) Bu bent kapsamında esnaf muaflığından yararlanan kişilerin bir veya üzeri işçi çalıştırdığı durumlarda tevkifat oranı %2 olarak uygulanacaktır. İndirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması gerekmektedir. İndirimli tevkifat oranından faydalanmak isteyenler, faaliyetlerinde işçi çalıştırdığını, Sosyal Güvenlik Kurumundan alınan tevsik edici belgelerle birlikte ticari hesap açtıkları bankalara bildireceklerdir. Çalıştırılan işçinin, işten çıkartılması veya ayrılması durumları da ayrıca ilgili bankalara bildirilecektir. Çalışanın işten ayrıldığı yönünde bir bildirimde bulunulmadığı sürece bildirim tarihini izleyen dönemlerde de indirimli tevkifat uygulamasına devam edilecektir.

(4) İşçi çalıştırıldığını veya çalıştırılan işçinin işten ayrıldığının bankaya bildirilmesi sorumluluğu muafiyetten yararlanan kişilerdedir. Bankalar kendilerine yapılan bildirim durumuna göre vergi tevkifatı yapacaklardır. İlgili ayda on günden fazla işçi çalıştırılmadığı halde çalıştırıldığının bildirilmesi veya çalıştırılan işçinin işten ayrıldığının bildirilmemesi nedeniyle eksik yapılan tevkifatın sorumluluğu vergiden muaf esnafta olup, eksik hesaplanan vergiler muafiyetten yararlananlar adına cezalı olarak tarh edilecek ve bunlardan gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

(5) Bir takvim yılında elde edilen hasılatın Kanunda öngörülen tutarı aşması durumunda da takvim yılının sonuna kadar muafiyet devam edeceğinden, bankalarca ticari hesaba aktarılan tutarlardan tevkifat yapılmaya devam edilecektir. Dolayısıyla bankaların, bir takvim yılında elde edilen hasılatın Kanunda öngörülen tutarı aşıp aşmadığının kontrolü yönünde bir sorumlulukları bulunmamaktadır.

(6) Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında elde edilen hasılat tutarı üzerinden gelir vergisi tevkifatı bankalar tarafından yapılacağından, mezkûr bent kapsamında bulunanlardan mal alımı yapanlardan Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmakla yükümlü olanlarca, ayrıca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

(7) Satışa konu malların, tutarı ödenip tevkifat yapıldıktan sonra herhangi bir nedenle iade edilmesi halinde, söz konusu mal bedelleri üzerinden yapılan vergi tevkifat tutarı muafiyetten yararlanan kişinin yazılı başvurusu üzerine, tevkifatın yatırıldığı ve ödendiği vergi dairesi tarafından yersiz ödenen vergiler kapsamında red ve iade edilebilecektir.

4.1.8.3.4. Muafiyetten faydalananların yükümlülükleri ve belgelendirme

(1) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalananların mükellefiyet tesisi, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi yükümlülükleri olmayacaktır. Bu muafiyetten yararlananların, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

(2) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalanmak isteyenlerin, tarha yetkili vergi dairelerine başvurarak bu Tebliğin Ek-1'inde yer alan "Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi (GVK Madde 9/10 Kapsamında Olanlar İçin)" almaları gerekmektedir. Bu belgeyi alarak esnaf muaflığından faydalananların üç yılda bir tarha yetkili vergi dairelerine başvurarak durumlarını güncellemeleri gerekmektedir.

(3) Esnaf vergi muafiyeti belgesi, ilgili bölümleri doldurulduktan sonra vergi dairesince onaylanacaktır. Söz konusu belge, geçerli olduğu süre içerisinde çoğaltılmak suretiyle kullanılabilir.

(4) İnternet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden yapılan satışlarda, ürünün satışının tevsik edilmesi, güvenli bir şekilde taşınması ve alıcıya ulaşması için, onaylı esnaf vergi muafiyeti belgesi örneğinin (fotokopisinin) alt kısmında boş olarak yer alan ürün satışına ilişkin bölümün vergiden muaf esnaf tarafından doldurulması ve ürünle birlikte gönderilmesi mümkündür.

Örnek 2: 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlanan Bayan (B) evinde ürettiği çeyizlik eşyaları (masa örtüsü, perde, yatak örtüsü ve benzeri) internette satmaya başlamış ve Bayan (C)'ye 1 adet masa örtüsü ve 2 adet yatak örtüsünü kargo ile göndermiştir.

Satışa konu ettiği ürünün satışının tevsik edilmesi, güvenli bir şekilde taşınması ve alıcıya ulaşması için onaylı esnaf muafiyeti belgesinin bir örneğinin, belgenin alt kısmında boş olarak yer alan ürün satışına ilişkin bölümde yer alan, ürün cinsi kısmına masa örtüsü ve yatak örtüsü, ürün miktarı kısmına 1 ve 2 adet ile ürün bedeli kısmına da her bir ürünün toplam bedeli yazılmak suretiyle doldurularak ürünle birlikte gönderilmesi mümkün bulunmaktadır.

(5) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, mezkûr madde kapsamında faaliyette bulunanlardan yapılan mal alımlarının, tamamının gider pusulası ile belgelendirilmesi esas olmakla birlikte, münhasıran bu ödemelere ilişkin olmak üzere, gider pusulasında bulunması gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları ile de belgelendirilmesi mümkündür.

Örnek 3: 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından yararlanan Bay (D), evinde ürettiği tespih, pipo ve süs eşyası niteliğindeki bibloları, internet ortamında satışa aracılık eden bir platform aracılığıyla satmaktadır.

Hediyelik eşya alım satım faaliyeti nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan Bay (E), Bay (D)'den internet üzerinden 5.000 TL'lik ürün satın almış ve bedelini Bay (D)'nin bildirdiği banka hesabına aktarmıştır.

Bay (E) tarafından Bay (D)'den satın alınan ürünlerin, gider pusulası veya gider pusulasında bulunması gereken bilgileri ihtiva eden banka dekontuna istinaden belgelendirilmesi mümkündür.

Satın alınan ürünlerine ilişkin Bay (D)'nin banka hesabına aktarılan tutar üzerinden banka tarafından tevkifat yapılacağından, Bay (E) tarafından 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca ayrıca gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

4.1.8.3.5. Muafiyet şartlarını sağlamadığı tespit edilenler

(1) Geçerli Esnaf Vergi Muafiyet Belgesi olmadığının, Türkiye'de kurulu bankalarda ticari hesap açılmadığının, elde edilen hasılatının tamamının açılan banka hesabına yatırılmadığının veya eksik yatırıldığının, malların sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletler kullanılarak imal edildiğinin, evde imal edilen mallar dışında dışarıdan satın alınan malların satışının yapıldığının, evden değil işyerinden faaliyette bulunulduğunun, faaliyetin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapıldığının tespit edilmesi halinde, ilgili takvim yılının başından itibaren esnaf muaflığından faydalanılamayacak ve alınmayan vergiler, vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

(2) Esnaf muaflığından faydalanmaktayken mezkûr bentte öngörülen şartları ihlal ettiği tespit edilenler muafiyet hükmünden faydalanamayacağından, bunlara verilen Esnaf Vergi Muafiyet Belgesi, vergi dairesince ilgili takvim yılının başından itibaren veya belge daha sonraki bir tarihte verilmişse bu tarihten geçerli olmak üzere iptal edilir.

(3) Belirlenen hasılat limitinin aşılması durumunda ise Esnaf Vergi Muafiyet Belgesi izleyen takvim yılı başından itibaren iptal edilir.

4.1.8.4. İhtiyaç Fazlası Elektrik Enerjisinin Satışında Esnaf Muaflığı

Konuyla ilgili olarak 11.06.2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

4.1.8.4.1. Muafiyetin kapsamı ve şartları

(1) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesine eklenen bent uyarınca, 6446 sayılı Kanuna göre lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı olarak sahibi olunan veya kiralanan konutlarda kurulan tesislerde, elektrik üretimi yapan ve ihtiyaç fazlasını satan gerçek kişiler, esnaf muaflığından aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanacaktır.

a) Üretim tesisinin sahip olunan veya kiralanan konutların çatı ve/veya cephelerinde (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulanlar dâhil) kurulu olması,

b) Üretim tesisinin kurulu gücünün azami 50 kW (50 kW dâhil)[19] olması,

c) Elektriğin yalnızca bir üretim tesisinde üretilmesi,

ç) Üretilen elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasının son kaynak tedarik şirketine satılması.

(2) Elektrik enerjisi satışının devamlı olarak yapılması, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

(3) Ticari, zirai veya mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmak, anılan muafiyetten yararlanmaya engel değildir.

(4) Elektrik enerjisi üretim tesisinin, apartmanların çatı ve/veya cephelerinde kurulması halinde de birinci fıkrada belirtilen şartlar dahilinde esnaf muaflığından yararlanılacaktır.

(5) Apartman yönetimi tarafından apartmanın elektrik ihtiyacını karşılamak için kurulan elektrik üretim tesisinin mülkiyet hakkı, hisseleri oranında kat maliklerine ait olduğundan, ihtiyaç fazlası elektriğin son tedarik şirketine satışından elde edilen gelirler de vergi kanunları açısından yönetimin değil kat maliklerinin geliri olarak kabul edilmektedir. Ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla apartman yönetimi tarafından kurulan üretim tesisinde üretilen ihtiyaç fazlası enerjinin son kaynak tedarik şirketine satışında her bir malik muafiyetten ayrı ayrı faydalanacaktır.

(6) Elde edilen gelirin apartman yönetimleri tarafından tahsil edilip ortak giderlerin karşılanmasında kullanılması ve/veya kat maliklerine dağıtılması bu muafiyetten faydalanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

(7) Apartmanların işyeri olarak kullanılan bağımsız bölümlerinin bulunması halinde de apartmanın ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan üretim tesisinde üretilen ihtiyaç fazlası enerjinin son kaynak tedarik şirketine satışı, muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

(8) Sahibi olunan veya kiralanan işyerlerinde kurulan tesislerde üretilen elektriğin ihtiyaç fazlasının satışından dolayı esnaf muaflığından yararlanılamayacaktır. Ancak konutunu hem işyeri hem de mesken olarak kullananların bu kapsamda elde ettiği kazançları ise muafiyet kapsamında kabul edilecektir.

(9) Gerçek kişilerce kullanılan birden fazla konutta elektrik üretim tesisi kurulduğu durumlarda, sadece bir tesis için esnaf muaflığından faydalanılabileceğinden, hangi tesis için esnaf muaflığından faydalanılacağı, ilgili son kaynak tedarik şirketine bildirilmek suretiyle serbestçe belirlenebilecektir.

19 3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle bu bentte yer alan “25 kW” ibareleri “50 kW” şeklinde değiştirilmiştir.

4.1.8.4.2. Üretilen elektrik enerjisinin satışında vergi tevkifatı ve belgelendirme

(1) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin son fıkrasında, "Bu muaflığın, 94 üncü madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur." hükmü yer almakta olup aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi tutulacak ödemeler belirtilmiş, aynı fıkranın 13 numaralı bendinde vergiden muaf esnafa yapılan ödemeler tevkifat kapsamına alınmış olup esnaf muaflığından yararlananlara ihtiyaç fazlası elektrik bedeli olarak yapılan ödemelerde tevkifat oranı 14/5/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla %0 olarak belirlenmiştir.

(2) Esnaf muaflığından yararlananlardan elektrik enerjisi alan son kaynak tedarik şirketlerinin, ihtiyaç fazlası elektrik enerjisi alımları karşılığı yaptıkları ödemeler muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve tevkifat oranı, 14/5/2018 tarihli ve 2018/11750 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %0 olarak uygulanacaktır. Ödemenin kat maliklerince oluşturulan yönetimlere yapılması, gelir vergisi tevkifat uygulamasını değiştirmeyecektir.

(3) 6446 sayılı Kanun uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 50 kW'a kadar (50 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinde üretilen ve son kaynak tedarik şirketlerince satın alınan elektrik enerjisinin tamamının gider pusulası ile belgelendirilmesi esas olmakla birlikte, münhasıran bu ödemelere ilişkin olmak üzere, gider pusulasında bulunması gereken bilgileri (imza hariç) ihtiva eden banka dekontları ile de belgelendirilmesi mümkündür.

(4) Ana gayrimenkulün ortak enerji ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan tesislerden yapılan satışlarda, gider pusulasının, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinde yer alan yetkiye istinaden kat maliklerince oluşturulan yönetim adına düzenlenmesi uygun bulunmuştur.

Örnek 1: (A), sahibi olduğu konutunun çatısında, kurulu gücü azami 10 kW olan üretim tesisinden elde ettiği elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasını, (B) son kaynak tedarik şirketine satmaktadır. (A), bu faaliyetinden dolayı esnaf muaflığından yararlanacak olup (B) tedarik şirketi, (A)'ya enerji bedeli karşılığı olarak yapacağı ödemeler nedeniyle gider pusulası düzenleyecek ve bu ödemelere, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi uyarınca sıfır oranında tevkifat uygulayacaktır.

Örnek 2: (C) apartman yönetimi, apartmanın ortak elektrik ihtiyacının karşılanması amacıyla, apartmanın çatısında, kurulu gücü azami 10 kW olan üretim tesisinden elde ettiği elektrik enerjisinden ihtiyaç fazlasını, (D) son kaynak tedarik şirketine satmaktadır. Bu satıştan dolayı (C) apartmanındaki kat malikleri esnaf muaflığından yararlanacaktır. (D) tedarik şirketi, (C) apartman yönetimine enerji bedeli karşılığı olarak yapacağı ödemeler nedeniyle gider pusulası düzenleyecek ve bu ödemelere, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi uyarınca sıfır oranında tevkifat uygulayacaktır.

4.1.8.4.3. Muafiyetten faydalananların yükümlülükleri

(1) 193 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında esnaf muaflığından faydalananların mükellefiyet tesisi, belge düzenleme, defter tutma, beyanname verme gibi yükümlülükleri olmayacaktır. Bu muafiyetten yararlananların, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

4.2. Zirai Kazanç

GVK'nın 52'inci maddesi uyarınca zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Zirai faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade etmektedir.

Bazı nebat ve hayvan nevilerinde istihsalin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması zirai faaliyetin mahiyetini değiştirmez.

Aşım yaptırmak maksadiyle erkek damızlık beslenmesi, çiftçiye ait her türlü ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması da zirai faaliyetlerden sayılmaktadır.

Mahsullerin değerlendirilmeleri maksadiyle ve zirai istihsale müteferri olarak işlenmesi de zirai faaliyete girer. Ancak, bu ameliye, aynı teşebbüsün cüzünü teşkil eden bir işletmede vukua geliyorsa, bu ameliyenin zirai faaliyet sayılabilmesi için işletmenin sinai bir müessese ehemmiyet ve genişliğinde olmaması ve faaliyetini, cüz'ün teşkil ettiği teşebbüsün mahsullerine hasretmesi şarttır.

Satışların dükkan ve mağaza açılarak yapılması halinde, **mahsullerin dükkan ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet sahasında kalır.** Çiftçiler tarafından doğrudan doğruya zirai faaliyetleri ile ilgili alım satım işlerinin tedviri için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu mevzua munhasır kalmak şartiyle dükkan ve mağaza sayılmaz.

Yukarıda yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmelere zirai işletme, bu işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirketler dahil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar, çiftçi ve bu faaliyetler neticesinde istihsal olunan maddelere de mahsul denir.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Anonim ve limited şirketler, zirai faaliyette bulunsalar da yine çiftçi sayılmazlar ve kazançları kurum kazancıdır.

Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılmaktadır.

4.2.1. Zirai Kazançta Vergileme

GVK'nın 53'üncü maddesi hükmüne göre çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların vergilendirilmesi, temel olarak GVK'nın 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yoluyla yapılmaktadır. Ancak GVK'nın 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşanlar, bir biçerdövere veya bu mahiyette bir motorlu araca sahip olanlar, 10 yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olanlar veya kendi isteğiyle gerçek usulde vergilendirilmek isteyenler, gerçek usulde (zirai işletme hesabı esası veya bilanço esasına göre) vergilendirilirler.

Çiftçiye ait olmakla beraber, **zirai işletmeye dahil olmayan**, biçerdöver veya bu mahiyette bir motorlu araç veya 10 yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Söz konusu hükmün uygulanmasında kamyonlar biçerdöver olarak kabul edilmektedir.

Bu hükmün tatbikinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde işletme büyüklüğü toplu olarak nazara alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. GVK'nın 52 nci maddesinde yazılı tek işletmelerde işletme birden fazla ortaklıklara ait olsa bile bu ortaklıklara ait işletme büyüklüğü toplanmak suretiyle nazara alınır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır.

Kaliforniya solucanları ile organik gübre üretimi

"…solucan yetiştiriciliği faaliyetiniz neticesinde elde edilecek kazanç zirai kazanç sayılacak olup; solucan yetiştiriciliği faaliyetine ilişkin işletme büyüklüğü ölçüsü belirlenmemiş olduğundan, bu faaliyetiniz nedeniyle elde edeceğiniz kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 11 numaralı bent hükümleri dikkate alınarak, tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca tevkif suretiyle vergilendirilecek zirai kazancınız için defter tutma ve beyanname verme yükümlülüğünüz de bulunmamaktadır.

Öte yandan, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak zorunda olan çiftçiler tarafından şahsınızdan solucan veya gübre alışı yapılması halinde bu mükelleflerce tarafınıza müstahsil makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, solucanların ve üretilen organik gübrelerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde sayılanlar dışındaki kişilerce tarafınızdan satın alınması halinde, gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak olup ayrıca alım satıma ilişkin belge de düzenlenmeyecektir."

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı, 28.12.2016, 70028

GVK'nın 54'üncü maddesinde yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

Gerek şahsi işletmesi gerekse dahil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde, kendisine ait işletmenin ve ortaklıklardaki payların toplamı

bu ölçüyü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar tevkifat yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler. GVK'nın 54 üncü maddesinde yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

VUK hükümlerine göre belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayan çiftçiler, çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi ayni ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar.

Kollektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştigal etseler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakların şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. Anonim ve limited şirketler, zirai faaliyette bulunsalar da yine çiftçi sayılmazlar ve kazançları kurum kazancıdır.

Gerçek usulde vergilendirilecek çiftçilerin, zirai işletme hesabı veya bilanço esasında defter tutmaları kendi isteklerine bırakılmıştır. Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır.

Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri, gelir elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

4.2.2. İşletme Büyüklüğü Ölçüleri

Zirai kazancın gerçek usulde tesbiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler şunlardır;

A) Arazi üzerinde yapılan faaliyetlerde

1 inci grup:Hububat ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı; taban arazide 600, (900) kıraç arazide 1200 (1700) dönüm;

2 nci grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (1000) dönüm;

3 üncü grup: Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 600 (950) dönüm;

4 üncü grup: Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (400) dönüm;

5 inci grup: Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm;

6 ncı grup: Pancar ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (300) dönüm;

7 nci grup: Patates,soğan,sarmısak ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm;

8 inci grup: Çay ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 40 (150) dönüm (Mahsul verebilecek hale gelmeyenler hariç);

9 uncu grup: Tütün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm;

10 uncu grup: Sebze ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 (200) dönüm;

11 inci grup: Sera ve çiçekçilik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 (8) dönüm;

12 nci grup: Kavun ve karpuz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 (300) dönüm;

13 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250) dönüm;

14 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 (250) dönüm;

15 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 1500 (2500) ağaç;

16 ncı grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 2500 (4500) ağaç;

17 nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1250 (1500) ağaç;

18 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 1000 (2000) ağaç;

19 uncu grup: Muz ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 20 (30) dönüm;

20 nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 1000 (2000) ağaç;

21 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftali de 1000 (2000) ağaç;

22 nci grup: Diğer meyve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 1000 dönüm (Meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç); (1)

23 üncü grup: Büyükbaş hayvan sayısı 150 (150) adet (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç);

24 üncü grup: Küçükbaş hayvan sayısı 500 (750) adet (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç);

B) Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında:

1 inci grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;

a) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ kafes vb.) 500 (750) m2,

b) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 600 (900) m2,

2 nci grup:D enizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 (20) metre;

3 üncü grup: Arıcılık ziraatinde kovan sayısı 500 (500) adet;

4 üncü grup: İpek böcekçiliği ziraatinde kutu sayısı 500 (500) adet;

Cumhurbaşkanı bu ölçüleri gerekli gördüğü bölgeler için yıllık olmak kaydıyla arazi ve ürün türlerine göre beş katına kadar artırmaya veya kanuni hadden az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazete'de yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.

Yukarıda (A) bendinde zikredilen meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı ile (B) bendinde işletme büyüklüğü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsü Tarım, Orman ve Maliye Bakanlıklarınca müştereken tespit olunur.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden; 10 dönüm tarla üzerinde avokado üretimi gerçekleştireceğiniz, söz konusu tarla üzerinde yaklaşık 350-400 adet ağaç olabileceği, 400 adet ağaçtan ortalama 700 adet meyve alındığında 280.000 adet meyve elde edilebileceği ve meyvelerin 6-TL'den satılması durumunda 1.680.000-TL'lik bir hasılat oluşacağı belirtilerek, elde edeceğiniz kazancın ciro bazında mı yoksa ağaç sayısı üzerinden mi vergilendirileceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

…

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; avakado üretiminizin Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinde belirlenen işletme büyüklüğü ölçüsünü (diğer meyve ve ürün ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 100 dönüm) aşmaması durumununda, hasılatınız üzerinden aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendine göre tevkifat yapılmak suretiyle, Kanunda belirtilen işletme büyüklüğü ölçüsünün aşılması veya işletme büyüklüğü aşılmadığı halde vergi dairesinden yazılı istemde bulunulması halinde (izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren), zirai kazancınızın gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/2/2021 tarih ve 49327596-120.02[GVK. ÖZ.2020.126]-22143 sayılı Özelgesi

4.2.3. Zirai Kazancın Tespiti

4.2.3.1. Zirai İşletme Hesabına Göre Zirai Kazancın Tespiti

Bu esasa göre zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır. Ancak zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde hesap dönemi başındaki zirai mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri ise hasılata eklenmelidir.

İşletme hesabı esasında "Çiftçi İşletme Defteri" tutulur ve bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına da hasılat kaydedilir.

Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat, aşağıda yazılı unsurlardan oluşur:

- Evvelki yıllardan devredilenler de dahil olmak üzere istihsal olunan, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai mahsullerin satış bedelleri (Primler, risturnlar ve benzerleri dahil),
- Ziraat makina ve aletlerinin başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde çalıştırılması karşılığında alınan bedeller (Para yerine herhangi bir tüketim maddesi veya üretim vasıtası alınması halinde alınan madde veya vasıtaların emsal bedeli hasılat sayılır.),
- Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri (Zirai faaliyette kullanılmak üzere, satın alınan gübre, yem, ilaç gibi bazı maddelerin kullanılmasından vazgeçilmesi veya ihtiyaç fazlası olması gibi nedenlerle satışı yapılanların satış bedelleri hasılat yazılır.),
- Mahsullerin elde edilmesinden önce veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları,
- Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nın 328'inci maddesine göre hesaplanan hasılat (sabit kıymet satış kârı),

Ayrıca, zirai mahsullerin, üretim vasıtaları ile zat, aile veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen mahsul ile işletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan mahsullerin emsal bedelleri hasılat sayılırlar. Emsal bedel ise zirai kazanç ölçülerinin tespit edildiği kararnamelerde yer alan ortalama satış fiyatlarıdır.

Ödenen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden **Zirai İşletme Hesabı Esasında İndirilecek Giderler** GVK'nın 57'inci maddesinde aşağıdaki gibi sayılmıştır.

– İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler,

– Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri,

– İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler,

– İşçilerin iaşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;

– Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri,

– Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar,

– Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler

– Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler,

– İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri,

– İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen ayni vergi, resim ve harçlar,

– İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektiği süreyle orantılı olmak üzere),

– İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri,

– Genel mahiyetteki sair giderler,

– İşletme ile ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,

– Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde VUK'nın 328. maddesine göre hesaplanan zararlar,

– İşletmeye dahil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

İşletmede üretilip de tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai ürünlerin emsal bedelleri masraf yazılır. Bunların bir kalemde yılsonunda gider yazılması uygun olacaktır. Anılan tutarlar ayrıca GVK'nın 56'ncı maddesinin son fıkrası uyarınca hasılat yazılmaktadır.

Yıl içinde işletme büyüklüğü ölçüsünün aşılması veya diğer genel şartların ihlal edilmesi nedeniyle gerçek usule geçen çiftçilerin önceki dönemden devreden ürünleri VUK'nın 45'inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre değerlendirilerek gider yazılır.

GVK'nın 58'inci maddesinde Kanunun 41'inci maddesinde yazılı giderlerin **hasılattan indirilemeyeceği** hükme bağlanmıştır (Anılan giderler için "ticari kazançta indirilemeyecek giderler" bölümüne bakınız.). Ancak ticari kazançtan farklı olarak işletmede üretilen mahsullerden teşebbüs sahibinin, eşinin ve velayeti altındaki çocuklarının tükettikleri kısımların emsal bedellerinin gider kaydını kabul ederek bir istisna tanınmıştır. Tüketilen bu mahsuller emsal bedeli ile hasılat yazılmazlar. Tüketilen mahsuller şahsi tüketim ölçülerini aşmayan makul miktarlarda olmalıdır.

Kendi zirai faaliyetiyle ilgili olan ve 1/2 hissesine sahip olduğu biçerdöveri kiraya vermesinin zirai faaliyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden gerçek usulde zirai gelir vergisi mükellefiyeti tesisine ilişkin işlemin iptali gerekir."

DANIŞTAY 4. DAİRE E.2003/1255, K. 2004/180.

4.2.3.2. Bilanço Esasına Göre Zirai Kazancın Tespiti

Bilanço esasında zirai kazancın tespiti; ticari kazançta olduğu gibi, işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerlerinin kıyaslanması yoluyla yapılacaktır.

Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde GVK'nın 56, 57 ve 58'inci maddelerinde yer alan (hasılat sayılan unsurlar, indirilecek giderler ve indirilmeyecek giderler) hükümler göz önünde tutularak, ticari kazancın bu hususstaki hükümleri uygulanacaktır.

Bilanço esasında defter tutmak için kanunla belirlenmiş bir sınır bulunmamaktadır.

GVK'nın 59'uncu maddesi hükmüne göre, çiftçilerin, bilanço esasında defter tutmak istediklerini yazı ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir.

Yazı ile yapılacak talep, müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade edecektir. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. Zirai kazançlar açısından, çiftçilerin yatırım indiriminden yararlanabilmeleri için, bilanço esasına göre defter tutmaları zorunludur.

4.2.3.3. Zirai Kazançlarda Stopaj Uygulaması

Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerden ürün satın alanlar bu alımlarını müstahsil makbuzu ile kanıtlamak ve makbuz bedeli üzerinden de Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 11 numaralı bendi maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Buna hükme göre; çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemeler;

1-Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda **%1**,
- Ticaret borsalarında tescil ettirilmeden satılanlar için **%2**,

2- Diğer zirai mahsuller için ise,

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için **%2**,
- Borsa dışı yapılan işlemlerde ise **%4**,

3- Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,

- Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması vb. hizmetler için **%2**,
- Diğer hizmetler için **%4**,

4- (7338 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle kaldırılan bent; Yürürlük: 26.10.2021)[20]

oranında vergi kesintisine konu olmaktadır.

20 (Değişmeden önceki şekli) (4697 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen bent. Yürürlük; 10.07.2001) Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için, (**2009/14592 sayılı B.K.K. ile %0**. Yürürlük; 3.2.2009)

Mahsuben tahsil edilmek üzere çiftçiye verilen tohum ve gübre bedellerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı / **Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı; 09.02.2018, 5400**.

"…kurumunuzca satın alınarak çiftçilere dağıtılan gübre ve tohum bedelleri, daha sonra tarafınıza yapılacak olan mal teslimlerinde yapacağınız ödemelerin avansı mahiyetinde olduğu göz önünde bulundurulduğunda, söz konusu avans tutarları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, kurumunuzca, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilere ürün bedellerinin ödenmesi sırasında müstahsil makbuzu düzenlenmesi ve ürün bedellerinin toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılarak, daha önce avans bedelleri üzerinden kesilen vergilerin toplam gelir vergisi tevkifatı tutarından mahsup edilebileceği tabiidir."

4.2.4. Zirai Kazanç İstisnaları (Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası)

4.2.4.1.Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

GVK mükerrer 20. Madde uyarınca; 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 Türk lirasına kadar olan kısmı, belirli şartların sağlanması koşuluyla gelir vergisinden müstesnadır.

Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara Rehberin 4.1.7.8. bölümünde yer verildiğinden ayrıca burada değinilmeyecektir.

4.2.4.2. Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası

7338 sayılı Kanunun 3 ncü maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 20/C maddesi ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Düzenleme 26.10.2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Yapılan bu düzenlemeye paralel olarak çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri üzerinden 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendinin (d) alt bendi uyarınca yapılması öngörülen gelir vergisi tevkifatına ilişkin düzenleme de 7338 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 26.10.2021 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Ayrıca 7338 sayılı Kanunun 11 inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 92 nci madde uyarınca; 26.10.2021 tarihinden önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, çiftçilerin düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca, tahsil tarihinden itibaren aynı Kanunun 112 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası hükmüne göre hesaplanacak faizi ile birlikte red ve iade edilecektir.

Geçici 92 nci madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak daha önce verilmiş ve kanun yolu tüketilmemiş kararlar uyarınca, taraflara tebliğ edilip edilmediğine bakılmaksızın işlem yapılmayacak, idarece de açılmış davalar sürdürülmeyecek, faiz, yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyecek, hükmedilmişse ödenmeyecektir. Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunanların iade talepleriyle ilgili olarak söz konusu madde hükmü uygulanmayacaktır.

Söz konusu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış olup; uygulamanın usul ve esasları hakkındaki açıklamalara 316 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

4.2.4.2.1. İade talebi ve ibraz edilecek belgeler

(1) 193 sayılı Kanunun geçici 92 nci maddesinin yürürlüğe girdiği 26/10/2021 tarihinden önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden kesilen gelir vergisi, başvuru sahiplerinin veya vekillerinin düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde vergi dairesine (bağlı vergi dairesi statüsündeki malmüdürlükleri dâhil) başvurmaları üzerine red ve iade edilecektir.

(2) İade işleminin yapılabilmesi için Tebliğ Ek-1'de yer alan dilekçe örneğinin eksiksiz şekilde doldurularak başvuruda bulunulması gerekmektedir.

(3) Başvuruda bulunulabilecek vergi dairesi başvuru sahipleri tarafından serbestçe seçilebilecektir.

(4) Kendisine destek ödemesinde bulunulan hak sahiplerinin mirasçıları tarafından iade talebinde bulunulması halinde, Ek-1'de yer alan dilekçe örneğinin eksiksiz olarak doldurulması ve dilekçe ekine "mirasçılık belgesi" ile "veraset ve intikal vergisi ilişik kesme belgesi"nin eklenmesi şartıyla mirasçılar, hisseleri oranında bu madde hükümlerinden yararlanabileceklerdir.

(5) Madde kapsamında başvuruda bulunabilecekler, dilekçelerini İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda verebilecekleri gibi elden veya posta yoluyla da ilgili vergi dairesine verebileceklerdir. Ancak hak sahiplerinin mirasçıları ya da vekilleri tarafından yapılan başvurular ile bu kapsamda açılmış davalardan feragat etmek suretiyle yapılan başvurulara ilişkin dilekçelerin, elden veya posta yoluyla ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

4.2.4.2.2. İade uygulaması ve düzeltme taleplerine ilişkin yapılacak işlemler

(1) 193 sayılı Kanunun geçici 92 nci maddesinin yürürlüğe girdiği 26/10/2021 tarihinden önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden kesilen gelir vergisinin iade işlemleri illerde; vergi dairesi başkanlıkları ya da defterdarlıkların yetkili kılacakları vergi dairesi/vergi dairelerince yerine getirilecektir.

(2) İadeyi yapacak vergi dairesi tarafından iade işlemine konu vergi kesintilerinin bulunup bulunmadığı ile destek ödemesi üzerinden adına tevkifat yapılan başvuru sahibinin adı so-

yadı ve T.C. kimlik numarası bilgileri GİBİNTRANET/Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) ekranından kontrol edilecektir.

(3) İade talep dilekçesinde yer alan bilgiler ile YBS üzerinden temin edilen bilgilerin uyumlu olması durumunda başvuru sahiplerinden başka bilgi veya belge istenilmeyecek ve mükelleflerin iade talepleri yerine getirilecektir.

(4) İadeye ilişkin bilgilerin YBS ekranından tespit edilememesi veya bilgilerde uyumsuzluk bulunması halinde;

a) Kesinti yapılıp yapılmadığı araştırılacak ve kesinti yapıldığı halde ilgili vergi dairesine beyan edilmediğinin tespit edilmesi durumunda, destek ödemesinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları tarafından, destek ödemesinin yapıldığı dönem, ödemenin gayrisafi tutarı ve yapılan tevkifata ilişkin bilgileri ihtiva eden ilgili muhtasar beyanname için düzeltme beyannamesi verilmesini müteakip iade işlemleri gerçekleştirilecektir.

b) 193 sayılı Kanunun 100 üncü maddesi kapsamında tarımsal destek ödemeleri üzerinden yapılan vergi kesintilerinin muhtasar beyanname ile beyan edilmemesi durumunda ise kesintiyi yapan kamu kurum ve kuruluşlarının destek ödemesinin yapıldığı dönem, ödemenin gayrisafi tutarı ve yapılan tevkifata ilişkin bilgileri ilgili vergi dairesine göndermelerini müteakip iade işlemleri gerçekleştirilebilecektir.

(5) Kamu kurum ve kuruluşları; iade işleminin yapılabilmesi için başvuru sahipleri, vekilleri veya ilgili vergi dairesince istenilen bilgi ve belgeleri ivedi bir şekilde temin ve ibraz etmekle yükümlüdürler.

(6) 193 sayılı Kanunun geçici 92 nci maddesi hükmünden yararlanılabilmesi için birinci fıkra kapsamındaki ödemeler üzerinden kesilen vergilerin ödenmiş olması şartı aranmaz.

(7) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan başvurular üzerine red ve iade yapılması söz konusu değildir. 1/1/2016 tarihinden önceki dönemler zamanaşımına uğradığından, bu dönemlere ilişkin yapılan başvurulara istinaden red ve iade işlemleri yapılmayacaktır.

(8) Düzeltme talepleri üzerine red ve iade işlemlerinin yapılabilmesi için bu iade işlemlerine ilişkin dava açılmaması şarttır. Vergi dairesince iade işlemi yapıldıktan sonra her ne sebeple olursa olsun bu iade işleminden dolayı dava açılması halinde, yapılmış olan iade haksız iade kapsamında değerlendirilecek ve iade edilen tutarlar ceza ve faiz uygulanmak suretiyle geri alınacaktır.

(9) 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 23 üncü maddesi ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 88 inci maddesi hükümleri dikkate alınarak mükelleflerin iade işlemleri gerçekleştirilecektir.

4.2.4.2.3. Dava aşamasında bulunan iade talepleri

(1) 213 sayılı Kanunda düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarımsal destek ödemeleri üzerinden kesilen gelir vergisinin iadesine yönelik düzeltme başvurusunda bulunmuş ve düzeltme talebi kabul edilmediği için dava açmış olan başvuru sahiplerinin, mahkemelerde ihtilafı devam eden (henüz kesinleşmeyen) davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneklerini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneklerini başvuru sahiplerinin başvuruda bulunacakları vergi dairelerine ibraz etmeleri kaydıyla gerekli red ve iade işlemleri yapılacaktır.

(2) Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak idare veya davacı lehine ya da aleyhine yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyecektir.

(3) 213 sayılı Kanunda düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılmış olan düzeltme başvurularının reddi üzerine dava açmış ve mahkemelerde ihtilafı devam eden başvuru sahiplerine, davalarından feragat edip etmediklerine bakılmaksızın red ve iade yapılması mümkün olmayıp, mahkemelerce verilen kararlara göre işlem tesis edilecektir.

(4) Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak kesinleşen yargı kararına göre işlem tesis edilmesi gerekmekte olup, verilen kararlar aleyhine olan başvuru sahiplerinin yeniden düzeltme başvurusunda bulunmak suretiyle madde ile getirilen düzenlemeden faydalanması mümkün değildir.

4.2.4.2.4. İade kapsamındaki ödemeler

(1) Düzenleme kapsamında yapılacak iadeler, 1/1/2016 tarihi ve sonrasında kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılmış bulunan tarımsal destek ödemelerinden kesilen gelir vergisiyle sınırlı bulunmaktadır.

(2) 193 sayılı Kanunun geçici 92 nci maddesinde belirtilen “kamu kurum ve kuruluşları” ifadesinden; 10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli cetvellerde sayılan kamu kurum ve kuruluşları ile bu Kanunda tanımlanan mahalli idarelerin anlaşılması gerekmektedir.

(3) 1/1/2016 tarihinden önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılmış bulunan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif suretiyle ödenmiş bulunan gelir vergileri yönünden ise geçici madde hükmünden faydalanılması mümkün değildir.

4.3. Ücret

Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen (konut, araç sağlanması vb.) menfaatlerdir. Gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde etmiş oldukları ücret gelirleri gelir vergisine tabidir. Ücret, bedensel ya da zihinsel bir emek karşı-

lığında işverenden elde edilen hâsılayı ifade eder. Bu hasılat para şeklinde olabileceği gibi ayni veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde de olabilir.

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 ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmez.

4.3.1. Ücret Olarak Vergilendirilecek Diğer Ödemeler

Ücretin unsurlarının var olup olmadığına bakılmaksızın aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılmaktadır.

1. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen ve en yüksek Devlet memuruna yapılan en yüksek ödeme tutarını aşan emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları.
2. Daha önce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler.
3. TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimî veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzer diğer kişilere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
4. Yönetim ve Denetim Kurulları başkanı ve üyeleriyle, tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar *(7103 sayılı Kanun ile 27.03.2018 tarihinden geçerli olmak üzere 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bend)*

İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olup; yukarıda yazılı ödemeleri yapanlar GVK'da yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren hükmündedir.

Öte yandan 7162 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen ve 30/1/2019 tarihi itibariyle yürürlüğe giren geçici 89'uncu madde uyarınca; 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler

ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilecektir.

Madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyecektir.

Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak ise bu madde hükmü uygulanmayacaktır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

7103 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde 27.03.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile hizmet erbabına hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar ile iş kaybı, iş sonu ve iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımların ücret olduğu açıklığa kavuşturulmuş; Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 89'uncu madde ile de 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatları, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisinin, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilmesine yönelik düzenleme yapılmıştır.

Kanun gerekçesinde karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi kapsamında yapılsa dahi ek tazminat niteliğinde olmayan ihbar tazminatı, normal ücret, yıllık izin ücreti, geçmiş veya mevcut dönemdeki çalışmalar karşılığı yapılan hizmet primi ve ikramiye ödemeleri ile ücret kapsamında olan benzeri ödemelerden kesilen gelir vergisinin iadesinin mümkün olmadığı açıklamaları yer almaktadır.

Konuyla ilgili açıklamalara 306 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer verilmiştir.

4.3.2. 27/3/2018 Tarihinden Önce Karşılıklı Sonlandırma Sözleşmesi veya İkale Sözleşmesi Kapsamında Ödenen Ek Tazminatlar Üzerinden Kesilen Gelir Vergisinin İadesi

4.3.2.1. İade talebi ve ibraz edilecek belgeler

İade işleminin yapılabilmesi için yeni başvurularda 306 Seri No'lu Gelir Vergisi Tebliği Ek-1'de yer alan iade talebi dilekçe örneği ile birlikte, kesintiyi yapmakla sorumlu olan işverenden temin edilen, ikale sözleşmesi örneği, söz konusu sözleşmeye istinaden yapılan ödemelere ilişkin kesinti tutarlarını gösterir belge (ücret bordrosu vb.) ve ilgili vergi dairesince gerekli görülen diğer belge ve bilgilerin ibrazı zorunludur. Maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki başvurular için de varsa eksik belgelerin tamamlanması gerekmektedir. Söz konusu hizmet

erbabının iade talebine konu ödemenin işten ayrılma karşılığı yapılan ek ödeme niteliğinde olduğunu kesin olarak ispatlayan diğer belgeleri de ibraz etmeleri gerekmektedir.

Madde kapsamında başvuruda bulunabilecek hizmet erbabı dilekçelerini, elden veya posta yoluyla ilgili vergi dairesine verebileceği gibi İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden elektronik ortamda da verebilecektir.

İşverenler, iade işleminin yapılabilmesi için, hizmet erbabı, vekilleri veya ilgili vergi dairesince istenilen bilgi ve belgeleri, ivedi bir şekilde temin ve ibraz etmekle yükümlüdürler.

4.3.2.2. İade uygulaması ve düzeltme taleplerine ilişkin yapılacak işlemler

27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları, bonus ödemesi, hizmet ödülü, prim ve ek ödeme gibi çeşitli adlar altında ödenen ek tazminatlar üzerinden kesilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları üzerine red ve iade edilecektir.

Tarha yetkili vergi dairesi, işverenin muhtasar beyanname yönünden mükellefi olduğu vergi dairesi olup, şubeleri nedeniyle ayrı vergi dairelerinin mükellefi olan işyerlerinde, ilgili şubenin mükellefi olduğu yer vergi dairesidir.

Madde hükmünden yararlanılabilmesi için birinci fıkra kapsamındaki ödemelerin 27/3/2018 tarihinden önce yapılmış olması gerekmektedir. Ayrıca söz konusu ödemeler üzerinden kesilen vergilerin vergi dairesine ödenmiş olması gerektiği tabiidir.

213 sayılı Kanunda düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılan başvurular üzerine red ve iade yapılması söz konusu değildir. Yeni başvurularda güncellenmiş haliyle 2021 yılı başvurularında 1/1/2016 tarihinden önceki dönemler, 2022 yılı başvurularında ise 1/1/2017 tarihinden önceki dönemler zamanaşımına uğramış durumdadır. Ayrıca VUK md.126 hükmü kapsamında düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde yapılmış olması şartıyla, maddenin yürürlüğe girdiği 30/1/2019 tarihinden önce yapılan ve düzeltme veya şikâyet aşamasında bulunan düzeltme talepleri üzerine de gerekli red ve iade işlemleri yapılacaktır.

Düzeltme talepleri üzerine red ve iade işlemlerinin yapılabilmesi için bu iade işlemlerine ilişkin dava açılmaması şarttır. Vergi dairesince iade işlemi yapıldıktan sonra her ne sebeple olursa olsun bu iade işleminden dolayı dava açılması halinde, yapılmış olan iade haksız iade kapsamında değerlendirilecek ve iade edilen tutarlar ceza ve faiz uygulanmak suretiyle geri alınacaktır.

4.3.2.3. Dava aşamasında bulunan iade talepleri

213 sayılı Kanunda düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde düzeltme başvurusunda bulunmuş ve düzeltme talebi kabul edilmediği için dava açmış olan hizmet erbabının, mahkemelerde ihtilafı devam eden (henüz kesinleşmeyen) davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu

belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın reddine dair vereceği karar örneğini, tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri kaydıyla gerekli red ve iade işlemleri yapılacaktır.

Bu madde hükümlerinden yararlanmak üzere vazgeçilen davalarla ilgili olarak idare veya davacı lehine ya da aleyhine yargılama giderleri ve vekâlet ücretine hükmedilmeyecektir.

213 sayılı Kanunda düzenlenen düzeltme zamanaşımı süresi dolduktan sonra yapılmış olan düzeltme başvurularının reddi üzerine dava açmış ve mahkemelerde ihtilafı devam eden hizmet erbabına, davalarından feragat edip etmediklerine bakılmaksızın red ve iade yapılması mümkün olmayıp, mahkemelerce verilen kararlara göre işlem tesis edilecektir.

Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak kesinleşen yargı kararına göre işlem tesis edilmesi gerekmekte olup, verilen kararlar aleyhine olan hizmet erbabının, yeniden düzeltme başvurusunda bulunmak suretiyle madde ile getirilen düzenlemeden faydalanması mümkün değildir.

Davasından feragat etmek suretiyle iade talebinde bulunan hizmet erbabınca, bu Tebliğin 11 inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen belgelerden daha önce ibraz edilmemiş olanların da tamamlanması gerekmektedir.

4.3.2.4. İade kapsamındaki ödemeler

Düzenleme kapsamında yapılacak iadeler, 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları, bonus ödemesi, hizmet ödülü, ek ödeme gibi çeşitli adlar altında yapılan ve ek tazminat niteliğinde olan ödemelerden kesilen gelir vergisiyle sınırlı bulunmaktadır.

(2) Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde, işten ayrılma nedeniyle verildiği açık olan ek tazminat niteliğindeki ödemelerin ücret bordrosunda değişik adlarla (prim, iyi niyet ödemesi, teşekkür ödemesi, bonus, paket ödemesi, Ek-1, Ek-2 vb.) görünmesi, bu ödemeler üzerinden kesilen vergilerin iadesine engel teşkil etmeyecektir.

(3) Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde ayrı ayrı görünmekle birlikte, kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, prim, ek ödeme ve izin ücreti gibi ödemelerin, ücret bordrosunda (ikale tazminatı, ek ödeme, ek tazminat ve paket ödemesi gibi adlarla) toplu bir halde gösterildiği durumlarda ise, toplam ödeme içerisindeki ek tazminat ödemesinin belirlenmesi ve bu tutara isabet eden verginin iadesinin sağlanması gerekmektedir.

(4) Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesinde yer verilen veya bu sözleşmeler kapsamında yapılan ödemelerin dahil edildiği ilgili ayın ücret bordrosunda yer alan ve ek tazminat niteliğinde olmayan ihbar tazminatı, normal ücret, mesai ücreti, resmi tatil ücreti, yıllık izin ücreti, yol ücreti, yemek ücreti, sigorta ödemeleri, sosyal yardımlar, geçmiş veya mevcut dönemdeki çalışmalar karşılığı yapılan hizmet primi ve ikramiye ödemeleri ile ücret kapsamında olan benzeri ödemelerden kesilen gelir vergisinin iade edilmesi söz konusu değildir.

4.3.2.5. 27/3/2018 tarihinden sonra yapılan ödemeler

27/3/2018 tarihinden (bu tarih dahil) sonra düzenlenen sözleşmeler ile bu tarihten önce düzenlenmiş olmakla birlikte öngörülen ek tazminat ödemesinin 27/3/2018 tarihinden (bu tarih dahil) sonra yapıldığı durumlarda, geçici madde hükmünden faydalanılması mümkün değildir.

Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 303)'nde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, 27/3/2018 tarihinden sonra hizmet erbabına ödenen kıdem tazminatı ve ikale sözleşmesine istinaden yapılan ek tazminat ödemesi toplamının, hizmet erbabının çalıştığı süre dikkate alınarak hesaplanan en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesini aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi ve bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmekte olup, istisna limitini aşan ek tazminat ödemelerinin ise ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, 27/3/2018 tarihinden sonra hizmet erbabına ödenen ve istisna limitini aşan ek tazminat ödenmelerinden kesilen vergilerin iadesi mümkün değildir.

4.3.3. Ücret İstisnaları

Ücret gelirleri, GVK'nın 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29 uncu maddeleriyle kısmen veya tamamen istisna edilmiş olup, istisna uygulamasında ücret geliri elde eden kişilerin durumu da etkili olmaktadır.

Ücret istisnasına ilişkin GVK'da yer verilen hükümler aşağıdaki gibidir.

4.3.3.1. GVK'nın 23'üncü maddesinde Yer Alan Ücret İstisnaları

Aşağıda yazılı ücretler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;

2. Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;

3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;

4. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

5. Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;

6. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);

7. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinden çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;

8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin (1 Aralık 2022 tarihinden itibaren) 51 Türk lirasını *(323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılında uygulanmak üzere belirlenen tutar 110 TL)* aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)[21];

9. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m^2'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 $m^{2'}$yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (Ek parantez içi hüküm:5/12/2019-7194/11 md., yürürlük 1.1.2020) (İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 25,50[22] Türk lirasını *(317 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 yılında uygulanmak üzere belirlenen tutar 17 TL'dir, 2023 için 56 TL)*aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.);

11. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);[23]

Yapılacak ödemelere uygulanacak istisna tutarının hesabında, en yüksek Devlet memuruna 30 yıl dikkate alınarak yapılan en yüksek ödeme tutarı dikkate alınacaktır. Katılımcının 30

21 3/11/2022 tarihli ve 7420 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle bu bentte yer alan parantez içi hüküm "işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir." şeklinde değiştirilmiştir.

22 8/7/2022 tarihli ve 31890 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü Maddesinde Yer Alan Tutarlarla İlgili Kararın Yürürlüğe Konulması Hakkında Karar (Karar Sayısı: 5799) ile 1/7/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere getirilen miktar

23 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle, bu bentte yer alan "ödenen en yüksek ödeme tutarından" ibaresi 01.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan" şeklinde değiştirilmiştir.

yıldan daha fazla süre ile prim yatırmış olması halinde fiilen prim yatırılan süreye bağlı olarak yapılan ödeme tutarı istisnanın hesaplanmasında esas alınacaktır.

12. 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri.

13. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları;

14. a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

14. b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

i) 20.8.2003 tarihli ve 25205 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin 8'inci maddesinde, bölgesel yönetim merkezi faaliyetleri; yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak; yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması, planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, AR-GE, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar hizmetleri, araştırma ve analiz, çalışanların eğitimi gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmeti sağlanması olarak açıklanmıştır.

ii) Bölgesel yönetim merkezlerine istisna hükmünün uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların mevcut olması gerekmektedir:

a) İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de kanuni ve iş merkezinin bulunmaması (Türkiye'de kanuni ve iş merkezi bulunmayan kurumların ise tam mükellef oldukları Devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.).

b) Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı (ücretli) ve yapılan ödemenin ücret olması.

c) Dar mükellef kurumun ücret ödemesi yaptığı hizmet erbabının Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde faaliyet izni kapsamında istihdam edilmesi.

d) Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması.

e) Ücretlerin döviz olarak ödenmesi.

15. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl millî müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)

16. 7103 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK'nın 23. maddesine eklenen ve 27.03.2018 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 16 numaralı bend uyarınca; işverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)

Söz konusu düzenleme ile işverenlerce kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ile işverenler tarafından söz konusu hizmetin işyerinde verilmemesi durumunda kadın hizmet erbabına aylık olarak, asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini geçmemek üzere sağlanan kreş ve gündüz bakımevi yardımları ücret istisnası kapsamına alınmıştır. Ödemenin çalışanlara nakden yapılmadan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan yapılması gerekmekte olup, hizmet bedelinin belirlenen tutarı aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir. Ayrıca, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi yardımı gibi adlar altında nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan diğer menfaatler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan, 30/4/2018 tarihli ve 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu bent kapsamında yararlanılacak istisna tutarının hesabında dikkate alınacak oran %50 olarak tespit edilmiştir.

17. 7161 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK'nın 23. maddesine eklenen ve **01.02.2019** tarihinden geçerli olmak üzere 18.01.2019 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 17 numaralı bend uyarınca; kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.).

Yapılan düzenleme uyarınca; kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i gelir vergisinden istisna edilmiştir.

18. Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.).

(7349 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen yukarıdaki (18) numaralı bent ile **1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere**, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.)

19. 7420 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK'nın 23. maddesine eklenen ve **01.12.2022** tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren 19 numaralı bend uyarınca; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri.

4.3.3.1.1. İşverenlerce Hizmet Erbabına Verilen Yemek Bedeline İlişkin İstisna

193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 7420 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 1.12.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilen (8) numaralı bendi aşağıdaki şekildedir.

"8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir.)"

Söz konusu istisna tutarı 323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2023 yılı için ise 110 TL olarak belirlenmiştir.

7420 sayılı Kanun ile GVK'nın 23/8 maddesinde yapılan ve 1.12.2022 tarihi itibariyle yürürlüğe giren İşverenlerce Hizmet Erbabına Verilen Yemek Bedeline İlişkin İstisna düzenlemesine ilişkin açıklamalara 30.12.2022 tarih ve 32059 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde istisna uygulaması

Hizmet erbabına nakit ödeme yapılmaksızın yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerde;

a) İşverenlerce, hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,

b) İşverenlerce, hazır yemek hizmeti veren mükelleflerden satın alınan yemeğin, işyerinde veya müştemilatında hizmet erbabına verilmesi durumunda sağlanan menfaatler herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın,

c) İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyip yemek hizmeti veren işletmelerde bu hizmetin sağlandığı durumlarda, bu işletmelere yapılan ödemelerin her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmayan kısmı,

ç) İşverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmediği ve yemek hizmetinin, yemek kartı ve/veya yemek çeki hizmeti veren işletmelerin yemek kartlarına yükleme yapılmak veya yemek çeki satın alınmak suretiyle verildiği durumlarda, her bir çalışan için çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmayan kısmı,

gelir vergisinden istisna olup bu istisnaların uygulamasına yönelik açıklamalar 26/7/1995 tarihli ve 22355 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No:186)'nde yapılmıştır.

İşverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinde istisna

7420 sayılı Kanunla, 1/12/2022 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinin parantez içi hükmünde yapılan değişiklikle, işverenler tarafından hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda, yemek bedelinin nakit olarak verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.

Hizmet erbabına nakit olarak ödenen yemek bedelinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

a) İşverenler tarafından işyerinde veya müştemilatında yemek verilmemesi,

b) Günlük yemek bedelinin 51 Türk lirasını aşmaması,

c) Fiilen çalışılan günlere ilişkin olması,

gerekmektedir.

Nakit olarak yapılan yemek bedeli ödemelerinin, 18/11/2008 tarihli ve 27058 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Ücret, Prim, İkramiye ve Bu Nitelikteki Her Türlü İstihkakın Bankalar Aracılığıyla Ödenmesine Dair Yönetmelikte belirlenen ödeme usulüne göre yapılması gerekmektedir.

Örnek 1: İşveren (A), 1/12/2022 tarihinden itibaren yemek bedeli ödemelerini hizmet erbabının banka hesaplarına yatırmaktadır. İşveren (A), her bir hizmet erbabına bir günlük yemek bedeli olarak 51 TL ödemektedir.

İşveren (A), hizmet erbabı (B)'ye Aralık ayında 22 gün çalışması karşılığında yemek bedeli olarak (51 TL x 22 gün=) 1.122 TL ödemiştir.

Buna göre hizmet erbabına, fiilen çalıştığı günlere ilişkin yapılan ve bir günlük tutarı 51 TL'yi aşmayan yemek bedeli ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, işveren (A) tarafından hizmet erbabı (B)'ye yapılan 1.122 TL'lik yemek bedeli ödemesinin tamamı gelir vergisinden istisna edilecektir.

Hizmet erbabına yapılan ve günlük tutarı 51 TL'yi aşan yemek bedeli ödemelerinin, bu tutarı aşan kısmı istisna kapsamında değildir.

Örnek 2: İşveren (C), 1/12/2022 tarihinden itibaren yemek bedeli ödemelerini hizmet erbabının banka hesaplarına yatırmaktadır. İşveren (C), her bir hizmet erbabı için çalışılan gün sayısını da dikkate alarak bir günlük yemek bedeli olarak 100 TL ödemektedir.

İşveren (C), Aralık ayında 26 gün çalışan hizmet erbabı (Ç)'ye yemek bedeli olarak (100 TL x 26 gün=) 2.600 TL ödemiştir.

Buna göre, hizmet erbabının fiilen çalıştığı günlere ilişkin bir günlük tutarı 51 TL'yi aşmayan yemek bedeli ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, işveren (C) tarafından hizmet erbabı (Ç)'ye yapılan yemek bedeli ödemesinin (51 TL x 26 gün=) 1.326 TL'si gelir vergisinden istisna edilecek, kalan (2.600 TL - 1.326 TL=) 1.274 TL ise vergiye tabi olacaktır.

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 238 inci maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce hizmet erbabına nakit olarak verilen yemek bedelinin tamamının, istisna kapsamında olup olmadığına bakılmaksızın ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir. İstisna kapsamındaki yemek bedeli ödemelerinin vergi matrahına dahil edilmeyeceği tabiidir.

İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

4.3.3.1.2. İşverenlerce Hizmet Erbabının İşyerine Gidip Gelmesi İçin Sağlanan Menfaatlere İlişkin İstisna

193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendi hükmüne istinaden, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla vasıta temini veya hizmet satın alınması suretiyle işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri nedeniyle hizmet erbabına sağlanan menfaatlere uygulanan gelir vergisi istisnasının usul ve esaslarına 27.5.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 311 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nde yer verilmiştir.

7194 sayılı Kanunla, 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendine eklenen parantez içi hükümle, işverenler tarafından hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerine yönelik taşıma hizmeti verilmediği durumlarda, hizmet erbabına verilen toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları için yapılan ödemeler nedeniyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamına alınmıştır.

Hizmet erbabının toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini suretiyle sağlanan menfaatlere ilişkin istisnadan faydalanılabilmesi için;

a) İşveren tarafından, hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla ulaşım vasıtası temini veya hizmet satın alınması suretiyle taşıma hizmeti verilmiyor olması,

b) Taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının, münhasıran hizmet erbabının işyerine gidip gelmesi için kullanacağı toplu taşıma araçlarında geçerli olması (Ulaşım bedeli için yüklenen tutarın sadece ulaşımda kullanılabilecek şekilde sınırlandırıldığı başka amaçlarla da kullanılabilen ödeme araçlarının kullanımı bu şartın ihlali sayılmaz),

c) Yapılan ödemenin fiilen çalışılan günlerle sınırlı olması,

ç) Ulaşım bedelinin günlük belirlenen tutarı (2022 yılı için ilk altı ay 17, son altı ay için 25,50 TL) aşmaması,

d) Toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının teminine ilişkin harcamaların belgelendirilmesi,

gerekmektedir.

İşverenler tarafından, hizmet erbabına;

a) Ulaşım bedelinin nakit olarak verilmesi,

b) Ulaşım bedeli karşılığının, hediye kartı ve benzeri ulaşım harcaması dışında diğer alışverişlerde de kullanılabilecek ödeme araçları şeklinde verilmesi,

c) Araç tahsis edilmesi,

ç) Çalışılmayan günler için de ulaşım bedeli ödenmesi,

d) İşyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla taşıma hizmeti verilmesinin yanında ilave olarak toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi,

durumlarında, istisnadan faydalanılamayacak olup, yapılan bu ödemeler ve sağlanan menfaatler net ücret kabul edilerek brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisine tabi tutulacaktır.

İşverence hizmet erbabının ikamet ettiği mahallerin tümüne taşıma hizmeti sağlanmadığı veya taşıma hizmetinin belirli merkez mahallere yapıldığı ve hizmet erbabının ikametgahından bu mahallere ve bu mahallerden ikametgahına ulaşım için de yol masrafı yaptığı durumlarda, işverence verilen toplu taşıma hizmetinden faydalanmayan veya bu hizmete ulaşım için toplu taşıma araçlarını kullanmak zorunda olan hizmet erbabına verilen toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları verilmesi durumunda da istisnadan faydalanılacaktır.

İşverenlerce hizmet erbabı için yapılan ulaşım bedeli ödemelerinin birden fazla ayı kapsayacak şekilde toplu olarak yapılması durumunda, hizmet erbabının çalıştığı günler dikkate alınarak her bir aya isabet eden tutar ayrı ayrı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Hizmet erbabının izin, rapor ve benzeri nedenlerle çalışmadığı günlere ilişkin ilgili ayda peşin olarak yapılan ve istisnaya konu edilmiş olan taşıma gideri ödemeleri için işverenlerce ilgili ayda düzeltme yapılabileceği gibi, ertesi ay için yapılan taşıma gideri ödemelerinden de mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örnek: İşveren (A), yanında çalışan hizmet erbabı (B)'nin şehir içi ulaşımda kullandığı toplu taşıma kartına, 2022 yılı Mart ayında 26 gün çalışacağı varsayımıyla peşin olarak 442 TL (KDV hariç) yükleme yapmıştır. (B), Mart ayında 10 gün izin kullanmıştır.

(B)'nin Mart ayında 16 gün çalıştığı göz önüne alındığında, işveren (A) tarafından hizmet erbabı (B)'nin toplu taşıma kartına yüklenen 442 TL'nin 272 TL'si istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İşveren (A)'nın peşin olarak ödediği 442 TL'ye istisna uygulamış olması halinde ise, düzeltme yapabileceği gibi, fark tutarı izleyen ayda yapacağı ödemeden indirmek suretiyle, istisnayı daha düşük uygulayabilecektir.

213 sayılı Kanunun 238 inci maddesinin birinci fıkrasında, işverenlerin her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, işverenlerce hizmet erbabına, işyerine gidip gelmesi için toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları vermek suretiyle sağlanan menfaatlerin vergiden istisna edilecek kısmının da ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.

İşverenlerin hizmet erbabına toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları vermek suretiyle sağladığı menfaatler için bir günlük (2022 yılı için ilk altı ay 17, son altı ay için 25,50 TL) ulaşım bedeline katma değer vergisi dahil değildir. Ulaşım bedelinin istisnaya isabet eden tutarına ait yüklenilen katma değer vergisi işverenlerce indirim konusu yapılabilecektir. İşverenler tarafından istisna tutarından daha fazla ödeme yapılması halinde, istisna tutarını aşan kısım (istisna tutarına aşan kısma isabet eden katma değer vergisi dahil olmak üzere) net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, istisna tutarını aşan kısma isabet eden ve ücret olarak kabul edilen KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

Örnek: İşveren (C), 2022 yılı Nisan ayında 20 gün çalışan hizmet erbabı (D)'nin toplu taşıma kartına 472 TL (400 TL + 72 TL KDV) yüklemiştir. İşveren (C) tarafından bu tutarın 340 TL'si istisnaya konu edilecektir. İstisna kapsamındaki bu tutara isabet eden 61,2 TL'lik KDV indirim konusu yapılabilecektir. İstisna tutarını aşan 60 TL (400 TL - 340 TL) + 10,80 TL KDV dahil toplam tutar olan 78,80 TL net ödenen ücret olarak kabul edilecek ve brüte iblağ edilmek suretiyle gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Diğer taraftan, 10,8 TL'lik KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

4.3.3.1.3. Asgari Ücrete Getirilen Vergi İstisnasının Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar

Asgari Ücrete 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren getirilen gelir vergisi istisnasnın usul ve esasları hakkındaki açıklamalara 27.01.2022 tarih ve 31732 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Yasal düzenleme:

(1) 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir. "18. Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)."

(2) 7349 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanunun; a) 106 ncı maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan "Diğer ücretlerde, gezici olarak çalışanların" ibaresi "Gezici olarak çalışanların" şeklinde değiştirilmiş, bentte yer alan "ücret ve" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. b) 32 nci maddesi, 64 üncü maddesi, 108 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi, 109 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi ile ikinci ve üçüncü fıkraları, 110 uncu maddesi, 118 inci maddesi ve 122 nci maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

(3) 7349 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 1/7/1964 tarihli ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasında yer alan "ücretlere ilişkin kağıtlar" ibaresinden sonra gelmek üzere (Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır.) şeklinde parantez içi hüküm eklenmiştir.

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi:

(1) 193 sayılı Kanunun 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 menfaatler olarak tanımlanmış ve 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, hizmet erbabına ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

(2) 193 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinde ücretin gerçek safi değerinin, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından sigorta primi, şahıs sigortası primi ve sendika aidatı gibi kesinti ve ödemeler indirildikten sonra kalan miktar olduğu hüküm altına alınmıştır.

3) 193 sayılı Kanunun 23 üncü ve müteakip maddelerinde gelir vergisinden istisna edilen ücret ödemelerine, aynı Kanunun 31 inci maddesinde ise engellilik indirimine yer verilmiştir. İstisna ve indirimler ücret bordrosunda gösterilmekte, ancak gelir vergisi matrahına dâhil edilmemektedir.

(4) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

(5) Ücret gelirleri genel olarak tevkif suretiyle vergilendirilmekte olup, yapılan kesintiler işverenler tarafından muhtasar ve prim hizmet beyannamesi ile beyan edilmek suretiyle ödenmektedir. Ancak, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirleri ise tutarı ne olursa olsun 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesi hükmüne istinaden yıllık beyannameyle beyan edilmektedir.

(6) 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

a) Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamının 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması,

b) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması,

c) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşması,

halinde, ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilmektedir.

(7) Yıllık beyannamede hesaplanan gelir vergisinden, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilmektedir.

(8) Ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinde yer alan eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamalar da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilmektedir.

2022 yılında asgari ücret 1.01.2022 – 30.06.2022 Dönemi ile 1.07.2022 – 31.12.2022 Dönemi için ayrı ayrı belirlenmiştir.

Rehberin ilerleyen bölümünde yer alan örneklerde 2022 yılı başında açıklanan brüt asgari ücretin değişmediği var sayılmıştır.

2022 YILI İÇİN ASGARİ ÜCRET TUTARI		
1.01.2022 – 30.06.2022 Dönemi		
Ücret/ kesinti/indirim	**Oranı**	**Tutar**
I- ASGARİ ÜCRETİN NETİNİN HESABI (TL/Ay)		
Asgari ücret		5.004,00
SGK primi	% 14	700,56
İşsizlik sigorta fonu	% 1	50,04
Gelir vergisi	-	-
Asgari geçim indirimi	-	-
Damga vergisi	-	-
Kesintiler toplamı		750,60
Net asgari ücret		**4.253,40**
II- İŞVERENİN EMEĞİ KARLIŞILIĞINDA ÜCRETLİ İÇİN ÖDEYECEĞİ TOPLAM TUTAR (AY/TL)		
Asgari ücret		5.004,00
SGK primi (işveren payı)	% 15,5	775,62
İşveren işsizlik sigorta fonu	% 2	100,08
İşverene Toplam Ödemesi		**5.879,70**

2022 YILI İÇİN ASGARİ ÜCRET TUTARI		
1.07.2022 – 31.12.2022 Dönemi		
Ücret/ kesinti/indirim	**Oranı**	**Tutar**
III- ASGARİ ÜCRETİN NETİNİN HESABI (TL/AY)		
Asgari ücret		6.471,00
SGK primi	% 14	905,94
İşsizlik sigorta fonu	% 1	64,71
Gelir vergisi	-	-
Asgari geçim indirimi	-	-
Damga vergisi	-	-
Kesintiler toplamı		970,65
Net asgari ücret		**5.500,35**
IV- İŞVERENİN EMEĞİ KARLIŞILIĞINDA ÜCRETLİ İÇİN ÖDEYECEĞİ TOPLAM TUTAR (AY/TL)		
Asgari ücret		6.471,00
SGK primi (işveren payı)	% 15,5	1003,01
İşveren işsizlik sigorta fonu	% 2	100,08
İşverene Toplam Ödemesi		**7.603,43**

İstisnanın kapsamı ve uygulaması:

(1) 7349 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (18) numaralı bent ile 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(2) İstisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde, hizmet erbabının ilgili aydaki gelirine ilişkin verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenecektir.

(3) İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi, ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşmayacaktır.

(4) Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanacaktır.

(5) Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, maaş ödemesinin yanı sıra aynı dönemde yapılan ve ücret olarak değerlendirilen prim, ikramiye, huzur hakkı, mesai ücreti, döner sermaye ücreti, ek ders ücreti gibi ödemeler de dikkate alınmak suretiyle kümülatif matrah esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. İlgili dönemlerde uygulanan indirim ve istisnalar bu ödemelerin toplamına bir kez uygulanmaktadır. Dolayısıyla ilgili ayda yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerin toplamına anılan istisnanın bir kez uygulanması gerekmektedir.

(6) 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, bu Kanunun uygulamasında ücret sayılan ödemeler düzenlenmiştir. Aynı Kanunun 62 nci maddesinde, işverenler hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları kapsamında çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmış ve 61 inci maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen ücret sayılan ödemeleri yapanlar da bu Kanunda yazılan ödevleri yerine getirmek bakımından işveren olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla, yönetim ve denetim kurulu üyelerine ödenen huzur hakkı, bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine, sporculara yapılan ödemeler gibi ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde, Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisnanın uygulanması mümkündür.

(7) Yapılan düzenleme ile 1/1/2022 tarihinden itibaren 193 sayılı Kanunun 32 nci maddesinde düzenlenmiş bulunan asgari geçim indirimi uygulaması kaldırıldığından bu tarihten itibaren yapılan ücret ödemelerinde asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.

(8) Asgari ücretle çalışan ve istisna uygulaması nedeniyle vergi ödemeyecek olan hizmet erbabı da dahil olmak üzere 193 sayılı Kanunun 31 inci maddesi kapsamında vergi indiriminden faydalanmak üzere başvuruda bulunanların engellilik indirimine ilişkin işlemleri önceden olduğu gibi Gelir İdaresi Başkanlığınca değerlendirilerek sonuçlandırılacaktır. Asgari ücretli olarak çalışan ve bu nedenle ilgili ayda istisna nedeniyle vergi ödemeyecek olan hizmet erbabı, engellilik indiriminden faydalanamayacak olmakla birlikte onaylanan başvuruları üzerine şartları dahilinde emeklilik başvurularını yapabilecektir. Asgari ücretin üzerinde ücret alan ve vergi indirimine hak kazanan hizmet erbabının, gelir vergisi matrahının yeterli olması halinde, hem engellilik indiriminden hem de aynı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisnadan faydalanması mümkün bulunmaktadır.

Asgari ücretli olarak çalışanlarda gelir vergisi istisnası:

(1) Hizmet erbabının ücret gelirinin, ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin brüt tutarı kadar olması halinde, brüt tutardan, işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi kesintisi yapılacak, gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Örnek 1: İşveren (A)'nın işyerinde asgari ücretli olarak çalışan Bay (B)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 5.004 TL'dir. Bay (B)'ye bu ücreti dışında, mesai, sosyal yardım, prim ve benzeri başkaca bir ödeme yapılmamaktadır.

Bay (B)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	HESAPLANAN DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e)	(f)	(g) (c-e-f)
Ocak	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Şubat	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mart	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Nisan	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mayıs	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Haziran	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Temmuz	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Ağustos	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Eylül	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Ekim	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Kasım	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Aralık	5.004,00	750,60	4.253,40	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
TOPLAM	**60.048,00**	**9.007,20**	**51.040,80**	**51.040,80**	**0,00**	**0,00**	**51.040,80**

(2) Hizmet erbabının asgari ücretiyle birlikte mesai ücreti, sosyal yardım, ikramiye gibi ücret sayılan gelirler elde etmesi durumunda ise toplam ücret gelirinin; ilgili ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan kısmı gelir vergisinden istisna olacak, bu tutarı aşan kısım vergilendirilecektir. İstisna tutarını aşan kısmın vergilendirilmesinde, istisna kapsamında olan matrah da dikkate alınarak vergi tarifesinin uygulanacak dilim ve vergi oranı belirlenecektir. İstisna suretiyle sağlanan menfaat asgari ücretin ilgili ayda hesaplanan vergisini geçemeyecektir.

Örnek 2: İşveren (C)'nin işyerinde asgari ücretli olarak çalışan Bayan (D)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 5.004 TL'dir. Bayan (D)'ye bu ücreti dışında, aylık mesai ve sosyal yardım olarak da 996 TL ödeme yapılmaktadır. Bayan (D)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (aX%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(ı) (e-g)	(i) (a-5.004)x0,00759	(j) (c-ı-i)
Ocak	6.000,00	900,00	5.100,00	5.100,00	765,00	4.253,40	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Şubat	6.000,00	900,00	5.100,00	10.200,00	765,00	8.506,80	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Mart	6.000,00	900,00	5.100,00	15.300,00	765,00	12.760,20	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Nisan	6.000,00	900,00	5.100,00	20.400,00	765,00	17.013,60	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Mayıs	6.000,00	900,00	5.100,00	25.500,00	765,00	21.267,00	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Haziran	6.000,00	900,00	5.100,00	30.600,00	765,00	25.520,40	638,01	4.253,40	126,99	7,56	4.965,45
Temmuz	6.000,00	900,00	5.100,00	35.700,00	950,00	29.773,80	638,01	4.253,40	311,99	7,56	4.780,45
Ağustos	6.000,00	900,00	5.100,00	40.800,00	1.020,00	34.027,20	739,37	4.253,40	280,63	7,56	4.812,81
Eylül	6.000,00	900,00	5.100,00	45.900,00	1.020,00	38.280,60	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Ekim	6.000,00	900,00	5.100,00	51.000,00	1.020,00	42.534,00	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Kasım	6.000,00	900,00	5.100,00	56.100,00	1.020,00	46.787,40	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
Aralık	6.000,00	900,00	5.100,00	61.200,00	1.020,00	51.040,80	850,68	4.253,40	169,32	7,56	4.923,12
TOPLAM	**72.000,00**	**10.800,00**	**61.200,00**	**61.200,00**	**10.640,00**	**51.040,80**	**8.608,16**	**51.040,80**	**2.031,84**	**90,72**	**59.077,44**

Örnek 3: İşveren (E)'nin işyerinde asgari ücretli olarak çalışan Bayan (F)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 5.004 TL'dir. Bayan (F)'ye bu ücreti dışında, Ocak ve Temmuz aylarında 10.000 TL ikramiye ödemesi yapılmaktadır.

Bayan (F)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(ı) (e-g)	(i) (a-5.004)x0,00759	(j) (c-ı-i)
Ocak	15.004,00	2.250,60	12.753,40	12.753,40	1.913,01	4.253,40	638,01	4.253,40	1.275,00	75,90	11.402,50
Şubat	5.004,00	750,60	4.253,40	17.006,80	638,01	8.506,80	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mart	5.004,00	750,60	4.253,40	21.260,20	638,01	12.760,20	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Nisan	5.004,00	750,60	4.253,40	25.513,60	638,01	17.013,60	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Mayıs	5.004,00	750,60	4.253,40	29.767,00	638,01	21.267,00	638,01	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Haziran	5.004,00	750,60	4.253,40	34.020,40	739,03	25.520,40	638,01	4.253,40	101,02	0,00	4.152,38
Temmuz	15.004,00	2.250,60	12.753,40	46.773,80	2.550,68	29.773,80	638,01	4.253,40	1.912,67	75,90	10.764,83
Ağustos	5.004,00	750,60	4.253,40	51.027,20	850,68	34.027,20	739,37	4.253,40	111,31	0,00	4.142,09
Eylül	5.004,00	750,60	4.253,40	55.280,60	850,68	38.280,60	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Ekim	5.004,00	750,60	4.253,40	59.534,00	850,68	42.534,00	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Kasım	5.004,00	750,60	4.253,40	63.787,40	850,68	46.787,40	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
Aralık	5.004,00	750,60	4.253,40	68.040,80	850,68	51.040,80	850,68	4.253,40	0,00	0,00	4.253,40
TOPLAM	80.048,00	12.007,20	68.040,80	68.040,80	12.008,16	51.040,80	8.608,16	51.040,80	3.400,00	151,80	64.489,00

(3) 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde yapılan düzenleme ile getirilen istisna, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri ile sınırlı olup, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa tabi sigortalı olarak sosyal güvenlik destek primi ödemek suretiyle yeniden çalışmaya başlayan hizmet erbabının ödeyeceği sosyal güvenlik destek primi işçi payının % 7,5 olması istisna tutarını değiştirmeyecektir.

Örnek 4: Bay (G), emekli olduktan sonra işveren (H)'nin yanında asgari ücretle çalışmaya başlamıştır. Bay (G)'nin ücretinden %7,5 oranında sosyal güvenlik destek primi kesilmektedir. Bay (G)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SOSYAL GÜVENLİK DESTEK PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (aX%7,5)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(ı) (e-g)	(i) (a-5.004)x0,00759	(j) (c-ı-i)
Ocak	5.004,00	375,30	4.628,70	4.628,70	694,31	4.253,40	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Şubat	5.004,00	375,30	4.628,70	9.257,40	694,31	8.506,80	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Mart	5.004,00	375,30	4.628,70	13.886,10	694,31	12.760,20	638,01	4.253,40	56,29	0,00	4.572,41
Nisan	5.004,00	375,30	4.628,70	18.514,80	694,31	17.013,60	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Mayıs	5.004,00	375,30	4.628,70	23.143,50	694,31	21.267,00	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Haziran	5.004,00	375,30	4.628,70	27.772,20	694,31	25.520,40	638,01	4.253,40	56,30	0,00	4.572,41
Temmuz	5.004,00	375,30	4.628,70	32.400,90	714,35	29.773,80	638,01	4.253,40	76,34	0,00	4.552,36
Ağustos	5.004,00	375,30	4.628,70	37.029,60	925,74	34.027,20	739,37	4.253,40	186,37	0,00	4.442,33
Eylül	5.004,00	375,30	4.628,70	41.658,30	925,74	38.280,60	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Ekim	5.004,00	375,30	4.628,70	46.287,00	925,74	42.534,00	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Kasım	5.004,00	375,30	4.628,70	50.915,70	925,74	46.787,40	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
Aralık	5.004,00	375,30	4.628,70	55.544,40	925,74	51.040,80	850,68	4.253,40	75,06	0,00	4.553,64
TOPLAM	60.048,00	4.503,60	55.544,40	55.544,40	9.508,88	51.040,80	8.608,16	51.040,80	900,72	0,00	54.643,68

Asgari ücretin üzerinde ücret geliri elde edenlerde gelir vergisi istisnası:

(1) Hizmet erbabının elde ettiği ücret ve ücret sayılan gelirlerinden 193 sayılı Kanunun 31 ve 63 üncü maddesinde yer alan indirimler düşülecek ve varsa Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi hariç 23 ve müteakip maddelerinde düzenlenen istisna kapsamındaki ücret ödemeleri gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir. Bu şekilde belirlenen gelir vergisi matrahına gelir vergisi tarifesi uygulanarak vergi hesaplanacaktır.

Bu suretle hesaplanan vergiden istisna tutara isabet eden vergi düşülmek suretiyle ödenecek vergi belirlenecektir. Bu istisna suretiyle sağlanan menfaat asgari ücretin ilgili ayda hesaplanan vergisini geçemeyecektir.

(2) Tam zamanlı çalışmayan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri ile yeni işe başlayan ve işten ayrılan hizmet erbabına yapılan kıst ücret ödemelerine istisna tam olarak uygulanacaktır.

Örnek 5: İşveren (I)'nın işyerinde çalışan Bay (İ)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 8.000 TL'dir. Bay (İ)'ye başkaca bir ödeme yapılmamakta ve Bay (İ)'nin 193 sayılı Kanunun 63 üncü maddesi uyarınca, kesilen sigorta primi dışında bir indirimi bulunmamaktadır. Bay (İ)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(ı) (e-g)	(i) (a-5.004)x0,00759	(j) (c-ı-i)
Ocak	8.000,00	1.200,00	6.800,00	6.800,00	1.020,00	4.253,40	638,01	4.253,40	381,99	22,74	6.395,27
Şubat	8.000,00	1.200,00	6.800,00	13.600,00	1.020,00	8.506,80	638,01	4.253,40	381,99	22,74	6.395,27
Mart	8.000,00	1.200,00	6.800,00	20.400,00	1.020,00	12.760,20	638,01	4.253,40	381,99	22,74	6.395,27
Nisan	8.000,00	1.200,00	6.800,00	27.200,00	1.020,00	17.013,60	638,01	4.253,40	381,99	22,74	6.395,27
Mayıs	8.000,00	1.200,00	6.800,00	34.000,00	1.120,00	21.267,00	638,01	4.253,40	481,99	22,74	6.295,27
Haziran	8.000,00	1.200,00	6.800,00	40.800,00	1.360,00	25.520,40	638,01	4.253,40	721,99	22,74	6.055,27
Temmuz	8.000,00	1.200,00	6.800,00	47.600,00	1.360,00	29.773,80	638,01	4.253,40	721,99	22,74	6.055,27
Ağustos	8.000,00	1.200,00	6.800,00	54.400,00	1.360,00	34.027,20	739,37	4.253,40	620,63	22,74	6.156,63
Eylül	8.000,00	1.200,00	6.800,00	61.200,00	1.360,00	38.280,60	850,68	4.253,40	509,32	22,74	6.267,94
Ekim	8.000,00	1.200,00	6.800,00	68.000,00	1.360,00	42.534,00	850,68	4.253,40	509,32	22,74	6.267,94
Kasım	8.000,00	1.200,00	6.800,00	74.800,00	1.696,00	46.787,40	850,68	4.253,40	845,32	22,74	5.931,94
Aralık	8.000,00	1.200,00	6.800,00	81.600,00	1.836,00	51.040,80	850,68	4.253,40	985,32	22,74	5.791,94
TOPLAM	96.000,00	14.400,00	81.600,00	81.600,00	15.532,00	51.040,80	8.508,16	51.040,80	6.923,84	272,88	74.403,28

Örnek 6: İşveren (J)'nin işyerinde çalışan Bayan (K)'nin, 2022 yılı için brüt ücreti 9.000 TL'dir. İşveren (J), ayrıca, Bayan (K)'ye çalıştığı her bir gün için yemek hizmetinde kullanılmak üzere yemek kartına günlük 34 TL, ulaşım hizmetinde kullanılmak üzere ulaşım kartına günlük 17 TL yüklemekte, çocuğunu gönderdiği özel kreş için de kreş işletmesine 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında 1.000 TL ödeme yapmaktadır.

Bayan (K)'nin kendi adına ödediği 500 TL şahıs sigorta primi ödemesi bulunmaktadır. Bayan (K), 3. derece (2022 yılı için 500 TL) engelli vergi indiriminden faydalanmaktadır. Bayan (K)'ye 2022 yılı ilgili aylarda yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET* (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ** (TL) (b) (ax%15)	YEMEK, ULAŞIM VE KREŞ İSTİSNA (TL) (c)	ŞAHIS SİGORTA PRİMİ VE ENGELLİLİK İNDİRİMİ (TL) (d)	MATRAH (TL) (e) (a-b-c-d)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (f)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (h)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (ı) (hx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (i)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL) (j) (g-ı)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL) (k) (a-c-5.004)x0,00759	NET ÜCRET (TL) (l) (a-b-j-k)
Ocak	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	6.650,00	997,50	4.253,40	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Şubat	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	13.300,00	997,50	8.506,80	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Mart	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	19.950,00	997,50	12.760,20	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Nisan	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	26.600,00	997,50	17.013,60	638,01	4.253,40	359,49	30,33	9.382,18
Mayıs	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	33.250,00	1.060,00	21.267,00	638,01	4.253,40	421,99	30,33	9.319,68
Haziran	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	39.900,00	1.330,00	25.520,40	638,01	4.253,40	691,99	30,33	9.049,68
Temmuz	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	46.550,00	1.330,00	29.773,80	638,01	4.253,40	691,99	30,33	9.049,68
Ağustos	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	53.200,00	1.330,00	34.027,20	739,37	4.253,40	590,63	30,33	9.151,04
Eylül	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	59.850,00	1.330,00	38.280,60	850,68	4.253,40	479,32	30,33	9.262,35
Ekim	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	66.500,00	1.330,00	42.534,00	850,68	4.253,40	479,32	30,33	9.262,35
Kasım	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	73.150,00	1.550,50	46.787,40	850,68	4.253,40	699,82	30,33	9.041,85
Aralık	11.122,00	1.350,00	2.122,00	1.000,00	6.650,00	79.800,00	1.795,50	51.040,80	850,68	4.253,40	944,82	30,33	8.796,85
TOPLAM	133.464,00	16.200,00	25.464,00	12.000,00	79.800,00	79.800,00	15.046,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	6.437,84	363,96	110.462,20

* Brüt ücret; 9.000 TL ücret, 22 çalışma günü karşılığı (17x22=) 374 TL ulaşım ücreti ve (34x22=) 748 TL yemek ücreti ile 1.000 TL kreş ödemesi toplamından oluşmaktadır.

** Sigorta primi 9.000 TL brüt ücret üzerinden hesaplanmıştır.

Örnek 7: Bay (L) 10.000 TL brüt ücret ile 16 Eylül 2022 tarihinde, işveren (M)'nin işyerinde çalışmaya başlamıştır.

Bay (L)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ (TL) (b) (ax%15)	MATRAH (TL) (c) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL) (ı) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL) (i) (a-5.004)x0,00759	NET ÜCRET (TL) (j) (c-ı-i)
Eylül	5.000,00	750,00	4.250,00	4.250,00	637,50	4.253,40	638,01	4.253,40	0,00	0	4.250,00
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	12.750,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	21.250,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	29.750,00	1.275,00	17.013,60	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
TOPLAM	35.000,00	5.250,00	29.750,00	29.750,00	4.462,50	17.013,60	2.552,04	17.013,60	1.910,97	113,76	27.725,27

Örnek 8: 12.000 TL brüt ücret ile işveren (N)'nin işyerinde çalışan Bayan (O), 10 Ağustos 2022 tarihinde işten ayrılmıştır.

Bayan (O)'ya 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ (TL) (b) (ax%15)	MATRAH (TL) (c) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL) (ı) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL) (i) (a-5.004)x0,00759	NET ÜCRET (TL) (j) (c-ı-i)
Ocak	12.000,00	1.800,00	10.200,00	10.200,00	1.530,00	4.253,40	638,01	4.253,40	891,99	53,10	9.254,91
Şubat	12.000,00	1.800,00	10.200,00	20.400,00	1.530,00	8.506,80	638,01	4.253,40	891,99	53,10	9.254,91
Mart	12.000,00	1.800,00	10.200,00	30.600,00	1.530,00	12.760,20	638,01	4.253,40	891,99	53,10	9.254,91
Nisan	12.000,00	1.800,00	10.200,00	40.800,00	1.970,00	17.013,60	638,01	4.253,40	1.331,99	53,10	8.814,91
Mayıs	12.000,00	1.800,00	10.200,00	51.000,00	2.040,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.401,99	53,10	8.744,91
Haziran	12.000,00	1.800,00	10.200,00	61.200,00	2.040,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.401,99	53,10	8.744,91
Temmuz	12.000,00	1.800,00	10.200,00	71.400,00	2.138,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.499,99	53,10	8.646,91
Ağustos	4.000,00	600,00	3.400,00	74.800,00	918,00	34.027,20	739,37	4.253,40	178,63	0,00	3.221,37
TOPLAM	88.000,00	13.200,00	74.800,00	74.800,00	13.696,00	34.027,20	5.205,44	34.027,20	8.490,56	371,70	65.937,74

Örnek 9: İşveren (Ö)'nün işyerinde aylık 15 gün çalışan Bayan (P)'ye bu çalışması karşılığı aylık brüt 4.000 TL ödenmektedir.

Bayan (P)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	İSTİSNA (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	HESAPLANAN DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e)	(f)	(g) (c-e-f)
Ocak	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Şubat	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Mart	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Nisan	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Mayıs	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Haziran	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Temmuz	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Ağustos	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Eylül	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Ekim	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Kasım	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Aralık	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
TOPLAM	**48.000,00**	**7.200,00**	**40.800,00**	**51.040,80**	**0,00**	**0,00**	**40.800,00**

Bayan (P)'nin, 15 gün çalışması karşılığı aylık brüt ücretinin 5.500 TL olduğu durumda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemesi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(ı) (e-g)	(i) (a-5.004)x0,00759	(j) (c-ı-i)
Ocak	5.500,00	825,00	4.675,00	4.675,00	701,25	4.253,40	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Şubat	5.500,00	825,00	4.675,00	9.350,00	701,25	8.506,80	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Mart	5.500,00	825,00	4.675,00	14.025,00	701,25	12.760,20	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Nisan	5.500,00	825,00	4.675,00	18.700,00	701,25	17.013,60	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Mayıs	5.500,00	825,00	4.675,00	23.375,00	701,25	21.267,00	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Haziran	5.500,00	825,00	4.675,00	28.050,00	701,25	25.520,40	638,01	4.253,40	63,24	3,76	4.608,00
Temmuz	5.500,00	825,00	4.675,00	32.725,00	737,50	29.773,80	638,01	4.253,40	99,49	3,76	4.571,75
Ağustos	5.500,00	825,00	4.675,00	37.400,00	935,00	34.027,20	739,37	4.253,40	195,63	3,76	4.475,61
Eylül	5.500,00	825,00	4.675,00	42.075,00	935,00	38.280,60	850,68	4.253,40	84,32	3,76	4.586,92
Ekim	5.500,00	825,00	4.675,00	46.750,00	935,00	42.534,00	850,68	4.253,40	84,32	3,76	4.586,92
Kasım	5.500,00	825,00	4.675,00	51.425,00	935,00	46.787,40	850,68	4.253,40	84,32	3,76	4.586,92
Aralık	5.500,00	825,00	4.675,00	56.100,00	935,00	51.040,80	850,68	4.253,40	84,32	3,76	4.586,92
TOPLAM	66.000,00	9.900,00	56.100,00	56.100,00	9.620,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	1.011,84	45,18	55.042,98

Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda istisnanın uygulanması:

(1) Aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, istisna uygulaması, sadece en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirilecektir. Söz konusu işve-

rene bu durumu bildirme yükümlülüğü hizmet erbabına aittir. Birden fazla işverenden aynı tutarda ücret alındığı durumda, istisnayı uygulayacak olan işvereni hizmet erbabı kendisi belirleyecektir. İstisnadan faydalanılan işverende, istisnanın tamamından faydalanılamaması durumunda kalan tutar için diğer işverende istisnadan faydalanılması mümkün değildir.

Örnek 10: Bay (R) iki ayrı işyerinde işveren (S) ve işveren (Ş)'nin yanında çalışmaktadır. İşveren (S)'den brüt 7.000 TL, işveren (Ş)'den ise brüt 3.000 TL ücret geliri elde etmektedir. Bay (R)'ye (S) işvereni tarafından ödenen ücrete istisna uygulanacak ve 2022 yılı ilgili aylarda yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İŞVEREN (S)											
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(ı) (e-g)	(i) (a-5.004)x0,00759	(j) (c-ı-i)
Ocak	7.000,00	1.050,00	5.950,00	5.950,00	892,50	4.253,40	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36
Şubat	7.000,00	1.050,00	5.950,00	11.900,00	892,50	8.506,80	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36
Mart	7.000,00	1.050,00	5.950,00	17.850,00	892,50	12.760,20	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36
Nisan	7.000,00	1.050,00	5.950,00	23.800,00	892,50	17.013,60	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36
Mayıs	7.000,00	1.050,00	5.950,00	29.750,00	892,50	21.267,00	638,01	4.253,40	254,49	15,15	5.680,36
Haziran	7.000,00	1.050,00	5.950,00	35.700,00	1.077,50	25.520,40	638,01	4.253,40	439,49	15,15	5.495,36
Temmuz	7.000,00	1.050,00	5.950,00	41.650,00	1.190,00	29.773,80	638,01	4.253,40	551,99	15,15	5.382,86
Ağustos	7.000,00	1.050,00	5.950,00	47.600,00	1.190,00	34.027,20	739,37	4.253,40	450,63	15,15	5.484,22
Eylül	7.000,00	1.050,00	5.950,00	53.550,00	1.190,00	38.280,60	850,68	4.253,40	339,32	15,15	5.595,53
Ekim	7.000,00	1.050,00	5.950,00	59.500,00	1.190,00	42.534,00	850,68	4.253,40	339,32	15,15	5.595,53
Kasım	7.000,00	1.050,00	5.950,00	65.450,00	1.190,00	46.787,40	850,68	4.253,40	339,32	15,15	5.595,53
Aralık	7.000,00	1.050,00	5.950,00	71.400,00	1.288,00	51.040,80	850,68	4.253,40	437,32	15,15	5.497,53
TOPLAM	84.000,00	12.600,00	71.400,00	71.400,00	12.778,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	4.169,84	181,80	67.048,36

İŞVEREN (Ş)							
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	HESAPLANAN DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15-önceki ayların vergisi)	(f) (ax%0,00759)	(g) (c-e-f)
Ocak	3.000,00	450,00	2.550,00	2.550,00	382,50	22,77	2.144,73
Şubat	3.000,00	450,00	2.550,00	5.100,00	382,50	22,77	2.144,73
Mart	3.000,00	450,00	2.550,00	7.650,00	382,50	22,77	2.144,73
Nisan	3.000,00	450,00	2.550,00	10.200,00	382,50	22,77	2.144,73
Mayıs	3.000,00	450,00	2.550,00	12.750,00	382,50	22,77	2.144,73
Haziran	3.000,00	450,00	2.550,00	15.300,00	382,50	22,77	2.144,73
Temmuz	3.000,00	450,00	2.550,00	17.850,00	382,50	22,77	2.144,73
Ağustos	3.000,00	450,00	2.550,00	20.400,00	382,50	22,77	2.144,73
Eylül	3.000,00	450,00	2.550,00	22.950,00	382,50	22,77	2.144,73
Ekim	3.000,00	450,00	2.550,00	25.500,00	382,50	22,77	2.144,73
Kasım	3.000,00	450,00	2.550,00	28.050,00	382,50	22,77	2.144,73
Aralık	3.000,00	450,00	2.550,00	30.600,00	382,50	22,77	2.144,73
TOPLAM	36.000,00	5.400,00	30.600,00	30.600,00	4.590,00	273,24	25.736,76

Örnek 11: Bayan (T) iki ayrı işverenin yanında çalışmaktadır. İşveren (U)'dan brüt 4.000 TL ve işveren (Ü)'den brüt 4.000 TL ücret geliri elde etmektedir.

Bayan (T), (U) işvereninden istisna uygulamasını talep etmiştir. Bayan (T)'ye sadece (U) işvereni tarafından ödenen ücrete istisna uygulanacak olup, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

İŞVEREN (U)							
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	HESAPLANAN DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e)	(f)	(g) (c-e-f)
Ocak	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Şubat	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Mart	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Nisan	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Mayıs	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Haziran	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Temmuz	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Ağustos	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Eylül	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Ekim	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Kasım	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
Aralık	4.000,00	600,00	3.400,00	4.253,40	0,00	0,00	3.400,00
TOPLAM	**48.000,00**	**7.200,00**	**40.800,00**	**51.040,80**	**0,00**	**0,00**	**40.800,00**

İŞVEREN (Ü)							
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	HESAPLANAN DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(f) (ax0,00759)	(g) (c-e-f)
Ocak	4.000,00	600,00	3.400,00	3.400,00	510,00	30,36	2.859,64
Şubat	4.000,00	600,00	3.400,00	6.800,00	510,00	30,36	2.859,64
Mart	4.000,00	600,00	3.400,00	10.200,00	510,00	30,36	2.859,64
Nisan	4.000,00	600,00	3.400,00	13.600,00	510,00	30,36	2.859,64
Mayıs	4.000,00	600,00	3.400,00	17.000,00	510,00	30,36	2.859,64
Haziran	4.000,00	600,00	3.400,00	20.400,00	510,00	30,36	2.859,64
Temmuz	4.000,00	600,00	3.400,00	23.800,00	510,00	30,36	2.859,64
Ağustos	4.000,00	600,00	3.400,00	27.200,00	510,00	30,36	2.859,64
Eylül	4.000,00	600,00	3.400,00	30.600,00	510,00	30,36	2.859,64
Ekim	4.000,00	600,00	3.400,00	34.000,00	610,00	30,36	2.759,64
Kasım	4.000,00	600,00	3.400,00	37.400,00	680,00	30,36	2.689,64
Aralık	4.000,00	600,00	3.400,00	40.800,00	680,00	30,36	2.689,64
TOPLAM	**48.000,00**	**7.200,00**	**40.800,00**	**40.800,00**	**6.560,00**	**364,32**	**33.875,68**

Teşvik ve istisna kapsamındaki ücret ödemeleri:

(1) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu Kanun kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki bu ücretlere 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca ayrıca istisna uygulanması söz konusu değildir.

(2) a) 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesi uyarınca bölgede imalat faaliyetlerinde çalışan personele ödenen ücretleri üzerinden,

b) 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesine göre Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretleri üzerinden,

c) 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretleri üzerinden,

ç) 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununun geçici 21 inci maddesine göre, ilgili yılda uygulanan asgarî ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden,

hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmekteydi. 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendiyle ihdas edilen istisna uygulaması ve asgari geçim indirimi uygulamasının kaldırılması nedeniyle, teşvik kapsamındaki bu ücret ödemelerine, öncelikle 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen istisna uygulanacak ve istisna sonrası vergi, ilgili düzenlemelerdeki sınırlamalar çerçevesinde tahakkuktan terkin edilecektir. Asgari ücrete isabet eden verginin tahakkuktan terkin edilmesini öngören düzenlemelere göre ise istisna uygulaması nedeniyle asgari ücretten vergi alınmadığından tahakkuktan terkini gerekecek bir vergi hesabı yapılmayacaktır.

(3) Diğer kanunlarda yer alan benzer istisna ve teşvikler için de hesaplama aynı şekilde olacaktır.

Örnek 12: İşveren (V)'nin işyerinde çalışan Bay (Y), aylık brüt 10.000 TL ücret geliri elde etmektedir.

Bay (Y)'nin 3218 sayılı Kanun kapsamında çalışması ve ücretinin teşvik kapsamında olması durumunda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

3218 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÇALIŞMA											
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ (TL) (b) (ax%15)	MATRAH (TL) (c) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ * (TL) (i) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ** (TL) (i)	NET ÜCRET (TL) (j) (c-ı-i)
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	0,00	7.763,01
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	0,00	7.539,37
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	0,00	7.195,68
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
TOPLAM	120.000,00	18.000,00	102.000,00	102.000,00	21.040,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	12.431,84	0,00	89.568,16
*Bu tutar tahakkuktan terkin edilecektir.											
**3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca damga vergisi hesaplanmamıştır.											

Bay (Y)'nin 4691 sayılı Kanun kapsamında çalışması ve ücretinin teşvik kapsamında olması durumunda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

4691 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÇALIŞMA											
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ (TL) (b) (ax%15)	MATRAH (TL) (c) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ * (TL) (ı) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ** (TL) (i)	NET ÜCRET (TL) (j) (c-ı-i)
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	0,00	7.763,01
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	0,00	7.539,37
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	0,00	7.195,68
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
TOPLAM	120.000,00	18.000,00	102.000,00	102.000,00	21.040,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	12.431,84	0,00	89.568,16
* Bu tutarlar tahakkuktan terkin edilecektir.											
** 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca damga vergisi hesaplanmamıştır.											

Bay (Y)'nin 5746 sayılı Kanun kapsamında çalışması ve ücretinin teşvik kapsamında olması durumunda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

5746 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÇALIŞMA											
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ (TL) (b) (ax%15)	MATRAH (TL) (c) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ * (TL) (ı) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ** (TL) (i)	NET ÜCRET (TL) (j) (c-ı-i)
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	0,00	7.863,01
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	0,00	7.763,01
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	0,00	7.438,01
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	0,00	7.539,37
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	0,00	7.195,68
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	0,00	7.055,68
TOPLAM	120.000,00	18.000,00	102.000,00	102.000,00	21.040,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	12.431,84	0,00	89.568,16
* Bu tutar Kanunda belirlenen oranlarda tahakkuktan terkin edilecektir.											
** 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca damga vergisi hesaplanmamıştır.											

Bay (Y)'nin 4447 sayılı Kanun kapsamında çalışması ve ücretinin teşvik kapsamında olması durumunda, 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemeleri aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

4447 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÇALIŞMA											
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ (TL) (b) (ax%15)	MATRAH (TL) (c) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ * (TL) (ı) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ* (TL) (i) (a-5.004)x0.00759	NET ÜCRET (TL) (j) (c-ı-i)
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	37,92	7.725,09
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	37,92	7.400,09
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	37,92	7.400,09
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	37,92	7.400,09
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	37,92	7.501,45
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	37,92	7.157,76
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	37,92	7.017,76
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	37,92	7.017,76
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	37,92	7.017,76
TOPLAM	120.000,00	18.000,00	102.000,00	102.000,00	21.040,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	12.431,84	455,04	89.113,12
*4447 sayılı Kanunun geçici 21 nci maddesi kapsamında uygulanan teşvik asgari ücrete isabet eden gelir ve damga vergisiyle sınırlı olduğundan ve asgari ücretin gelir vergisi matrahı GVK 23/18 maddesi uyarınca gelir vergisinden, asgari ücretin brüt tutarı da 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV üncü bölümünün (34) numaralı fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna edildiğinden, tahakkuktan terkin edilecek ve beyan edilmeyerek ödenmeyecek bir tutar bulunmamaktadır.											

Yıllık beyanname verilmesi halinde istisna uygulaması:

(1) Hizmet erbabının ücret gelirlerinin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesinin gerekmesi durumunda, yıl içinde istisna uygulamasından faydalanıldığı için yıllık beyannamede söz konusu istisna uygulamasına yer verilmeyecek ve yıllık beyannamede ücret gelirlerinin toplamı üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde istisna öncesi hesaplanan vergiler mahsup edilecektir.

(2) Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerinin yıllık gelir vergisi matrahının, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşmaması halinde, bu gelirler beyan edilmeyecektir. Söz konusu, gelirlerin asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşması halinde ise bu gelirlerin tamamı beyan edilecek ve hesaplanan gelir vergisinden asgari ücretin yıllık matrahı üzerinden hesaplanan vergi indirim konusu yapılacaktır.

Örnek 13: İşveren (Z)'nin işyerinde çalışan Bay (A), aylık brüt 100.000 TL ücret geliri elde etmektedir.

Bay (A)'nın 2022 yılı yıllık gelir vergisi matrahı gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aştığından, Bay (A)'nın ücret gelirini yıllık beyannameyle beyan etmesi gerekmektedir.

Bay (A)'ya 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemelerine ilişkin hesaplama ile Bay (A)'nın yıllık beyanı üzerine yapılacak hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır.

İŞVEREN (Z) TARAFINDAN 2022 YILINDA YAPILAN VERGİLEME

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ* (TL) (b) (ax%15)	MATRAH (TL) (c) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27,%35,%40-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL) (i) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL) (j) (a-5.004)x0.00759	NET ÜCRET (TL) (j) (a-i-j)
Ocak	100.000,00	5.629,50	94.370,50	94.370,50	18.980,04	4.253,40	638,01	4.253,40	18.342,03	721,02	75.307,46
Şubat	100.000,00	5.629,50	94.370,50	188.741,00	25.480,04	8.506,80	638,01	4.253,40	24.842,03	721,02	68.807,46
Mart	100.000,00	5.629,50	94.370,50	283.111,50	28.128,96	12.760,20	638,01	4.253,40	27.490,95	721,02	66.158,54
Nisan	100.000,00	5.629,50	94.370,50	377.482,00	33.029,68	17.013,60	638,01	4.253,40	32.391,67	721,02	61.257,82
Mayıs	100.000,00	5.629,50	94.370,50	471.852,50	33.029,68	21.267,00	638,01	4.253,40	32.391,67	721,02	61.257,82
Haziran	100.000,00	5.629,50	94.370,50	566.223,00	33.029,68	25.520,40	638,01	4.253,40	32.391,67	721,02	61.257,82
Temmuz	100.000,00	5.629,50	94.370,50	660.593,50	33.029,68	29.773,80	638,01	4.253,40	32.391,67	721,02	61.257,82
Ağustos	100.000,00	5.629,50	94.370,50	754.964,00	33.029,68	34.027,20	739,37	4.253,40	32.290,31	721,02	61.359,18
Eylül	100.000,00	5.629,50	94.370,50	849.334,50	33.029,67	38.280,60	850,68	4.253,40	32.178,99	721,02	61.470,49
Ekim	100.000,00	5.629,50	94.370,50	943.705,00	36.214,93	42.534,00	850,68	4.253,40	35.364,25	721,02	58.285,24
Kasım	100.000,00	5.629,50	94.370,50	1.038.075,50	37.748,20	46.787,40	850,68	4.253,40	36.897,52	721,02	56.751,96
Aralık	100.000,00	5.629,50	94.370,50	1.132.446,00	37.748,20	51.040,80	850,68	4.253,40	36.897,52	721,02	56.751,96
TOPLAM	1.200.000,00	67.554,00	1.132.446,00	1.132.446,00	382.478,40	51.040,80	8.608,16	51.040,80	373.870,24	8.652,24	749.923,52

*2022 yılı sigorta prim tavanı 37.530 TL dikkate alınarak hesaplanmıştır.

BAY (A)'NIN YILLIK BEYANI

BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	MAHSUP EDİLECEK VERGİ (TL)	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ (TL)
1.200.000,00	67.554,00	1.132.446,00	382.478,40	382.478,40	0,00

Örnek 14: Bayan (B) iki ayrı iş yerinde işveren (C) ve işveren (D)'nin yanında çalışmaktadır. İşveren (C)'den brüt 10.000 TL ve işveren (D)'den brüt 8.000 TL ücret geliri elde etmektedir.

Bayan (B)'nin ikinci işverenden elde ettiği ücret geliri 2022 yılı gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimindeki tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aştığından, Bayan (B)'nin ücret gelirini yıllık beyannameyle beyan etmesi gerekmektedir.

Bayan (B)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemelerine ilişkin hesaplamalar ile Bayan (B)'nin yıllık beyanı üzerine yapılacak hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır.

İŞVEREN (C) TARAFINDAN 2022 YILINDA YAPILAN VERGİLEME											
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	(f)	(g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	(h)	(i) (e-g)	(j) (a-5.004)x0.00759	(c-i-j)
Ocak	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	4.253,40	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Şubat	10.000,00	1.500,00	8.500,00	17.000,00	1.275,00	8.506,80	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Mart	10.000,00	1.500,00	8.500,00	25.500,00	1.275,00	12.760,20	638,01	4.253,40	636,99	37,92	7.825,09
Nisan	10.000,00	1.500,00	8.500,00	34.000,00	1.375,00	17.013,60	638,01	4.253,40	736,99	37,92	7.725,09
Mayıs	10.000,00	1.500,00	8.500,00	42.500,00	1.700,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.061,99	37,92	7.400,09
Haziran	10.000,00	1.500,00	8.500,00	51.000,00	1.700,00	25.520,40	638,01	4.253,40	1.061,99	37,92	7.400,09
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	59.500,00	1.700,00	29.773,80	638,01	4.253,40	1.061,99	37,92	7.400,09
Ağustos	10.000,00	1.500,00	8.500,00	68.000,00	1.700,00	34.027,20	739,37	4.253,40	960,63	37,92	7.501,45
Eylül	10.000,00	1.500,00	8.500,00	76.500,00	2.155,00	38.280,60	850,68	4.253,40	1.304,32	37,92	7.157,76
Ekim	10.000,00	1.500,00	8.500,00	85.000,00	2.295,00	42.534,00	850,68	4.253,40	1.444,32	37,92	7.017,76
Kasım	10.000,00	1.500,00	8.500,00	93.500,00	2.295,00	46.787,40	850,68	4.253,40	1.444,32	37,92	7.017,76
Aralık	10.000,00	1.500,00	8.500,00	102.000,00	2.295,00	51.040,80	850,68	4.253,40	1.444,32	37,92	7.017,76
TOPLAM	120.000,00	18.000,00	102.000,00	102.000,00	21.040,00	51.040,80	8.608,16	51.040,80	12.431,84	455,04	89.113,12

İŞVEREN (D) TARAFINDAN 2022 YILINDA YAPILAN VERGİLEME							
AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	HESAPLANAN DAMGA VERGİSİ (TL)	NET ÜCRET (TL)
	(a)	(b) (ax%15)	(c) (a-b)	(d)	(e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	(f) (ax0.00759)	(g) (c-e-f)
Ocak	8.000,00	1.200,00	6.800,00	6.800,00	1.020,00	60,72	5.719,28
Şubat	8.000,00	1.200,00	6.800,00	13.600,00	1.020,00	60,72	5.719,28
Mart	8.000,00	1.200,00	6.800,00	20.400,00	1.020,00	60,72	5.719,28
Nisan	8.000,00	1.200,00	6.800,00	27.200,00	1.020,00	60,72	5.719,28
Mayıs	8.000,00	1.200,00	6.800,00	34.000,00	1.120,00	60,72	5.619,28
Haziran	8.000,00	1.200,00	6.800,00	40.800,00	1.360,00	60,72	5.379,28
Temmuz	8.000,00	1.200,00	6.800,00	47.600,00	1.360,00	60,72	5.379,28
Ağustos	8.000,00	1.200,00	6.800,00	54.400,00	1.360,00	60,72	5.379,28
Eylül	8.000,00	1.200,00	6.800,00	61.200,00	1.360,00	60,72	5.379,28
Ekim	8.000,00	1.200,00	6.800,00	68.000,00	1.360,00	60,72	5.379,28
Kasım	8.000,00	1.200,00	6.800,00	74.800,00	1.696,00	60,72	5.043,28
Aralık	8.000,00	1.200,00	6.800,00	81.600,00	1.836,00	60,72	4.903,28
TOPLAM	**96.000,00**	**14.400,00**	**81.600,00**	**81.600,00**	**15.532,00**	**728,64**	**65.339,36**

BAYAN (B)'NİN YILLIK BEYANI						
İŞVEREN	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	MAHSUP EDİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ (TL)
(C)	120.000,00	18.000,00	102.000,00		21.040,00	
(D)	96.000,00	14.400,00	81.600,00		15.532,00	
TOPLAM	**216.000,00**	**32.400,00**	**183.600,00**	**43.072,00**	**36.572,00**	**6.500,00**

Örnek 15: Bay (E), 15.000 TL brüt ücretle çalıştığı işveren (F)'deki işinden 15 Temmuz 2022 tarihi itibarıyla ayrılmış ve 16 Temmuz 2022 tarihi itibariyle işveren (G)'nin yanında 20.000 TL brüt ücretle çalışmaya başlamıştır.

Bay (E)'nin ikinci işverenden elde ettiği ücret geliri 2022 yılı gelir vergisi tarifesinin ikinci dilimindeki tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aştığından, Bay (E)'nin ücret gelirini yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir.

Bay (E)'ye 2022 yılının ilgili aylarında yapılacak net ücret ödemelerine ilişkin hesaplamalar ile Bay (E)'nin yıllık beyanı üzerine yapılacak hesaplamalar aşağıdaki şekilde olacaktır.

İŞVEREN (F) TARAFINDAN 2022 YILINDA YAPILAN VERGİLEME

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ (TL) (b) (ax%15)	MATRAH (TL) (c) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ (TL) (i) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ (TL) (i) (a-5.004)x0.00759	NET ÜCRET (TL) (j) (c-i-i)
Ocak	15.000,00	2.250,00	12.750,00	12.750,00	1.912,50	4.253,40	638,01	4.253,40	1.274,49	75,87	11.399,64
Şubat	15.000,00	2.250,00	12.750,00	25.500,00	1.912,50	8.506,80	638,01	4.253,40	1.274,49	75,87	11.399,64
Mart	15.000,00	2.250,00	12.750,00	38.250,00	2.225,00	12.760,20	638,01	4.253,40	1.586,99	75,87	11.087,14
Nisan	15.000,00	2.250,00	12.750,00	51.000,00	2.550,00	17.013,60	638,01	4.253,40	1.911,99	75,87	10.762,14
Mayıs	15.000,00	2.250,00	12.750,00	63.750,00	2.550,00	21.267,00	638,01	4.253,40	1.911,99	75,87	10.762,14
Haziran	15.000,00	2.250,00	12.750,00	76.500,00	3.005,00	25.520,40	638,01	4.253,40	2.366,99	75,87	10.307,14
Temmuz	7.500,00	1.125,00	6.375,00	82.875,00	1.721,25	29.773,80	638,01	4.253,40	1.083,24	18,94	5.272,82
TOPLAM	97.500,00	14.625,00	82.875,00	82.875,00	15.876,25	29.773,80	4.466,07	29.773,80	11.410,18	474,16	70.990,66

İŞVEREN (G) TARAFINDAN 2022 YILINDA YAPILAN VERGİLEME

AYLAR	BRÜT ÜCRET (TL) (a)	SİGORTA PRİMİ (TL) (b) (ax%15)	MATRAH (TL) (c) (a-b)	KÜMÜLATİF MATRAH (TL) (d)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL) (e) (dx%15,%20,%27-önceki ayların vergisi)	ASGARİ ÜCRETİN KÜMÜLATİF MATRAHI (TL) (f)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL) (g) (fx%15,%20-önceki ayların vergisi)	İSTİSNA MATRAH (TL) (h)	KESİLECEK GELİR VERGİSİ* (TL) (i) (e-g)	KESİLECEK DAMGA VERGİSİ* (TL) (i) (a-5.004)x0.00759	NET ÜCRET (TL) (j) (c-i-i)
Temmuz	10.000,00	1.500,00	8.500,00	8.500,00	1.275,00	0,00	0,00	0,00	1.275,00	75,90	7.149,10
Ağustos	20.000,00	3.000,00	17.000,00	25.500,00	2.550,00	4.253,40	638,01	4.253,40	1.911,99	113,82	14.974,19
Eylül	20.000,00	3.000,00	17.000,00	42.500,00	3.075,00	8.506,80	638,01	4.253,40	2.436,99	113,82	14.449,19
Ekim	20.000,00	3.000,00	17.000,00	59.500,00	3.400,00	12.760,20	638,01	4.253,40	2.761,99	113,82	14.124,19
Kasım	20.000,00	3.000,00	17.000,00	76.500,00	3.855,00	17.013,60	638,01	4.253,40	3.216,99	113,82	13.669,19
Aralık	20.000,00	3.000,00	17.000,00	93.500,00	4.590,00	21.267,00	638,01	4.253,40	3.951,99	113,82	12.934,19
TOPLAM	110.000,00	16.500,00	93.500,00	93.500,00	18.745,00	21.267,00	3.190,05	21.267,00	15.554,95	645,00	77.300,05

*Temmuz ayında eski işveren (F) tarafından istisna uygulandığından, bu aya ilişkin ayrıca gelir ve damga vergisi istisnası uygulanmamıştır.

BAY (E)'NİN YILLIK BEYANI

İŞVEREN	BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	MAHSUP EDİLECEK GELİR VERGİSİ (TL)	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ (TL)
(F)	97.500,00	14.625,00	82.875,00		15.876,25	
(G)	110.000,00	16.500,00	93.500,00		18.745,00	
TOPLAM	207.500,00	31.125,00	176.375,00	41.121,25	34.621,25	6.500,00

Örnek 16: Bay (H) tevkif suretiyle vergilendirilmemiş aylık brüt 7.000 TL ücret geliri elde etmektedir.

Ücret geliri tevkif suretiyle vergilendirilmediğinden, Bay (H)'nin ücret gelirini yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir.

Bay (H)'nin 2022 yılı yıllık beyanı üzerine yapılacak hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktır.

BAY (H)'NİN YILLIK BEYANI						
BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ (TL)
84.000,00	12.600,00	71.400,00	12.778,00	51.040,80	8.608,16	4.169,84

Ücret bordrosu ve hesaplamalar:

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 238 inci maddesinde ücret bordrosuna ilişkin hükümlere yer verilmiş ve ücret bordrosunda yer alması gereken bilgiler sayılmış olup, işverenlerin bu bilgilere yer vermek suretiyle ücret bordrolarını diledikleri şekilde düzenleyebilecekleri belirtilmiştir. Bu Tebliğin önceki bölümlerinde yer verilen örnekler istisna suretiyle alınmayacak olan vergi tutarının belirlenebilmesine yönelik olarak hazırlanmıştır. Dolayısıyla ücret bordrolarının ve bordro düzenlenmesine esas hesaplamaların, örneklerle aynı sonucu doğuracak, diğer bir ifadeyle, istisna nedeniyle alınmayacak verginin ilgili aydaki asgari ücretin vergisini geçmeyecek şekilde, farklı yöntemlerle yapılması mümkündür.

Maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgisine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

4.3.3.1.4. Kadın Hizmet Erbabına Sağlanan Kreş ve Gündüz Bakımevi Yardımında Gelir Vergisi İstisnası

Konuyla ilgili olarak 11.06.2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

(1) Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işverenlerce iş yerinde verilmesi halinde, bu hizmetten faydalanan kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin tamamı gelir vergisinden istisna olacaktır. Söz konusu hizmetin, işverenin kendisine ait veya kiralamış olduğu diğer yerlerde verilmesi istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

(2) İşverenlerce, kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin işyerinde verilmediği durumlarda, kadın hizmet erbabının hizmet aldığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatler de istisna kapsamındadır. Kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin ücret istisnasına tabi tutulabilmesi için; bu hizmetin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerinden alınması, ödemenin hizmet erbabına değil doğrudan bu hizmeti sağlayan mükelleflere yapılması gerekmektedir. Hizmet erbabına doğrudan yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ise ücret olarak vergilendirilecektir.

(3) İşverenlerce, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapıldığı durumlarda, istisnadan yararlanılacak tutar her bir çocuk için as-

garî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmayacaktır. Sağlanan menfaatin asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşması halinde, aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.

%15 oranını, asgarî ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanına verilmiştir. 5/5/2018 tarihli ve 30412 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 2018/11674 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 oranı, bu tarihten itibaren asgari ücretin brüt tutarının %50'si olarak belirlenmiştir.

(4) İşverenlerce, kadın hizmet erbabı adına doğrudan kreş ve gündüz bakımevi işleten mükelleflere yapılan ödemelerin belli bir dönem için toplu olarak yapılması durumunda, her bir aya isabet eden tutar, ilgili ay ücret matrahı ile ilişkilendirilerek istisna uygulanacaktır.

(5) Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, işveren tarafından ödenen tutar da dahil olmak üzere, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti karşılığı olarak faturanın hizmet erbabı adına düzenlenmesi gerekmekte olup, işverenlerin bu kapsamda yaptığı ödemelere ilişkin belgeleri 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları zorunludur.

(6) Kadın hizmet erbabına, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında sağlanan menfaat ve yapılan ödemelere ilişkin tutarların, asıl ücret ile birlikte ücret bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Örnek 3: (C) A.Ş., çalıştırdığı hizmet erbabına işyerinde kreş hizmeti vermektedir. İşyerinde 30 hizmet erbabı çalışmakta olup, hizmet erbabından 20'si kreş hizmetinden yararlanmaktadır. Kreş hizmetinden yararlanan hizmet erbabının 15'i kadın, 5'i erkektir. Bu durumda kreş hizmetinden yararlanan 15 kadın hizmet erbabı için sağlanan menfaatin tamamı istisna kapsamında olacak, erkek hizmet erbabı yönünden ise söz konusu menfaat ücret olarak vergilendirilecektir.

Örnek 4: (D) Ltd. Şti. ile asgari ücretle çalışan hizmet erbabı (R) arasında düzenlenen bireysel iş sözleşmesinde, (R)'nin asıl ücretine ilave olarak 500 TL kreş yardımı ödeneceği öngörülmüş olup, (D) Ltd. Şti., (R)'nin bir çocuğu için hizmet aldığı kreş işletmesine, kreş yardımı olarak aylık 500 TL ödemeye başlamıştır.

Bireysel iş sözleşmesine istinaden asıl ücretine ilave olarak (R) için kreşe yapılan aylık 500 TL ödeme, asgari ücretin brüt tutarının %50'si olan (3.577,50*%50=) 1.788,70 TL'yi aşmadığından, gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 5: İşyerinde kreş hizmeti vermeyen (E) Ltd. Şti., 5.000 TL brüt ücretle çalışan hizmet erbabı (S)'nin bir çocuğu için hizmet aldığı kreş işletmesine kreş yardımı olarak bireysel iş sözleşmesine istinaden aylık 1.900 TL ödemektedir.

Asıl ücretine ilave olarak (S) için kreş yardımı kapsamında yapılan aylık 1.500 TL'lik ödemenin, asgari ücretin brüt tutarının %50'si olan (3.577,50x%50=) 1.788,70 TL'lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecektir. İstisnayı aşan tutar olan (1.900-1.788,70=) 111,30 TL ise ücret olarak vergilendirilecektir.

(7) İşverenlerce, ilgili Kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine istinaden hizmet erbabına, asıl ücretine ilave olarak bazı ödemeler yapılabilmekte ve menfaatler

sağlanabilmektedir. Yapılan bu tarz ödeme ve sağlanan menfaatler, 193 sayılı Kanun uygulamasında ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

(8) 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinde yer alan istisna düzenlemesinin kapsamı; işverenlerce, ilgili Kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine istinaden, kadın hizmet erbabına işyerinde kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmesi veya bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan ödeme yapılması suretiyle, kadın hizmet erbabının asıl ücretine ek olarak sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna edilmesidir.

Bu kapsamda, istisnadan faydalanılması için kadın hizmet erbabına sağlanan menfaatin, ilgili Kanunlar, toplu iş sözleşmeleri veya bireysel iş sözleşmelerine dayanarak ödenen asıl ücrete ilave olarak sağlanması şart olup, kadın hizmet erbabının asıl ücretinin bir kısmının kreş ve gündüz bakımevi hizmeti ödemesi gibi değerlendirilmek suretiyle anılan istisnaya konu edilmesi mümkün değildir.

Örnek 6: İşveren (M)'ye bağlı olarak 4.000 TL ücretle çalışan hizmet erbabı (Ş), bir çocuğu için kreş işletmesine aylık 1.000 TL kreş ücreti ödemektedir. (Ş)'nin talebi üzerine, kreş işletmesine ödemiş olduğu 1.000 TL kreş ücreti, işvereni tarafından ücretinden kesilmek suretiyle ödenmeye başlanmıştır.

İşveren (M), (Ş)'nin asıl ücretinden keserek kreş işletmesine ödediği 1.000 TL ile sadece ödemeye aracılık ettiği, (Ş)'nin almış olduğu asıl ücretine ilave bir menfaat sağlamadığı için, bu ödeme dolayısıyla 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendi kapsamında gelir vergisi istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır.

4.3.3.1.5. Uçuş Hizmetlerinde Ücret İstisnası

01.02.2019 tarihinden geçerli olmak üzere 18.01.2019 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 17 numaralı bend uyarınca; kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Konuyla ilgili açıklamalara 306 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Pilot ve kabin memurlarına, bu hizmetlerine ilişkin olarak ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilecektir.

Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde görevli olmakla birlikte birinci fıkrada belirtilen görevliler dışındaki diğer personel, yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış veya uçak içinde hizmet veriyor olsa da bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Ücretin gerçek safi değeri; işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından, 193 sayılı Kanunun 63 üncü maddesinde sayılan sigorta primi, şahıs/hayat sigortası primi ve sendika aidatları gibi indirimler ile 31 inci maddesinde yer alan engellilik indirimi düşüldükten sonra kalan miktardır. Bu hesaplama yapılırken, 193 sayılı Kanunun 23 ilâ 29 uncu maddelerine göre istisna kapsamında olan ve bordroda gösterilen diğer ücret ve benzeri ödemeler ise ilgili hükümlerine göre vergiden istisna edilecektir.

Personele ödenen aylık ücretlerin gerçek safi değerinin %70'i istisna edildikten sonra kalan %30'luk kısım gelir vergisine tabi olacaktır.

4.3.3.1.6. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna

7420 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiş olup; konuyla ilgili açıklamlara 30.12.2022 tarih ve 32059 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

> *"19. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri."*

İstisnanın kapsamı, yararlanma şartları ve uygulaması

(1) 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına 7420 sayılı Kanunun 2 nci maddesiyle eklenen (19) numaralı bentle, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak 1/12/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(2) Hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

a) Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışması,

b) Hizmetin hizmet erbabınca fiilen yurt dışında verilmesi,

c) Hizmet erbabına yapılacak ödemenin yurt dışı kazançlardan karşılanması,

gerekmektedir.

(3) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili olmak ve fiilen yurt dışında bulunarak hizmet verilmesi kaydıyla yönetim, idare, muhasebe ve benzeri hizmetlerde çalışanlar da söz konusu istisnadan faydalanabilecektir.

(4) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri tevkifata tabi tutulmayacağı gibi gelir vergisinden istisna edilen bu gelirler için hizmet erbabınca yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Örnek 3: Merkezi Türkiye'de olan (D) Şirketi, yurt dışında bir inşaat işi üstlenmiş ve söz konusu işte çalıştırmak üzere Türkiye'den 40 hizmet erbabı götürmüştür. Hizmet erbabının ücretleri (D) Şirketinin yurt dışı şubesi tarafından ödenmektedir.

Bu durumda, söz konusu hizmet erbabına yurt dışındaki inşaat işinde fiilen çalışmaları karşılığı olarak yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna olduğundan, bu gelirler için hizmet erbabı tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

(5) Yurt dışında çalışan hizmet erbabının ücretlerinin yurt dışı şube adına Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu durumda, Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı gibi söz konusu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Örnek 4: Merkezi Türkiye'de olan (E) Şirketi, yurt dışında üstlenmiş olduğu inşaat işi için şirketin yurt dışı şubesinde çalıştırmak üzere Türkiye'den 50 hizmet erbabı götürmüştür. Yurt dışı şubede çalışan hizmet erbabının ücretleri yurt dışı şube kazançlarından karşılanmak suretiyle merkez tarafından ödenmektedir.

Bu durumda, merkez tarafından yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve bu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

(6) Hizmet erbabının hem yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışması hem de Türkiye'deki şirkette (merkezde) çalışması durumunda, sadece fiilen yurt dışında bulunarak çalışması karşılığı yapılan ücret ödemeleri istisnaya konu edilebilecek, yurt içindeki çalışmaları karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise vergilendirilecektir.

Örnek 5: Merkezi Türkiye'de olan (F) Şirketi, yurt dışında onarım işi üstlenmiş ve söz konusu iş için Türkiye'den 30 hizmet erbabı götürmüştür. Türkiye'deki merkezde çalışan 5 hizmet erbabı ise söz konusu işin belirli kısımlarında çalışmak üzere bazı dönemlerde yurt dışına götürülmüştür.

Bu durumda, yurt dışındaki onarım işinde çalışmak üzere götürülen ve fiilen yurt dışında çalışan 30 hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilecektir.

Hem Türkiye'deki merkezde hem de yurt dışındaki şubede çalışan 5 hizmet erbabının ise fiilen yurt dışındaki çalışmalarına isabet eden ücret gelirleri gelir vergisinden istisna edilecek, merkezdeki çalışmaları karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise vergilendirilecektir.

(7) Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerle ilgili olsa dahi Türkiye'den verdiği hizmetler karşılığı elde ettiği ücret gelirleri istisnaya konu edilemeyecektir.

Örnek 6: Merkezi Türkiye'de olan (G) Şirketi yurt dışında bir teknik hizmet işi üstlenmiş ve söz konusu iş için Türkiye'den 10 hizmet erbabı götürmüştür. Söz konusu teknik hizmet işine 5 hizmet erbabı da Türkiye'den teknik destek vermektedir.

Bu durumda, yurt dışındaki teknik hizmetlerde çalışmak üzere yurt dışına götürülen ve fiilen bu hizmetlerde çalışan 10 hizmet erbabının ücretleri gelir vergisinden istisna edilecektir.

Söz konusu teknik hizmetler için Türkiye'den hizmet veren 5 hizmet erbabının ücretleri ise istisna kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulacaktır.

(8) Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, gerek şube gerekse şube adına merkez tarafından ödenen ücretler yurt dışı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak olup Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gider olarak dikkate alınamayacaktır.

(9) İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (19) numaralı bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

4.3.3.2. Gider Karşılıklarında İstisnalar

GVK'nın 24'üncü maddesinde yer alan gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

1. Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;

2. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);

2022 yılında gelir vergisinden istisna yurtiçi harcırah tutarları aşağıdaki gibi olmuştur.

01.01.2022- 30.06.2022 TARİHLERİ ARASI GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YURTİÇİ HARCIRAH TUTARLARI	
Gündeliklerin Tekabül Ettiği Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden İstisna Gündelik Tutarı (TL)
5.921,91TL ve fazlası	92,00
5.879,53-5.921,90TL arası	80,00
5.361,55-5.879,52TL arası	75,00
4.702,30-5.361,54TL arası	71,00
3.900,61-4.702,29TL arası	63,00
3.900,60 TL ve daha azı	62,00

01.07.2022- 31.12.2022 TARİHLERİ ARASI GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YURTİÇİ HARCIRAH TUTARLARI	
Gündeliklerin Tekabül Ettiği Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden İstisna Gündelik Tutarı (TL)
8,390.76 TL ve fazlası	149,00
8,330.71-8,390.75 TL arası	129,00
7,596.79-8,330.70 TL arası	121,00
6,662.70-7,596.78 TL arası	115,00
5,526.78-6,662.69 TL arası	102,00
5,526.77TL ve daha azı	100,00

2023 yılının ilk altı aylık döneminde gelir vergisinden istisna yurtiçi harcırah tutarları ise şöyledir.

01.01.2023- 30.06.2023 TARİHLERİ ARASI GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA YURTİÇİ HARCIRAH TUTARLARI	
Gündeliklerin Tekabül Ettiği Brüt Aylık Tutarı (TL)	Vergiden İstisna Gündelik Tutarı (TL)
10.907,99 TL ve fazlası	250,00
10.829,93-10.907,98 TL arası	236,00
10.136,03-10.829,92 TL arası	220,00
8.921,72 -10.136,02 TL arası	212,00
7.184,81 -8.921,71 TL arası	203,00
7.184,80 TL ve daha azı	200,00

3. 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'na göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve BAĞ-KUR emeklilerine avans olarak ödenenler dahil);

4. Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.

4.3.3.3. Tazminat ve Yardımlarda İstisnalar

GVK'nın 25'inci maddesinde yer alan aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı;

7162 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi *30.01.2019 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere* "1. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatı;" şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan düzenleme ile ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlara ilişkin gelir vergisi istisnası aynen korunmuş; işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen işsizlik veya işe başlatmama tazminatı veya diğer benzer adlar altında yapılan ödemelerden sadece 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen işe başlatmama tazminatının gelir vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

447 sayılı Kanun uyarınca sigortalı işsizlere Kanunda belirtilen şartları taşımaları halinde işsiz kaldıkları dönem için yine Kanunda belirtilen süre ve miktarda yapılan işsizlik ödeneği ödemeleri ile 4857 sayılı Kanunun 21 inci maddesine göre, işverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işçinin başvurusu üzerine işverenin bir ay içinde işe başlatmadığı durumda, işçiye, en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında ödenen tazminat istisna kapsamındadır.

4857 sayılı Kanunun 21 inci maddesine göre, arabuluculuk faaliyeti sonucunda tarafların, işçinin işe başlatılmaması konusunda anlaşmaları halinde, iş sözleşmesi feshedilen hizmet erbabına en çok sekiz aylık ücreti tutarında ödenen işe başlatmama tazminatları da istisna kapsamındadır.

Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ise 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde düzenlenen istisna kapsamında olmayıp, aynı maddenin birinci fıkrasının 27/3/2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren 7103 sayılı Kanunla değişik (7) numaralı bendi kapsamında değerlendirilecektir.

….

Bu hüküm ve açıklamalara göre, iş sözleşmesi feshedilen ve işe iade davası açabilmek için arabulucuya başvuran personel ile Bankanızın, arabulucu nezdinde anlaşması sonucu, söz konusu personele ödenecek sekiz aylıkücretini geçmeyen işe başlatmama tazminatının, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1)numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, iş sözleşmesi feshedilmeden önce çıkış koşullarında mutabık kalınması için ihtiyari arabuluculukmüessesine başvurulması halinde ödenecek ek tazminatların; 4857 sayılı İş Kanununun 21 inci maddesine göreödenen işe başlatmama tazminatı olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında istisna edilmesi mümkün bulunmamakta olup,bu kapsamda ödenen ek tazminatların Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralıbendi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 7/6/2021 tarih ve 64597866-120[25/1]-9209 sayılı Özelgesi

2. Muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar (Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları mutlak olarak bu istisnaya girerler);

3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.)[24]

Yapılacak ödemelere uygulanacak istisna tutarının hesabında, en yüksek Devlet memuruna 30 yıl dikkate alınarak yapılan en yüksek ödeme tutarı dikkate alınacaktır. Katılımcının 30 yıldan daha fazla süre ile prim yatırmış olması halinde fiilen prim yatırılan süreye bağlı olarak yapılan ödeme tutarı istisnanın hesaplanmasında esas alınacaktır.

4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları (Bu zamlar devletçe verilen miktarları aştığı takdirde, fazlası vergiye tabi tutulur.);

24 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 12 nci maddesiyle, bu bentte yer alan "ödenen en yüksek ödeme tutarından" ibaresi 01.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere "çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan" şeklinde değiştirilmiştir.

5. Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.);

6. Sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

7. 7103 sayılı Kanunun 5.maddesiyle yapılan düzenleme ile 193 sayılı GVK'nın 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi 27.03.2018 tarihinden geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);"

8. Genel olarak nafakalar (Alanlar için);

9. Yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.

10. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar.

"Ücret niteliği taşımayan ve vergiden istisna edilen tazminat ödemesinden hukuka aykırı olarak yapılan kesintinin açık bir vergilendirme hatası olması nedeniyle, davacıya iadesi gerekir."

DANIŞTAY 3. DAİRE E. 2012/170, K. 2014/2703

4.3.3.4. Hizmet Erbabına Ödenen Tazminatların Vergilendirilmesi ile İlgili İstisna Uygulaması

(1) 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun tazminat ve yardımlarda gelir vergisi istisnasını düzenleyen 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş

Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);"

(2) 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına aşağıdaki (7) numaralı bent eklenmiştir.

"7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar."

Konuyla ilgili olarak 11.06.2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

4.3.3.4.1. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımların vergilendirilmesi

(1) 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına eklenen bent hükmü ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi gibi sözleşmeler kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların ücret olarak kabul edildiği ve vergilendirildiği hususuna açıklık getirilmiştir.

(2) Bu tazminatlar, hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açmama vb. nedenlerle çalışmasından bağımsız olarak ödenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

4.3.3.4.2. Kıdem tazminatlarında istisna uygulaması

(1) 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının yeniden düzenlenen (7) numaralı bendinin (a) alt bendi ile 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak istisnaya ilişkin düzenleme aynen korunmuştur.

(2) Bu çerçevede ücret kapsamında değerlendirilen;

a) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca ödenmesi gereken kıdem tazminatları,

b) 5953 sayılı Kanun uyarınca yapılan ve çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan ve ödenen 24 aylık tutarı aşmayan kıdem tazminatları

gelir vergisinden istisna edilecektir.

(3) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca, hizmet erbabının çalıştığı süre ve kıdem tazminatına esas ücreti dikkate alınarak hesaplanan ve ödenen kıdem tazminatları istisna kapsamına girmekte olup hesaplanan bu tutarları aşan ilave ödemeler ise ücret kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla, hizmet erbabının kıdem tazminatına esas ücretine göre hesaplanan ve en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşan ödemelerde ise en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi kadarlık kısmı istisnaya konu edilecek, aşan kısmı ise ücret olarak vergilendirilecektir.

(4) Kıdem tazminatının yıllık miktarı 14/7/1965 tarihli ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 8/6/1949 tarihli ve 5434 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesini geçemez. Bu tutar, 1/1/2022-30/6/2022 tarihleri arası 10.848,59 TL, 1/7/2022-31/12/2022 tarihleri arası 15.371,40 TL'dir.

1 Ocak 2023 -30 Haziran 2023 tarihleri arasında geçerli olmak üzere uygulanacak vergiden istisna kıdem tazminatı tutarı ise 19.982,83 TL'dir.

Örnek 1: (A) Anonim şirketinde 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 15/1/2022 tarihinde işten ayrılan (B)'ye, 1475 sayılı Kanun uyarınca işvereni tarafından, kıdem tazminatına esas ücreti olan 6.000 TL üzerinden 60.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir.

Buna göre, (B)'ye 1475 sayılı Kanun kapsamında hesaplanarak ödenen ve en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emeklilik ikramiyesinin (10.848,59x10=) 108.485,90 TL'nin altında kalan 60.000 TL kıdem tazminatının tamamı, gelir vergisinden istisna edilecektir.

Örnek 2: (C) Anonim şirketinde 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra 5/2/2022 tarihinde işten ayrılan (D)'ye, işvereni tarafından 854 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 13.000 TL üzerinden hesaplanan 260.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir.

Hesaplanan kıdem tazminatı tutarı 260.000 TL olsa da istisna edilecek tutar, en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenen azami emekli ikramiyesi tutarı ve çalışma süresi dikkate alınarak hesaplanan tutarı aşamayacaktır.

Buna göre, (D)'nin 20 yıl çalışması karşılığı istisna edilecek azami tutar (10.848,59x20=) 216.971,80 TL dir. Bu nedenle (D)'ye ödenen 260.000 TL kıdem tazminatının 216.971,80 TL lik kısmı gelir vergisinden istisna edilecek, aşan kısım olan (260.000-134.603=) 43.028,20 TL ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 3: (E) Gazetesinde 30 yıl süreyle çalıştıktan sonra 15/3/2022 tarihinde emekli olan (S)'ye işvereni tarafından 5953 sayılı Kanun uyarınca, son aya ilişkin brüt ücreti olan 10.000 TL üzerinden hesaplanan 300.000 TL kıdem tazminatı ödenmiştir.

(S)'ye ödenen kıdem tazminatının, 24 aylığına isabet eden tutar olan (24x10.000=) 240.000 TL gelir vergisinden istisna edilecek, kalan tutar (300.000-240.000=) 60.000 TL ise gelir vergisine tabi olacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinde hangi şartlar altında kıdem tazminatı ödeneceği açıkça belirtilmekte olup hizmet erbabına kıdem tazimatı ödenebilmesi için iş sözleşmesinin feshedilmesi/sona ermesi gerekmektedir. Dolayısıyla hizmet erbabının iş sözleşmesi feshedilmeden/sona ermeden çeşitli sebeplerle kıdem tazminatı adı altında yapılan ödemelerin, 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi kapsamında kıdem tazminatı olarak değerlendirilmeyeceği tabidir.

Buna göre, şirketiniz tarafından iş sözleşmesi feshedilmeden/sona ermeden kıdem tazminatına mahsuben avans olarak yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabulü ve bu ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94 ve 103 üncü maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/12/2022 tarih ve 62030549-120[94-2020/94] 1500056 sayılı Özelgesi

4.3.3.4.3. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra yapılan ödemeler ve yardımlarda istisna

(1) Çalışma hayatında hizmet erbabına işten ayrılma, emekli olma, dava açılmaması vb. nedenlerle karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemeler yapılabilmektedir. 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan düzenleme ile bu ödemelerinde çalışanın tabi olduğu mevzuata göre kıdem tazminatına ilişkin istisna tutarının hesabında dikkate alınması gerektiği hususuna açıklık getirilmiştir. Buna göre, anılan Kanunlar uyarınca ödenecek kıdem tazminatlarından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken, yukarıda sayılan ödemeler de dahil edilerek ödemelerin toplamı üzerinden istisna uygulanacak, istisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

(2) 1475 ve 854 sayılı Kanunlar uyarınca 303 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 10 uncu maddesinde belirtildiği şekilde hesaplanan kıdem tazminatı tutarı dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu ödemenin; bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı istisnaya konu edilecektir.

(3) 5953 sayılı Kanun uyarınca kıdem tazminatı ödenen hizmet erbabına, bu tazminat dışında, birinci fıkrada sayılan ilave bir tazminat ödemesi yapılması halinde, bu tutar ile kıdem tazminatı tutarı toplamının, çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacaktır.

(4) 1475 ve 854 sayılı Kanunlara tabi olarak çalışanlara kıdem tazminatı ödenmediği, ancak birinci fıkrada sayılan bir tazminat ödendiği durumlarda, ödenen bu tazminat tutarının, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı, 5953

sayılı Kanuna tabi olarak çalışanlarda ise çalışanın son brüt ücreti üzerinden hesaplanan 24 aylık tutarını aşmayan kısmı istisnaya tabi tutulacak, aşan kısmı ise ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 10: (Ç) AŞ'de 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra 12/1/2022 tarihinde işten ayrılan (H)'ye, işvereni tarafından 1475 sayılı Kanun uyarınca, kıdem tazminatına esas ücreti olan 10.000 TL üzerinden 100.000 TL kıdem tazminatı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesine (ikale) istinaden 120.000 TL iş güvencesi tazminatı olmak üzere toplam 220.000 TL ödeme yapılmıştır.

1/1/2022 tarihi itibariyle 657 sayılı Kanuna tabi en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azami emekli ikramiyesi tutarı 10.848,59 TL dir.

(H)'ye yapılan 220.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı 100.000,00 TL

İş güvencesi tazminatı 120.000,00 TL

Ödenen toplam tutar 220.000,00 TL

Vergiden istisna edilecek tutar (10.848,59x10=) 108.485,90 TL

Vergiye tabi tutar (220.000-108.485,90 =) 111.514,10 TL

Örnek 4: (K) AŞ'de 854 sayılı Kanuna tabi olarak, 10 yıl süreyle çalıştıktan sonra ikale sözleşmesi ile 2/2/2022 tarihinde işten ayrılan (L)'ye, işvereni tarafından 110.000 TL iş kaybı tazminatı ödenmiş olup ayrıca kıdem tazminatı ödemesi yapılmamıştır.

(L)'ye yapılan 110.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

İş kaybı tazminatı 110.000,00 TL

Vergiden istisna edilecek tutar (10.848,59x10=) 108.485,90 TL

Vergiye tabi tutar (110.000-108.485,90 =) 1.514,10 TL

Örnek 5: (M) AŞ'de 5953 sayılı Kanun kapsamında 20 yıl süreyle çalıştıktan sonra, 15/3/2022 tarihinde emekliliğe ayrılan ve en son aya ilişkin ücreti 20.000 TL olan (N)'ye işvereni tarafından 400.000 TL kıdem tazminatı ve 500.000 TL emeklilik tazminatı (ikramiyesi) ödenmiştir.

(N)'ye yapılan 900.000 TL lik ödemenin gelir vergisinden istisna edilecek tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Kıdem tazminatı tutarı 400.000 TL

Emeklilik tazminatı (ikramiyesi) 500.000 TL

Ödenen toplam tutar 900.000 TL

Vergiden istisna edilecek tutar (20.000 TL x 24=) 480.000 TL

Vergiye tabi tutar (900.000 TL- 480.000 TL=) 420.000 TL

4.3.3.4.4. 657 sayılı Kanunun 4/b ve mülga 4/c maddeleri kapsamında çalışan personele ödenen iş sonu tazminatlarının vergilendirilmesi

(1) 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele hizmet sözleşmelerinin sona ermesi nedeniyle ödenen iş sonu tazminatları da 193 sayılı Kanunun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca, bu Tebliğin 10 ve 11 inci maddelerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde gelir vergisinden istisna edilecektir.

(2) 7103 sayılı Kanunun yayımı tarihinden önce 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) fıkrası kapsamındaki sözleşmeli personele ve mülga (C) fıkrası kapsamındaki geçici personele ödenen iş sonu tazminatları üzerinden gelir vergisi kesintisinin yapılmış olması durumunda, zamanaşımı süresi de dikkate alınarak;

a) Kesilen gelir vergisini dava konusu yapmayan mükelleflerin, ilgili muhasebe birimlerine dilekçeyle başvurmaları,

b) Mahkemelerde ihtilafı devam eden ve bu Tebliğin yayımı tarihi itibarıyla yargıda kesinleşmemiş işlemlere ilişkin olarak; mükelleflerin, davalarından feragat etmeleri ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde feragat nedeniyle verilecek karar örneğini muhasebe birimlerine ibraz etmeleri

kaydıyla, tahsil edilen gelir vergisinin red ve iadesi yapılacaktır.

4.3.3.5. Vatan Hizmetleri Yardımlarında İstisnalar

GVK'nın 26'ncı maddesinde yer alan aşağıdaki yazılı vatan hizmetleri yardımları Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Harp malullüğü zamları;

2. Harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri;

3. Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler (Bu hükmün tatbikinde hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eşkıya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkûmların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.);

4. Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükâfatlar.

4.3.3.6. Teçhizat ve Tayın Bedellerinde İstisnalar

GVK'nın 27'inci maddesinde yer alan aşağıda yazılı teçhizat ve tayın bedelleri Gelir Vergisi'nden müstesnadır:

1. Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler;

2. 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);

3. Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

4.3.3.7. Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar

GVK'nın 28'inci maddesinde yer alan tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir:

1. Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar (özel müesseseler tarafından yapılan ödemeler, benzeri devlet öğrenci ve memurlarına verilen miktardan fazla olduğu takdirde, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (Asli görev veya memuriyet dolayısıyla alınan ücretler bu istisnaya dahil değildir);

2. Resmî ve özel müesseselere ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iaşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar;

3. Öğrencilere tatbikat dolayısıyla öğretim müesseseleri veya tahsil masrafları deruhte edenler tarafından verilen paralar.

4.3.3.8. Teşvik, İkramiye ve Mükâfatlarda İstisnalar

GVK'nın 29'uncu maddesinde yer alan teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükâfatlar Gelir Vergisinden müstesnadır:

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar;

2. Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri ve kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler;

7161 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinde **01.02.2019** tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile pilotlar ve kabin görevlilerine ücret istisnası getirilmesine yönelik olarak yapılan düzenlemeye paralel bir düzenleme yapılarak; kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen pilotlar ile

uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri dolayısıyla teşvik gayesi ile verilen tazminatların, gündeliklerin, ikramiyelerin ve zamların gelir vergisinden müstesna olduğuna ilişkin düzenleme kaldırılmıştır.

Kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler gelir vergisinden müstesnadır.

3. Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler;

4. Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç)

"Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler"şeklindeki söz konusu bend hükmü 7194 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ile *"Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç)"* şeklinde değiştirilmiş olup, 1.1.2020 tarihinden itibaren sadece amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç) ödenen ücretler gelir vergisinden istisna olacaktır. İstisnanın uygulanmasına ilişkin açıklamalara 27.5.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 311 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nde yer verilmiştir.

Buna göre; 193 sayılı Kanunun 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 menfaatler olarak tanımlanmış ve 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Aynı maddede, bu Kanunun uygulanmasında spor hakemlerine yapılan ödemeler veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin de ücret sayıldığı hükme bağlanmıştır. 193 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının 7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi (4) numaralı bendinde, tüm spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edildiğinden, söz konusu ücretler gelir vergisine tabi tutulmamıştır.

7194 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere 193 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan spor yarışmalarını yöneten hakemlerin aldıkları ücretlere ilişkin istisna hükmü yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile;

a) Basketbol ve voleybol spor dallarının en üst ligleri hariç amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlerin bu görevleri dolayısıyla aldıkları ücretlere yönelik gelir vergisi istisnası aynen korunmuştur.

b) Profesyonel spor yarışmalarını yöneten spor hakemleri ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten spor hakemlerinin aldıkları ücretler istisna kapsamından çıkarılmıştır.

Profesyonel spor yarışmalarını yöneten hakemler ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten hakemlere bu faaliyetleri nedeniyle 1/1/2020 tarihinden itibaren yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilecektir.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılanlar tarafından istisna kapsamına girmeyen spor hakemlerine yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Profesyonel spor yarışmaları ile basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerindeki yarışmaları yöneten spor hakemlerince elde edilen ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması halinde bu ödemeler yıllık gelir vergisi beyannamesiyle de beyan edilecektir. Yine, bahse konu spor hakemlerinin birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi ve birden sonraki işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamının, gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşması halinde, birinci işverenden alınan ücret geliri dahil tüm ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden tevkif suretiyle ödenen gelir vergisi mahsup edilebilecektir.

Basketbol ve voleybol spor dallarının en üst ligleri hariç amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler istisna kapsamında olduğundan, bu ücret ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve bu ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de istisna kapsamındaki ücret gelirleri beyannameye dâhil edilmeyecektir.

4.3.3.9. Ücret Gelirlerinin Asgari Ücrete İsabet Eden Kısmının Gelir Vergisinden İstisna Tutulması

25 Aralık 2021 tarih ve 31700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen 18 numaralı bent ile 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Yapılan düzenleme ile hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenecek; ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanacaktır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamayacaktır.

Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanacaktır.

Ayrıca 7349 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tabloda da bazı değişiklikler yapılmış ve 2 sayılı tablonun Ticari ve medeni işlerle

ilgili kâğıtlar başlıklı bölümünün 34 numaralı fıkrası uyarınca Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar damga vergisinden istisna tutulmuştur. 34 numaralı fıkrada yapılan değişiklik ile ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kağıtlarda ödemenin asgari ücrete isabet eden kısmı damga vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu düzenleme de 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Uygulamanın usul ve esaslarına 27.01.2022 tarih ve 31732 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

4.3.3.10. Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere 30/6/2023 tarihine kadar ödenen tutarar

9/11/2022 tarih ve 32008 sayılı resmi gazete'de yayımlanan ve yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe giren 7420 sayılı Kanunun Geçiçi 1'inci maddesi uyarınca; işverenler tarafından çalışanlara elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere 30/6/2023 tarihine kadar (bu tarih dâhil) mevcut ücretlerine/prime esas kazançlarına ilave olarak yapılan aylık 1.000 Türk lirasını aşmayan ödemeler, 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre prime esas kazanca dâhil edilmez ve bu tutar üzerinden 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gelir vergisi hesaplanmaz.

Maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgisine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı yetkilİ kılınmış olup; konuyla ilgili açıklamlara 30.12.2022 tarih ve 32059 (2. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

4.3.3.10.1. İstisnanın kapsamı ve şartları

(1) 193 sayılı Kanunun 61 inci maddesinde, ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmış olup 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 bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla hizmet erbabına ödenen aylık ücret, mesai, prim, ikramiye, gider karşılığı ve sair adlarla yapılan tüm ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret kapsamında değerlendirilmektedir.

(2) İşverenler tarafından maddenin yürürlüğe girdiği 9/11/2022 tarihinden 30/6/2023 tarihine kadar (bu tarih dahil) çalışanlara mevcut ücretlerine ilave olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere toplam aylık tutarı 1.000 Türk lirasını aşmayan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(3) İşverenler tarafından hizmet erbabına bu şekilde yapılan ödemelerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu ödemelerin;

a) 9/11/2022 tarihi ila 30/6/2023 tarihi (bu tarih dahil) arasında yapılması,

b) Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılması,

c) Aylık 1.000 Türk lirasını aşmaması,

ç) Mevcut ücretlerine ilave olarak yapılması,

şarttır.

Örnek 1: Aylık brüt 13.000 TL ücret geliri elde eden hizmet erbabı (H)'ye işveren (I) tarafından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere, 9/11/2022 tarihinden itibaren mevcut ücretine ilave olarak aylık 1.000 TL tutarında ödeme yapılmaktadır. Bu durumda, işveren (I) tarafından hizmet erbabı (H)'ye 30/6/2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin tamamı istisna kapsamında olup söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.

Örnek 2: Aylık brüt 10.000 TL ücret geliri elde eden hizmet erbabı (İ)'ye işveren (J) tarafından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere, 9/11/2022 tarihinden itibaren mevcut ücretine ilave olarak aylık 700 TL tutarında ödeme yapılmaktadır. Bu durumda, işveren (J) tarafından ücretli çalışanı hizmet erbabı (İ)'ye 30/6/2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin tamamı istisna kapsamında olup söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.

(4) İstisna, hizmet erbabının ücretine ilave olarak ödenen 1.000 Türk lirası ile sınırlı olup elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olsa dahi bu tutarın üzerinde bir ödeme yapılması halinde, aşan kısım ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Örnek 3: Aylık brüt 15.000 TL ücret geliri elde eden hizmet erbabı (K)'ye işveren (L) tarafından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere, 9/11/2022 tarihinden itibaren ücretine ilave olarak aylık 1.500 TL tutarında bir ödeme yapılmaktadır. Bu durumda, işveren (L) tarafından hizmet erbabı (K)'ye 30/6/2023 tarihine kadar yapılan bu ödemelerin aylık 1.000 TL'lik kısmı istisna kapsamında olup aşan kısım olan 500 TL üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

(5) Elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan 1.000 Türk lirasına kadar olan ödemelerin hizmet erbabının mevcut ücretine ilave olarak yapılması gerekmekte olup mevcut ücrette bir artış olmaksızın bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Aynı şekilde, mevcut ücret, mesai, prim ve sosyal yardım gibi ödemelerin bir kısmının elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma gideri karşılığı olarak gösterilerek bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Örnek 4: Hizmet erbabı (M), aylık brüt 10.000 TL ücret geliri ve 1.000 TL de sosyal yardım ödemesi olmak üzere toplam 11.000 TL ücret geliri elde etmektedir. İşveren (N) tarafından hizmet erbabı (M)'ye elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere ücretine ilave olarak ayrıca 1.000 TL tutarında bir ödeme yapılmaya başlanılmıştır. Bu durumda işveren (N) tarafından hizmet erbabı (M)'nin sosyal yardım dahil 11.000 TL'lik ücretine

ilave olarak yapılan 1.000 TL tutarındaki ödemenin tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İşveren (N) tarafından ilave bir ödeme yapılmaksızın hizmet erbabı (M)'ye öteden beri yapılan sosyal yardım ödemesinin, elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olarak yapıldığı ileri sürülerek bu tutarın gelir vergisinden istisna tutulması ise mümkün olmayacaktır.

(6) İşverenlerce hizmet erbabına elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere öteden beri ücretine ilave olarak bir ödeme yapılmış ve bu ödemenin de ücret bordrosunda yakıt, ısınma yardımı ve benzeri şekilde ayrıca gösterilmiş olması durumunda, 1.000 Türk lirası sınırının aşılmaması kaydıyla 9/11/2022 ila 30/6/2023 tarihleri arasında yapılan bu ödemelerin de gelir vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

Örnek 5: İşveren (O) tarafından hizmet erbabı (Ö)'ye 9.000 TL brüt ücretine ilave olarak 2022 yılında aylık 500 TL ısınma gideri adı altında bir ödeme yapılmakta ve bu ödeme gelir vergisine tabi tutulmaktadır. İşveren (O) tarafından 9/11/2022 ila 30/6/2023 tarihleri arasında yapılan 500 TL'lik ısınma gideri ödemeleri istisna kapsamında değerlendirilecek ve bu ödemeler üzerinden gelir vergisi hesaplanmayacaktır.

(7) İşverenlerce elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ilave ödemelerin istisnaya konu edilebilmesi için hizmet erbabından elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine ilişkin fatura veya herhangi bir belge talep edilmeyecektir.

(8) Hizmet erbabının ücretine ilave olarak elektrik, doğalgaz ve diğer ısınma giderlerine karşılık olmak üzere yapılan ödeme, ücret bordrosunda gösterilecek ancak bu ödemenin 1.000 Türk lirasına kadar olan kısmı istisna kapsamında bulunduğundan gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecektir.

(9) Bu kapsamda yapılan ödemelere ilişkin olarak damga vergisi istisnası bulunmamaktadır.

4.3.4. Ücretin Safi Tutarının Tespiti

Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan yararlar toplamından (yani ücretin gayrisafi tutarından) belli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır. Bu indirimler şunlardır:

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- İşsizlik sigortası primi,
- Hayat/Şahıs sigorta primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Sendikalara ödenen aidatlar (işçi ve memur sendikaları),
- Engellilik indirimi.

4.3.4.1. Emekli Aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler ücretin gayrisafi tutarından indirilebilir.

Emekli Sandığı ve Sosyal Sigorta Kurumu üyelerine, çeşitli yasalarla, daha önceki dönemlerde ödenmemiş bulunan aidat veya primlerin borçlanmak suretiyle ödeme ve dolayısıyla emekliliğe esas alınacak hizmet sürelerini uzatabilme hakkı tanınmaktadır.

Emeklilik aidatı ve sosyal sigorta primlerinin gider olarak indirilmesi, yasal olarak kabul edilmiş bulunan kurumlara, yasalarında öngörülen şekilde ücretten kesilmek suretiyle ödenen borçlanma aidat ve primlerinin tutarına ve oranına bakılmaksızın, kesildiği aya ait gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaktadır.

Aidat peşin olarak toptan ödenmiş ise ödenen tutarın tamamı indirim konusu yapılıncaya kadar gayrisafi ücret tutarından indirim konusu yapılması gerekir.

Ücretin gerçek ve safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılan aidat ve primleri, herhangi bir nedenle geri alan ve kendilerine toptan ödeme yapılanların, yeniden iştirakçi durumuna girmeleri nedeniyle ilgili kuruma peşin ya da borçlanma suretiyle iade ettikleri aidat ve primleri tekrar ücret matrahından indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

4.3.4.2. Sosyal Güvenlik Destekleme Primi

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre hesaplanarak işçiden kesilen sosyal güvenlik destekleme primi de ücretin gerçek safi tutarının hesaplanması sırasında indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

4.3.4.3. İşsizlik Sigortası Primi

4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu'nun 49 uncu maddesi kapsamında ücretliler tarafından ödenen işsizlik sigortası primleri de ayrıca ücretin gerçek safi tutarının hesaplanması sırasında indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

4.3.4.4. Şahıs Sigorta Primleri

Ücretin gerçek safi değerinin tespitinde şahıs sigorta primlerinin indirim konusu yapılması ile ilgili GVK'nın 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının 3'üncü bendinde "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. Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari

ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.)" hükmü yer almaktadır.

Ücretin safi tutarının tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile
- Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin %100'ünden oluşmaktadır.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. (2022 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı ilk altı ay için (5.004 TL x 12) = 60.048 TL, son altı ay için (6.471,00 TL x 12) = 77.652 TL'dir.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Emeklilik ve Hayat A.Ş.›den ◦ yıllık tek prim ödemeli ödüllü hayat sigortası yaptırdığınızı, hayat sigortasına yaptığınız ödemenin gelir vergisinden düşülmesi için çalışmakta olduğunuz işyerinize başvuru yaptığınız ancak işyeriniz tarafından gelir vergisinden düşülmediğini belirtilerek yaptığınız ödemenin gelir vergisi matrahından indirilip indirilemeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

…

Bu hüküm ve açıklamalara göre, hayat sigortası poliçesinin;

-birikim priminin alındığı hayat sigortası olması durumunda, ödenen primlerin %50'sinin,

-birikim priminin alınmadığı hayat sigortası olması durumunda, ödenen primlerin tamamının,

ödendiği ayda elde edilen ücretin % 15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması koşuluyla ücret matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda, özelge ekinde yer alan sigorta poliçesi tahsilat makbuzunun incelenmesinden, sigorta türünün birikim primi içermeyen 5 yıllık tek prim ödemeli ödüllü hayat sigortası ürünü olduğu anlaşılmış olup, söz konusu poliçe kapsamında ödenecek primlerinin tamamının, Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde yer alan sınırlamalar göz önünde bulundurulmak koşuluyla ücret matrahının hesabında indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, ◦ yıllık sigorta primini toplu olarak ödemeniz nedeniyle, söz konu hayat sigortasına ait ödeme belgesinin Kurumunuza ibraz edilmesi şartıyla, ibraz edilen ay da dahil olmak üzere kalan ay sayısı toplamına bölünerek hesaplanan aylık prim tutarının, her aya ilişkin indirilebilecek azami tutarı ve yıllık asgari ücret tutarını geçmemek kaydıyla ücret matrahından indirim konusu yapılması mümkündür.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/4/2022 tarih ve E-11355271-120[63/2021/2]-24598 sayılı Özelgesi

4.3.4.5. Engellilik İndirimi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve elde ettikleri ücret gelirlerinden aşağıda belirtilen aylık engellilik indirimi tutarları indirilir. 2022 yılında elde edilen ücret gelirlerinde dikkate alınacak engellilik indirimi aylık tutarları şöyledir:

	TL
Birinci derece engelliler için	2.000
İkinci derece engelliler için	1.170
Üçüncü derece engelliler için	500

Ücretli kişinin kendisi engelli ise engellilik indirimi tutarı gelir vergisi kesintisi yapılırken ücret matrahından indirilerek uygulanır. Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da yararlanır.

Ayrıca ücret gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden ve bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı da engellilik indiriminden yararlanabilecektir.

Ücret geliri yıl içinde kesintiye tabi olmadığı için gelir vergisi beyannamesi veren hizmet erbapları da bu indirimi yıllık olarak hesaplayıp beyanname üzerinden indirebilirler. Ancak, yıl içinde ücret matrahından indirim konusu yapılan engellilik indirimi tutarının ikinci kez yıllık beyannamede indirim konusu yapılması mümkün değildir.

4.3.5. Ücretlerin Vergilendirilmesi

GVK'nın ilgili maddeleri uyarınca vergiden istisna edilen ödemeler dışında kalan ücretler GVK'nın 94/1'inci maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ücretliye ödenen ücretlerin vergilendirilmesinde öncelikle GVK'nın 63'üncü maddesinde belirtilen indirimler yapılmak suretiyle safi tutar tespit edilmekte, söz konusu indirim yapıldıktan sonra kalan bir tutar varsa, bu tutardan engellilik indirimi de düşülmek suretiyle vergi matrahı tespit edilip matrah üzerinden de 103'üncü maddede belirtilen vergi tarifesine göre gelir vergisi hesaplanmaktadır. Tevkifata tabi tutulması gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde ise bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. Yıl içinde birden fazla işveren tarafından ücret olarak yapılan ve vergiye tabi olan ödemelerin ise birbirleriyle ilişkilendirmeksizin her bir işveren nezdinde vergi tarifesinin ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir.

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmemekte ve başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmemekteydi. 7194 sayılı Kanunun 15 nci maddesi ile 93 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklik uyarınca; tek

işverenden elde edilse dahi **2022 takvim yılı için 880.000 TL**'yi, (**2023 takvim yılı için 1.900.000 TL**'yi) aşan **ücret gelirinin** beyan edilmesi gerekmektedir. 2022 takvim yılı için tek işverenden elde edilen ve brüt tutarı **880.000,00 TL'**yi aşmayan **ücret gelirleri ise beyan edilmeyecektir.**

Birden fazla işverenden tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları brüt ücretlerin toplamı 2022 takvim yılı için **70.000,00 TL'yi,** 2023 takvim yılı için **150.000 TL'yi** aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecek**,** başka gelir unsurları nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir.

Birden fazla işverenden ücret gelirinin elde edilip edilmediğinin tespiti açısından önemli olan, ücretlinin aynı anda birden fazla işverenin yanında çalışarak ücret geliri elde etmesi değil, bir vergilendirme dönemi içerisinde birden fazla işverenin yanında çalışarak ücret geliri elde etmesidir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

Birden fazla işverenden tevkif yoluyla vergilendirilmiş ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları brüt ücretlerin toplamı **2022 takvim yılı için 70.000,00 TL**'yi aşan mükelleflerin birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri dahil olmak üzere tamamı için beyanda bulunmaları zorunludur.

Öte yandan 7194 sayılı Kanunun 15 nci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklik uyarınca; birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının **2022 takvim yılı için 880.000 TL'yi**, **2023 takvim yılı için 1900.000 TL**'yi aşması halinde tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Dar mükellef gerçek kişiler, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri için yıllık beyanname vermeyecekler ve diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir. Bu uygulamada, ücret tutarının ve işveren sayısının bir önemi bulunmamaktadır.

Vergi tevkifatına tabi tutulmamış ücret geliri elde edenler ise tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermek zorundadırlar. GVK'nın 95'inci maddesinde tevkifata tabi olmayan ücretler aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Gayrisafi ücret tutarından GVK'nın 63'üncü maddesinde hüküm altına alınan indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar üzerinden GVK'nın 31'inci maddesin-

de yer alan indirimin yapılmasından sonra bulunan vergi matrahının, GVK'nın 86'ncı maddesine göre ücret gelirinin beyan sınırını aşıp aşmadığının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan 25 Aralık 2021 tarihli ve 31700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen 18 numaralı bent ile 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmuş olması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun Diğer Ücretlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeleri 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere yürüklükten kaldırılmıştır.

4.3.5.1. Ücret ve Kira Gelirini Birlikte Elde Edenlerin İstisnadan Faydalanma Durumu

İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın (2022 yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 250.000 TL) üzerinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler GVK 21'inci maddede ki istisnadan yararlanamayacaklardır. Mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik tutarın tespitinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların, ayrı ayrı veya birlikte elde edilmesine bakılmaksızın, elde edilen kazanç ve iratların brüt tutarlarının toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu tutarın tespitinde, sayılan bu kazanç ve iratların beyan edilip edilmemesinin ya da bu kazanç ve iratlara herhangi bir istisna uygulanıp uygulanmamasının önemi bulunmamaktadır. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 286 seri No'lu Gelir Vergisi Tebliğinde yer almaktadır.

4.3.5.2. Yabancı Bir Ülkedeki İşveren Tarafından Doğrudan Doğruya Ödenen Ücretler

Yabancı ülkelerde bulunan işverenlerden alınan ve tevkifata tabi olmayan ücretler (varsa Türkiye dahilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) ikametgâhın bulunduğu yerin vergi dairesine yıllık beyanname ile beyan edilir.

Ancak; GVK'nın 23'üncü maddesinin 14 numaralı bendi gereğince, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler Gelir Vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için;

- Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı bulunduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek mahiyette faaliyette bulunmaması,

- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,
- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapacağı ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,
- Ücretin döviz olarak ödenmesi,
- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,

şartlarını bir arada taşıması gerekmektedir.

4.3.5.3. Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışan ve İstisnadan Faydalanmayan Memur ve Hizmetlilere Ödenen Ücretler

Yabancı ülkelerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o ülkenin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerden dolayı aldıkları ücretler, karşılıklı olmak koşuluyla gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Karşılıklılık esasının uygulanmadığı durumlarda karşılık esasına uymayan ülkenin Türkiye'deki temsilciliğinde çalışan memurlar istisnadan yararlanamazlar. Bu durumda ücret sahipleri elde ettikleri tevkifatsız ücret gelirini yıllık gelir vergisi beyannamesiyle oturdukları mahallin vergi dairesine beyan edeceklerdir.

4.3.5.4. Asgari Geçim İndirimi

25 Aralık 2021 tarih ve 31700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7349 sayılı Kanunun 2 nci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen 18 numaralı bent ile 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere, hizmet erbabının ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmuş olması nedeniyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

2021 Aralık ayı ücret ödemelerinde son defa dikkate alınan asgari geçim indirimi uygulamasından, ücretleri gerçek usulde vergilendirilenler yararlanabilmekteydiler.

Ancak;

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler,
- Başka bir kanun hükmü (4490 Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu, 4691 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu vb.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler,

asgari geçim indiriminden yararlanamıyorlardı.

Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için %5'i olarak uygulanmaktaydı.

4.3.5.5. Yurtdışında Hizmet Veren İşletmelerde İndirim

15.7.2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 13 üncü maddesiyle, 193 sayılı GVK'nın mülga 33 üncü maddesi başlığı "Yurtdışında hizmet veren işletmelerde indirim" olacak şekilde yeniden düzenlenmiş ve yurt dışına hizmet veren işletmelerin istihdam ettikleri hizmet erbabının ücretlerine ilişkin indirim uygulamasına yönelik usul ve esaslar belirlenmiştir.

Söz konusu düzenleme **1.1.2017** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu düzenleme uyarınca GVK'nın 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13.6.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının bu Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilecektir.

Bu indirim, yıl içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Maddede yer alan %85 oranını, hizmet alanları itibarıyla veya kazanç tutarına bağlı olarak ayrı ayrı veya birlikte %50'ye kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Söz konusu indirim uygulaması hakkında 293 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalarda bulunulmuştur.

4.3.5.5.1. Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerin İstihdam Ettikleri Hizmet Erbabının Ücretlerine İlişkin İndirim Uygulaması

193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsup edilebilecektir.

Yurt dışına hizmet veren işletmelerin, istihdam ettikleri personelin ücretlerine ait stopaj indiriminden yararlanabilmeleri için aşağıda belirtilen faaliyetlerde bulunmaları gerekmektedir:

a) Münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

b) İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında yürütülen hizmetler.

c) İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Mükellefler, işletmelerinde ikinci fıkrada belirtilen hizmetlerden sadece birisini verebilecekleri gibi şartları taşımak kaydıyla birden fazlasını da verebileceklerdir.

Söz konusu hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi gerekmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan kazanç indiriminden yararlanmalarına ilişkin esaslar 31.12.2012 tarihli ve 28514 dördüncü mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:7)'nde yer almaktadır.

4.3.5.5.2. İndirimden Faydalanma Şartları

İndirimin hesabında, 193 sayılı Kanunun 33 üncü maddesinde belirtilen faaliyet alanlarında istihdam edilen hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisi esas alınacaktır. Bu tutardan, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan indirim tutarı mahsuba konu edilecektir.

İndirimden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanılacaktır:

a) 3 üncü maddede sayılan alanlarda faaliyette bulunan işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olması gerekmektedir.

1) Toplam hasılatın %85'inin yurt dışından elde edilmiş olduğu, her hesap dönemi sonundaki gelir tablosunda yer alan yurt içi ve yurt dışı net satışlara ilişkin tutarlar esas alınarak tespit edilecektir. Yurt dışından elde edilen hasılatı, toplam hasılatın içindeki oranı %85' in altında kalan işletmelerin indirimden yararlanmaları söz konusu olmayacaktır.

2) İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak hasılatın tespiti açısından, kayıtların ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekir.

b) İndirimin hesabında, münhasıran indirim kapsamında bulunan faaliyetlerde istihdam edilen ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ilişkin ücretler esas alınacak olup fiilen söz konusu işlerde istihdam edilmeyenler ile destek personeline ait ücretler dolayısıyla indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

c) Fatura veya benzeri belgelerin yurt dışındaki müşteri (yurt dışı mukimi kişi veya kurum) adına düzenlenmesi gerekir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

ç) Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir. İlgili Bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

4.3.5.5.3. İndirim Tutarı

Mükelleflerin, indirim kapsamında bulunan faaliyetlerinden kaynaklanan ücret ödemelerini ait olduğu dönemin muhtasar beyannamesine dahil etmeleri ve bunlara ilişkin olarak hesaplanan gelir stopaj vergilerini faaliyetin yapıldığı yıl içinde ödemeleri gerekmektedir.

İndirim tutarı, faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safi tutarının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılmasıyla bulunan tutardır.

Konuyla ilgili Tebliğ'de hizmet erbabının ücretlerine öncelikle asgari geçim indirimi uygulanacağı indirim tutarının, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan vergi tutarından, mahsup edileceği belirtilmekle birlikte; hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulmuş olması nedeniyle Asgari Geçim İndirimi Uygulaması 7349 sayılı Kanunun 3'üncü maddesi uyarınca 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerine uygulanmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır.

İndirim tutarı her bir hizmet erbabı için ayrı ayrı ve her bir yıl için şartların gerçekleşip gerçekleşmediğine bağlı olarak hesaplanacaktır.

Bu indirimden, maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, faaliyetin yapıldığı takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle yararlanılacaktır. Örneğin, 2020 yılına ilişkin olarak faaliyet gösteren ve indirim uygulamasına ilişkin şartları haiz olan bir gelir vergisi mükellefi, 2021 yılı Nisan vergilendirme döneminden 2022 yılı Mart vergilendirme dönemine (bu dönemler dahil) indirim uygulamasından yararlanabilecektir. 2021 yılında da mezkûr şartların gerçekleşmesi durumunda müteakip vergilendirme dönemlerinde indirimden yararlanılabileceği tabiidir.

İndirim uygulaması üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan, Mayıs, Haziran vergilendirme dönemine ilişkin olarak Temmuz ayında verilecek muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden toplam vergiler üzerinden yapılabilecektir.

İndirim uygulamasına konu hak kazanılmış tutarların herhangi bir sebeple muhtasar beyanname üzerinden mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutarların, takip eden vergilendirme dönemlerinde de muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsubu mümkündür.

4.3.5.5.4. Bildirim ve Beyan

Yurt dışına hizmet veren işletmelerden indirim şartlarını taşıyanlarca, indirim tutarının hesaplaması amacıyla istihdam ettikleri hizmet erbabının (destek personeli hariç) bilgileri ile hizmet erbabının ücretleri, tevkif edilen vergi ve indirim tutarına ilişkin bilgilerin yer aldığı, 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği eki Ek-1-"Yurt Dışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim Uygulamasına İlişkin Bildirim" doldurmaları gerekmektedir.

Bu bildirimin, gelir vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayında verilecek muhtasar beyanname (Üç ayda bir muhtasar beyanname veren mükellefler için Nisan ayında), kurumlar vergisi mükellefleri için faaliyetin yapıldığı hesap dönemini takip eden yılın dördüncü ayında verilecek muhtasar beyanname ekinde, e-beyanname şeklin-

de verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kâğıt ortamında yetkili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için bildirimin verilme süresi, özel hesap dönemi dikkate alınarak belirlenecektir.

193 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi kapsamında yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirilecek tutarlar, aylar itibarıyla söz konusu bildirimin "Mahsup Edilecek Tutara İlişkin Bilgiler" bölümünde gösterilecektir. Bu bölümün son sütununda yer alan genel toplam tutarı, muhtasar beyannamenin "Matrah ve Vergi Bildirimi" Tablosunun "Mahsup Edilen Vergiler" bölümünün 25 numaralı "GVK'nın 33 üncü maddesi kapsamında mahsup edilecek kesinti tutarı" satırına aktarılacaktır.

Vergi dairelerince, indirim talebinde bulunan mükelleflerin yıl içinde her vergilendirme dönemi itibarıyla ücretler üzerinden tevkif ettikleri vergilerin beyan edilip edilmediği ile ödenip ödenmediği hususları kontrol edilecektir.Bankalar Tarafından Yapılan Promosyon Ödemeleri

Bankalar tarafından yapılan promosyon ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde;

- Maaş promosyonlarının bankalar tarafından doğrudan çalışanlara puan veya nakit olarak ödenmesi durumunda, banka ile çalışanlar arasında işçi-işveren ilişkisi olmadığından,

- Bankalar tarafından, vergi mükellefi olsun veya olmasın promosyon anlaşması yapılan kuruma ödeme yapılması ve bu ödemelerin gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması halinde, ödeme yapan kurum aracı durumunda olacağından,

çalışanlara yapılan bu türden ödemeler ücret olarak değerlendirilmemektedir.

Promosyon ödemelerinin banka tarafından doğrudan iktisadi faaliyeti olan kurumlara yapılması ve yapılan ödemelerin kazanca dahil edilmesi durumunda, ilgili kurum tarafından çalışanlara yapılan ödeme banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacağından ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bankalar, kendilerinden maaş alan personele kredi temin etme, kredi kartı verme, havale ve EFT işlemlerinin yapılması gibi bankacılık işlemlerinin bankalarında gerçekleştirilmesini sağlamak suretiyle ve hesaplardaki âtıl parayı kullanarak ticari faaliyetlerini genişletmeyi ve ticari kazanç elde etmeyi amaçlamaktadır. Dolayısıyla, bankalar tarafından yapılan protokol çerçevesinde söz konusu kurumlarda çalışan personele promosyon adı altında yapılan ödemeler ivazsız bir intikal niteliği taşımadığından, veraset ve intikal vergisi kapsamında da değerlendirilemez.

4.3.5.6. Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72 nci maddesinde sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelere ilişkin özel bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Öte yandan 7194 sayılı Kanunun 21 inci maddesi ile söz konusu maddede 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, bazı değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler uyarınca sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden üzerinden

yapılması gereken tevkifat uygulamasının süresi 31.12.2023 tarihine kadar uzatılmış, lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligdekileri için öngörülen %15 lik tevkifat oranı %20 ye yükseltilmiştir. Maddede yapılan en önemli değişiklik ise **madde kapsamındaki gelirler toplamının, 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması halinde, bu gelirlerin yıllık beyannameyle beyan** edilecek olmasıdır. Yıllık beyanname verilmesi durumunda Kanuna göre kesilen vergiler, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek olup; mahsup işlemin yapılabilmesi için kesilen vergilerin işverence vergi dairesine ödenmiş olması gerekmektedir.

Madde uyarınca **31/12/2023**[25] tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için %**20**[26],

2) En üst altı ligdekiler için %10,

3) Diğer liglerdekiler için %5

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

Bu ödemeler üzerinden 94 üncü madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacak olup; madde kapsamındaki gelirler toplamının, 880.000 TL'yi aşması hâlinde, bu gelirler yıllık beyannameyle beyan edilecektir. Yıllık beyanname verilmesi durumunda, beyan edilen bu gelirler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, tevkifat yapmakla sorumlu olanlarca vergi dairesine ödenmiş olması şartıyla, bu Kanuna göre kesilen vergiler mahsup edilecektir.

7194 sayılı Kanunun 22 nci maddesi ile 193 sayılı Kanuna eklenen geçici 91 inci maddenin üçüncü fıkrasında, "72 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin (1) numaralı alt bendinde ve ikinci fıkrasında bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan değişiklikler, 1/11/2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanmış sporcu sözleşmeleri kapsamında yapılan ücret ödemelerine uygulanmaz. Daha önceki sözleşmeler kapsamında yapılan ücret ödemeleri için geçici 72 nci maddenin değişiklik öncesi hükümleri uygulanır. 1/11/2019 tarihinden önceki sözleşmelere ilişkin olarak 1/11/2019 tarihinden sonra yapılan süre uzatımı ve ücreti etkileyen değişiklikler bu kapsamda değildir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; 1/11/2019 tarihinden sonra akdedilerek geçerlilik kazanan veya 1/11/2019 tarihinden önce imzalanmakla birlikte bu tarihten sonra (süre uzatımı veya ücreti etkileyen değişiklikler gibi nedenlerle) yenilenen sporcu sözleşmelerine istinaden 1/1/2020 tarihinden itibaren yapılan ücret ödemelerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

25 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle, "31/12/2019" ibaresi "31/12/2023" şeklinde değiştirilmiştir.

26 5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere "% 15," ibaresi "%20," şeklinde değiştirilmiştir.

1/11/2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanan ve yine bu tarihten sonra süre uzatımı veya ücreti etkileyen bir değişiklik yapılmayan sözleşmeler sona erinceye kadar bu sözleşmelere istinaden yapılan ücret ödemelerinden %15 oranında tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

Örnek 1: Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligde faaliyet gösteren (A) Spor Kulübünde görev yapan futbolcu (B)'nin 1/7/2019 tarihinde imzaladığı 3 yıllık, futbolcu (C)'nin ise 10/1/2020 tarihinde imzaladığı 5 yıllık sporcu sözleşmesi bulunmaktadır.

(A) Spor Kulübü tarafından (B)'ye sözleşme süresinin sonuna kadar yapılan ücret ödemeleri üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak, (C)'ye yapılan ücret ödemeleri üzerinden ise sözleşmenin 1/11/2019 tarihinden sonra akdedilmesi nedeniyle %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Örnek 2: Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligde faaliyet gösteren (D) Spor Kulübünde görev yapan basketbolcu (E)'nin, 1/7/2019 tarihinde 3 yıllık sözleşmesi bulunmakta olup, (E)'nin sözleşmesi 1/7/2020 tarihinde ücret değişikliği nedeniyle yenilenmiştir.

(D) Spor Kulübü tarafından (E)'ye 1/7/2019-30/6/2020 tarihleri arasında yapılan ücret ödemeleri üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak, 1/11/2019 tarihinden sonra yapılan sözleşme değişikliği nedeniyle 1/7/2020 tarihinden itibaren yapılacak ücret ödemelerinden ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

4.3.5.6.1. Sporculara yapılan ücret ödemelerinin beyanı ve tevkif suretiyle kesilen gelir vergisinin mahsubu

İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ücret kapsamında vergilendirilmekte olup; sporculara, bu faaliyetlerine ilişkin olarak aylık ücret, başarı primi, maç başı ücreti, imza parası, imaj hakkı ve sair adlarla yapılan ödemeler ve taşınmaz veya taşıt verilmesi, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler de ücret kapsamında vergilendirilmektedir.

1/11/2019 tarihinden sonra akdedilerek geçerlilik kazanan veya 1/11/2019 tarihinden önce imzalanmakla birlikte bu tarihten sonra (süre uzatımı veya ücreti etkileyen değişiklikler gibi nedenlerle) yenilenen sporcu sözleşmelerine istinaden, tüm sporcular tarafından 1/1/2022 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirleri toplamının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması halinde, bu gelirlerin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

1/11/2019 tarihinden önce akdedilerek geçerlilik kazanan ve yine bu tarihten sonra süre uzatımı veya ücreti etkileyen bir değişiklik yapılmayan sözleşmeler sona erinceye kadar, bu sözleşmeler kapsamında elde edilen ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Sporcu sözleşmesi olmadan çalışan sporcular tarafından elde edilen ücret gelirleri toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması halinde, bu gelirler her hâlükârda yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Sporcular tarafından elde edilen ücret gelirleri nedeniyle beyanname verilmemesi durumunda, tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır. Yıllık beyanname verilmesi durumunda ise 193 sayılı Kanunun geçici 72 nci maddesi uyarınca kesilen vergilerin, vergi dairesine yatırılmış olması şartıyla hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmesi mümkün olacaktır.

Örnek 3: Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligde faaliyet gösteren (F) Spor Kulübünde görev yapan futbolcu (G)'nin 10/9/2019 tarihinde imzaladığı 4 yıllık, futbolcu (H)'nin ise 15/1/2020 tarihinde imzaladığı 5 yıllık sporcu sözleşmesi bulunmaktadır. (F) Spor Kulübü her iki futbolcusuna da 2022 takvim yılında 1.000.000 TL ücret ve benzeri ödemeler yapmış ve bu ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun geçici 72 nci maddesi uyarınca tevkif ettiği gelir vergilerini de vergi dairesine yatırmıştır.

(F) Spor Kulübü tarafından (G)'ye yapılan ücret ödemeleri üzerinden sözleşmenin 1/11/2019 tarihinden önce akdedilmesi nedeniyle %15 oranında tevkifat yapılacak ve gelir vergisi tevkifatı nihai vergi olacaktır. (G)'nin ücret gelirleri toplamı 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmakla birlikte bu gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir.

(F) Spor Kulübü tarafından (H)'ye yapılan ücret ödemeleri üzerinden ise sözleşmenin 1/11/2019 tarihinden sonra akdedilmesi nedeniyle; %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve ücret gelirleri toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması nedeniyle, bu gelirler yıllık beyannameyle de beyan edilecektir. Yıl içinde kesilen vergiler, vergi dairesine yatırılmış olduğundan, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Örnek 4: Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligde faaliyet gösteren (I) Spor Kulübünde görev yapan voleybolcu (İ)'nin, 1/7/2018 tarihinde akdedilerek geçerlilik kazanan 4 yıllık sözleşmesi bulunmakta olup, (İ)'nin sözleşmesi 1/7/2020 tarihinde ücret ve süre uzatımı değişikliği nedeniyle yenilenmiştir. (İ)'ye 1/7/2020 tarihinden itibaren 900.000 TL ücret ve benzeri ödeme yapılmıştır. (I) Spor Kulübü, çalışanlarının ücret gelirleri üzerinden tevkif ettiği vergilerin yarısını vergi dairesine yatırmış, kalanını yatırmamıştır.

(I) Spor Kulübü tarafından (İ)'ye 1/7/2018-30/6/2020 tarihleri arasında yapılan ücret ödemeleri üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve yapılan gelir vergisi tevkifatları nihai vergi olacaktır. Bu gelirler için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecektir.

(I) Spor Kulübü tarafından (İ)'ye 1/11/2019 tarihinden sonra yapılan sözleşme değişikliği nedeniyle 1/7/2020 tarihinden itibaren yapılacak ücret ödemelerinden ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve ücret gelirleri toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü madde-

sinde yazılı tarifenin dördüncü diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması nedeniyle, bu gelirler yıllık beyannameyle de beyan edilecektir. Yıl içinde kesilen vergilerin yarısı vergi dairesine yatırılmış olduğundan, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden de (İ)'ye yapılan ödemeler üzerinden kesilen vergilerin yarısı mahsup edilebilecektir.

4.3.5.7. İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu Uyarınca Karşı Tarafa Yükletilen Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması

7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile GVK 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen fıkra uyarınca; 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Söz konusu düzenleme 7.12.2019 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Konuya ilişkin açıklamalara 27.5.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 311 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nde yer verilmiş olup; Tebliğde yer alan düzenlemelere izleyen bölümde yer verilmiştir.

4.3.5.7.1. Vekalet ücretinin vergilendirilmesi

193 sayılı Kanunun 65 inci maddesine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu kapsamda, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretleri serbest meslek kazancı olup, bu kazançların serbest meslek kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Kanunun 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 menfaatler olarak tanımlanmış olup bir işverene tabi ve bağlı olarak çalışan avukatlara işverenler tarafından yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

4.3.5.7.2. Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna

açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir. Bu durumda gelir vergisi tevkifatının KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerektiği tabiidir.

İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Aynı şekilde, icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu mallarının satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

4.3.5.7.3. Vekalet ücreti ödemelerinde belge düzeni

213 sayılı Kanunun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda düzenlenen makbuzun bir nüshasının icra iflas müdürlüğüne verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya (davayı kazanan) ödenmesi halinde, alacaklı (davayı kazanan) tarafından borçlu (davayı kaybeden) adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukata ödenmesi halinde, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin ücretli çalışanı olan avukata ödenmesi halinde ise ödemenin ücret bordrosu düzenlenmek suretiyle yapılması gerekmektedir.

Örnek 1: (A)'nın vekili avukat (B) tarafından (C) Belediyesi aleyhine açılan dava, (A) lehine sonuçlanmış olup mahkemece Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca belirlenen vekalet ücretine hükmedilmiştir. Davayı kaybeden (C) Belediyesi vekalet ücretini avukat (B)'nin hesabına yatırmıştır.

(C) Belediyesinin, (B) hesabına yatırdığı vekalet ücreti ödemesi üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapması ve avukat (B) tarafından da bu tahsilatı karşılığı (C) Belediyesi adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu vekalet ücretinin (C) Belediyesi tarafından avukata ödenmek üzere icra dairesine yatırılması halinde de (C) Belediyesi tarafından %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve tevkifat tutarı muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılacağından icra dairesine tevkifat tutarı düşüldükten sonra kalan tutar yatırılacaktır. Bu durumda da avukat (B) tarafından (C) Belediyesi adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Örnek 2: (D) Şirketi, vekili avukat (E) aracılığıyla (F) Şirketi aleyhine açtığı davayı kazanmış ve (F) Şirketi aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir. Davalı (F) Şirketi söz konusu vekalet ücretini davacı (D) Şirketine ödemiştir. Davacı (D) şirketi de tahsil ettiği vekalet ücretini serbest meslek erbabı olan avukatı (E)'ye ödemiştir.

Bu durumda, davacı (D) Şirketinin, tahsil ettiği vekalet ücretine ilişkin davalı (F) Şirketine fatura düzenlemesi gerekmektedir. Davalı (F) Şirketi tarafından yapılan vekalet ücreti ödemesi üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Davacı (D) Şirketi tarafından söz konusu vekalet ücretinin avukat (E)'ye ödenmesi esnasında %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve avukat (E) tarafından da bu tahsilatı karşılığı davacı (D) Şirketi adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Diğer taraftan, avukat (E)'nin davacı (D) Şirketinin ücretli çalışanı olması halinde ise avukata ödenen vekalet ücretinin ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Örnek 3: (G) Şirketinin (M) Bakanlığına karşı açmış olduğu dava (M) Bakanlığı lehine sonuçlanmış ve (M) Bakanlığınca söz konusu davanın ücretli çalışanı avukatı tarafından takip edilmesi nedeniyle, (G) Şirketi aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir.

(G) Şirketi tarafından, söz konusu vekalet ücretinin (M) Bakanlığına ödenmesi esnasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. (M) Bakanlığı tarafından avukatına yapılan ödemelerin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Örnek 4: Hizmet erbabı (H)'nin, (N) Şirketine karşı açmış olduğu dava, (N) Şirketi lehine sonuçlanmış ve davanın (N) Şirketinin avukatı tarafından takip edilmesi nedeniyle, (H) aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir.

(H)'nin, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmadığından, davalı vekiline ödeyeceği vekalet ücretinden gelir vergisi tevkifatı yapma sorumluluğu bulunmamaktadır.

İlgide kayıtlı özelge talep formundan, avukatlık faaliyetinden dolayı Uludağ Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olduğunuz, müvekkilleriniz adına işverenlere karşı açılan davalar sonucunda karşı taraftan mahkeme kararı ile vekalet ücreti tahsil edildiği belirtilerek, davayı kaybeden tarafın vekalet ücreti üzerinden tevkifat yükümlülüğü bulunanlar arasında olmasına rağmen tevkifat yapılmaması durumunda, vekalet ücreti ödemelerinde gelir vergisi tevkifatının ne şekilde yapılacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

…

Bu bağlamda, tarafınıza doğrudan veya icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla yapılan vekalet ücreti ödemeleri için borçlu (davayı kaybeden) adına serbest meslek makbuzu düzenlemeniz ve bu makbuzda tevkifat tutarını da göstermeniz gerekmektedir.

Diğer taraftan, tevkifat yapmakla yükümlü olanlarca tarafınıza yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmadığı durumlarda, sorumlular adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunun ilgili hükümleri uyarınca gerekli tarhiyatların yapılacağı, tarafınızca vekalet ücretinin brüt olarak kazancınıza dahil edileceği ve vekalet ücreti üzerinden tevkifat yapılmadığından mahsup edilecek bir tutar da olmayacağı tabiidir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.10.2022 tarih ve E-95462982-105[VUK.ÖZLG-20-109]-245464 sayılı Özelgesi

4.3.5.8. Diğer Ücretlerin Vergilendirilmesi

(1) Asgari ücrete getirilen vergi istisnası ile birlikte; 7349 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile 193 sayılı Kanunun 64 üncü maddesi 1/1/2022 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu düzenleme ile bu madde kapsamında bulunan;

a) Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların,

b) Özel hizmetlerde çalışan şoförlerin,

c) Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin,

ç) Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların,

elde ettikleri ücretler, işverenlerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmadığından tevkifata tabi olmayan ücret kapsamında değerlendirilecektir.

(2) 193 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinin yürürlükten kaldırılması nedeniyle, bu kapsamda bulunan hizmet erbabının vergi karnesi almasına ve karnesini vergi dairesine ibraz ederek vergilerini tarh ve tahakkuk ettirmesine gerek bulunmamaktadır. Bu kapsamda olanların 1/1/2022 tarihinden itibaren elde ettikleri tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirleri Kanunun genel hükümlerine tabi olacaktır.

(3) 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca, bu kapsamda bulunan hizmet erbabının 1/1/2022 tarihinden itibaren elde ettiği ücret gelirlerine ilişkin matrahlarının, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşmaması halinde, istisna kapsamına giren bu ücretleri için yıllık beyanname verilmeyecektir.

(4) Hizmet erbabının elde ettiği ücret gelirlerinin, istisna tutarını aşması halinde ise elde edilen ücret gelirinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek ve hesaplanan gelir vergisinden asgari ücret üzerinden hesaplanan yıllık gelir vergisi mahsup edilerek ödenecek vergi hesaplanacaktır.

Örnek 1: Basit usule tabi mükellefin yanında çalışan Bay (I), tevkif suretiyle vergilendirilmemiş aylık brüt 5.004 TL ücret geliri elde etmektedir. Bay (I)'nın 2022 yılında elde ettiği ücret gelirinin gelir vergisi matrahı, asgari ücretin yıllık gelir vergisi matrahını aşmadığından, istisna kapsamında kalan bu ücret geliri için yıllık beyanname verilmeyecektir.

Örnek 2: Basit usule tabi mükellefin yanında çalışan Bay (İ), tevkif suretiyle vergilendirilmemiş aylık brüt 6.000 TL ücret geliri elde etmektedir. Bay (İ) tevkif suretiyle vergilendirilmemiş 2022 yılı toplam ücret gelirini yıllık beyannameyle beyan edecek ve yıllık beyanı üzerine yapılacak hesaplama aşağıdaki şekilde olacaktır. (Asgari ücretin sene içerisinde değişmediği varsayılmıştır)

BAY (İ)'NİN YILLIK BEYANI						
BRÜT ÜCRET (TL)	SİGORTA PRİMİ (TL)	MATRAH (TL)	HESAPLANAN GELİR VERGİSİ (TL)	İSTİSNA MATRAH (TL)	ASGARİ ÜCRETİN VERGİSİ (TL)	ÖDENECEK GELİR VERGİSİ (TL)
72.000,00	10.800,00	61.200,00	10.640,00	51.040,80	8.608,16	2.031,84

4.4. Serbest Meslek Kazancı

Serbest meslek erbabı, genel olarak defter tutmak suretiyle kazançlarını tespit eder ve kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verirler. Ancak sosyal, ekonomik, kültürel ve sanatsal nedenlerle bazı serbest meslek faaliyetleri vergiden muaf tutulduğu gibi bazı kazançlar ise vergiden istisna edilmiştir.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı aşağıdaki unsurların varlığına bağlı bulunmaktadır.

- Faaliyetin sermayeden daha çok kişisel sermayeye, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması ve ticari mahiyette olmaması gerekir. Örneğin, doktorluk, mühendislik, avukatlık, serbest muhasebeci mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik gibi.

- Faaliyet bir işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır. Bu özellik, serbest meslek faaliyetini hizmetli olarak çalışmaktan ayıran; dolayısıyla ücret ile serbest meslek kazancı arasındaki sınırı belirleyen bir esastır. Gerek serbest meslek kazancı gerekse ücret, emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. Devamlı olarak yapılmayan arızi nitelikteki serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç ise arızi serbest meslek kazancıdır (GVK md.82). Ancak bazı durumlarda devamlılık arz etmeyen tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile telif haklarının müellifleri, ihtira beratlarının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından satılması, devri ve kiralanmasından doğan kazançlar gibi bazı faaliyetlerden elde edilen kazançlar, serbest meslek kazancı olarak sayılmıştır.

Serbest meslek faaliyetinin bir işverene tabi olarak yapılması halinde, elde edilen gelirin ücret geliri olacağı dikkate alınmalıdır.

Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyetleri sonucunda doğan kazançların serbest meslek kazancı olacağı Kanunda açıkça belirtilmiştir. Anonim ve limited şirketler tarafından her türlü faaliyet sonucu elde edilen kazançlar kurum kazancı olarak vergilendirilir.

Serbest meslek erbabı genel tanımına girmemekle beraber, aşağıda yazılı faaliyetlerle uğraşan kişiler de GVK'ya göre serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar.

- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,
- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,
- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler (muakkipler) ve konser veren müzik sanatçıları,
- VUK'nın 155'inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar.
- 5510 sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesi[27] uyarınca anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında; sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler (**Ek:8/4/2022-7394/2 md.)**;

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

27 EK MADDE 10 – (Ek: 4/4/2015-6645/49 md.)

Kurumla sözleşmeli özel sağlık hizmeti sunucuları tarafından Kuruma bildirilen hekimlerden Kurumca belirlenen yüzdelik oran içerisinde kalan ve sözleşme kapsamı branşlarda fiilen hizmet sunan sağlık hizmet sunucusu bünyesindeki hekimlerle sınırlı olmak üzere,

a) İl Sağlık Müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 11/4/1928 tarihli ve 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanuna aykırı olmayacak şekilde sözleşme ile çalıştırmış oldukları hekimlerden aynı zamanda fatura karşılığı hizmet alımı yaparak,

b) Bir iş sözleşmesine tabi olmamakla birlikte, İl Sağlık Müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 1219 sayılı Kanuna aykırı olmayacak şekilde hekimlerden fatura karşılığı hizmet alımı yaparak, genel sağlık sigortası kapsamındaki kişilere vermiş oldukları sağlık hizmetlerini Kurumca belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak fatura etmeleri hâlinde, verilmiş olan sağlık hizmetlerinin bedeli Kurum tarafından karşılanır.

Şirket ortağı olan veya mesleğini serbest olarak icra eden hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler, özel hukuk kişileri ve/veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri hâlinde sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılır. Ancak, bu maddenin yayımı tarihinden önce 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı olarak çalışılan sürelere ilişkin haklar saklıdır.

…

Buna göre, çeşitli yazılım programları kullanılarak tıp, biyoloji, sosyal bilimler, fen bilimleri ve halk sağlığı konularında, araştırmacıların klinik ya da veri toplama araçlarıyla elde ettikleri verilerin, uygun istatistiksel testler kullanılarak bilimsel çıktılara dönüştürülmesi ve bunların raporlanarak yorumlanması faaliyeti ile biyoistatistik alanında veri analiz yöntemleri ve bilimsel çıktıların yorumlanmasına ilişkin düzenlenen bireysel ve yüz yüze eğitim faaliyetinin, Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında; serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmesi ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirin serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilmesi nedeniyle, söz konusu faaliyetlere ilişkin olarak serbest meslek kazanç defteri tutulması ve mesleki faaliyete ilişkin her türlü tahsilât karşılığında ise serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.01.2023 tarih ve E-62030549-120[65-2021/]-4759 sayılı Özelgesi

4.4.1. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) yapılan ödemeler (arızi serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılan ödemeler dahil) esnasında ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı (kesintisi) yapılması gerekir. Bu kesinti, bir ön vergileme olup, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Mahsubu yapılan kesinti tutarı, beyannamede hesaplanan vergiden fazla olduğu takdirde, vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade edilir.

Arızi serbest meslek kazançları için istisna haddi altında kalan (2022 için 58.000 TL) kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı ile serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı nihai bir vergilendirmedir.

Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerle (18.04.2013 tarihinden önce sağlanan hibeler dahil) finanse edilen ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 84 üncü maddeye istinaden 18.04.2013 tarihinden itibaren vergi kesintisi yapılmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz.

4.4.2. Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri

VUK 155. Madde uyarınca serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden her hangi biri "İşe başlama" yı gösterir:

1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak;

2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak;

3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak;

4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmıyacak olanlar bildirmelerinde bu ciheti de açıklarlar.

4.4.3. Vergiden Muaf Serbest Meslek Erbabı

VUK'nın 155'inci maddesinde belirtilen serbest meslek erbabının işe başlama belirtilerinden birden fazlasını taşımayan veya bu şartları taşımakla beraber, köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf tutulmuştur (GVK md.66).

Ancak, GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlar, vergiden muaf serbest meslek erbabına yaptırdıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bunlara yaptıkları ödemelerden aynı kanunun 94/2-b maddesine göre tevkifat (%20 oranında) yapmak zorundadır.

4.4.4. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar

4.4.4.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası

Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Yukarıda yazılı kazançların arızi olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez (GVK md.18).

Bu maddede sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir.

"Çanta ve Cüzdan Kalıpları" adlı tekstil ve moda tasarım çalışmaları yaptığınız belirtilerek, söz konusu çalışmalar dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanılıp yararlanılmayacağı "

> "Bu hüküm ve açıklamalara göre, "Çanta ve Cüzdan Kalıpları" adlı tekstil ve moda tasarım çalışmalarınız, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde güzel sanat eseri olarak değerlendirilmiş olmakla birlikte, söz konusu çalışmalar Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde sayılan eser gurupları içerisinde yer almadığından, aynı maddede belirtilen istisna hükmünden faydalanmanız mümkün bulunmamakta olup, söz konusu faaliyetiniz dolayısıyla elde edeceğiniz kazancınızın serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir."

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 28.12.2021 tarihli ve E-62030549-120[18-2021/523]-1175232 sayılı Özelge.

Telif kazançları istisnasından yararlananlara GVK'nın 94'üncü maddesinde yazılı olanlar tarafından aynı maddenin 2/a bendi uyarınca yaptıkları ödemelerden (tutarına bakılmaksızın) **%17** oranında yapacakları **tevkifat, nihai vergileme sayılır**.

Telif kazançları istisnasından yararlananların defter tutma, belge düzenleme ve yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülükleri olmadığı gibi başka gelirleri nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri halinde bile hiçbir şekilde bu kazançlarını beyan zorunlulukları yoktur.

Öte yandan 7194 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesine eklenen fıkra hükmü uyarınca; bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamayacaklardır. Bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Söz konusu düzenleme 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 7.12.2019 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Buna göre 2022 yılında ise madde kapsamında 880.000 TL ve üzerinde gelir elde edilen mükelleflerin söz konusu gelirin tamamı için yıllık beyanname vermeleri zorunludur.

Serbest meslek kazançlarında istisna uygulamasına ve istisna sınırına ilişkin açıklamalara 27.5.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 311 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nde yer verilmiştir.

4.4.4.1.1. İstisnanın kapsamı ve istisnadan yararlanma şartları

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükellefler ve istisna kapsamında olan eserler sayılmış olup, söz konusu maddede hangi hasılatın istisna kapsamında olduğu da ayrıca belirtilmiştir. Buna göre;

a) Anılan istisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.

b) İstisna kapsamına; şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ile ihtira beratları girmektedir.

c) İstisna uygulanacak hasılat, eserlerin; gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralanması karşılığında elde edilen hasılattır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisna kapsamındaki hasılata dahildir.

5/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre bazı eserlerde kayıt ve tescil zorunlu, bazı eserlerde ise ihtiyari tutulmuştur. 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde yer alan serbest meslek kazanç istisnasından yararlanabilmek için maddede belirtilen eserlerden kayıt ve tescili zorunlu olanların kayıt ve tescil ettirilmesi şart olup, diğer eserlerde kayıt ve tescil şartı aranmayacaktır.

Kültür ve Turizm Bakanlığınca kayıt-tescil edilen eserlerin, aynı zamanda 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde sayılan eserler veya bu eserlere benzerlik gösteren eserlerden olması şart olup, 5846 sayılı Kanuna göre kayıt-tescil edilen tüm eserler istisna kapsamına girmemektedir.

4.4.4.1.2. İstisna uygulaması, beyan ve tevkif suretiyle ödenen vergilerin mahsubu

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmayan kazançlar gelir vergisinden istisna olup bu kazançlar için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu kazançlar beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu kazançlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler nihai vergi olacaktır.

(2) 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların devamlı veya arızi olarak elde edilmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

(3) 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşan kazançlar için istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu tutarın aşılıp aşılmadığı ilgili takvim yılının sonu itibarıyla belirlenecek ve 18 inci madde kapsamında elde edilen kazançlar toplamının söz konusu tutarı aşması halinde, elde edilen kazançların tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. İstisnadan faydalanılıp faydalanılamayacağı yıl sonu itibarıyla belirleneceğinden, istisnadan faydalanamayan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülükleri olmayacaktır.

(4) Yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 68 inci maddesinde sayılan mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olarak yapılan giderler, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılacaktır. Söz konusu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen belgelerle tevsik edilmesi şarttır.

(5) Yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinde yer alan şahıs sigorta primleri, eğitim ve sağlık harcamaları, sponsorluk harcamaları ve engellilik indirimi ile anılan madde ve ilgili kanunlarında indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiş bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.

(6) Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

(7) 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın aşılıp aşılmadığı, takvim yılı sonu itibarıyla her bir yıl için ayrı ayrı değerlendirilecektir. İlgili takvim yılında istisnadan yararlanılamaması sonraki yıllarda istisnadan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek: Ressam (A), 2022 yılında (B) Belediyesine sattığı resimler karşılığında 240.000 TL kazanç elde etmiştir. (B) Belediyesi tarafından Ressam (A)'ya yapılan ödeme üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Ressam (A)'nın, yaptığı resimler 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Ressam (A)'nın yaptığı resimler karşılığı elde ettiği 240.000 TL'lik kazanç, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmadığından gelir vergisinden istisna edilecek ve yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir. Tevkif suretiyle kesilen vergi nihai vergi olacaktır.

Diğer taraftan, Ressam (A)'nın 400.000 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirinin bulunması halinde, bu kira geliri, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aştığından yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Ancak, bu durumda da istisna kapsamındaki 240.000 TL'lik kazanç beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek: (C), bir televizyon kanalında haftalık olarak yayınlanan bir dizinin senaryo yazarlığı karşılığında, 2022 yılında 900.000 TL kazanç elde etmiştir. (C)'ye yapılan ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.

(C)'nin yazdığı senaryo, 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

(C)'nin yazdığı senaryo karşılığı elde ettiği 900.000 TL lik kazanç, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000

TL) aştığından, (C) gelir vergisi istisnasından yararlanamayacak ve bu kazancını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Diğer taraftan, (C)'nin 40.000 TL tevkifata tabi işyeri kira gelirinin bulunması halinde, 40.000 TL işyeri kira geliri, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesindeki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşmamasına rağmen, beyan edilecek serbest meslek kazancı ile birlikte söz konusu beyanname verme sınırı aşıldığından kira geliri de beyan edilecektir.

Örnek: Söz ve beste çalışmaları yapan (D), 2022 yılında muhtelif tarihlerde (E) AŞ'ye sattığı besteler karşılığında 1.000.000 TL hasılat elde etmiştir. (E) A.Ş. tarafından, (D)'ye yapılan söz konusu ödemeler üzerinden, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca %17 oranında (170.000 TL) gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. (D)'nin, bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve tevsik edebildiği giderlerinin toplamı 100.000 TL'dir. (D)'nin, 50.000 TL eğitim/sağlık harcaması da bulunmaktadır.

(D)'nin, yaptığı beste çalışmaları 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

(D)'nin, yaptığı beste çalışmaları her ne kadar 18 inci maddede sayılan eserler kapsamında değerlendirilse de elde ettiği kazanç yıl sonu itibarıyla (1.000.000 TL- 100.000 TL=) 900.000 TL, 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aştığından söz konusu istisnadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, (D)'nin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Gayrisafi Hasılat Toplamı	1.000.000 TL
İndirilecek Giderler Toplamı	100.000 TL
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı (1.000.000 – 100.000)	900.000 TL
Eğitim/Sağlık Harcaması	50.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (900.000 – 50.000)	850.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	277.400 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	170.000 TL
Ödenecek Gelir Vergisi	107.400 TL

4.4.4.1.3. Tevkifat uygulaması

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar ile tevkifata tabi ödemeler belirtilmiştir. Aynı fıkranın (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden; 12/1/2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, 18 inci madde kapsamına giren

serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17, diğerlerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı düzenlemesi yer almaktadır.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, yıl içinde yapılacak olan tevkifat uygulamasını etkilemeyecek ve söz konusu kazançlar üzerinden aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinin (a) alt bendi uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Serbest meslek kazancının devamlı veya arızi nitelikte olmasının tevkifat uygulamasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında serbest meslek kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinin son fıkrasına göre, madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanların bu istisnadan faydalanamayacakları hükme bağlanmış ve bu durumda olanların, 94 üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü olmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında kazanç elde eden ve aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan yararlanamayacak olan mükelleflerin, Kanunun 94 üncü maddesi kapsamında ücret, kira gibi yapacağı ödemeler üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Örnek: Heykeltraş (F), faaliyetini icra etmek için bir atölye kiralamıştır. Ayrıca yanında bir işçi çalıştırmakta olup, yaptığı heykeller karşılığında 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında 2022 yılında 900.000 TL kazanç elde etmiştir.

(F)'nin 2022 yılında elde ettiği kazancın, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak ve bu kazançlar yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Diğer taraftan, (F) kiralamış olduğu atölye nedeniyle 2022 yılında ödediği kira bedelleri ile çalıştırdığı işçisine ödediği ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaktır. (F)'nin yanında çalışan işçisi, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerini 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

4.4.4.1.4. Defter tutma ve belge düzeni

213 sayılı Kanunun 172 nci maddesinde defter tutmaya mecbur olanlar sayılmış olup, aynı Kanunun 210 uncu maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Yine aynı Kanunun 236 ncı maddesinde de serbest meslek erbabının tahsilatları için serbest meslek makbuzu düzenlemek mecburiyetinde olduğu belirtilmiştir.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini kısmen veya tamamen aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilenler dışındakilere teslim eden serbest meslek erbabının; defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır.

213 sayılı Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, münhasıran 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi ve kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin; yıl içindeki kazançlarının toplamının 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinin dördüncü gelir diliminde yer alan (2022 yılı için 880.000 TL) tutarı aşıp aşmadığına bakılmaksızın, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması uygun görülmüştür.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerinin yanı sıra başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmaktadır. Başkaca faaliyetleri nedeniyle serbest meslek kazancı mükellefiyeti bulunan ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin 193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamındaki kazançlarına ilişkin kayıtlarını da aynı defterde göstermesi mümkündür.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesinde belirtilen türden faaliyetleri arızi olarak yapanların, defter tasdik ettirme (defter-beyan sistemine kaydolma) ve tutma ile belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında elde edilen kazançların, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşması nedeniyle istisnadan faydalanılamayacak olması, defter tutma ve belge düzenleme yükümlülüğünde bir değişiklik yaratmayacaktır.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında faaliyette bulunan ve serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu bulunmayanlardan alınan eserlere ilişkin yapılan ödemelerin gider pusulası imzalatılmak suretiyle tevsik edilmesi mümkün bulunmaktadır.

193 sayılı Kanunun 18 inci maddesi kapsamında kazanç elde eden mükelleflerin, kendilerine düzenlenen gider pusulalarını ve bu faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlerine ilişkin belgelerini, 213 sayılı Kanunda öngörülen süre boyunca saklamaları gerekmektedir.

4.4.4.2. Sergi ve Panayır İstisnası

Dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

4.4.4.3. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

6663 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle, GVK mükerrer 20 nci maddesi başlığı ile birlikte yeniden düzenlenerek “Genç girişimcilerde kazanç istisnası” 10.2.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

GVK mükerrer 20 nci madde uyarınca, 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 Türk lirasına kadar olan kısmı, belirli şartların sağlanması koşuluyla gelir vergisinden müstesnadır.

Konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara Rehberin 4.1.7.8. bölümünde yer verilmiştir.

4.4.5. Defter Tutan Serbest Meslek Erbabında Kazancın Tespiti

Serbest meslek kazancının gerçek usulde tespit edilmesi, kazancın kanunen kabul edilen defter ve belge kayıtları üzerinden tespit edilen hasılat ve giderlere göre gerçek miktarı ile saptanması usulüdür. Serbest meslek erbabı "Serbest Meslek Kazanç Defteri" tutmak zorundadır.

Serbest meslek erbapları (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) 1/1/2018 tarihinden itibaren **Defter Beyan Sistemini** kullanmak zorundadırlar. Konuyla ilgili açıklamalara Rehberimizin "16.Defter Beyan Sistemi" bölümünde yer verilmiştir.

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlenmektedir.

Safi kazanç, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamından bu faaliyeti nedeniyle yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır (GVK md.67). Ayrıca, GVK'nın 37'inci maddesi hükmünde özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabının, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına dahil edebileceği ifade edilmiştir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler, serbest meslek kazanç defteri yerine geçer.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha "Serbest Meslek Makbuzu" düzenlemek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak zorundadır.

19.10.2019 tarih ve 30923 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 509 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca Serbest meslek erbaplarından;

a) 1/2/2020 tarihi itibarıyla faaliyetine devam etmekte olanların 1/6/2020 tarihine,

b) 1/2/2020 tarihinden (bu tarih dâhil) itibaren faaliyetine başlayacak olanların ise işe başladıkları ayı izleyen 3 üncü ayın sonuna,

kadar e-Serbest Meslek Makbuzu uygulamasına dahil olmaları ve bu tarihlerden itibaren bu söz konusu Tebliğin "V.7." ve "VIII." numaralı bölümlerinde belirtilen istisnai durumlar haricinde, e-Serbest Meslek Makbuzu düzenlemeleri zorunludur.

Ayrıca, mesleki faaliyetlerine ilişkin olarak, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için gider pusulası tanzim etmeleri icap etmektedir.

379 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dâhil), iş yerlerinde, mezkûr Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucularından (POS - Point of Sale) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS fişleri, bunlar tarafından yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edilmiştir.

Serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına bağlıdır. Harcamaların gider kaydedilebilmesi için ödenmiş olmaları gerekir. Nakden tahsil edilmemiş olmasına rağmen aşağıda yazılı durumlar Kanuna göre tahsil hükmünde sayılmıştır:

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası.

İşin terki halinde daha sonra tahsil edilecek alacaklar GVK'nın 82'nci maddesi gereğince arızi kazanç olarak vergilendirilmektedir.

"1136 sayılı Avukatlık Kanunu ve Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinde, yer alan avukatlık ücretine ilişkin açıklamalardan hareketle müvekkil ile avukat arasında sözleşme düzenlenmediği hallerde avukatlık hizmeti, avukatın üzerine aldığı işle ilgili kesin hüküm elde edilinceye kadar yapılacak tüm işlemleri kapsamaktadır. Buna göre, avukatlık hizmetinde sözleşmeyle aksi belirlenmemişse mahkeme hükmünün kesinleştiği tarih itibariyle vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Yine sözleşmeyle aksi belirlenmemiş olmak kaydıyla mukabil dava, bağlantı ve ilişki bulunsa bile başka dava ve icra kovuşturmaları, her türlü hukuki yardımlar veya Yargıtay, Danıştay, Askeri Yargıtay ve Sayıştay'da temyizen ve bölge idare mahkemelerinde itirazen görülen işlerin duruşmalarının ayrı ücrete tabi olmaları nedeniyle bu hizmetler açısından hizmetin verildiği dönemde vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve ayrıca KDV hesaplanması gerekmektedir."

Maliye Bakanlığı'nın 08.10.2010 tarihli ve B.07.01.GİB.0.O7.16-010.O6.O1/ 89505 sayılı özelgesi

4.4.6. Serbest Meslek Kazançlarında Hasılat

Serbest meslek kazançlarında hasılat, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak **tahsil edilen** para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan menfaatlerdir. Örneğin; bir SMMM 2021, 2022 ve 2023 yıllarına kapsayan üç yıllık müşavirlik sözleşmesi karşılığında 90.000 TL'yi 2022 yılında bir seferde peşin almış ise, bu tutarın tamamı 2022 yılı geliri olarak beyana konu edilecektir. 2021 ve 2023 yıllarında ise bu sözleşme nedeniyle herhangi

bir beyanda bulunulmayacaktır.

Ayınlar ve para ile temsil edilebilen menfaatler VUK hükümlerine göre değerlenerek hasılat yazılırlar. Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmemişse T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen kurların esas alınması gerekir.

Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıkları da hasılat kaydedilir.

Serbest meslek erbabının amortismana tabi iktisadi kıymetlerini elden çıkarması halinde, alınan bedel ile bu iktisadi kıymet bedelinden daha önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarının indirilmesinden sonraki değer (net değeri) arasındaki olumlu fark da hasılata (kazanca) ilave edilir.

Serbest meslek erbabının vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi konularda harcamak üzere müşteri ve müvekkilinden aldığı ve tamamen bu konularda harcanan para ve ayınlar hasılat sayılmamaktadır. Tamamen harcanmayan kısımlar hasılata eklenir.

ilgide kayıtlı özelge talep formunda, doktorluk faaliyetiniz dolayısıyla serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunduğunuz, herhangi bir ücret almadan hastanede yakın akrabalarınızın ameliyatlarını yaptığınız belirtilerek, herhangi bir ücret alınmayan ameliyatlar için serbest meslek makbuzu düzenleyip düzenlemeyeceğiniz hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmaktadır.

…

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, verilen ameliyat hizmeti dolayısıyla nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar söz konusu olmadığı takdirde elde ettiğiniz bir serbest meslek kazancından söz edilemeyecektir.

- Bedel almadan verilen ameliyat hizmetinin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

- Bedel alınmadan ifa edilen ameliyat hizmeti karşılığı emsal bedel üzerinden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar olmadığından düzenlenecek makbuzun, sadece KDV tutarına yer verilerek *"....TL mal teslimine / hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir."* şeklinde not yazılarak *düzenlenebileceği tabiidir.*

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.01.2019 tarih ve 62030549-120[65-2017/198]-29406 sayılı Özelgesi

4.4.7. Serbest Meslek Kazançlarında Giderler

Serbest meslek kazançlarının tespitinde hasılattan indirilecek giderler aşağıdaki gibidir:

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler**

Kanunda mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlerin bir tanımı yapılmamış olup, 68'inci maddede sayılan giderler dışında kalan serbest meslek faaliyeti ile doğrudan ilgili faaliyetin yürütülmesi ve kazancın doğması için zorunlu olan giderlerdir. Bu giderlere örnek olarak kira, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye ve benzeri giderleri sayabiliriz.

İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler. İşyeri eşe veya ortaklardan birine aitse; kira ödeniyorsa bu tutar, yoksa emsal kirası gider yazılır.

İşyeri kiralamalarında miktar sınırlaması olmaksızın kira ödemelerinin banka veya PTT tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Banka veya PTT aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgeler tevsik edici belge kabul edilecektir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği Sürekli Mesleki Geliştirme Eğitimi Yönetmeliği ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği uyarınca, meslek mensuplarının alanlarında faaliyetlerini yürütebilmeleri için almaları gereken zorunlu eğitimler ve mesleki alanlardaki katılmaları gereken zorunlu sempozyum ve kongreler gibi organizasyonlar bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesine göre 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.

Buna göre, anılan Yönetmelikler uyarınca mesleki faaliyetinizin yürütülmesi için zorunlu olan eğitimler ve mesleki sempozyum ve kongreler gibi organizasyonlara katılım için yaptığınız ödemelerin, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, bilirkişilik faaliyeti öncesinde alınan eğitimler ile konkordato komiserliği listesine kaydolabilmek için alınan komiserlik eğitimleri için yapılan ödemelerin ise söz konusu faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi nedeniyle, mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14/4/2021 tarih ve 62030549-120[68-2021/65]-341666 sayılı Özelgesi

… Öte yandan, yanınızda çalıştırdığınız stajyer avukatlara yapılan söz konusu ücret ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında mesleki kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.01.2023 tarih ve E-84098128-120[68-2021/1]-19979 sayılı Özelgesi

- **Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iaşe (yemek) ve ibate (barınma) giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile demirbaş olarak verilen giyim giderleri**

Hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın vergiden istisna olup doğrudan gider yazılır. Sigorta primleri ve emekli aidatının gider yazılabilmesi için, geri alınmamak üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları gerekir. Demirbaş olarak verilen ve sadece işte kullanılan giyim giderleri de indirilir.

- **Seyahat ve ikamet giderleri**

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla) hasılattan indirilir.

- **Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar**

Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde anılan kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) kazancın tespitinde hasılattan indirilir (VUK Genel Tebliğleri Sıra No: 333, 339 ve 365).

Serbest meslek erbabı, bilanço esasına göre defter tutsa dahi (kollektif ve adi ortaklıklar hariç) azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayıramaz.

Serbest meslek erbabı binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar (kıst) amortisman ayıracaktır.

Binek otomobillerine ait motorlu taşıtlar vergisi gider olarak dikkate alınmayacaktır. KDV Kanunu'nun 30'uncu ve 58'inci maddeleri hükümlerine göre, satın alınan binek otomobillerinin alış belgelerinde gösterilen KDV de indirim konusu yapılmamaktadır. İndirim konusu yapılamayan KDV otomobilin maliyet bedeline ilave edilerek amortisman ayırmak suretiyle gider yazılabileceği gibi, ilgili dönemde doğrudan gider de yazılabilir.

- **Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri**

Serbest meslek erbabı, kiraladığı veya envanterine dahil olan ve işte kullandığı taşıtların giderlerini hasılattan indirebilir. Bu tür giderlerin hasılattan indirilebilmesi için söz konusu taşıtların kiralanmış veya envantere dahil olması şarttır.

Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri cari giderleridir. Taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerden kiralanan taşıtların kira giderleri gider yazılabilir.

Öte yandan 7/12/2019 tarih ve 30971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı DİJİTAL HİZMET VERGİSİ İLE BAZI KANUNLARDA VE 375 SAYILI KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN ile Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı ve "mesleki giderler" başlıklı 68 inci maddelerinde birtakım değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 7.12.2019 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş olup; Gelir Vergisi Kanunu'nun mesleki giderler başlıklı 68 inci maddesinde yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

— Özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 2022 yılı için 230.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismana tabi tutarı 2022 yılı için 430.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tu-

tarlara isabet eden kısmı, gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)(68/4)

— Binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70'i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 2022 yılı için 8.000 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 200.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir. (68/5)

2022 yılı ticari ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde binek otomobillerin giderleri ve amortismanları ile ilgili gider kısıtlaması düzenlemelerine dikkat edilmelidir.

- **Mesleki yayın bedelleri**

Alınan meslek kitapları ve meslek dergileri için ödenen bedeller kazancın tespitinde hasılattan indirilir. Genel nitelikteki yayınlar, örneğin günlük gazeteler için ödenen bedeller bu kapsamda olmamakla beraber genel gider olarak kaydedilebilir.

- **Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri**

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde bir avukatın bir başka avukattan, bir mali müşavirin bir başka mali müşavirden hizmet alması gibi giderler ile mesleğin ifasına lüzumlu aletlerin eczaların ve sair maddelerin tedariki için yapılan giderler hasılattan indirilir.

- **Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar**

Serbest meslek erbapları mesleki faaliyetlerini yapabilmek için meslek odalarına üye olmak zorundadırlar. Bu meslek odalarına (Tabipler Odası, Mimarlar ve Mühendisler Odası, Barolara, SMMM, YMM Odası gibi) ödenen aidatlar gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir.

Kanunda bahsedilen emekli sandıkları ifadesinden kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarının anlaşılması gerekmekte olup, serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbaplarının yasal olarak bağlı bulundukları ve prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlara ödenen primler için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamakta olup, ödenmiş olması şartıyla primlerin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Kanunları gereğince SGK'ya ödenen borçlanma primleri de bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

- **Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar**

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar hasılattan indirilir. Örneğin, Belediye Gelirleri Kanununa göre ödenen ilan ve reklam vergileri, mülkiyeti kendisine ait olan işyerleri ile ilgili emlak ve çevre temizlik vergileri bu kapsamdadır.

- **Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar**

Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar (serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez), hasılattan indirilir.

Her türlü para ve vergi cezaları (GVK md.68/son) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK Md. 90).

4.4.8. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesinde Özellikli Konular

4.4.8.1. Serbest Meslek Erbabının Faaliyetinde Kullanmak Üzere Satın Aldığı İkinci Aracı İçin Amortisman Ayırıp Ayıramayacağı

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 mukteza[28] 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.

4.4.8.2. Mesleki Sorumluluk Sigortasının, Yıllık Beyanname Üzerinden İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı

Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 30 Aralık 2020 tarihli ve E.367714 sayılı Özelgesinde, serbest muhasebeci mali müşavir olarak faaliyette bulunan ve mesleğin icrası sırasında meslek mensubunun kusurundan dolayı oluşabilecek risklere karşı yaptırdığı mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin ödemelerin gider kaydedilmesi hususunda tereddüt hasıl olduğunu belirtilerek konu hakkında görüş talep eden meslek mensubuna aşağıdaki görüşü vermiştir.

> *"Bu hüküm ve açıklamalara göre, meslek mensupları tarafından, mesleki faaliyetlerini ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatların karşılanması amacıyla yaptırılan mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin ödemelerin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bir gider olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.*

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

Buna göre, mesleki sorumluluk sigortasına yönelik yaptığınız ödemeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır."

Söz konusu Özelge kapsamında; Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin, mesleki faaliyetlerini ifa ederken meydana gelebilecek zarar, ziyan ve tazminatların karşılanması amacıyla yaptırdıkları mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin ödemelerin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bir gider olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılattan indirim konusu yapılması mümkündür.

4.4.8.3. Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamında Zorunlu Olarak Yaptırılan Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Poliçe Bedelinin Gider Olarak İndirim Konusu Yapılıp Yapılmayacağı

Verilen bir muktezada[29] "Öte yandan, 30.01.2010 tarihli Resmi Gazete›de yayımlanan 5947 sayılı Üniversite ve Sağlık Personelinin Tam Gün Çalışmasına ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8 inci maddesi ile 1219 sayılı Kanuna eklenen Ek 12 nci maddede, özel sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan veya mesleklerini serbest olarak icra eden tabip, diş tabibi ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanlar, tıbbi kötü uygulama sebebi ile kişilere verebilecekleri zararlar ile bu sebeple kendilerine yapılacak rücuları karşılamak üzere mesleki malî sorumluluk sigortası yaptırmak zorunda olduğu, zorunlu mesleki malî sorumluluk sigortasının, mesleklerini serbest olarak icra edenlerin kendileri tarafından yaptırılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, 1219 sayılı Kanuna 5947 sayılı Kanunla eklenen Ek 12 nci madde uyarınca diş hekimliği mesleğinizi serbest olarak icra ederken, tıbbi kötü uygulama sebebi ile kişilere verilebilecek zararlar ile bu sebeple kendinize yapılacak rücuların karşılanması amacıyla yaptırılması gerekli olan mesleki malî sorumluluk sigortasına ilişkin kanuni zorunluluk kapsamında ödenen prim tutarının serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

4.4.8.4. Serbest Meslek Faaliyeti Nedeniyle Müşteriler İle Yapılan Sözleşmelere ve Verilen Beyannamelere Ait Damga Vergisinin Serbest Meslek Kazancından İndirilmesi

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[30];

"*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.*

29 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.02.2016 tarih ve 50426076-120[68-2015/20-591]-42 sayılı özelgesi

30 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.

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

açıklamasına yer verilmiştir.

4.4.8.5. Serbest Meslek Erbaplarının Giyim Harcamaların Gider Yazılıp Yazılamayacağı

GVK'nın 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.[31]

Aynı gerekçelerle mesleğin icrası için kullanılması zorunlu olmayan dış giyim harcamaları Gelir Vergisi Kanunu'na 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.

4.4.8.6. Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerinin Bir Bölümünü Şirkete Kiraya Vermesi Durumunda Vergilendirme

Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede[32],

"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 Kanunu'nun 94/5-a maddesine istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

31 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı muktezası.

32 Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nın 14/05/2013 tarih ve 84098128-120[70-2012-4]-294 sayılı muktezası.

Diğer taraftan, KDV Kanununun 1. maddesinin 3/f bendinde GVK'nın 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."

denilmektedir.

4.4.8.7. Serbest Meslek Erbabının Kredi Kullanarak Aldığı ve Home-Ofis Olarak Kullandığı Gayrimenkul İçin Ödediği Faizlerin Gider Kaydı

Verilen bir özelgede[33];

"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, amortismana 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.

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."

açıklaması yapılmıştır.

33 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nın 02/01/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı mukteza sı.

4.4.8.8. Osmangazi Şerbet Kaşığı Adlı Eser Çalışmanın 5846 Sayılı Fikir Ve Sanat Eserleri Kanunu Hükümlerine Göre Eser Olarak Kayıt Ve Tescil Edilse Dahi GVK 18 İnci Madde Kapsamında Değerlendirilemeyeceğine İlişkin İdare Görüşü

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 24/01/2020 tarihli ve 62030549-120[18-2018/582]-91519 sayılı Özelgesinde

> *"İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eki dilekçenizde, "…" adlı* ***eserinizin çeşitli sanat teknikleri (Art Nouveau, Idar-Oberstein işleme tekniği olarak bilinen taş işleme tekniği, mıhlama, kayıp mum tekniği) ile fil dişi, bağa olarak bilinen doğal kaplumbağa kabuğu, zümrüt, yakut, safir, elmas kullanılarak yapılan ve Osmanlı dönemi kültürü izlerini taşıyan değerli bir obje*** *olduğu belirtilerek, Kültür ve Turizm Bakanlığı Telif Hakları Genel Müdürlüğü tarafından … tarih ve … tescil numaralı olarak kayıt ve tescil edilen eseriniz dolayısıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde yer alan istisna hükmünden yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.*
>
> *…*
>
> *Özelge talep formu ekinde yer alan Kültür ve Turizm Bakanlığının … tarih ve … numaralı Güzel Sanat Eserlerine İlişkin Kayıt-Tescil Belgesine göre, söz konusu "…" çalışmanızın 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser olarak kayıt ve tescil edildiği anlaşılmıştır.*
>
> *Bu hüküm ve açıklamalara göre, "…" adlı sanat çalışmanız 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre ilim ve edebiyat eseri olarak kayıt ve tescil edilmiş olmakla birlikte, söz konusu çalışmalar Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde sayılan eser grupları içerisinde yer almadığından, bu çalışmanızdan dolayı anılan maddede belirtilen istisnadan* ***faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır."***

4.4.8.9. Serbest Meslek Erbabının Şube İşyeri Açıp Açamayacağı

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 4/10/2022 tarih ve 62030549-120[65-2020/771]-1119756 sayılı Özelgesinde yer alan görüşü aşağıdaki gibidir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda serbest meslek erbabı olarak diyetisyenlik faaliyetinde bulunduğunuzu ve aynı faaliyet alanında ikinci bir iş yeri açmak istediğiniz belirtilerek, ikinci bir işyeri (şube) açılışının mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

…

Buna göre, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza yürüttüğünüz diyetisyenlik faaliyetinin, ikinci bir işyeri (şube) açılması suretiyle yürütülmesi mümkün bulunmakta olup bu durumda, iki işyerinde de faaliyetinizin bizzat tarafınızca yürütülmesi gerekmektedir.

Faaliyetin bizzat tarafınızca yürütülmediği ve işin ticari organizasyon çerçevesinde yürütüldüğü durumda ise elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirileceği ve Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekeceği tabiidir."

4.4.9. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Türkiye'de İcra Edilen Serbest Meslek Faaliyetlerinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi

Gerçek kişilerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde ele alınmaktadır. Bazı anlaşmaların 14 üncü maddesinde açıkça gerçek kişiler yönünden düzenleme yapılmış olmakla birlikte, bazı anlaşmalarda gerçek kişi ifadesine yer verilmeksizin mukim terimi kullanılarak düzenleme yapılmıştır. Bu şekilde yapılan bir düzenleme anlaşmada yer verilen tanımlar gereği hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsamaktadır.

ÇVÖ Anlaşmasına taraf olan diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye'de vergilendirilmesi, anlaşmada sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmış olabilir. Bu kapsamda, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri icra etmek amacıyla Türkiye'de bir sabit yere sahip olması durumunda, bu sabit yere atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere Türkiye'nin vergilendirme hakkı doğmakta olup yapılacak vergilendirmede iç mevzuat hükümleri dikkate alınacaktır.

Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarından bazılarında, örneğin Gürcistan Anlaşmasında olduğu gibi, diğer akit devlet mukimi gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye'de vergilendirilmesi, sadece sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmıştır. Bunun aksine, Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Polonya ve diğer bazı ülkelerle olan anlaşmalarda ise sabit yer unsurunun yanı sıra kalma süresi unsuru da Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için kullanılmaktadır.

Bu kapsamda, sabit yerin tek başına ya da kalma süresi ile birlikte alternatif bağlama noktası olarak tanımlandığı anlaşmalarda, Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluşup oluşmadığının

tespiti açısından sabit yerin varlığına bakılması gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek ve benzeri faaliyetler açısından Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığının tespiti için faaliyetin Türkiye'de sabit yer vasıtasıyla icra edilip edilmediği önem arz etmektedir. Eğer faaliyet Türkiye'de bir sabit yer vasıtasıyla icra edilirse Türkiye'nin vergilendirme yetkisi oluşmaktadır.

Örnek 1: Moldova mukimi diş hekimi (C), sürekli olarak her yıl 4 ay Türkiye'de açtığı muayenehanede, 8 ay ise Moldova'daki muayenehanesinde diş hekimliği yapmaktadır.

Mukim kavramı dikkate alınarak düzenlenen Türkiye – Moldova ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Türkiye'nin ülkemizde icra edilen serbest meslek faaliyetlerini vergilendirme hakkının oluşması için (C) nin *Türkiye'de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmekte olup, anılan kişinin Türkiye'de her yıl düzenli olarak 4 ay faaliyette bulunduğu dikkate alındığında bu kişinin Türkiye'de bir sabit yeri oluşmaktadır. Bu durumda* (C) nin geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında "sabit yer" teriminin bir tanımlaması, genel olarak, yapılmamış olmakla birlikte, bu terim anlaşmaların 5 inci maddesinde tanımlaması yapılan "iş yeri" kavramı ile benzerlik arz etmektedir. ÇVÖ Anlaşmalarında kullanılan "iş yeri" ve "sabit yer" terimleri arasında nitelik olarak esaslı bir farklılık bulunmamakta, "iş yeri" terimi daha çok ticari ve sınai faaliyetlerle ilgili olarak kullanılırken, "sabit yer" terimi serbest meslek faaliyetlerinin icra edildiği yer için kullanılmaktadır. Örnek olarak Beyaz Rusya Anlaşmamızın 14 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, "sabit yer" terimi, bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetlerini kısmen veya tamamen yürüttüğü sabit bir yer olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde bahsedilen "sabit yer"in diğer ülkede oluşup oluşmadığı hususundaki belirlemede, ilgili anlaşmaların "iş yeri" başlıklı 5 inci madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Sabit yerin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesi gerekli değildir. Başka bir gerçek veya tüzel kişi ile paylaşılması veya başka bir kişiye ait olması durumu, bu yerin işe ilişkin olma vasfını değiştirmeyecektir.

Örnek 2: Gürcistan mukimi olan mimar (A), faaliyetlerini icra etmek üzere Türkiye'de bir büro kiralamıştır. (A), Türkiye'de mukim B şirketi ile mimarlık projeleri çizmek için yaptığı sözleşmeye istinaden Türkiye'deki bürosunu kullanarak mimarlık faaliyeti icra etmiştir.

Yalnızca gerçek kişiler için düzenleme içeren Türkiye – Gürcistan ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Türkiye'nin vergileme hakkı olması için (A)'nın Türkiye'de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmekte olup bu durumda (A) nın geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye'de vergilendirilebilir[34].

34 (4 No'lu ÇVÖA Genel Tebliği)

Örnek 3: Estonya mukimi Avukat (D), Estonya'da mukim olan müvekkilleri Katya, Neva ve Dillan'ın Türkiye'deki bağımsız dava ve hukuki ihtilaflarını çözmek amacıyla

a) 01/05/2015 tarihinde 10 günlüğüne,

b) 04/06/2015 tarihinde 8 günlüğüne,

c) 11/07/2015 tarihinde 7 günlüğüne

İstanbul'a gelmiş, ayrıca her gelişinde 2'şer gün de Antalya'da tatil yapmıştır. (D) nin Türkiye'de faaliyetlerini icra etmek amacıyla düzenli olarak kullanabileceği sabit bir yeri bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesi Türkiye – Estonya ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluşması için (D) nin Türkiye'de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması veya ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye'de kalması gerekmektedir.

Anlaşmada öngörülen kalma süresinin hesaplanması ilgili mali yıl yani vergilendirme dönemi itibarıyla yapılacaktır. Somut olayda ilgili vergilendirme dönemi 2015 takvim yılıdır. Bir vergilendirme döneminde, serbest meslek faaliyetleri ile ilgili olarak Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin kalma süresine dayalı olarak oluşabilmesi için ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla süre Türkiye'de kalınması gerekmektedir. Gelir vergisi uygulamasında vergilendirme dönemi takvim yılından oluştuğu için, ilgili takvim yılında başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye'de kalınması durumunda Türkiye'nin vergi alma yetkisi oluşacaktır.

Somut olayda hesaplamaya esas alınacak 12 aylık dönemin başlangıç tarihi (D) nin Türkiye'ye geldiği ilk tarih olan 01/05/2015'tir. Bitiş tarihi ise başlangıç tarihine 12 aylık süre eklenerek bulunur. Olayda bitiş tarihi 01/05/2016'dır.

Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra tespit edilen 12 aylık dönemde (D) nin Türkiye'de fiziki olarak bulunduğu toplam gün sayısı bulunur.

10 + 2 + 8 + 2 + 7 + 2 = 31 gün

Olayda (D) nin Türkiye'de faaliyetlerini icra etmek amacıyla düzenli olarak kullanabileceği sabit bir yeri bulunmadığı ve Türkiye'de kaldığı süreler ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günden az olduğu için, Türkiye'nin, (D) nin Türkiye'de icra ettiği faaliyetinden elde ettiği geliri vergilendirme yetkisi oluşmamaktadır.

Ancak, (D) nin diğer bir danışmanlık hizmeti için **Türkiye'de 01/12/2015-30/04/2016 tarihleri arasında kalması durumunda**, bu ilave (31+31+29+31+30=)152 gün nedeniyle hesaplama aralığında Türkiye'deki kalma süresi (31+152=) 183 güne çıkacağından bu durumda Türkiye'nin vergilendirme yetkisi olacaktır.

4.4.10. Serbest Meslek Erbaplarının Yararlanamayacağı Bazı Vergisel Uygulamalar

4.4.10.1. Şüpheli Alacak Karşılığı Ayırma Ve Değersiz 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.

4.4.10.2. Alacak Senetleri 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.**

4.4.10.3. Azalan Bakiyeler Yöntemine Göre Amortisman Ayırma

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

4.5. Gayrimenkul Sermaye İradı

GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır. Gayrimenkul sermaye iradının mükellefi bu maddede sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları (bir mal veya hak üzerinde fiilen kullanma yetkisi olan kişi), zilyetleri (mal veya hakkı elinin altında bulunduran, yararlanan kişi), irtifak ve intifa hakkı sahipleri ile kiracılarıdır. Ancak, bu iradın ticari veya zirai bir işletme bünyesinde elde edilmesi halinde ticari veya zirai kazancın tespitinde esas alınır.

Kiraları gayrimenkul sermaye iradı sayılan mal ve haklar şunlardır:

- Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

- Voli mahalleri ve dalyanlar (Voli mahalleri; denizlerde, göllerde ve nehirlerde, balık avlamaya ayrılmış, su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engellere çevrilmemiş tabi avlanma sahasıdır. Dalyan ise kazık, çit, taş, beton, ağ gibi engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma yeridir.),

- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,

- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (İrtifak hakları, gayrimenkul mükellefiyeti ve rehin hakları gibi),

- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.), alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır),

- Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır),

- Gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu yükleme ve boşaltma vasıtaları,

- Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiraya verilmesinden sağlanan gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır.

- Ayrıca, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Üründen pay alan kişi ürünü, zirai kazanç ölçülerini belirleyen kararnamelerde yer alan fiyatlar üzerinden değerleyecektir. Bu değerler emsal bedeli yerine geçer (VUK md.45 ve 267).

4.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradında Beyan

GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakları kiraya verenlerden;

- Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için **70.000 TL**'yi) aşan tutarda irat elde edenler,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği mesken (konut) kira geliri istisna tutarını (2022 yılı için **9.500 TL**'yi) aşanlar,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları toplamı 2022 yılı için **3.800 TL**'yi aşan mükellefler (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanların elde ettiği konut kira gelirleri gibi),

yıllık beyanname vermek zorundadır.

Yukarıda bahsedilen 70.000 TL'lik beyan haddinin hesabında tevkif yoluyla vergilendirilmiş iratların gayrisafi tutarları ile istisna düşüldükten sonraki mesken kira gelirleri, birlikte dikkate alınacaktır.

2022 yılında tutarı **3.800 TL**'ye kadar olan tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir. Elde edilen gelirin **3.800 TL**'yi aşması halinde tamamının beyanı gerekir

Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşları ise;

- Türkiye'de elde ettiği konut kira geliri 2022 yılı için **9.500 TL**'yi aşarsa,

- Bir takvim yılı içinde elde ettiği tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı varsa (örneğin, basit usulde vergiye tabi mükelleflere kiraya verilen yerlerden elde edilen gelirler),

yıllık beyanname vermek zorundadır. Ancak Türkiye'de elde edilen gelirin, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratlarından (ücretlerden, serbest meslek kazancından, menkul sermaye iradı ile kurumlardan elde edilen kar paylarından) ibaret olması halinde, tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecektir (210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile dar mükellef sayıldıkları için)

Aile bireylerinin her birinin sahip oldukları mal ve haklardan elde ettikleri kira gelirleri için kendi adlarına ayrı ayrı beyanname vermeleri gerekmektedir. Beyanname, geliri elde eden aile bireyi adına düzenlenerek imzalanacaktır.

Küçük ve kısıtlıların mükellef olması durumunda bunlar adına verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamesi veli, vasi veya kayyum tarafından imzalanır.

Mal ve haklara hisseli olarak sahip olunması halinde, her ortağın sadece kendi hissesine karşılık gelen kira gelirlerini beyan etmesi gerekmektedir.

Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olan mükellefler, istemeleri halinde vergi dairesinden alacakları kullanıcı kodu, parola ve şifreyi kullanmak suretiyle yıllık gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilecekleri gibi

elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış meslek mensupları aracılığıyla da gönderebileceklerdir.

Ayrıca beyannamenin, "Hazır Beyan Sistemi" aracılığıyla internet ortamında verilmesi mümkün bulunmaktadır. Konuyla ilgili açıklamalara Rehberin 13. Bölümünde yer verilmiştir.

2022 yılı içinde GMSİ elde edenler bu gelirleri için **31 Mart 2023** tarihine kadar ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine gelir vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar.

Deprem nedeniyle ağır hasar kaydı olan gayrimenkullere ilişkin verilecek GMSİ beyanında zararın gider olarak indirilip indirilemeyeceği hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; gayrimenkul sermaye iradı mükellefi olduğunuzu, depremde ağır hasar gören … ada … parsel 14 bağımsız bölüm numaralı üç adet gayrimenkulünüz için … Belediyesi Yapı Kontrol Müdürlüğünün … talebine istinaden 6306 sayılı Kanun gereğince söz konusu gayrimenkulleriniz için riskli yapı kararı alınması üzerine anılan Belediye tarafından yıkım kararı verildiği öte yandan, 2020 takvim yılında ilgili gayrimenkullerden dokuz ay kira geliri elde etmeniz nedeniyle beyanname verdiğinizi belirterek, söz konusu gayrimenkullerin amortisman sonrası kalan net değerinin zarar olarak beyan edilip edilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

…

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; kira gelirinizin beyanında gerçek gider usulünü seçmeniz halinde, istisna edilen gayrisafi hasılata isabet edenler hariç olmak üzere; Gelir Vergisi Kanununun 74 üncü maddesinin (6) numaralı bendine göre kiraya verilen gayrimenkulleriniz için ayrılan amortismanları indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır.

Ancak, deprem nedeniyle hasar gören söz konusu gayrimenkullerin amortisman sonrası kalan net değerinin, Gelir Vergisi Kanununun 74 üncü maddesi kapsamında gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup; ayrıca deprem nedeniyle hasar gören gayrimenkuller için anılan Kanunun 88 inci maddesi gereğince sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar olarak beyan edilemeyeceği de tabiidir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 1/9/2021 tarih ve E-84098128-120[74-2021/1]-278022 sayılı Özelgesi

4.5.2. Mesken Kira Gelirlerinde İstisna

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın Kanunda belirtilen koşullarda belirli bir tutarı gelir vergisinden istisnadır.

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2022 takvim yılı için **9.500 TL**'si gelir vergisinden müstesnadır.

Binaların işyeri olarak kiraya verilmesi halinde gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanılamaz

Mesken kira geliri istisnasından, kira gelirlerini tam ve doğru olarak beyan edenler yararlanacaktır. İstisna haddi üzerinde konut kira geliri elde edip beyanname vermeyenler veya eksik beyan edenler bu istisnadan yararlanamayacaklardır.

Ancak idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce anılan kira gelirini süresinde beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler, kendiliklerinden süresinden sonra (pişmanlık hükümlerine göre) verecekleri beyannamede mesken kira gelirlerini beyan ettikleri takdirde yine anılan istisnadan yararlanabileceklerdir.[35]

Ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olanlar ile 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 **(2022 takvim yılı için 250.000 TL)** aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar.

İstisna şahsa bağlı olduğundan, gayrimenkulün hisseli olması halinde her bir hissedar, istisnadan ayrı ayrı tam olarak yararlanır.

Yıllık gayri safi kira gelirine istisna uygulandıktan sonra gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde mükellefler gerçek gider usulünü veya %15 oranındaki götürü gider usulünü seçebilirler. Seçilen usul, elde edilen tüm gayrimenkul sermaye iratları için geçerlidir ve götürü gider usulünün seçilmesi halinde iki yıl geçmeden bu usulden dönülemez. Gerçek gider usulünü seçenler, gerçek giderlerine ilişkin belgelerini, yıllık gelir vergisi beyannamesi ekinde ibraz etmek zorunda olmayıp, VUK hükümlerine göre istenildiğinde ibraz edilmek üzere 5 yıl süre ile saklamak zorundadırlar. İstisnaya isabet eden giderler safi iradın tespitinde dikkate alınmaz.

Bir mükellefin birden fazla konuttan kira geliri elde etmesi halinde, istisna kira gelirleri toplamına bir defa uygulanacaktır.

Örnek 1: (B), 2022 **yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden** 300.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

(B)'nin elde ettiği konut kira geliri (300.000 TL), 2022 **yılı için Gelir Vergisi Kanunu**'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (250.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

35 10.02.1999 tarih ve 1999/2 No.lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi

Örnek 2: (C), 2022 **yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden** 34.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 70.000 TL işyeri kira geliri ve 190.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının (34.000 + 70.000 + 160.000 = 264.000 TL) 2022 **yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun** 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (250.000 TL) aşması nedeniyle, 34.000 TL'lik konut kira geliri bakımından 9.500 TL'lik istisnanın uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 3: (D), 2022 **yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden** 7.200 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 109.000 TL mevduat faiz geliri ve 140.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

(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 tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla, (D) elde etmiş olduğu toplam gelir (7.200 + 109.000 + 140.000 = 256.200 TL) Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (250.000 TL) aşmasına karşın mesken kira geliri (7.200 TL) 9.500 TL'lik istisna tutarının altında kaldığından bu gelir için beyanname vermeyecektir.

4.5.3. Gayrimenkul Sermaye İradında Elde Etme

Gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, serbest meslek kazancında olduğu gibi tahsil esasına bağlıdır. Nitekim GVK'nın 72'nci maddesinde gayri safi hasılat, bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu şeklinde açıklama yapılmıştır.

Ayın olarak tahsil edilen kira bedelleri VUK'nın değerleme hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir. Emsal bedelinin kiralayanın başvurusuna bağlı olarak takdir komisyonunca belirlenmesi gerekir. Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsilat esası geçerli olmakla beraber, gelecek yıllara ait olarak peşin tahsil olunan kiralar ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır.

Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira süresinin bitiminde bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, söz konusu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır ve VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar, ilgili bulundukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan kiralar, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı sayılır.

Ayrıca, gayrimenkul sermaye iradı sahipleri için,

- Bilgileri dahilinde namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz) veya kiracısına olan borcu ile takası;

tahsil hükmündedir.

Yabancı parasıyla yapılan ödemeler, ödeme gününün borsa rayici ile borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Değerleme günü itibarıyla kur ilan edilmemişse T.C. Merkez Bankasınca ilan edilen kurların (döviz alış kuru) esas alınması gerekir.

Kiracıdan gider karşılığı adı ile alınan paralar (ısıtma, aydınlatma, asansör vs. için) gayri safi hasılata dahil edilir. Ayrıca gider olarak dikkate alınır. Eğer söz konusu giderler kiracı tarafından ödeniyorsa hasılattan indirilmez.

4.5.4. Emsal Kira Bedeli

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır.

Emsal kira bedeli ise bina ve arazide, varsa yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, yoksa bunların vergi değerinin %5'idir.

Dolayısıyla kira gelirinin, GVK'nın 73'üncü maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira bedeli"nden düşük beyan edilmemesi gerekir.

Ancak aşağıda belirtilen hallerde ise emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

- Boş kalan gayrimenkullerin korunması amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin çocuklarının, anne ve babalarının veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi, (Ancak, bu kimselerin her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmişse bu konutların yalnız birisi için emsal kira bedeli hesaplanmaz. Örnek olarak, mal sahibi baba, çocuğunun ikametine iki adet gayrimenkul tahsis etmişse sadece bir adet gayrimenkul için emsal kira bedeli hesaplanmayıp diğeri için emsal kira bedeli hesaplanacaktır.)
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalar.

Yukarıda da belirtildiği üzere GVK'nın 73'üncü maddesinde yazılı esaslara göre tespit edilen "emsal kira" bedelinden düşük kira gelirinin beyan edilmemesi gerekir.

Emsal kira bedeli uygulamasına ilişkin bu hüküm, esas itibariyle gayrimenkullerin **bedelsiz** olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 73 üncü maddesinde belirtilenler dışındaki kişilerin kullanımına tahsis edilmesi veya kira bedelinin **tespit edilememesi** halleriyle **muvazaalı olarak** gerçek kira gelirinin altında beyanda bulunulması durumlarında vergi güvenlik müessesesi olarak kullanılmak amacıyla getirilmiştir.

Elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır.

1999/1 sıra No'lu; Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi

…

kira gelirini tam ve doğru olarak beyan eden ve beyan ettiği tutarın gerçekte elde ettiği kira tutarı olduğunu kanıtlayabilen mükelleflerin, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'ine göre beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 13/07/2011, B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 73-956.

4.5.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi

Gayrimenkul sermaye iradına konu olan mal ve hakları kiralayan Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi (tevkifat) yapmak zorundadırlar.

Kiracı olan bu kişi ve kuruluşlar, yaptıkları kira ödemelerinin brüt tutarı üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Bu vergi kesintisi, gelecek aylara veya yıllara ait olmak üzere peşin ödenen kira bedeli üzerinden de yapılacaktır. Örneğin; 3 aylık veya 1 yıllık işyeri kirası peşin tahsil edildiğinde, bu durumda peşin tahsil edilen kiranın tamamı vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Kiracı, basit usulde vergilemeye tabi bir mükellef ise; vergi kesintisi yapma yükümlülüğü bulunmadığından, kira ödemesi üzerinden vergi kesintisi yapmayacaktır.

Kiraya verilen gayrimenkulün hem konut hem de işyeri olarak kullanılması halinde ise; kiralanan yerin tamamı veya bir kısmı işyeri olarak kullanıldığı sürece, kira bedelinin tamamı vergi kesintisine tabi olacaktır.

4.5.6. Safi İradın Bulunması Sırasında İndirilecek Giderler

Gayrimenkul sermaye iratlarında, safi iradın tespitinde indirilecek giderler GVK'nın 74'üncü maddesinde aşağıdaki gibi sayılmış olup, giderlerin indiriminde götürü gider ve gerçek gider usulü olmak üzere iki usul mevcuttur.

Götürü gider usulü	Gerçek gider usulü
— Mükellefler diledikleri takdirde GVK 74'üncü maddede yazılı gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %15'ini götürü olarak indirebilirler.[36] — Bu oran, mesken kira hasılatlarında istisna düşüldükten sonra uygulanır. — Bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. — Haklarda götürü gider usulü söz konusu değildir. — Götürü gider usulü mükelleflerin sahip oldukları tüm gayrimenkuller için (haklar hariç) bir bütün olarak uygulanır.	— Yıl içerisinde yapılan ve GVK 74'üncü maddede sayılan gerçek giderler indirilir.

Gerçek gider usulü: Gerçek gider usulünde indirilecek giderler 11 bent halinde sayılmıştır:

1. Kiraya verilen tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,

2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile orantılı olan idare giderleri. Hakların kiraya verilmesi halinde, bunlarla ilgili idare giderleri hasılattan indirilemez.

3. Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin 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 beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili

36 7061 sayılı Kanunun 14 üncü maddesiyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 74 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde, aynı maddede yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatın % 25'i nispetinde uygulanmakta olan götürü gider, 1/1/2017 tarihinden itibaren elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına uygulanmak üzere hasılatın % 15'i olarak belirlenmiştir.

gayrimenkule ait hasılata uygulanır. **Ancak, indirilemeyen kısım GVK'nın 88/3'üncü madde uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz**.),

Gayrimenkullerin iktisap bedelinin %5 inin indirimi sonucunda doğan zararın diğer gelir unsurlarından doğan kazançlardan mahsubu mümkün değildir

Beş yıllık süre iktisap tarihi itibarıyla başlar. Örneğin 2017 yılında alınan bir konut aynı yıl kiraya verilmişse indirime 2017 yılından başlanır ve 2018, 2019, 2020 ve 2021 yıllarında da indirilir. Aynı konut 2019 yılında kiraya verilirse bu durumda da beş yıllık süre yine 2017 yılında başlar; 2019, 2020 ve 2021 yılı hasılatlarından iktisap bedelinin %5'i indirilir. 2022 beyanlarında 2017 ve daha önceki yıllarda iktisap edilen konutlar için indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,

6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortismana tabi değer, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için VUK'nın 267/3 maddesine göre tespit edilen emsal değerleridir).

7. 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.)

   Söz konusu harcamaların 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamı safi hasılatın tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılabilecektir.

   Söz konusu harcamaların 213 sayılı Kanunun 313 üncü maddesinde belirtilen tutarı aşması halinde ise, istisna edilen gayrisafi hâsılata isabet edenler hariç olmak üzere harcama tutarının tamamının doğrudan gider yazılması mümkün olduğu gibi mükelleflerce gayrimenkulün maliyetine ilave edilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi olanağı da bulunmaktadır.

8. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakin iktisadi değerini artıracak surette yenilenmesi, onarımı veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderler onarım gideri sayılmaz.)

9. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,

10. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,

11. Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli. Kira indirimi gayri safi hasılattan GVK'nın 74'üncü maddesinin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır. Kiranın in-

dirilmeyen kısmı diğer gelir unsurlarından indirilemez. Bu kısım gider fazlalığı sayılmaz (GVK. md.88/3).

Türkiye'de yerleşik olmayan mükelleflerin (Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları dahil), yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri Türkiye'de elde edilen kira gelirinden gider olarak indirim konusu yapılamaz.

"resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları, Türkiye'de kendisine ve eşine ait bulunan gayrimenkulleri mesken olarak kiraya vermeleri ve gerçek gider usulünü seçmeleri halinde, yabancı ülkede oturdukları yer için ödedikleri kira bedellerine, anılan Kanunun 74'üncü maddesinin 10 numaralı bendindeki şartlar dahilinde elde ettikleri kira gelirlerinden indirebileceklerdir."

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın B.07.4.DEF.0.06.11/GVK-12074 sayılı özelgesi

Kira ile oturulan konutun kira giderinin elde edilen kira hasılatından indirilebilmesi için sahip olunan gayrimenkulün konut olarak kiraya verilmesi gerekmektedir.

Ödenen kiraların indirime esas alınacak tutarı elde edilen kira bedeli ile sınırlıdır.

Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin elde ettikleri hasılattan kira ile oturdukları konutun kira bedelini düşmeleri sonrası zarar doğması halinde, bu zararın diğer gelir unsurlarından doğan kazançlardan mahsubu mümkün değildir

12. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

Gerçek gider yönteminin seçilmesi ve konut kira gelirlerine uygulanan istisnadan yararlanılması durumunda, gerçek gider tutarının istisnaya isabet eden kısmı, gayri safi hasılattan indirilemeyecektir. Vergiye tabi hasılata isabet eden indirilebilecek gider kısmı aşağıdaki formül kullanılarak hesaplanabilir.

$$\text{İndirilebilecek Gider} = \frac{\text{Toplam Gider x Vergiye Tabi Hasılat*}}{\text{Toplam Hasılat}}$$

(*) Vergiye Tabi Hasılat = Toplam Hasılat- Konut Kira Geliri İstisnası

Örnek 1: (A), sahibi olduğu konutu 2022 yılında kiraya vermiş olup, 40.000 TL kira geliri elde etmiştir. Başka geliri bulunmayan mükellef gayrimenkulü ile ilgili olarak, 6.000 TL harcama yapmış olup, gerçek gider yöntemini seçmiştir.

Mükellefin gerçek gider olarak indirebileceği tutar, 6.000 TL tutarındaki toplam giderin vergiye tabi hasılata isabet eden kısmı kadar olacaktır.

Vergiye Tabi Hasılat = 42.500- 9.500 = 33.000 TL

İndirilebilecek Gider = (6.000 x 33.000) / 42.500 = 4.658 TL

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yukarıda yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılattan indirilebilir.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları (GVK md.74) ile gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizler, VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gider olarak indirilemez (GVK md.90).

268 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, işyeri ve konut kiralama işlemlerine ilişğ kin yapılacak tahsilat ve ödemelerin banka veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsikine ilişkin olarak bazı açıklamalarda bulunmuştur. Buna göre;

- Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin,[37]

- İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların,

kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka, benzeri finans kurumları veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu bulunmaktadır.

Söz konusu zorunluluklara uymayanlara kesilecek ceza, (Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesinin o yıl için belirlenen özel usulsüzlük cezası miktarından az olmamak üzere) her bir işlem için bu işleme konu tutarın %5'idir.

Örnek 2: (A), sahibi bulunduğu gayrimenkulünü mesken olarak kiraya vermiş olup 2022 takvim yılında toplam 40.000-TL kira geliri elde etmiştir. Başkaca herhangi bir geliri bulunmayan (A), gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde götürü gider yöntemini seçmiştir.

37 Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 268)'nin "1. Tevsik Zorunluluğunun Kapsamı" başlıklı bölümünde yer alan "Konutlarda, her bir konut için aylık 500 YTL ve üzerinde kira geliri elde edenlerin," ibaresi 09/06/2017 tarihli ve 30091 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 298 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 268)'Nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile "Konutlarda, her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde, haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralamalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin," şeklinde değiştirilmiştir.

Buna göre; (A)'nın 2022 yılında elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

A.Gayrisafi Hasılat	40.000-TL
B.Vergiden İstisna Edilen Tutar	9.500-TL
C.Kalan (A-B)	30.500-TL
D.Götürü Gider (C x % 15)	4.575-TL
E.Safi İrat (C-D)	25.925-TL

Örnek 3: (B), sahibi bulunduğu gayrimenkulünü işyeri olarak serbest meslek erbabı olan (C)'ye kiralamış olup 2022 takvim yılında brüt 80.000-TL kira geliri elde etmiştir. Başkaca herhangi bir geliri bulunmayan (B), gayrimenkul sermaye iradının tespitinde götürü gider yöntemini seçmiştir.

Buna göre; (B)'nin 2022 yılında elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının safi tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

A.Gayrisafi Hasılat	80.000-TL
B.Vergiden İstisna Edilen Tutar	-
C.Kalan (A-B)	80.000-TL
D.Götürü Gider (C x % 15)	12.00-TL
E.Safi İrat (C-D)	68.000-TL

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; kendinize ve eşinize ait birer gayrimenkul olduğunu ve 2011 yılında elde edilen (5675.-TL.+5550.-TL.) kira gelirlerinin eşlerden birinin banka hesap numarasına yatırıldığını, eşle birlikte oturulan gayrimenkul için 2011 yılında 10.710.-TL kira ödendiğini ve gerçek usul seçilerek beyanname verileceğini belirterek,

- Kirada oturulan gayrimenkul için ödenen kira bedelinin gider olarak indiriminde, istenildiği gibi pay edilip edilemeyeceği,

- Eşlerden birinin banka hesabına yatırılan kira gelirinin ilgili eş tarafından beyan edilip edilemeyeceği, hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir

…

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; gayrimenkul sermaye iradında yıllık gelir vergisi beyannamesinin, gayrimenkul sahibi tarafından beyan edilmesi gerektiğinden, eşinizin ve sizin elde ettiğiniz kira gelirlerinin ayrı ayrı beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, eş ile birlikte oturulan gayrimenkule ilişkin ödenen kira bedelinin evlilik birliği içersinde müşterek bir gider olması nedeniyle, söz konusu kirayı birlikte ödeyen eşler gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak gerçek gider yöntemini seçerek vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde, istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere ödenen kira bedelini payları oranında ayrı ayrı gider olarak indirebilmeleri mümkün bulunmaktadır."

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.05 2012 tarih ve 84098128-120.05.05-504 sayılı özelgesi.

4.6. Menkul Sermaye İradı

GVK'nın 75'inci maddesi gereğince, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

Menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı olması halinde, bu iratlar ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

Ayrıca, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasında bazı iratların, kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bu iratlar;

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.),

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımı, kazanç dağıtımı sayılmaz.),

   5520 sayılı KVK'nın 7'nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.

3. Kurumların idare meclisi başkanı ve üyelerine verilen kâr payları,

4. KVK 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 tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.);

6. Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil),

7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır),

8. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,

9. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar,

10. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,

11. (*3239 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.)*

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,

13. *(4842 sayılı Kanunla, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmıştır)*,

14. Menkul kıymetlerin geri alım veya 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,

    b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.

16. Bireysel emeklilik sisteminden;

    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.),

    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.),

    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.)

17. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler.

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır.

Yukarıdaki (15) numaralı bentte yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. (16) numaralı bentte yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

Yabancı para cinsinden yapılan katkı payı ödemelerinin yatırıldığı yabancı para cinsinden kurulan emeklilik yatırım fonlarından elde edilen irat tutarının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.

Diğer taraftan GVK'nın 76'ncı maddesinde; menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temliki, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyelerin menkul sermaye iradı sayılmayacağı belirtilmiştir.

4.6.1. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi genel olarak GVK'nın 94'üncü maddesi hükmü uyarınca tevkifat yoluyla yapılmaktadır.

Tevkif yoluyla vergilendirilen menkul sermaye iratları, belli tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşmaları halinde yıllık beyanname ile beyan edilir. GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan ve tutarı 2022 yılı için 3.800 TL'yi aşan menkul sermaye iratları da yıllık beyanname ile beyan edilecektir. (3.800 TL'lik tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik bir haddir.)

Gelir Vergisi Kanunu'na 5281 sayılı Kanunla eklenen **Geçici 67'inci madde** ile 2025 yılının sonuna kadar[38] bazı gelirlerin (menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçları, mevduat faizleri, faizsiz bankacılık yapan kurumlardan elde edilen faiz benzeri gelirler ile repo gelirleri) vergilendirilmesinde özel bir düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile maddede belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi, stopaj şeklinde, banka ve aracı kurumlar tarafından yapılacak ve bu şekilde vergilendirilen gelirler için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.

GVK Geçici 67 nci maddenin son hali aşağıdaki gibidir:

"Geçici Madde 67-

1) Bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

38 11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle Geçici 67 nci maddenin 19 uncu fıkrasında yer alan "31/12/2020" ibaresi "31/12/2025" şeklinde değiştirilmiştir. Ayrıca Cumhurbaşkanı 31/12/2025 tarihini beş yıla kadar uzatmaya yetkili de kılınmıştır.

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

*d) **(Ek: 22/12/2005-5436/14 md.)** Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,*

Üzerinden *%15 oranında vergi tevkifatı yaparlar. **(Ek cümle: 27/6/2006-5527/1 md.; İptal: Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2009 tarihli ve E.: 2006/119, K.: 2009/145 sayılı Kararı ile.; Yeniden düzenleme: 23/7/2010-6009/4 md.)** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrası kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran % 0 olarak uygulanır.*

***(Değişik ikinci paragraf: 22/12/2005-5436/14 md.)** Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir. Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılabilir. Alış ve satış işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınır.*

Üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde tevkifatın gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin tevkifat matrahından mahsup edilir. Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki *Yeni Türk Lirası karşılıkları esas alınarak tevkifat matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise tevkifat matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz.*

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sahibinin, bu kıymetleri başka bir banka veya aracı kuruma aktarması halinde, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli ve alış tarihi aktarma yapılan kuruma bildirilir. Aktarmanın başka bir kişi veya kurum adına yapılması halinde, alış bedeli ve alış tarihinin ilgili banka veya aracı kuruma bildirilmesinin yanı sıra işlem Maliye Bakanlığına da bildirilir. Bu bildirimler, başka bir kişi veya kurum adına naklin aynı banka veya aracı kurumun bünyesinde gerçekleştirilmesi veya kıymetin sahibi tarafından fiziken teslim alınması halinde de yapılır.

Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının fiziken bir banka veya aracı kuruma teslim edilmesi halinde alış bedeli olarak, tevsik edilmesi kaydıyla, kıymet sahibinin beyanı esas alınır ve yapılan işlem Maliye Bakanlığına bildirilir.

***(Değişik altıncı paragraf: 27/6/2006-5527/1 md.)** Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde bu fıkra hükümleri uygulanmaz. Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için, Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80 inci madde hükümleri uygulanmaz.*

Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları, verilecek muhtasar beyannameye dahil edilmez. Banka ve aracı kurumlar, tevkif ettikleri vergileri şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir beyanname ile tevkifat dönemini izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan eder ve yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler.

***(Ek paragraf: 22/12/2005-5436/14 md**.) Bu maddenin uygulaması bakımından banka veya aracı kurumlar (işleme taraf olanlar) kendilerinde bulunan veya ulaştırılan bilgi ve belgeler kapsamında tarhiyattan sorumlu tutulurlar. Bilgilerin eksik veya yanlış olması nedeniyle eksik beyan edilen kısım için bildirimi yapan adına gerekli tarhiyat yapılır.*

2) Bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarında(Hazine ve 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç), ödemeyi yapanlarca, banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç, % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde ise ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılsa dahi tevkifat yapılır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde tevkifatta, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır. Bu iratlar üzerinden 94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

3) Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (hisse senetleri ile (1) numaralı fıkranın altıncı paragrafında belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) (1) numaralı fıkra kapsamında tevkifata tâbi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden % 15 oranında tevkifat yaparlar. Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının daha önce bir banka veya aracı kurumdan alınmamış

olması halinde, tevkifatın yapılmasında alış bedeli yerine ihraç bedeli esas alınır. Tevkif edilen vergiler (1) numaralı fıkra kapsamında verilecek beyannameye dahil edilmek suretiyle beyan edilir ve ödenir.

*4) **(Değişik: 22/12/2005-5436/14 md**.) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve* ödenir. Bu iratlar üzerinden *94 üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.*

5) Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. (Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin açık olarak kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsama almadığı durumlar dahil). Şu kadar ki, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (l) bendi kapsamına giren kurumlar ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.[39]

6) Bu maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkralarında belirtilen tevkifat oranlarını yabancı para cinsinde ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler ile döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen faiz gelirleri için ayrı ayrı veya birlikte bir katına kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.

*7) (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. **(Ek cümle: 27/6/2006-5527/1 md.)** Söz konusu fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine, 4749 sayılı Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmez. Ticarî faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticarî kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınır ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94 üncü madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tâbi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tâbi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Şu kadar ki, (2) ve (3) numaralı fıkralar kapsamında tevkif suretiyle ödenen verginin, işlemden doğan kazancın tâbi olduğu tevkifat oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmez.*

8) Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa

39 *11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle bu fıkraya birinci cümlesinden sonra gelmek üzere "(Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin açık olarak kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsama almadığı durumlar dahil)." ibaresi eklenmiştir.*

yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi tevkifatına tâbi tutulur. Bu kazançlar üzerinden 94 üncü madde uyarınca ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu fon veya ortaklıklarının katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler ile hisse senetlerinin alım satımından elde edilen kazançlar için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Ticarî işletmeye dahil olan bu nitelikteki gelirler, bu fıkra kapsamı dışındadır.

9) Bu maddenin yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş olan her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde, 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

10) Bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından veya elde tutulma sürecinde elde edilen gelirler için bu madde hükümleri uygulanmaz. Bu gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanır.

*11) **(Ek: 22/12/2005-5436/14 md**.) Dar mükellefler de dahil olmak üzere, bu madde kapsamında tevkifata tâbi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançları için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilir. Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez.*

12) Bu maddede geçen, "banka" kavramı 18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını "aracı kurum" kavramı ise 28.7.1981 tarihli ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumları ifade eder.

13) Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.

Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracı-

nı, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlere ilişkin sözleşmeler bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.[40]

*14) **(Değişik: 22/12/2005-5436/14 md**.) Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 31/12/2008 tarihine kadar yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için (1) numaralı fıkrada belirtilen tevkifat oranı sıfır olarak uygulanır. Tam ve dar mükellef kurumların (Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç) (…) aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançları bakımından bu madde hükümleri uygulanmaz.* Şu kadar ki, banka ve benzeri finans kurumları için Türkiye'de işyeri veya *daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunma şartı aranmaz.*

*15) **(Ek: 22/12/2005-5436/14 md**.) Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin 5281 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki (2) numaralı fıkrasında, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonu olarak addolunmuş dar mükellefiyete tâbi yatırım fonlarının vergilendirilmeye ilişkin 31.12.2005 tarihindeki bu statüleri;*

a) 31.12.2005 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerle (hisse senetleri hariç) sınırlı olmak üzere bu menkul kıymetlerin tamamı itfa edilinceye kadar,

b) 31.12.2005 tarihinde portföylerinde bulunan hisse senetleri için ise bu menkul kıymetlerin bu tarihten sonra portföyden ilk çıkış tarihine kadar,

Devam eder.

16) Bu madde kapsamına girmeyen ve 1.1 2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibariyle geçerli olan hükümler uygulanır.

*17) **(Ek: 27/6/2006-5527/1 md.)** Cumhurbaşkanı bu maddede yer alan oranları her bir sermaye piyasası aracı, kazanç ve irat türü ile bunların vadesi, elde tutulma süresi ve bunları elde edenler itibarıyla, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iade edilmesinden veya diğer şekillerde elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar için fonun portföy yapısına göre, ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya % 15'e kadar artırmaya yetkilidir.*

*18) **(Değişik: 22/12/2005 - 5436/14 md.)** Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin esas ve usûlleri belirlemeye, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

---

40 11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle bu fıkranın ikinci paragrafına "opsiyon sözleşmeleri" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlere ilişkin sözleşmeler" ibaresi eklenmiştir.

19) Bu madde hükümleri 31/12/2025 tarihine kadar uygulanır. ***(Ek cümle:11/11/2020-7256/19 md.)*** *Cumhurbaşkanı bu fıkrada yer alan tarihi beş yıla kadar uzatmaya yetkilidir."*

Menkul sermaye iradı elde edenlerin beyannamelerini, "Hazır Beyan Sistemi" aracılığıyla internet ortamında vermeleri mümkündür. Konuyla ilgili açıklamalara Rehberin 13. Bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre menkul sermaye iratlarının türlerine göre beyan durumlarına rehberimizin izleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

4.6.1.1. Tevkif Yoluyla Vergilendirilmekle Beraber 53.000 TL'yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan bazı menkul sermaye iratlarını elde edenler, bu iratlarının gayrisafi tutarlarının GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL'yi) aşması halinde beyanname vereceklerdir.

1. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

2. Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,

3. Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları.

Elde edilen gelirin 70.000 TL'yi aşması halinde bu gelirlerin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Menkul sermaye iratları toplamının 70.000 TL'yi aşıp aşmadığının tespitinde, indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması gerekmektedir.

4.6.1.2. 01 Ocak 2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirlerinin Beyanı

2022 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler **indirim oranı uygulanmak suretiyle** beyan edilecektir.

323 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde 2022 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı (%122,93 / %18,14=)% 677,67 olarak açıklanmıştır.

Buna göre 2022 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıkmaktadır. 2022 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her

nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.

Dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranı uygulanmayacaktır.

Ayrıca, ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, anılan Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları 1/1/2006 tarihinden itibaren nihai olarak tevkifat yoluyla vergilendirilmekte olup bu gelirlerin beyanı ve bu gelirlere indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

Öte yandan 1.1.2006 tarihinden itibaren ihraç edilecek olan Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilecek olan faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançları üzerinden Geçici 67'nci madde uyarınca tevkifat yapıldığından beyan edilmeyecektir.

4.6.1.3. Eurobond Faiz Geliri

Vergi uygulaması bakımından Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmekle birlikte Eurobondlar geçici 67 nci madde kapsamında değildir. Dolayısıyla 2022 yılında elde edilen ve 70.000 TL'yi aşan Eurobond faiz gelirleri beyan edilecektir.

4.6.1.4. Özel Sektör Tahvilleri ve Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirler

GVK'nın 94'üncü maddesine göre, tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler % 0 ila % 10 arasında vadeye göre değişen oranlarda, 01.01.2006 tarihinden önce ihracı gerçekleştirilen diğer özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise % 10 oranında tevkifata tabi tutulmaktadır.

2022 yılında elde edilen ve**70.000 TL**'yi aşan söz konusu faiz gelirleri beyan edilecektir.

Kira sertifikaları dahil olmak üzere 01.01.2006 tarihinden sonra yurtiçinde ihraç edilen tüm özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri ise geçici 67 nci madde kapsamında vergilendirilmekte olup, bu **gelirler için beyanname verilmeyecektir.**

4.6.1.5. Kar Paylarının Vergilendirilmesi

GVK'nın 22'nci maddesi hükmüyle, tam mükellef kurumlardan elde edilen aşağıda yazılı 75'inci maddenin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerde yazılı kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. (İstisna edilen tutar üzerinden GVK 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kar payının beyanı halinde yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.)

Bu gruba giren menkul sermaye iratları;

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen her nevi hisse senetlerinin kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (temettü gelirleri) (GVK 75/1), (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları da bu kapsamdadır.)

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak hisselerinden doğan kazançların istisnadan sonraki tutarı (limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar dahil) (GVK 75/2),

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının istisnadan sonraki tutarı (GVK 75/3),

Tam mükellef kurumlardan elde edilen ve yukarıda sayılan kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması halinde, 2022 yılında elde edilen gelir 70.000 TL'yi aşıyor ise beyan edilecektir.

Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtımı aşamasında yapılan % 15 oranındaki vergi kesintisinin tamamı (istisnaya isabet eden kısım dahil) mahsup edilecek olup, mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Öte yandan **4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile tam mükellef kurumlar tarafından;**

a) tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan,

b) dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan,

kar paylarında stopaj oranı 22 Aralık 2021 tarihinden geçerli olmak üzere %15'ten %10'a düşürülmüştür.

Kurumların 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu kar payları, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile GVK'nın Geçici 61 inci maddesi kapsamında vergi kesintine tabi tutulmuş olan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına elde edilen kar payının 1/9'u eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Menkul Sermaye İratlarına ilişkin bildirim doldurulurken, sadece adi komandit şirketlerin komanditer ortakları, limited şirket ortakları ve anonim şirketlerin kurucu ortakları ile yönetim kurulu üyesi ortakları ödemiş oldukları 5510 sayılı Kanununa göre ödenen (4/b) BAĞ-KUR primlerini elde edilen menkul sermaye iradı tutarıyla sınırlı olmak üzere indirebileceklerdir.

Örnek : A'nın ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan (X) Anonim Şirketi'nin 2020 yılı karını dağıtması neticesinde 2022 yılında sırasıyla brüt 150.000 TL, 612.400 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 **%10** nispetinde stopaja tabi tutulmuştur.)

	I	II	III
Kar Payı Tutarı (185.714,25TL' ye Kadar Beyan Dışı)	**150.000 TL**	**185.714,25 TL**	**500.000 TL**
İstisna Tutarı	**75.000 TL (150.000 x ½)**	**92.857,13 TL (185.714,25 x ½)**	**250.000 TL (500.000 x ½)**
Gelir Vergisi Matrahı	**75.000 TL**	**185.714,25 TL**	**250.000 TL**
Hesaplanan Vergi	**13.750 TL**	**18.571,42 TL**	**67.400 TL**
Mahsup Edilecek Vergi	**15.000 TL (150.000 x %10)**	**(18.571,42) TL (185.714,25x %10)**	**(50.000) TL (500.000 x %10)**
Ödenecek/İade Edilecek GV	**1.250 TL İADE**	**0 TL**	**17.400 TL ÖDENECEK**

4.6.1.6. Tutarı 3.800 TL'yi Aşması Halinde Beyan Edilecek Menkul Sermaye İratları

Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulmamış ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iratlarından aşağıda sayılanların tutarı **3.800 TL**'yi geçmesi halinde beyan edilecektir:

- Adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarına isabet eden kar payı (GVK md.75/2),
- Her nevi alacak faizi (GVK md.75/6),
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler (01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilenler), (GVK md.75/8),
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında elde edilen para ve ayınlar (GVK md.75/9),
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında elde edilen iskonto bedelleri (GVK md.75/10),
- Kıyı bankacılığından(off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri

– Yurt dışından elde edilen faiz, repo, kar payı vb. diğer menkul sermaye iratları (Yurt dışından ödenen vergilerin mahsubu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde değerlendirilir).

Bu gelirlerin beyanında esas alınan 3.800 TL'lik had, yukarıda da belirtildiği üzere bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğini gösteren bir haddir. Bu had, yukarıda belirtilen gelirlerin her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup, bu gelirler ile vergi tevkifatına tabi olmayan ve istisna uygulanmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı olarak dikkate alınacaktır.

4.6.1.7. Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Aşağıda sayılan menkul sermaye iratları, tutarları dikkate alınmaksızın beyan edilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmezler.

1. GVK'nın Geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;

– Mevduat faizleri,

– Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,

– Repo kazançları.

2. 10/07/2001 tarihinden önce kurulmuş olanlar hariç olmak üzere; tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin ve bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,

3. Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları,

4. Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları. (Maliye Bakanlığı, 243 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile karın sermayeye ilavesi halinde sermayeye ilave edilen karın, kaynağının -sermaye yedeği veya kar yedeği- bir öneminin bulunmadığını, her halükarda kar payını elde eden gerçek kişi ortakların, tutarı ne olursa olsun menkul sermaye iradı olarak beyan etmeyeceklerini açıklamıştır.),

5. Dar mükellef gerçek kişilerin tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil),

Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşamakta olan Türk vatandaşlarının (210 Seri No'lu GV Genel Tebliği ile dar mükellef sayıldıklarından), Türkiye'de elde ettikleri tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları (kurumlardan elde edilen kar payları dahil), tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları dahil dar mükellefiyete tabi olanlar, Türkiye'de elde ettikleri vergi kesintisine tabi tutulmamış menkul sermaye iratlarının tamamını, elde etme tarihinden itibaren 15 gün içinde münferit beyanname ile bildirecek ve vergisini de aynı süre içerisinde ödeyeceklerdir.

(GVK'nın 3 üncü maddesine göre, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef sayılarak tam mükellefiyet esaslarına göre vergilendirilirler)

6. 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilmiş olan, Devlet tahvili ve Hazine bonosu faiz gelirleri (Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri hariç)

7. 01.01.2006 tarihinden sonra yurtiçinde ihraç edilen tüm özel sektör tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri

4.6.1.8. Aile Bireyleri İle Küçüklerin, Kısıtlıların Ve Mümeyyiz Olmayanların Durumu

Menkul sermaye iradı elde eden aile bireylerinin (eş ve çocuk) beyanname verip vermeyeceği, aile bireylerinin her birinin, kendi nam ve hesaplarına elde ettikleri gelirleri önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirmeleri ile belirlenecektir.

Beyan edilmesi gereken gelirler için aile bireylerinin kendi adlarına ayrı ayrı beyanname vermeleri gerekmektedir. Verilecek olan beyanname, geliri elde eden aile bireyi adına düzenlenerek imzalanacaktır.

Beyanname vermek zorunda olan kişinin küçük veya kısıtlı olması ya da mümeyyiz olmaması hallerinde beyanname, yine geliri elde eden adına düzenlenmekle birlikte, bu kişiler adına veli, vasi veya bu kişileri temsile yetkili kayyım tarafından imzalanacak ve hangi sıfatla imzalandığı beyannamede belirtilecektir.

4.6.1.9. Kesilen Vergilerin Mahsubu

Menkul sermaye iratları üzerinden kesilen vergilerden beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısım, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Kar paylarının beyan edilmesi durumunda ise, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kar paylarının dağıtımı aşamasında kurum bünyesinde yapılan vergi kesintisinin tamamı mahsup edilecektir.

4.6.1.10. Menkul Sermaye İratlarının Beyan Durumuna İlişkin Özet Tablo

Aşağıdaki tablo, mükelleflerin menkul sermaye iratları dışında, beyanı gereken başka gelirlerinin olmadığı varsayılarak hazırlanmıştır. Menkul sermaye iradından başka gelirler de olması durumunda GVK'nın 85'inci ve 86'ncı maddelerinde yer alan gelirin toplanması ve beyanı ile toplama yapılmayan haller hükümlerine uygun olarak işlem yapılması gerekmektedir.

2022 Yılında Elde Edilen Bazı Menkul Sermaye İradı Gelirlerinin Beyanı		
MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	**BEYAN DURUMU**	**ÖZELLİKLERİ**
Mevduat faizleri	Beyan Dışı	GVK'nın geçici 67'inci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuşlardır. Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Özel Finans Kurumlarınca (Katılım Bankası) Ödenen Kar Payları	Beyan Dışı	
Repo Gelirleri	Beyan Dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının faiz gelirleri	Beyan Dışı	
01.01.2006 tarihinden itibaren yurtiçinde ihraç edilen özel sektör tahvillerinin faiz gelirleri (Yurtiçinde ihraç edilen kira sertifikaları dahil)	Beyan Dışı	
10.7.2001 tarihinden önce kurulanlar hariç olmak üzere tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları.	Beyan Dışı	İstisna
Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları.	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilen hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller	3.800 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 3.800 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.

İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temliki karşılığında alınan para ve ayınlar	3.800 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 3.800 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri		
Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri		
Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı vb.)		
Her çeşit alacak faizleri		
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her çeşit Tahvil ve Hazine bonosu faiz gelirleri (TL cinsinden)	Beyan Dışı	İndirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.
01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her çeşit Tahvil ve Hazine Bonosu faiz gelirleri (dövize, altına veya başka bir değere endeksli)	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 70.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 70.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 70.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
Tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ve tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler	Toplam tutarı 70.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtımı halinde gerçek kişilerce elde edilen kar payları	Elde edilen kar payının net tutarına bu tutarın 1 /9'u eklenerek bulunacak tutarın yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 70.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	

Her nev'i hisse senetlerinin kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 70.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
İştirak hisselerinden doğan kazançlar	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 70.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	
Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 70.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	

4.6.2. Menkul Sermaye İratlarında İstisna

GVK'nın 6728 sayılı Kanunun 11 nci maddesi ile değişik 22 nci maddesi uyarınca;

1. Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan yararlananların (aşağıdaki (2) numaralı fıkra kapsamında sigorta yaptıranlar dâhil) vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.

2. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın (16) numaralı bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatıranların, bu sigorta için yatırdıkları kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dâhil) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutarlar üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) ve (16) numaralı bentlerine göre tevkifat yapılmaz. Şu kadar ki; bu istisnadan yararlananların vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, ödeme alarak on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, bu fıkraya göre istisna edilen tutarlar üzerinden, ödemenin kaynağına göre 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendi veya aynı fıkranın (16)

numaralı bendinin (b) alt bendi için belirlenen oranlar dikkate alınarak tevkifat yapılır. İrat tutarlarının tespitinde 75 inci maddede yer alan hükümlere uyulur.

3. Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Konuyla iligli açıklamalara 02.10.2016 tarih ve 29845 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 293 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

4.6.2.1. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemelere İlişkin İstisna Uygulaması

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Sigorta süresi on yıldan daha az olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemeler ise gelir vergisi istisnası kapsamı dışında bulunmaktadır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde yapılan ödemelere gelir vergisi istisnası uygulanmayacak olup, söz konusu ödemeler üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre 12.1.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Tevkifat, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden yapılacak olup söz konusu irat tutarı; 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinde belirtildiği üzere varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

ÖRNEK 1: (A) 31.10.2019 tarihinde akdetmiş olduğu 15 yıl süreli tek primli yıllık gelir sigortasını üç yıl sonra sonlandırarak sistemden ayrılmış olup kendisine ödenen 70.000 TL'nin içerdiği 20.000 TL'lik irat tutarı üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.6.2.2. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarına Yapılan Aktarımlarda İstisna Uygulaması

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketlerinden; on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar ile bireysel emeklilik sisteminden; emeklilik hakkı kazananlar ve bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlar kendilerine yapılan

ödemeleri sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırdıkları takdirde, bu sigortalar için yatırılan kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil) gelir vergisinden müstesnadır.

Aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarı; 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinde belirtildiği üzere, sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek hesaplanacaktır. Bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise istisna edilen irat tutarı, hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek hesaplanan tutar olacaktır.

GVK 75'nci maddeye 7226 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi ile eklenen fıkra hükmü uyarınca, 26.03.2020 tarihinden itibaren yabancı para cinsinden yapılan katkı payı ödemelerinin yatırıldığı yabancı para cinsinden kurulan emeklilik yatırım fonlarından elde edilen irat tutarının tespitinde kur farkı dikkate alınmayacaktır.

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından; on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenmesi gereken ancak tek primli yıllık gelir sigortasına aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarları üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Bireysel emeklilik sisteminden; emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılması gereken ancak tek primli yıllık gelir sigortasına aktarım nedeniyle gelir vergisinden istisna edilen irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.) üzerinden de 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

Tevkifat yapılmaması için aktarım yapılan tek primli yıllık gelir sigortasının sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olmalıdır. Dolayısıyla, sigorta süresi on yıldan daha az olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yapılan aktarımlar nedeniyle söz konusu gelir vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Katılımcıların aktarım sonrasında tek primli yıllık gelir sigortalarından on yıl tamamlanmadan ödeme alarak ayrılmaları halinde ise, 193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre istisna edilen tutarlar üzerinden, sigorta poliçelerinden yapılan aktarımlarda 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendine göre 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %15 oranında, bireysel emeklilik sisteminden yapılan aktarımlarda ise 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendine göre 13.8.2012 tarihli ve 2012/3571 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği % 10 oranında tevkifat yapılır.

Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle on yıl tamamlanmadan ayrılma halinde ise söz konusu irat tutarları üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

ÖRNEK 2: (B), 31.1.2006 tarihinde akdetmiş olduğu bireysel emeklilik sözleşmesi ile ilgili olarak sistemde 1.9.2016 tarihi itibarıyla oluşan 56.000 TL'lik birikim tutarını, toplu ödeme şeklinde alarak bireysel emeklilik sisteminden ayrılmak yerine, sigorta süresi ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortasına aktarmıştır.

(B)'nin bireysel emeklilik sisteminden aldığı 56.000 TL ödeme içindeki irat tutarı 15.000 TL olup, bu tutar üzerinden ilgili bireysel emeklilik şirketince 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre %5 oranında uygulanması gereken tevkifat, söz konusu istisna uygulaması nedeniyle yapılmayacaktır.

(B)'nin akdetmiş olduğu tek primli yıllık gelir sigortasını on yıl tamamlanmadan sonlandırması halinde aktarım nedeniyle istisna tutulan 15.000 TL üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında %10 oranında tevkifat yapılacaktır. (B)'nin sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılması halinde ise 15.000 TL üzerinden herhangi bir tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

4.6.2.3. Geçiş Dönemi Uygulaması

193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinde 6728 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihi olan 9.8.2016 tarihinden önce akdedilmiş tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine ilişkin olarak yapılan ödemeler bakımından, 193 sayılı Kanunun 22 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında 6728 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki hükümler uygulanacaktır.

Dolayısıyla, 9.8.2016 tarihinden önce akdedilmiş tüm tek primli yıllık gelir sigortası sözleşmelerine ilişkin olarak yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna uygulamasında sigorta süresinin ve poliçenin sonlandırılma tarihinin önemi bulunmamaktadır.

ÖRNEK 3: (C), 1.3.2013 tarihinde akdetmiş olduğu on yıl süreli tek primli yıllık gelir sigortasını üç yıl sonra sonlandırarak sistemden ayrılmıştır. Kendisine ödenen 120.000 TL'nin içerdiği 20.000 TL'lik irat tutarının tamamı gelir vergisinden istisna olup bu tutar üzerinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendi kapsamında herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

4.6.3. Sermaye piyasası araçlarının hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulduğu ve izlendiği yabancı merkezi saklama kuruluşu ve genel saklama yetkisi bulunan yatırım kuruluşları nezdinde açılan hesapların geçici 67 nci madde kapsamındaki tevkifat ve bildirim sorumlulukları

20.11.2019 tarih ve 30954 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 308 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde 7/8/2014 tarihli ve 29081 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kaydileştirilen Sermaye Piyasası Araçlarına İlişkin Kayıtların Tutulmasının Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ (II-13.1)'in 12/A maddesi uyarınca sermaye piyasası araçlarının hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulduğu ve izlendiği yabancı merkezi saklama kuruluşu ve genel saklama yetkisi bulunan yatırım kuruluşları nezdinde açılan hesapların 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67 nci maddesi kapsamındaki tevkifat ve bildirim sorumlulukları ile bu hesaplarda izlenen sermaye piyasası araçlarının müşterinin talimatı ile hesap dışındaki hak sahibi bazında tutulan başka bir hesaba virman yapılması durumunda söz konusu kıymetlerin alış bedellerinin tespit edilmesine ilişkin esaslar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

4.6.3.1. Hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulan hesaplar için tevkifat sorumluluğu

Kaydileştirilen Sermaye Piyasası Araçlarına İlişkin Kayıtların Tutulmasının Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ (II-13.1)'in 12/A maddesinde yabancı merkezi saklama kuruluşu hesabı; hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulan, yurt dışında kurulmuş ve yetkilendirilmiş, yabancı hukuka tabi olan yabancı merkezi saklama kuruluşları tarafından, münhasıran yurt dışında yerleşik hak sahiplerine ait sermaye piyasası araçlarının izlendiği hesap şeklinde tanımlanmıştır. Kaydileştirilen Sermaye Piyasası Araçlarına İlişkin Kayıtların Tutulmasının Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ (II-13.1)'in 12/A maddesinin yedinci fıkrasında ise genel saklama yetkisi bulunan yatırım kuruluşları tarafından sunulan saklama hizmetinin mezkûr maddede yabancı merkezi saklama kuruluşları için belirlenmiş esaslara tabi olarak verebileceği ifade edilmiştir.

Sermaye Piyasası Kurulunun 20/6/2019 tarihli ve 831 sayılı İlke Kararı uyarınca Merkezi Kayıt Kuruluşu nezdinde açılacak toplu hesaplarda yalnızca 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen ve sermaye şirketi olarak değerlendirilen "yabancı kurumlar ile yabancı fonlar"ın sahip olduğu devlet iç borçlanma senetlerini tutulabilecekleri belirtilmiştir.

Yabancı merkezi saklama kuruluşu bünyesinde açılan hesaplarda sermaye piyasası araçlarının hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulması ve bu hesaplarda toplu olarak izlenen sermaye piyasası araçlarına Sermaye Piyasası Kurulu Kararı uyarınca yalnızca 5520 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen ve sermaye şirketi olarak değerlendirilen "yabancı kurumlar ile yabancı fonlar"ın sahip olabilmesi nedeniyle, yabancı merkezi saklama kuruluşları ve genel saklama yetkisi bulunan yatırım kuruluşlarının yabancı merkezi saklama kuruluşları için belirlenmiş esaslara göre verdikleri saklama hizmetleri nedeniyle 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifat ve bildirim sorumlulukları bulunmamaktadır.

4.6.3.2. Hak sahibi ismine açılmaksızın toplu olarak tutulan hesaplardan çıkan sermaye piyasası araçlarında maliyet bildirimi

Kaydileştirilen Sermaye Piyasası Araçlarına İlişkin Kayıtların Tutulmasının Usul ve Esasları Hakkında Tebliğ (II-13.1)'in 12/A maddesi uyarınca açılan toplu hesaplarda izlenen sermaye piyasası araçlarının müşterinin talimatına istinaden hesap dışındaki hak sahibi bazında tutulan başka bir hesaba virman yapılması durumunda, menkul kıymet alıcısı müşterinin yazılı olarak bildirdiği fiyat, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli kabul edilecektir. Söz konusu bedel, menkul kıymetin virman veya satışının gerçekleştiği günden önceki günde oluşan ağırlıklı ortalama fiyatının %10 altında/üzerinde oluşabilecektir. Ancak bildirilen bedelin %10'luk marjı aşması veya müşterilerin herhangi bir fiyat bildirmediği durumlarda söz konusu menkul kıymetin başka bir hesaba virmanının gerçekleştiği günden önceki günde oluşan ağırlıklı ortalama fiyatı esas alınacaktır.

Ağırlıklı ortalama fiyat bilgisinin tespitinde virman gününden bir önceki günde Devlet tahvili ve hazine bonoları için T.C. Merkez Bankasınca açıklanan fiyatların dikkate alınması gerekmektedir.

4.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Yapısı itibariyle devamlılık göstermeyen mutad meslek halinde yapılmayan, daha çok spekülatif ve arızi denilebilecek kazançlar diğer kazanç ve irat olarak adlandırılmaktadır. Bir kazanç veya iradın "Diğer kazanç ve irat" kapsamında vergiye tabi tutulabilmesi için, bu irada ilişkin faaliyetin Kanunda açıkça yazılı olması gerekmektedir.

Tam mükellef gerçek kişiler, istisna haddini aşan diğer kazanç ve iratları için, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Diğer kazanç ve iratlar iki gruptan oluşmaktadır.

4.7.1. Değer Artış Kazançları

Değer Artışı Kazançları, GVK'nın mükerrer 80'inci maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Değer artışı kazancı olarak vergilendirilen gelir, mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançtır.

Değer Artış Kazançları;

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. İhtira beratları hariç olmak üzere GVK'nın 70/5'inci maddesinde yazılı olan arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alametifarika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

3. Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar serbest meslek kazancıdır),

4. Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

   Limited, paylı komandit, adi komandit, kollektif ve adi şirketlerde ortakların ortaklık paylarını satmaları karşılığında elde edilen kazançlar ile kooperatif üyelerinin sahip oldukları ortaklık paylarının elden çıkarılması karşılığında sağlanan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

5. Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

   213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 161 inci maddesine göre işi bırakarak ticari faaliyetini sonlandıran mükelleflerin, kendi üzerinde kalan mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

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 tabi 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).

Değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde "elden çıkarma" deyimi, mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

Faaliyetine devam eden ticarî bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticarî işletmeye dahil amortismana tâbi iktisadî kıymetlerle birinci fıkrada yazılı hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar ticarî kazanç sayılır ve bunlara ticarî kazanç hakkındaki hükümler uygulanır.

2022 yılında değer artış kazançları istisnası

1) 2022 yılı için değer artış kazançlarının 25.000 TL'si gelir vergisinden müstesnadır.
2) Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılması masından doğan kazançların tamamı vergiden istisnadır.
3) Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için bu istisna uygulanmaz.
4) 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançların 2022 yılı için 58.000 TL'si istisnadır.

İstisna tutarı değer artış kazançları toplamına uygulanacaktır. İstisnayı aşan kazançlar beyan edilirken, kazancın tamamı beyannamede gösterilip istisna düşüldükten sonraki kısım vergiye tabi matrah olacaktır.

Öte yandan 7104 sayılı Kanunun 18. Maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na geçici 88'nci madde eklenmiş olup; eklenen geçici madde uyarınca taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, 6.4.2018 tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan kazanç ve işlemlerle ilgili olarak vergi incelemeleri veya takdir işlemlerine istinaden herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmaz, vergi cezası kesilmez, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir, tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmez.

4.7.1.1. Menkul Kıymetlerin veya Diğer Sermaye Piyasası Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80 inci maddesine göre, **ivazsız 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 değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Söz konusu menkul kıymetlerin alım-satımından elde edilen değer artışı kazançlarında vergilendirmeye esas alınacak kazanç, Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 81 inci maddesine göre elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan kıymetin maliyet bedeli ile elden çıkarılma dolayısıyla yapılan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (d) bendinde belirtildiği üzere; tam mükellef kurumlara ait olup, **Borsa İstanbul (BIST)' da işlem gören ve bir yıllık süreden sonra elden çıkarılan hisse senetleri için Gelir Vergisi Kanunu'nun değer artışı kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin Mükerrer 80 inci madde hükümleri uy-**

gulanmayacak olup, dolayısıyla bu gelirler için değer artışı kazancı kapsamında yıllık beyanname de verilmeyecektir.

Örnek-1: Mükellef (A), 03.02.2021 tarihinde sahibi olduğu tam mükellef kuruma ait Borsa İstanbul (BIST)' da işlem görmeyen hisse senetlerini 30.04.2022 tarihinde satmıştır. Buna göre mükellef, söz konusu hisse senetlerini iktisap tarihinden itibaren 2 yıldan fazla süre ile elde tutmadan satmış olduğundan, elde ettiği kazanç değer artışı kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

Örnek-2: Mükellef (B), 03.03.2021 tarihinde sahibi olduğu tam mükellef kuruma ait Borsa İstanbul (BIST)' da işlem gören hisse senetlerini 30.05.2022 tarihinde satmıştır. Buna göre mükellef, söz konusu Borsa İstanbul (BIST)' da işlem gören hisse senetlerini iktisap tarihinden itibaren 1 yıldan fazla süre ile elde tutarak satmış olduğundan, elde ettiği kazanç Gelir Vergisi Kanunu Geçici 67 nci maddesinin 1 inci fıkrasının (d) bendi kapsamında değer artışı kazancı olarak vergiye tabi olmayacaktır.

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde, satışa konu edilen hisse edilen hisse sentlerinin iktisap tarihinin doğru bir şekilde tespiti gereklidir. Konuyla ilgili açıklamalara 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

- Genel olarak hisse senedi üzerinde tasarruf hakkına sahip olunan tarih iktisap tarihi olarak dikkate alınmalıdır.

- Sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır.

- Şirketler tarafından sermaye artırımına gidildiği durumlarda, ortaklar rüçhan haklarını kullanmak suretiyle artırılan sermayeyi temsil eden hisse senetlerini almaktadırlar. Hisse senedi sahipleri tarafından rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değerleri ödenerek sahip olunan hisse senetleri yönünden de iktisap tarihi olarak sahip olunan eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Ortakların rüçhan haklarını sınırlamak suretiyle sermaye artırımını temsil eden hisse senetlerinin satılması durumunda ise yeni bir alım işleminin gerçekleştiği kabul edilecektir.

- Belirli bir şirketin hisse senedinden değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra, alınan hisse senetlerinin bir kısmının elden çıkarılması halinde mükellefler elden çıkarılan hisse senetlerinin hangi işlem ile alındığı konusunda serbestçe karar verebilecektir.

Sermaye artırımları nedeniyle bedelsiz sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin belirlenmesine ilişkin esaslara yine 232 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir. Tebliğ uyarınca;

- Şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımı dolayısıyla alınan hisse senetlerinin maliyet bedeli, daha önce sahip olunan hisse senetlerinin maliyet bedelinin, sermaye artırımı sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir.

- 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.

- 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.

Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazancın tespitinde, kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderlerinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Bir yıl içerisinde birden fazla stopaja tabi olmayan menkul kıymet alım satımı işlemi yapılması halinde, bu işlemlerden elde edilen kar veya zarar tutarları birlikte değerlendirilecektir. Öte yandan **satış zararının satış karına mahsubu imkanı sadece menkul kıymetler için getirilmiştir.**

4.7.1.2. İktisap Şekli Ne Olursa Olsun (İvazsız Olarak İktisap Edilenler Hariç) 70 inci Maddenin Birinci Fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) Numaralı Bentlerinde Yazılı Mal ve Hakların, İktisap Tarihinden Başlayarak Beş Yıl İçinde Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesinin birinci fıkrasının 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal ve haklar aşağıdaki gibidir:

- Arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları.

Karşılıksız edinilenler dışında, yukarıda sayılan mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Gerçek kişilerin bir bedel karşılığı edindikleri gayrimenkullerin (konut, arsa, vb.) iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılması halinde, elde edilen kazanç gelir vergisine tabidir.

4.7.1.2.1. Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde Ticari Kazanç-Değer Artışı Kazancı Ayrımı

Gerçek kişilerin sahip oldukları gayrimenkulleri elden çıkarmalarından doğan kazancın niteliği ve vergilendirilmesi hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nda iki ayrı gelir türünde düzenlemeye yer verilmiştir. Bunlardan ilki "ticari kazanç", diğeri ise "diğer kazanç ve iratlar" hükümlerinde yer alan düzenlemedir.

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ilk önemli unsur **"faaliyetteki devamlılık"** tır. Gayrimenkul alım satım işleri devamlı olarak, bir meslek halinde sürdürülüyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Burada devamlılık unsurunu belirleyen en önemli ölçüt, kazanç doğuran işlem sayısındaki çokluktur. Gelir İdaresi aynı takvim yılı içerisinde birden fazla gayrimenkul satılmasını veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda gayrimenkul satılmış olmasını devamlılık unsuru olarak kabul etmektedir.

Alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde kazanç şeklinin belirlenebilmesi için ikinci önemli unsur olan **"satışın hangi amaçla yapıldığı"** nın tespit edilmesi gerekmektedir. Gayrimenkul alım satımı kazanç elde etmek için yapılıyorsa söz konusu alım-satım işlemi ticari kazanç kapsamında değerlendirilir. Gayrimenkul alım satımında ticari bir amaç yoksa şahsi ihtiyacın karşılanması amacıyla yapılıyorsa elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak değerlendirilir.

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde üçüncü önemli unsur ise **"ticari bir organizasyonun varlığı"** dır. İş yeri açılması, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kayıt olunması vb. durumlarda ticari bir organizasyonun var olduğu kabul edilmektedir. Gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise kazanç türü "faaliyetteki devamlılık" ve "satışın hangi amaçla yapıldığı" unsurlarına göre tespit edilir.

4.7.1.2.2. Mal ve Hakların İktisap Şekli

Mal ve haklar bedelsiz olarak edinilmişse bu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilmeyecektir. Bunun dışında, iktisap şekli ne olursa olsun söz konusu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

Anlaşmalı boşanma kararı ile tarafına intikal eden gayrimenkulün satışında değer artışı kazancı hesaplanıp hesaplanmayacağı hakkında

"Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; söz konusu gayrimenkul, anlaşmalı boşanmanın gerçekleştiği Balıkesir 2. Aile Mahkemesinin Esas No: …, Karar No: … sayılı kararına esas teşkil eden anlaşma protokolüne istinaden tarafınıza devredildiğinden, yapılan bu devir ivazlı intikal sayılmakta olup, gayrimenkulün 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine istinaden anılan mahkeme kararı tarihinden itibaren beş yıllık süre içerisinde satılması halinde, satıştan elde edilecek kazancın ilgili yıl için belirlenen istisna tutarını aşan kısmı değer artışı kazancı olarak değerlendirilerek tarafınızca beyan edilecektir.

Öte yandan, her ne kadar devre konu gayrimenkulün tapuda sıfır bedelle tarafınıza satışının yapıldığı anlaşılsa da, söz konusu gayrimenkulün eşiniz adına kayıtlı olduğu dönemde bu gayrimenkule ait tüm kredi ödemelerinin tarafınızca yapıldığı belirtilmektedir. Bu bağlamda, tarafınıza devri yapılan söz konusu gayrimenkule ait devir tarihinden önce yapılan tüm ödemelerin (kredi ödemeleri dahil) tarafınızca yapıldığının tevsik edilmesi durumunda, yapılan bu ödemeler taşınmazın maliyetini oluşturacak olup, 2019 takvim yılının Aralık ayında tapuda devraldığınız gayrimenkulün iktisap bedeli, konutun elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen üretici fiyat endeksindeki artış oranının %10 veya üzerinde olması şartıyla endeksleme yapılmak suretiyle artırılarak tespit edilecektir.

Bununla birlikte, satışa konu olacak gayrimenkulün iktisabında kullanıldığının tevsiki şartıyla, kullanılan konut kredi faizlerine ilişkin ödemelerin, başkaca bir gelirinizden dolayı indirim konusu yapılmamış olması kaydıyla ***herhangi bir endeksleme yapılmaksızın*** konutun maliyet bedeline eklenebileceği tabiidir.

Ancak, devir tarihinden önceki ödemeler için tarafınızca tevsik edici belge ibraz edilememesi durumunda 193 sayılı Kanunun Mükerrer 81 inci maddesi hükmüne istinaden maliyet bedeli yerine, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel alış bedeli olarak dikkate alınacaktır.

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı, 08.06.2021 tarihli ve 46480499-120[2020/1732]-55351 sayılı Özelge.

4.7.1.2.3. Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanunu'nun 705 inci maddesi uyarınca, tapuya tescille gerçekleşmektedir. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel hallerde, iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.

Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla alındığı durumlarda da fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının yukarıda sözü edilen belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Örnek 1: Mükellef (G), kooperatif üyeliği karşılığında iktisap ettiği gayrimenkulüne, 20.04.2017 tarihinde su, elektrik ve telefon bağlattırarak, bu tarihten itibaren fiilen kullanmaya başlamış ve bu durumu ilgili kurumlardan aldığı belgeler ile ispatlamıştır. Bu gayrimenkulün mükellef adına tapu tescili, 21.11.2018 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün fiilen kullanılmaya başlandığı 20.04.2017 tarihinin iktisap tarihi olarak esas alınması gerekir.

Örnek 2: Mükellef (H), Toplu Konut İdaresinden bir daire satın almıştır. Daire tespiti için 05.10.2016 tarihinde noterde kura çekimi yapılmış, 21.11.2018 tarihinde de yapı kullanım izin belgesi alınmış ancak dairelerin tapuya tescil işlemi, Toplu Konut İdaresine yapılan ödemelerin tamamlanmasından sonra 08.08.2019 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün yapı kullanma izin belgesinin alındığı 21.11.2018 tarihin esas alınması gerekir.

Örnek 3: Mükellef (K), sahibi bulunduğu gayrimenkulün kat irtifakı tapusunu 03.03.2017 tarihinde, kat mülkiyeti tapusunu ise 06.12.2018 tarihinde almıştır.

Bu durumda, iktisap tarihi olarak kat irtifakı tapusunun alındığı 03.03.2017 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek 4: Mükellef (L), 05.08.2016 tarihinde “satış vaadi sözleşmesi” ile almış olduğu araziyi 11.11.2018 tarihinde tapuya tescil ettirmiştir.

Söz konusu arazinin iktisap tarihi olarak, tapuya tescil edildiği 11.11.2018 tarihinin esas alınması gerekir.

4.7.1.2.4. Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkuller ile Kat Karşılığı Olarak Müteahhit veya Konut Yapı Kooperatiflerinden Alınan Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihinin Belirlenmesi

Cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır (Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesi).

Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir.

Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Örnek 1: Mükellef (M)'nin, 05.08.2010 tarihinde satın aldığı arsayı 23.01.2017 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkuller, 25.04.2019 tarihinde tapuya tescil edilmiştir.

Kat karşılığı alınan gayrimenkuller yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artışı kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği 25.04.2019 tarihi esas alınacaktır. Fiilen kullanımın tapu tescilinden önce gerçekleşmesi halinde ise bu tarihin esas alınması gerekir.

Örnek 2: Mükellef (N) tarafından, 25.10.2010 tarihinde satın alınan ve tapuya arazi olarak tescil edilen gayrimenkulün, belediyece ifraz işlemi sonucu 27.07.2018 tarihinde cins tashihi gerçekleştirilerek tapuya arsa olarak tescili yapılmıştır.

Değer artışı kazancının tespiti açısından, söz konusu değişikliğin (cins tashihi) yapıldığı 27.07.2018 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek 3: Mükellef (P)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapılması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Mükellef, müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabi olmayacaktır.[41]

4.7.1.3. Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları

GVK'nın 81 nci maddesi uyarınca aşağıdaki yazılı hallerde değer artışı kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez :

41 GİB, Diğer Kazanç Ve İratlarin Vergilendirilmesi Rehberi, Şubat/2020, Yayın No:351, sayfa:9

1. Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

2. Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).

3. Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)

4.7.1.4. Safi Değer Artışı

Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.

Hâsılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerleme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

İşletmeye dahil amortismana tâbi iktisadî kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadî kıymetlerin maliyet bedeli yerine amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde Vergi Usul Kanununun 266 ncı maddesinde yazılı itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Yeni Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

Değer artış kazançlarında endeksleme uygulaması GVK'nın mükerrer 81'inci maddesinin yedinci fıkrasında düzenlenmiş olup söz konusu hükme göre; mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının en az %10 olması gerekmektedir. Aralık 2022 dönemi itibariyle TÜİK tarafından ilan edilen Yurtiçi Fiyat Endeksi ve Değişim Oranı, Rehberimize ekli EK Tabloda yer almaktadır.

Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanır. Alım satımın birinden doğan zarar, diğerinin karından mahsup edilir. Sonucun zarar olması halinde bu zararın GVK'nın 88'inci maddesi hükmü uyarınca diğer gelir unsurlarından mahsubu mümkün değildir.

Örnek: Mükellef (A), 11.04.2018 tarihinde 400.000 TL'ye satın almış olduğu gayrimenkulü 26.05.2022 tarihinde 2.000.000 TL'ye satmıştır. Bu durumda söz konusu gayrimenkul 5 yıllık süre dolmadan elden çıkarıldığı için mükellef adına oluşacak değer artışı kazancı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Mart 2018 döneminde Yİ-ÜFE 333,21; elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Nisan 2022 döneminde Yİ-ÜFE 1.423,27 olarak gerçekleşmiştir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde [(1.423,27 – 333,21) /333,21] = % 327,14 artmış olduğu görülmektedir.

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

400.000 TL x (1.423,27 / 333,21) = 1.708.556,17 TL olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre mükellef, satmış olduğu gayrimenkulden dolayı (2.000.000 – 880.211,26 =) 291.443,83 TL tutarında istisna öncesi değer artışı kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazanca, 2022 yılında geçerli olan 25.000 TL tutarındaki istisna uygulandıktan sonra bulunacak (291.443,83 – 25.000 =) 266.443,83 TL beyan edilecek diğer kazanç ve irat geliri tutarı olacaktır.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 06/02/2013 tarihinde satın aldığınız gayrimenkulü 28/01/2015 tarihinde sattığınızı belirterek söz konusu gayrimenkule ilişkin yaptığınız giderlerin (PVC Cam Balkon Yapımı, Elektrik Tesisatının Yenilenmesi, Banyo Dolabı Yapımı, Duşa kabin konulması vs...) ve konutun alımı için bankaya ödediğiniz kredi faizleri ile erken ödeme bedellerinin değer artışı kazancı matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

…

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2013 takvim yılında satın aldığınız gayrimenkulün 2015 takvim yılında, iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre içinde elden çıkarılması nedeniyle elde ettiğiniz kazanç değer artış kazancıdır. Değer artış kazancınızın hesaplanmasında; ekte sunduğunuz ve yapmış olduğunuz giderlere ait belgelerin incelenmesinden söz konusu giderlerin; gayrimenkulü iktisap etmeniz ve iktisadi değerini artıracak surette tevsii, tadili veya bunlara ilave yapılması için ihtiyar olunan giderlerden olduğu ve maliyet artırıcı bir nitelik taşıdığı anlaşıldığından iktisap bedelinin tespitinde maliyete dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan; safi değer artışı kazancının hesaplanmasına esas olmak üzere söz konusu konutun iktisap bedelinin belirlenmesinde, konutun elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılmak suretiyle tespit edilen iktisap bedelinin dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca, bu şekilde artırılmak suretiyle dikkate alınan iktisap bedeline, gayrimenkulünüzün iktisabında kullandığınızı tevsik etmeniz şartıyla, kullandığınız konut kredisinin vadesi sona ermeden ve kredi bakiyesi kapanmadan konutu satmanız nedeniyle, bankaca şahsınızdan tahsil edilen erken ödeme bedelinin ve konut kredi faizlerine ilişkin ödemelerinizin başkaca bir gelirinizden dolayı indirim konusu yapılmaması kaydıyla herhangi bir endeksleme yapılmaksızın ilave edilmesi suretiyle maliyet bedelinin tespit edilmesi mümkündür.

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 9.3.2017 tarihli ve 11355271-120.07.01[M81-2016/5]-14172 sayılı özelgesi

4.7.1.4.1. Dar Mükelleflerin (Kurumlar Dâhil) Türkiye'ye Getirdikleri Yabancı Paralarla İktisap Ettikleri Menkul Kıymetlerin ve İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasında Vergilendirme

193 sayılı Kanunun mükerrer 81 inci maddesinin beşinci fıkrasında;

"…

Dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. Şu kadar ki, bu mü-

kelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınır.

..."

hükmü yer almaktadır. Konuyla ilgili açıklamalara 27.5.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 311 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nde yer verilmiştir.

5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanununun 1 inci maddesinde;

"Bu Kanunun amacı, doğrudan yabancı yatırımların özendirilmesine, yabancı yatırımcıların haklarının korunması ile yatırım ve yatırımcı tanımlarında uluslararası standartlara uyulmasına, doğrudan yabancı yatırımların gerçekleştirilmesinde izin ve onay sisteminin bilgilendirme sistemine dönüştürülmesine ve tespit edilen politikalar yoluyla doğrudan yabancı yatırımların artırılmasına ilişkin esasları düzenlemektir…"

hükmü yer almaktadır.

4875 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde;

"Yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye'de doğrudan yabancı yatırım yapılması serbesttir."

hükmü yer almaktadır.

193 sayılı Kanunun mükerrer 81 inci maddesinin beşinci fıkrası hükmüne göre, dar mükelleflerin (kurumlar dahil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynî sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, kazancın kur farkından doğan kısmı gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır.

4875 sayılı Kanun hükmüne istinaden, dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye'de iktisap edecekleri menkul kıymet veya iştirak hisselerinin karşılığında getirecekleri yabancı paralar için yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin alma şartı kaldırılmış olup, bu kapsamda mükelleflerin söz konusu mercileri bilgilendirmeleri yeterli olacaktır.

İstisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına ilişkin yabancı paraların Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi veya Türkiye'deki bankalara transfer edilmesi şarttır. Söz konusu bedellerin Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabından önce veya sonra getirilmesinin bir önemi bulunmamaktadır. Ancak, Türkiye'ye getirilen yabancı paraların bu kapsamda Türkiye'ye getirilmiş olduğu hususunun mükelleflerce tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda Türkiye'ye getirilecek yabancı paraların, menkul kıymet veya iştirak hisselerini iktisap edecek olan dar mükelleflerce (kurumlar dâhil) kendi adlarına getirilmesi şart değildir. Yabancı paraları yurt dışından transfer edenler veya getirenler ile bu paralarla Türkiye'deki

menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisap edenlerin farklı kişiler olmasının söz konusu hükümden faydalanılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükelleflerce (kurumlar dâhil), bedeli Türkiye'ye getirilmek suretiyle iktisap edilen Türkiye'deki menkul kıymet veya iştirak hisselerinin müteakip dönemlerde başka dar mükelleflerce satın alınması ve bu menkul kıymetleri veya iştirak hisselerini satın alan dar mükelleflerin iktisaba ilişkin ödenmesi gereken söz konusu bedelleri Türkiye'ye getirmemeleri durumunda, önceki iktisaba ilişkin Türkiye'ye getirilmiş yabancı para bedeli kadarlık kısım hariç olmak üzere Türkiye'ye getirilmeyen yabancı para bedeli kısmı için kur farkı istisnasından yararlanılamayacaktır.

Söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi için dar mükelleflerin (kurumlar dâhil) Türkiye'de elde ettikleri kazançlarının, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticarî kazancın hesabında dikkate alınacaktır.

4.7.2. Arızi Kazançlar

Arızi Kazançlar, GVK'nın 82'nci maddesinde 6 bent halinde düzenlenmiştir. Arızi kazançlar, yapılması devamlılık arzetmeyen faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler içermektedir.

Bunlar;

1. Arızi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,

2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlanmamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat,

3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil),

4. Arızi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),

6. Dar mükellefiyete tabi olanların ulaştırma işlerini arızi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerde sayılan arızi kazançlarda (henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak

edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) bir takvim yılında elde edilen kazançlar **toplamının 2022** yılı için **58.000 TL**'lik kısmı vergiden istisnadır.

İstisna tutarı arızi kazançlar toplamına uygulanacaktır. 1, 2, 3 ve 4 numaralı bentlerde yazılı kazançların istisnayı aşan kısımları, diğerlerinde (5 ve 6 numaralı bentlerde yazılı kazançlarda) kazancın tamamı vergiye tabi tutulur.

Maddede geçen "hâsılat" deyimi alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade etmektedir.

Arızi kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

1. (1) numaralı bentte yazılı işlerde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir.

2. (2), (3), (4) ve (5) numaralı bentlerde yazılı işlerde elde edilen hâsılattan tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilir.

3. (6) numaralı bentte yazılı işlerde, GVK 45 inci madde hükümleri uygulanır.

4.7.3. Geçici 67'nci madde Kapsamında Tevkifata Tabi Olup, Beyan Edilmeyecek Gelirler

GVK Geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi olup, beyan edilmeyecek gelirler aşağıdaki gibidir.

- 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,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- 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,
- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler.

- Aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler.
- Altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ile 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar,
- Döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlere ilişkin sözleşmeler,

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan gelirlerin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi durumunda bu gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceğinden ticari kazançlarla ilgili olarak verilen beyannameye dahil edilecektir.

Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden geçici 67'nci madde hükmü çerçevesinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir. Mahsup sonrası kalan bir tutarın bulunması halinde bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

4.7.3.1. Mevduat Faizleri, Repo Gelirleri ve Özel Finans Kurumlarından Elde Edilen Gelirler

Mevduat faizleri üzerinden GVK'nın Geçici 67'inci maddesinin (4) numaralı bendi gereğince vergi tevkifatı yapılmaktadır. Bu gelirlere ilişkin hesapların 01.01.2006 tarihinden önce açılmış olması, TL veya döviz cinsinden açılmış olması veya vadeli/vadesiz hesap olması durumu değiştirmemektedir. Tevkifat uygulamasında gelir sahibinin gerçek/ tüzel kişi ya da tam/dar mükellef olmasının veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.

Bu gelirler için tam ve dar mükelleflerce tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyeceği gibi, Geçici 67'inci madde kapsamında elde edilen gelirlere ilişkin olarak verilecek ihtiyari beyana da dahil edilmeyecektir.

Geçici 67'nci maddenin (4) numaralı fıkrası kapsamında tevkifata tabi olan mevduat faizleri vadelere göre değişen oranlarda; TL cinsinden yürütülen mevduat hesapları 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre %15, %12 ve %10 oranlarında tevkifata tabi olup, söz konusu tevkifat oranları 29.9.2020 tarihli ve 3032 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 30.9.2020 tarihi ile 30.6.2022 tarihleri arasında açılan veya vadesi yenilenen vadeli hesaplara uygulanmak üzere mevduat fazileri için vadelere göre (TL cinsinden) %0, %3 ve %5 olarak yeniden belirlenmiştir. Daha sonra yayımlanan 5752 ve 6618 sayılı CK ile 30.6.2022 tarihi önce 31.12.2022 sonra 30.06.2023 olarak değiştirilmiş ve indirimli tevkifat uygulamasının süresi uzatılmıştır.

Ayrıca, döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler için 20.03.2019 tarihli ve 842 sayılı CK uyarınca %20 ve %18 oranlarında, enflasyona bağlı olarak değişken fazi oranı uygulanan 1 yıldan uzun vadeli hesaplarda 30.04.2019 tarihli ve 1015 sayılı CK uyarınca %0 oranında, kur korumalı vadeli mevduat hesapları ile döviz döviz tevdiat hesaplarından dönüşüm kuru üzerinden Türklirasına çevrilen mevduat hesapları 24.12.2021 tarihli ve ve 4970 sayılı CK uyarınca %0 oranında ve altın cinsinden mevduat hesapaplarından dönüşüm fiyatı üzerin-

den Türk lirasına çevrilen mevduat hesapları ise 30.12.2021 tarihli ve 5046 sayılı CK uyarınca %0 oranında tevkifata tabi olup; bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

Diğer taraftan 13.2.2022 tarihli ve 5193 sayılı CK'nın 1'inci maddesine istinaden yapılan düzenlemeler çerçevesinde; Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi uygulaması kapsamında yurt içi yerleşik gerçek kişilerin 20.12.2021 tarihi itibariyle mevcut olan döviz tevdiat hesapları ile yurt dışında yerleşik vatandaşların mevduat ve katılım sistemi kapsamında yurtdışı banklardan transfer edilen döviz tutarları karşılığında bankalrda açacakları Türk Lirası mevduat hesapları da 24.2.2021 tarihli ve 4970 sayılı CK uyarınca %0 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 13.2.2022 tarihl,i ve 5193 sayılı CK'nın 2'nci maddesine istinaden yapılan düzenlemeler çerçevesinde; Türk Lirası mebduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi uygulaması kapsamında yurt içi yerleşik gerçek kişilerin 28.12.2021 tarihi itibariyle mevcut olan altın depo hesapları ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesaplarından dönüşüm fiyatı üzerinden Türklirasına çevrilen mevduat hesapları da 30.12.2021 tarihli ve 5046 sayılı CK uyarınca %0 oranında tevkifata tabi olacaktır.

4.7.3.2. Repo Gelirleri

Söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın Geçici 67'inci maddesinin (4) numaralı bendi gereğince %15 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır. 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.

4.7.3.3. Katılım Bankalarından Elde Edilen Gelirler

Söz konusu gelirler üzerinden GVK'nın Geçici 67'inci maddesinin (4) numaralı bendi gereğince vergi tevkifatı yapılmakta 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.

4.7.3.4. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri İle Alım-Satım Kazançları

Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabidir.

Yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen faiz gelirleri ve alım-satım kazançları ihraç tarihi ne olursa olsun geçici 67 nci madde kapsamında tevkifat uygulaması dışında olduğundan, Eurobond faiz gelirleri 2022 yılına ilişkin beyan haddi olan 70.000 TL'nin aşılması halinde beyan edilecektir.

1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen Euro Bondların elden çıkarılmasında maliyet bedeli endekslenecek ve endekslenmiş maliyet bedelinin satış tutarından düşülmesi sonucu bu-

lunacak alım satım kazancının 2022 yılı için geçerli istisna tutarı olan 58.000 TL'yi aşması durumunda aşan kısım beyan edilecektir.

1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Euro Bondların elden çıkarılmasında maliyet bedelinin endekslenebilmesi için Yİ-ÜFE farkının %10'un üzerinde olması gerekmektedir. Maliyet bedeli endekslemesi yapıldıktan sonra bulunacak kazanç için herhangi istisna uygulanması söz konusu olmayıp, maliyet bedeli endekslemesi sonucu kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

Dar mükellefiyete tabi olanların, Eurobondlardan elde ettikleri gelirler için beyanname vermeleri söz konusu değildir.

1.1.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Vergilendirilmesi

01.01.2006 tarihinden (bu tarih dahil) sonra ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonoları dahil tüm tahvil ve bonolar ile bu tarihten sonra iktisap edilen menkul kıymetlerden elde edilecek olan faiz gelirleri ve alım-satım kazançları üzerinden tam ve dar mükellefler için geçici 67'nci madde kapsamında % 10 oranında tevkifat yapılmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar ise 22/9/2017 tarihli ve 2017/10840 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği %0 oranında tevkifata tabidir.

Diğer taraftan, 22.12.2021 tarihi ile 31.12.2022 tarihi (bu tarih dâhil) arasında iktisap edilen, Hazine ve Maliye Bakanlığınca ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarından elde edilen gelir ve kazançlar ile 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelir ve kazançlar için uygulanacak olan tevkifat oranı 21.12.2021 tarihli ve 4937 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile %0 olarak belirlenmiştir.

Nihai olarak tevkifat yoluyla vergilenen bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

1.1.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Vergilendirilmesi

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonoları ile menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde ise geçici 67'nci madde kapsamında tevkifat yapılmamakta, bu gelirler gerek tam gerekse dar mükellefler açısından 31.12.2005 tarihinde geçerli olan eski hükümlere göre vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, söz konusu devlet tahvili ve Hazine bonolarının ihraç tarihi ile Türk Lirası cinsinden ihraç edilip edilmediğine bağlı olarak indirim oranı uygulanacaktır.

İndirim oranı; 213 sayılı Kanuna göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmekte olup 213 sayılı Kanun hükümlerine göre

2022 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerleme oranı % 122,93'tür. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 18,14'tür. 2022 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı (%122,93 / %18,14=)% 677,67 olmaktadır.

Bu oranlar dikkate alındığında, 2022 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıkmaktadır.

Bu kapsamda, 2022 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından, 1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan ve 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde sayılan her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranının birden büyük olması dolayısıyla beyan edilmeyecektir.

Alım-satım kazançları için ise maliyet bedeli endekslemesi ve istisna uygulamasından sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

1.1.2006 Tarihinden İtibaren İhraç Edilen Özel Sektör Tahvil/Bonoların Vergilendirilmesi

Tam mükellef kurumlar tarafından 1/1/2006 tarihinden itibaren yurt içinde ihraç edilen özel sektör tahvil/bono faiz gelirleri ve alım-satım kazançları geçici 67'nci madde kapsamında tevkif yoluyla vergilendirilmektedir.

Bu çerçevede, özel sektör tahvillerinden elde edilen gelirlere uygulanan %15'lik tevkifat oranı, 27.9.2010 tarihli ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1.10.2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tam ve dar mükellef gerçek kişiler için %10 olarak belirlenmiştir.

6362 sayılı Kanun'a göre Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış finansman bonolarından ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen bir yıldan kısa vadeli kira sertifikalarından sağlanan gelirler ile bunların elden çıkarılmasından doğan kazançlar 23.5.2020 tarihli ve 2569 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı gereği %15 oranında tevkifata tabidir. Ancak söz konusu Cumhurbaşkanı Kararı'nın yayımı tarihinden önce iktisap edilen finansman bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için %10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Öte yandan söz konusu tevkifat oranları; 23.12.2020 ile 30.6.2022 tarihi (bu tarih dâhil) arasında iktisap edilen, bankalar tarafından ihraç edilen tahvil ve bonolardan elde edilen gelir ve kazançlar ile fon kullanıcısının bu bankalar olduğu varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelir ve kazançlar için 22.12.2020 tarihli ve 3321 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile vadelere göre %0, %3 ve %5 olarak yeniden belirlenmiştir.

1.1.2006 Tarihinden Önce İhraç Edilen Özel Sektör Tahvil/Bonoların Vergilendirilmesi

1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen özel sektör tahvil/bono faiz gelirleri ve alım-satım kazançlarının vergilendirilmesinde ise 31.12.2005 tarihinde geçerli olan eski hükümlere uyulacak aynı durumdaki Devlet tahvili/Hazine bonosu gelirleri gibi beyan yoluyla vergilendirilecektir.

2022 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı (%122,93 / %18,14=)% 677,67 olmaktadır.

Bu oranlar dikkate alındığında, 2022 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı birden büyük çıkmaktadır. İndirim oranının birden büyük olması dolayısıyla söz konus kazançlar beyan edilmeyecektir.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahviller ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla birlikte, bahse konu tahviller geçici 67'nci madde kapsamına

giren menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sayılmadığından, geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi değildir.

Bu çerçevede, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri üzerinden, 20.3.2019 tarihli ve 842 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişik 2009/14592 sayılı Kararname'de yer alan vade ve oranlar (%0, %3 ve %7) dikkate alınmak suretiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre tevkifat yapılacaktır.

4.7.3.5. Hisse Senedi Kar Payları ile Alım-Satım Kazançları

Hisse senedi kar payları menkul sermaye iradı olup, Geçici 67'inci madde kapsamı dışında tutulduğundan tevkifat yapılmamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 22 nci maddesi hükmü uyarınca tam mükellef kurumlardan, elde edilen kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar aynı Kanunun 86 ncı maddesinde belirtilen beyan haddini aşması halinde (2022 yılı için 70.000 TL) mükellef tarafından beyan edilecektir. Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kar payı ödemesi esnasında yapılan %10[42] oranındaki tevkifatın tamamı mahsup edilecektir. Hisse senedi kar paylarının nasıl vergilendirileceğine ilişkin açıklamalar Menkul Sermaye İratlarının Beyanı bölümünde yapılmıştır.

01.01.2006 tarihinden itibaren iktisap edilen hisse senetleri alım-satımı kazançları ise Geçici 67'inci maddenin (1) numaralı bendi uyarınca vergilendirilmektedir. 22/9/2017 tarihli ve 2017/10840 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı[43] ile tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından geçici 67 nci madde kapsamında;

- Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri,

42 4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile tam mükellef kurumlar tarafından; kar paylarında stopaj oranı 22 Aralık 2021 tarihinden geçerli olmak üzere %15'ten %10'a düşürülmüştür.

43 27/4/2012 tarihli ve 2012/3141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından geçici 67 nci madde kapsamında hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar için uygulanacak tevkifat oranı %0 olarak tespit edilmiştir.

- Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar

- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri

- 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar

için uygulanacak tevkifat oranı % 0 olarak belirlenmiştir. Söz konusu gelirler için yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir.

1/1/2006 tarihinden itibaren iktisap edilen hisse senetlerinin alım-satım kazançları geçici 67 nci madde hükümleri çerçevesinde tevkifata tabidir. Söz konusu gelirler için yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir.

1.1.2006 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 vergilendirilecek olup, maliyet bedeli endekslemesi ve istisna tutarı olan 58.000 TL'den sonra kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

Öte yandan tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler tevkifata tabi değildir. Bu gelirler için GVK'nın Mükerrer 80 inci maddesi de uygulanmayacak olup; değer artış kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi de söz konusu değildir.

4.7.3.6. Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıkları Hisse Senetlerinden Elde Edilen Gelirler

Buna göre, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları üzerinden;

1) Borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları için %0,

2) Yukarıdaki bentte sayılanlar dışında kalanlar için 1 Ekim 2006 tarihine kadar uygulanmak üzere % 10, 1 Ekim 2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 0,

oranında tevkifat yapılacaktır.

Yatırım Fonu Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıklarından elde edilen gelirler 1.10.2006 tarihine kadar Fon/Ortaklık bünyesinde vergilendirildiğinden, katılımcı bazında vergileme söz konusu değildir. Dolayısıyla, katılımcı bazında vergilendirmeye 1.10.2006 tarihinden itibaren başlanılmış olup, yatırımcıların 1.10.2006 tarihinden önce iktisap ettikleri yatırım fonları katılma belgeleri için; Eylül ayının son işlem gününde ilgili yatırım fonu katılma belgesinin kapanış fiyatı, yatırım ortaklığı hisse senetleri için ise; bu hisse senetlerinin Eylül ayının son işlem gününde borsada oluşan ağırlıklı ortalama fiyatı, alış maliyeti olarak dikkate alınacaktır.

Menkul kıymetler yatırım fonlarının ilgili olduğu fona iadesi ve menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri alım-satımından elde edilen gelirler üzerinden bankalar ve aracı kurumlarca %10 oranında tevkifat yapılmakta olup, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

Ancak söz konusu tevkifat oranı; 23.12.2020 ile 30.06.2023[44] tarihi arasında iktisap edilen, (değişken, karma, eurobond, dış borçlanma, yabancı, serbest fonlar ile unvanında "döviz" ifadesi geçen yatırım fonları hariç) yatırım fonlarından elde edilen gelir ve kazançlar için 22.12.2020 tarihli ve 3321 sayılı CK ile %0 olarak yeniden belirlenmiştir.

Hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinin elden çıkarılmasından doğan gelirler ise 2012/3141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereği Geçici 67 nci madde kapsamında hisse senetlerinin tabi olduğu vergileme esaslarına tabi olduğundan, bu gelirler üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacak ve mükelleflerce bu gelirler için de beyanname verilmeyecektir.

Diğer taraftan, iki yıldan fazla süreyle elde tutulan gayrimenkul yatırım fonu ve giriş sermayesi yatırım fonu katılma paylarından elde edilen kaxançlar için oran, 3.9.2021 tarihli ve 4454 sayılı CK ile %0 olarak yeniden belirlenmiş olup; mükelleflerce bu gelirler için de beyanname verilmeyecektir.

Sürekli olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler, tevkifat kapsamında olmayacaktır. Bir yıllık sürenin hesaplanmasında, katılma belgesinin iktisap tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Sermaye Piyasası Mevzuatına göre sermaye piyasası aracı olarak nitelendirilen yatırım ortaklıkları hisse senetleri vergi uygulaması bakımından anonim şirket hisse senedi gibi değerlendirilmekte olup, yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen gelirlerin; üçüncü kişilere satıştan doğan gelirler ve kar payı gelirleri olarak gruplandırılması mümkün bulunmaktadır.

Dolayısıyla, yatırım ortaklığı hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan gelirler geçici 67' nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç olmak üzere %0 oranında tevkifat yoluyla vergilendirilmekte olup, menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri ise %10 oranında tevkifata tabidir.

Söz konusu yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları ise geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi olmayıp, kar payını dağıtımı aşamasında Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi gereği tevkifat yoluyla vergiye tabi tutulduktan sonra, Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci, 75'inci, 86'ncı maddesinde yer alan hükümleri çerçevesinde beyan yoluyla vergilendirilmektedir.

44 Yayımlanan 5752 ve 6618 sayılı CK ile 30.6.2022 tarihi önce 31.12.2022 sonra 30.06.2023 olarak değiştirilmiştir.

4.7.3.7. Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmeleri ile Kaldıraçlı İşlemlere İlişkin Sözleşmelerden Elde Edilen Gelirler

Vadeli işlem sözleşmeleri, ileriki bir tarihte önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergeyi, sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni veya dövizi alma veya satma yükümlülüğü getiren sözleşmelerdir.

Geçici 67'inci maddenin (13) numaralı fıkrasının 2 nci paragrafına göre, bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri geçici 67. madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunacaktır.

Bu hüküm uyarınca, bankalar veya aracı kurumlar, bu nitelikte bir işlem yapmaları halinde; vadeli işlem veya opsiyon sözleşmesinin hükmünden yararlanıldığı anda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki fark üzerinden sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla tevkifat yapacaklardır.

2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2006/10731 sayılı Kararnamede yapılan değişiklik ile hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılanlar dışında kalan sözleşmelerden dar ve tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirler üzerinden % 10 oranında, hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirler üzerinden % 0 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Öte yandan 11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle Geçici 67'inci maddenin (13) numaralı fıkrasının 2 nci paragrafına "opsiyon sözleşmeleri" ibaresinden sonra gelmek üzere "ile döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlere ilişkin sözleşmeler" ibaresi eklenmiş olup söz konusu düzenleme 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 17.11.2020 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu tevkifat oranları hem tam hem de dar mükellef gerçek kişiler için geçerlidir.

Vadeli işlem ve opsiyon borsasında sayısız türde sözleşme yapılması mümkün olup, ülkemizde en yaygın olan sözleşmeleri 4 grupta toplamak mümkündür:

- Endeks sözleşmeleri
- Döviz sözleşmeleri
- Faiz sözleşmeleri
- Emtia sözleşmeleri (buğday, pamuk ve altın)

4.7.3.8. Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlarca 193 Sayılı Kanunun Geçici 67 nci Maddesi Kapsamında Elde Edilen Gelirlerde Tevkifat Uygulaması

6745 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişik 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin beşinci fıkrasında; gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının geçici 67 nci maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemeyeceği (Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin açık olarak kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsama almadığı durumlar dahil)[45] belirtilmiş; Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden geçici 67 nci maddenin (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. 6745 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle yapılan değişiklik ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (l) bendi kapsamına giren kurumlarda kapsam alınmış ve bu kurumlarında elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu değişiklik 7.9.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin beşinci fıkrasında yapılan değişikliğin kapsamına, yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar girmektedir.

Yapılan değişiklik ile söz konusu kurumlarca menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler üzerinden 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında bankalar ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, söz konusu kurumlarca elde edilen 193 sayılı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından 193 sayılı Kanunun geçici 67 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Bu uygulama söz konusu kurumların 7.9.2016 tarihinden itibaren elde edecekleri gelirler için geçerli olup, bu tarihten önce elde edilen gelirler üzerinden anılan fıkralar kapsamında bankalar ve aracı kurumlarca tevkifat yapılması gerekmektedir.

45 11/11/2020 tarihli ve 7256 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle geçici 67 nci maddenin 5 inci fıkrasına birinci cümlesinden sonra gelmek üzere "(Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümlerinin açık olarak kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsama almadığı durumlar dahil)." ibaresi eklenmiştir.

4.7.3.9. İhtiyari Beyan

GVK'nın geçici 67'inci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için dar mükellefler de dahil olmak üzere takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilecektir.

Bu gelirlerin beyanı 269 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "GVK'nın geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin" düzenlenen yıllık gelir vergisi beyannamesiyle, izleyen yılın Mart ayının başından son günü akşamına kadar yapılacaktır.

Geçici 67'inci madde kapsamında tevkif edilen vergilerin mahsup ve iadesine imkan sağlayan bu beyan ihtiyari bir beyan olup, bu imkândan yararlanılabilmesi için ihtiyari beyanın kanuni süresinde yapılması gerekmektedir. Süresi geçtikten sonra yapılan ihtiyari beyanlara dayanılarak işlem yapılması mümkün değildir.

İhtiyari beyan, tam mükelleflerce ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesine, öteden beri mükellef olanlar için ise bağlı oldukları vergi dairesine yapılacaktır.

Dar mükellefler ise ihtiyari beyanlarını İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne yapacaklardır.

Söz konusu beyan sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımına ilişkin olarak yapılacak olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. Alım-satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlara uygulanacak oran, 2017/10840 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince, hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar, Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen altına dayalı devlet iç borçlanma senetleri ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen altına dayalı kira sertifikalarından elde edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için % 10 olarak tespit edilmiştir.

Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir. Mahsup ve mahsup sonrası kalan tutarın iade işlemleri 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yapılacaktır.

Mahsup ve iadenin yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyannameye dahil edilen kazançlara ilişkin olması şarttır.

Alım-Satım işlemlerine ilişkin olarak yapılacak ihtiyari beyanda, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir.

Aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının değerlendirilmesinde aşağıdaki sınıflandırma esas alınacaktır.

I) Sabit getirili menkul kıymetler

II) Değişken getirili menkul kıymetler

III) Diğer menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları

IV) Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri

Konuyla ilgili detaylı açıklamalar 257, 258 ve 269 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almaktadır.

4.7.3.10. Dar Mükellef Gerçek Kişilerin Geçici 67'nci Madde Kapsamında Yapacakları İşlemler

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler vergi mevzuatımızda dar mükellef olarak kabul edilmekte olup, sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

Dar mükellef kişilerin, geçici 67 nci madde kapsamında Türkiye'deki finansal araçlara kendileri veya yurt dışındaki portföy yönetim şirketleri vasıtasıyla yatırım yapabilmeleri ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanabilmeleri için vergi kimlik numarası almaları gerekmektedir.

Vergi kimlik numarası alınabilmesi için dar mükellef gerçek kişilerin pasaportlarının noter onaylı bir örneği ya da vergi dairesi yetkililerince onaylanmak üzere, aslı ve fotokopisini, dar mükellef kurumların ise kendi ülkelerinde geçerli kuruluş belgesinin Türkiye'nin o ülkede bulunan temsilciliğince onaylı Türkçe bir örneğini veya yabancı dilde onaylı kuruluş belgesinin tercüme bürolarınca tercüme edilmiş Türkçe bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti vatandaşları için nüfus cüzdanının ibrazı yeterli olacaktır.

Ayrıca, bankalar ve aracı kurumlar ile saklamacı kuruluşlar kendilerine işlem yapmak için müracaat eden ancak vergi kimlik numarası ibraz edemeyen yabancı müşterileri için, 7/11/2003 tarihli ve 48244 sayılı Genel Yazımız ekinde bulunan "Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu"nu doldurmak suretiyle toplu olarak vergi kimlik numarası alabileceklerdir.

Bankalar ve aracı kurumların bu şekilde toplu olarak vergi kimlik numarası alabilmeleri için, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarca vergi dairesine sunulması gereken bu belgeleri, "Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu"na ekleyerek İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne göndermeleri gerekmektedir.

Geçici 67 nci madde kapsamında Türkiye'deki finansal araçlara şahsi olarak veya yurt dışındaki portföy yönetim şirketleri vasıtasıyla yatırım yapan dar mükellef gerçek kişilerin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanabilmeleri için ilgili ülkenin yetkili makamları tarafından düzenlenerek imzalanmış mukimlik belgesinin aslının ve tercüme edilmiş örneğinin, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla veya doğrudan ilgili vergi dairesine (Boğaziçi Vergi Dairesi) ibraz edilmesi gerekmektedir.[46]

46 GİB, G.V.K. Geçici 67 nci Madde Uygulaması ile İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi, Şubat 2021 Yayın No:389

5. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYAN

Mükellefler GVK'nın 2'nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Gelir Vergisi Kanunu'na göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Tam mükellef gerçek kişiler, yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirleri için yıllık beyanname vermek ve diğer gelirleri nedeniyle verecekleri yıllık beyannameye bu gelirlerini dahil etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk, tevkif suretiyle vergilendirilip vergilendirilmediğine, tutarına veya niteliğine bakılmaksızın yabancı ülkelerde elde edilen bütün gelirler için geçerlidir.

Yabancı ülkede elde edilen gelirin, mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle Türkiye'ye getirilemediğinin tevsik edilmesi halinde bu gelir, elde edildiği yılın geliri sayılmayacaktır. Bu durumda söz konusu gelir, mükellefin bu gelire tasarruf edebildiği yılın geliri sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ancak yabancı ülkede elde edilen gelire hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği halde iradi olarak Türkiye'ye getirilmemesi durumunda bu gelir, tasarruf edildiği yılın geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Beyan edilen gelir üzerinden tarh edilen vergiden, yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubu ise GVK'nın 123'üncü maddesindeki esaslara göre yapılacaktır.

Dar mükellef gerçek kişiler, ticari kazançları ile gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları, vergi kesintisine tabi tutulmamış serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilecek ve faaliyet sonucu beyannamede gösterilecektir. Dar mükellef gerçek kişiler tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

5.1. Toplama Yapılmayan Haller

7194 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendi 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 7.12.2019 tarihi itibariyle değişmiştir. Ücret gelirlerinin beyanına ilişkin değişiklikler içeren bu değişiklik düzenlemesi sonrası tam mükellef gerçek kişiler 2022 yılında aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, GVK 75'inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde[47] yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı **[2022** yılı için **880.000 TL]** aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **[2022** yılı için **70.000 TL]** ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı **[2022** yılı için **880.000 TL]** aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),

c) Vergiye tabi gelir toplamı [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **(2022** yılı için **70.000 TL)** aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilmiş ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı **2022** yılı için **3.800 TL**'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

Ayrıca tevkifata tabi tutulmuş mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları, repo gelirleri ve menkul

---

47 Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

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,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.(****)

16. Bireysel emeklilik sisteminden;

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.),

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.),

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.).")

Bu maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (16) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

(Ek fıkra:25/3/2020-7226/4 md.) Yabancı para cinsinden yapılan katkı payı ödemelerinin yatırıldığı yabancı para cinsinden kurulan emeklilik yatırım fonlarından elde edilen irat tutarının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz."

kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler ise aşağıdaki gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek ve diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

- Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kar payları,
- Gerçek usulde tespit edilmeyen zirai kazançlar,
- Diğer ücretler,
- Diğer kazanç ve iratlar,
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları,

5.2. Yıllık Beyanname Verilmesi ve Gelirin Toplanmasıyla İlgili Esaslar

Tam mükellef gerçek kişiler için yıllık beyanname verilmesi ve gelirin toplanmasıyla ilgili olarak aşağıda belirtilen çerçevede karar verilmesi gerekmektedir.

Öncelikle, elde edilen gelir unsurları tek başına değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan ancak tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü bulunanlar yıllık beyannamede birleştirilecektir. Her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığında beyan zorunluluğunun dışında kalıyorsa beyannamede birleştirilmeyecektir. Genel kural bu olmakla beraber, GVK'nın 86'ncı maddesinin 1-c bendine göre; vergiye tabi gelir toplamının (gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, GVK'nın 75'inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı ve tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı **[2022** yılı için **880.000 TL]** aşmayan ücretler hariç olmak üzere) 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **(2022** yılı için **70.000 TL)** aşması halinde; Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyannameye verilecektir. (GVK Md.86/1-c).

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir.

Ticari kazançlar, gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar ve serbest meslek kazançları için zarar dahi elde edilmiş olsa yıllık beyanname verilmesi zorunludur.

Öte yandan 311 SERİ NO›LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nin "Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi Başlıklı" Yedinci bölümünün "tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve beyanı" alt başlıklı bölümünde **"193 sayılı Kanunun 86 ncı** maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edil-

meyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplamaya dahil edilmeyecektir. Yine, aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplamaya dahil edilmeyecektir." açıklaması yer almaktadır. Aynı bölümde yer alan 6 numaralı örnekte ücret gelirleri toplamı 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2020 yılı için 600.000 TL[48]) aşan ücret gelirlerinin beyan edilmesi gerektiği belirtilmiş ancak aynı kişinin Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan ve tutarı (2020 yılı için 49.000 TL'yi[49]) aşmayan işyeri kira gelirini beyan etmeyeceği açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-c maddesinde; vergiye tâbi gelir toplamının [maddenin (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretlerin, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği açıklanmıştır. Dolayısıyla 86 ncı maddenin 1/b bendi uyarınca beyanı gereken ücretlerin vergiye tabi gelir toplamına dahil olduğunu değerlendirmekteyiz; **ancak az önce de belirtildiği üzere Tebliğ konuyu daha farklı yorumlamaktadır.**

5.3. Yıllık Beyannameye Dahil Kazanç ve İratlardan Zarar Mahsubu

Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından oluşan zararlar, (Diğer kazanç ve iratlardan olanlar hariç), diğer kaynakların kazanç ve iratlarından mahsup edilir. Vergilendirme döneminde mahsubun mümkün olmaması halinde, zarar bakiyesi gelecek yıllara devredilir. Bu yılların gelir unsurlarından indirilir. Ancak arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilemeyen zarar bakiyesi sonraki yıllara devredilemez.

Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğanlar hariç (gider fazlasından oluşan zararın mahsubunda da belli kısıtlamalar vardır.) sermayede meydana gelen azalmalar zarar olarak kabul edilmez.

Değer artış kazançları bakımından menkul kıymet alım satımında aynı tür menkul kıymetlerin alım satımından doğan zararlar kendi içerisinde mahsup edilebilir.

Birbirini izleyen birden fazla yılların sonucunun zarar olması halinde sonraki yılların gelirinden en eski yıl zararından başlanarak mahsup yapılır. Kârın yetersiz olması veya zarar edilmesi dolayısıyla kullanılamayan geçmiş yıl zararları bir sonraki yıl beyannamesine otomatik olarak aktarılmadığından, bu zararların bir hak kaybına mahal vermeyecek şekilde beyannamelere dikkatle yazılması uygun olacaktır.

48 2022 yılı için 880.000 TL

49 2022 yılı için 70.000 TL

Deprem nedeniyle ağır hasar kaydı olan gayrimenkullere ilişkin verilecek GMSİ beyanında zararın gider olarak indirilip indirilemeyeceği hk.

"Ancak, deprem nedeniyle hasar gören söz konusu gayrimenkullerin amortisman sonrası kalan net değerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 74 üncü maddesi kapsamında gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamakta olup; ayrıca deprem nedeniyle hasar gören gayrimenkuller için anılan Kanunun 88 inci maddesi gereğince sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar olarak beyan edilemeyeceği de tabiidir."

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 01.09.2021 tarihli ve E-84098128-120[74-2021/1]-278022 sayılı Özelge.

Kazanç olduğu halde, geçmiş yıla ait zararın mahsubu yapılmamışsa bu zararın sonraki yıllarda kazançtan mahsubu mümkün değildir. Bunun aksi yönünde de görüşler bulunmakla birlikte Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü zararın, indirim imkânı olduğu halde gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılmaması halinde indirim konusu yapılmayan kısmın sonraki yılların gelirinden indirilmesinin mümkün olmadığı şeklindedir.

Yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, ülke içinde elde edilen gelirlerden 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.

Ancak, kazançları Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı bulunmamaktadır.

5.4. Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

7194 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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

1. Tam mükellefiyette;

…

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil),"

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara 27.5.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 311 SERİ NO'LU GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'nde yer verilmiştir. Tebliğde yer alan düzenlemelere izleyen bölümlerde yer verilmiştir.

5.4.1. Tek işverenden veya birden fazla işverenden elde edilen ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ve beyanı

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş;

a) Tek işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması,

b) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birinci işverenden aldıkları ücret gelirleri de dâhil olmak üzere ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması,

c) Birden fazla işverenden ücret geliri elde eden mükelleflerin, birden sonraki işverenden alınan ücretleri toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşması,

halinde, ücret gelirleri yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceği kendi içinde değerlendirilecek olup, diğer gelirlerin bulunması halinde bu gelirler hesaplamaya dahil edilmeyecektir. Yine, aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde de ücret gelirleri hesaplamaya dahil edilmeyecektir.

Yıllık beyanname verilmesi durumunda, 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinde eğitim ve sağlık harcamaları ile bağış ve yardımlar gibi bazı harcamaların da beyan edilen gelirden indirim konusu yapılması mümkündür.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine göre yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (193 sayılı Kanunun 64 üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç), tutarı ne olursa olsun aynı Kanunun 95 inci maddesi hükmüne istinaden yıllık beyannameyle beyan edilecektir.

Örnek 1: (A), 2022 yılında tek işverenden tevkif suretiyle vergilendirilmiş 1.000.000 TL ücret geliri elde etmiştir. (A)'nın 2022 yılında elde ettiği ücret geliri 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması nedeniyle, (A)'nın bu ücret gelirini, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan

etmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

Örnek 2: (B) 2022 takvim yılında; birinci işverenden 850.000 TL, ikinci işverenden 60.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

(B)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (850.000 TL+60.000 TL=) 910.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

Örnek 3: (C) 2022 takvim yılında; birinci işverenden 700.000 TL, ikinci işverenden 80.000 TL olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiştir.

(C)'nin, birinci ve ikinci işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (700.000 TL+80.000 TL=) 780.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmamakla birlikte birden sonraki işverenden elde ettiği ücret geliri olan 80.000 TL, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan (2022 yılı için 70.000 TL) tutarı aştığından **iki işverenden elde ettiği ücret geliri toplamı** beyan edilecektir. Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilebilecektir.

Örnek 4: (Ç) 2022 takvim yılında; birinci işverenden 840.000 TL, ikinci işverenden 20.000 TL ve üçüncü işverenden 18.000 TL olmak üzere üç işverenden ücret geliri elde etmiş ve ücretlerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebildiğinden, (Ç) 840.000 TL'lik ücret gelirini birinci işverenden elde edilen ücret olarak belirlemiştir.

Buna göre (Ç)'nin,

- Üç işverenden elde ettiği ücret gelirleri toplamı (840.000 TL+ 20.000 TL+ 18.000 TL=) 878.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmadığından ve

- Birden sonraki işverenlerden elde ettiği ücretleri toplamı (20.000TL+ 18.000 TL=) 38.000 TL, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşmadığından,

ücret gelirleri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.

Örnek 5: Serbest meslek erbabı (D)'nin serbest meslek kazancının yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden elde edilen ücret geliri ile tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Serbest meslek kazancı 300.000 TL

Birinci işverenden alınan ücret 500.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret 50.000 TL

İşyeri kira geliri 30.000 TL

(D), serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verecektir.

İkinci işverenden alınan ücret geliri 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) ve ücret gelirleri toplamı aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 800.000 TL) aşmadığından, ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri toplamı (300.000 TL + 30.000 TL=) 330.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aştığından, işyeri kira geliri de beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 6: (E)'nin 2022 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ve işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret 800.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret 180.000 TL

İşyeri kira geliri 50.000 TL

Ücret gelirleri toplamı 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aştığından, bu gelirler için beyanname verilecektir.

İşyeri kira geliri ise 35.000 TL, aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşmadığından beyannameye dahil edilmeyecektir.

5.4.2. Genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinin tek işveren olarak değerlendirilmesi

10/12/2003 tarihli ve 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (I) sayılı cetvelde genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri sayılmış bulunmaktadır.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları, aynı fıkranın (1)

numaralı bendinde ise hizmet erbabına ödenen ücretler ile aynı Kanunun 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Günümüz bilişim teknolojisinde meydana gelen gelişmeler neticesinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idarelerinde çalışanların ücretlerine ilişkin bilgilerin elektronik ortama taşınması neticesinde, bu bilgilerin muhafazası, bilgilere erişimi, veri kullanım ve değerlendirilmesi daha sistematik bir hale gelmiştir. Ayrıca, Kamu Personel Harcamaları Yönetim Sistemi ile tüm kamu kurumlarında; memur, kadro karşılığı sözleşmeli, sözleşmeli, geçici personel ve işçi olarak çalışan personelin; maaş, ek ders, fazla çalışma ücretleri, eğitim yılına hazırlık ödeneği ile doğum, ölüm, ödül, ikramiye gibi ödemelere ilişkin işlemlerinin (maaş hesaplama, bordro, kontrol dökümleri, ödeme emri belgesi oluşturma, personelin banka hesabına aktarma, personelin sigorta primleri ve istatistik, raporlama işlemleri) elektronik ortamda düzenli olarak yapılması sağlanmaktadır.

Bu gelişmeler doğrultusunda, genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde çalışan personelin, yıl içerisinde bu kapsamdaki diğer kurum ve kuruluşlardan da ücret alması veya bu kapsamdaki diğer bir kurum ve kuruluşa nakil olması durumunda, elde ettikleri ücretler tek işverenden alınan ücret olarak değerlendirilecektir.

(5) Aynı yıl içerisinde birden fazla kamu kurumundan çeşitli adlarla ücret alan personel bulunduğu gibi atama, nakil ve benzeri sebeplerle bir kurumdan diğer bir kuruma geçen personel de bulunmaktadır. Bu çerçevede, genel bütçe kapsamında bulunan kamu idareleri, bu idarelerde çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesinde tek işveren olarak değerlendirilecektir. Genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde çalışan personelin, aynı yıl içerisinde atama, nakil ve benzeri sebeplerle tek işveren olarak değerlendirilen diğer bir kuruma geçmesi veya birden fazla kurumdan ücret geliri elde etmesi durumunda, bu personelin elde ettiği ücret gelirlerinin toplamı, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir. Diğer idareler ile kurum ve kuruluşlardaki ücret matrahı, Hazine ve Maliye Bakanlığı e-bordro programından veya diğer idare ile kurum ve kuruluştan temin edilebilecektir. Bu idarelerde çalışanların tevkif yoluyla vergilendirilmiş tek işverenden aldıkları bu ücretleri 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşmaması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyecektir.

Genel bütçe kapsamında bulunan kamu idarelerinde çalışan personelin; aynı yıl içerisinde, bunlar dışında bir işverenden de ücret geliri elde etmesi veya görevinden ayrılarak bu işveren nezdinde çalışmaya başlaması durumunda, söz konusu personelin ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeksizin her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu durumda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 70.000 TL) aşması veya bu tutarı aşmamakla birlikte her iki işverenden aldığı ücret geliri toplamının aynı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.

Örnek 7: (A) Bakanlığında görevli (B), nakil yoluyla (Ç) Bakanlığına geçmiştir. (B)'nin (Ç) Bakanlığında aynı takvim yılında elde ettiği ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı, (A) Bakanlığında süregelen gelir vergisi matrahıyla birleştirilecek ve tek işverenden elde edilen ücret geliri olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Bu durumda, tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücret gelirlerinin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, söz konusu ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Örnek 8: (E) Bakanlığında görevli (F), bu Bakanlıktan aldığı ücretin yanı sıra (K) Bakanlığının bağlı kuruluşu olan ve (I) sayılı cetvelde yer alan (L) Kurumunda kurulan bir komisyonda görev alması karşılığı ücret geliri elde etmiştir. (F)'nin, (E) Bakanlığı ile (L) Kurumundan aldığı ücret ödemeleri, tek işverenden elde edilen ücret olarak kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Bu durumda, tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücret gelirlerinin 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarı aşmaması halinde, söz konusu ücret gelirleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Örnek 9: (O) Bakanlığında görevli (N), aynı zamanda (O) Bakanlığının (I) sayılı cetvelde yer almayan ilgili bir kuruluşunda yönetim kurulu üyeliğinden dolayı huzur hakkı geliri elde etmektedir. (N)'ye yapılan ücret ödemeleri, birbiri ile ilişkilendirilmeyecek olup ayrı ayrı vergilendirilecektir.

(N) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Örnek 10: (S) Bakanlığında görevli (Ö), nakil yoluyla (T) Bakanlığının ilişkili kuruluşu olan ve (I) sayılı cetvelde yer almayan (R) kurumuna geçmiştir. (Ö)'nün (R) kurumundaki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı, (S) Bakanlığında süregelen gelir vergisi matrahı ile ilişkilendirilmeyecek olup ayrı olarak vergilendirilecektir.

(Ö) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Örnek 11: (U) Bakanlığında görevli (Ü), aynı zamanda (V) Üniversitesinden de ücret geliri elde etmektedir. (Ü)'nün (U) Bakanlığındaki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı ile (V) Üniversitesindeki ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahı birbiriyle ilişkilendirilmeyecek olup ayrı ayrı vergilendirilecektir.

(Ü) tarafından elde edilen ücret gelirlerine ait gelir vergisi matrahlarının 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinin (b) alt bendinde belirtilen tutarları aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

5.4.3. Özel sektör işyerlerinde birden fazla işverenin yanında çalışanların durumu

Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin birden fazla işverenden elde edildiği kabul edilir:

a) Bir özel sektör işvereninin yanında çalışan hizmet erbabının, yıl içerisinde bu işverenden elde ettiği ücretinin yanısıra, başka bir özel sektör işvereninden ya da kamu kurum veya kuruluşundan da elde ettiği ücret gelirleri.

b) Aynı takvim yılı içinde bir özel sektör işvereninin yanında çalışmakta iken, işten ayrılarak başka bir özel sektör işvereninin yanında ya da kamu kurum veya kuruluşunda çalışmaya başlanılması nedeniyle elde ettiği ücret gelirleri.

c) Aynı takvim yılı içinde, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında çalışan hizmet erbabının, söz konusu mükelleflerin ortağı oldukları iş ortaklığı veya adi ortaklıklar bünyesinde çalışmaya başlamaları halinde elde ettikleri ücret gelirleri.

Hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda her bir işverenden elde edilen ücret ayrı ayrı vergilendirilecek olup ücret matrahları birbiri ile ilişkilendirilmeyecektir. Hizmet erbabının işveren değişikliği yapması durumunda, yeni işverenden alınacak ücret, eski işverenden aldığı ücret matrahı ile ilişkilendirilmeden sıfır matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Aşağıdaki hallerde, hizmet erbabının ücretlerinin tek işverenden elde edildiği kabul edilir:

a) İki ayrı özel sektör firmasının birleşmesi (devir, nev'i değişikliği ve bölünme halleri dahil).

b) 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında asıl işveren-alt işveren ilişkisi kurulan yerlerde çalışan hizmet erbabının, yıl içinde alt işvereninin değişmesi.

c) Ortaklık halinde faaliyette bulunan işyerlerinde, ortaklardan herhangi birinin değişmesi.

Aynı takvim yılı içinde tek işverenden elde edildiği kabul edilen ücretler, kümülatif matrah esas alınmak suretiyle vergilendirilecektir.

Yıl içerisinde işveren değiştiren hizmet erbabı, ücret gelirine ilişkin gelir vergisi matrahını yeni işverenine bildirmek suretiyle ücretinin gelir vergisi tarifesine göre kümülatif olarak vergilendirilmesini talep edebilir. Bu durumda yeni işveren kümülatif matrahı dikkate alarak tevkifat yapar. Hizmet erbabının talep etmesi ve işverenlerin de kabul etmesi kaydıyla, yıl içerisinde aynı anda birden fazla işverenden alınan ücret gelirleri de kümülatif matrah dikkate alınarak tevkifata tabi tutulabilir. Yıl içinde birden fazla işverenden elde ettiği ücret gelirleri kümülatif matrah dikkate alınarak vergilenen hizmet erbabının bu gelirlerini yıllık be-

yannameyle beyan etme yükümlülüğü bulunması durumunda, yıllık beyannamede bildirilen matrah üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kümülatif matrah dikkate alınmak suretiyle tevkif suretiyle ödenen vergiler mahsup edilebilecektir.

5.4.4. İstisna kapsamında ücret geliri elde edenlerin durumu

193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname verilmemekte ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.

16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12 nci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler vergisinden istisna edilmiştir. Anılan Kanun kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamaktadır. Dolayısıyla, istisna kapsamındaki bu ücretlerin beyan edilmesi ve 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması söz konusu değildir.

6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesi uyarınca bölgede çalışanların ücretleri üzerinden, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesine göre Ar-Ge, tasarım ve destek personeline ödenen ücretleri üzerinden, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen, Ar-Ge, tasarım ve destek personelinin ücretleri üzerinden, kesilen gelir vergisi verilen muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilerek işverene kalmaktadır. Anılan Kanunlar kapsamında çalışan ve şartları taşıyan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle, bu ücretlerin de 193 sayılı Kanunun 86 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca beyanname verilip verilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

İkinci ve üçüncü fıkralarda belirtilen Kanunlar dışındaki diğer Kanunlarda ve 193 sayılı Kanunda, ücret gelirlerine ilişkin yer alan gelir vergisi istisnaları ile tahakkuktan terkin düzenlemelerinde de bu madde hükümleri geçerli olacaktır.

Örnek 12: (Y), 2022 yılında birisi teknoloji geliştirme bölgesinden olmak üzere iki ayrı işverenden ücret geliri elde etmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret 600.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret (Teknoloji geliştirme bölgesi) 400.000 TL

(Y)'nin, birinci işverenden almış olduğu ücret geliri olan 600.000 TL ile teknoloji geliştirme bölgesinden elde etmiş olduğu ikinci ücret olan 400.000 TL'nin toplamı (1.000.000 TL) 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aştığından tamamı beyan edilecektir.

Örnek 13: (Z), 2022 yılında biri serbest bölgeden olmak üzere üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret (serbest bölge) 820.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret 50.000 TL

Üçüncü işverenden alınan ücret 13.000 TL

(Z)'nin birinci, ikinci ve üçüncü işverenden elde etmiş olduğu ücretleri toplamı (820.000 TL+50.000 TL+13.000 TL=) 883.000 TL, 193 sayılı Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000 TL) aştığından ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

5.5. Atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine yapılan ücret ödemeleri

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu 7256 sayılı Kanun'nun 20 nci maddesi ile değişik Geçici 68 nci maddesi uyarınca; 31/12/2025 tarihine kadar, 10/7/1953 tarihli ve 6132 sayılı At Yarışları Hakkında Kanuna göre lisans sahibi olan veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Ödemeyi yapanın 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapma zorunluluğu bulunup bulunmamasının ve 23 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenmiş olan istisnanın tevkif yoluyla ödenecek gelir vergisine etkisi bulunmamaktadır.

Lisans sahibi veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde gelir vergisi tevkifatı lisans sahibi veya lisans sahibince yetkilendirilen kişi tarafından yerine getirilecektir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek; diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Ayrıca Cumhurbaşkanı, % 20 oranını % 25 oranına kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye de yetkilidir.

6. GEÇİCİ VERGİ

GKV'nın mükerrer 120. maddesi uyarınca ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, GVK'nın ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden, GVK'nın 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oran olan %15 oranında geçici vergi ödeyecekleri hüküm altına alınmıştı.

7338 sayılı Kanun'un 9.maddesi ile GVK mükerrer 120.maddede yapılan değişiklik uyarınca; ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabları **2022 yılı vergilendirme dönemine**

ilişkin verilecek beyannamelerden itibaren uygulanmak üzere ilgili hesap döneminin **ilk dokuz ayı için** belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda (%15) geçici vergi ödeyecekleridir. Başka bir deyişle 4.dönem geçici vergi beyannamesi son defa 2021 yılına ilişkin olarak verilmiştir.

Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

Aşağıda yer alan mükellefler ve kazançlar geçici vergi kapsamına girmez:

- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Kazançlar, (GVK 42 nci madde)
- Noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar.

Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın onyedincigünü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içerisinde ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

Geçici vergiye esas kazancın tespiti sırasında aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:

- Üçer aylık kazançların tespitinde GVK'nın ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlerine ve VUK'nın değerleme hükümlerine uyulacaktır. Aynı şekilde serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümler geçerlidir. Bu kapsamda indirim ve istisnalar da geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.
- Dönemsellik esasına uyulması gerekir. Örneğin; geçici vergi matrahının belirlenmesinde peşin tahsil edilen bir yıllık abonelik bedelinin sadece beyan edilen geçici vergi dönemine isabet eden kısmı dikkate alınacaktır.
- Geçici vergi matrahının tespitinde fiili envanter yapılması zorunlu olmayıp, kaydi envanter yapılmak suretiyle de beyanda bulunulması mümkündür.
- Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacaklar Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasınca geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilan edilen döviz alış kurları ile değerlenir.

- Geçici vergi dönemi içinde tevkif suretiyle ödenen vergiler ile önceki geçici vergi dönemlerinde hesaplanan geçici vergi söz konusu dönem için hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.
- Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, değerleme günü kıymetine göre değerlenebilir.
- Bir dönem reeskont yapılması ikinci dönem de reeskont yapılmasını gerektirmez. Ayrıca, aynı dönem içinde alacak senetleri reeskonta tabi tutulmuşsa borç senetlerinin de reeskonta tabi tutulması zorunludur.
- Yıllık olarak seçilen maliyet tespit yönteminin geçici vergi uygulamasında da aynı olması gerekir.
- Yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı dikkate alınır. Yıllık olarak seçilen usul geçici vergi döneminde de geçerlidir.

Bilanço esasında defter tutan mükellefler gelir tablosunu, işletme esasına göre defter tutan mükellefler işletme hesabı özetini ve serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler serbest meslek kazanç bildirimini geçici vergi beyannamelerine eklemelidirler.

7. BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER

Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimler yapılabilir:

7.1. Hayat Sigortası ve Şahıs Sigortası Primleri

Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63'üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) 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 (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.) mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerden indirilebilir.

Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır. Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şarttır. Eşlerin veya ço-

cukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilir.

Kanun maddesinde bahsedilen küçük çocuk tabirinden ne anlaşılması gerektiği ise 3 Seri No'lu Gelir Vergisi Sirkülerinde açıklanmıştır. Söz konusu Sirkülerde küçük çocuk tabirinden, 18 yaşını doldurmamış ve mükellef tarafından bakmakla yükümlü olun(nafaka suretiyle bakılanlar dahil) kişilerin anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, ücretlinin bakmakla yükümlü olduğu ancak 18 yaşını doldurmuş olan çocukları için ödenen primlerin ücret matrahından indirilmesi mümkün değildir.

7.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi

Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları indirim konusu yapılabilir.

Yıl içerisinde tevkif suretiyle vergilendirilen ücretler nedeniyle aynı Kanunun 86'ncı maddesine göre yıllık beyanname verilmesi halinde, ücretliler de bu indirimden yararlanabileceklerdir.

… Bununla birlikte, özelge talep formunuz ekinde yer alan eğitim harcamalarına ilişkin faturaların incelenmesinden, yemek ve eğitim bedelinin ayrı ayrı hesaplandığı anlaşılmış olup, okul tarafından verilen ve bedeli ayrı olarak tespit edilebilen yemek hizmetinin, eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığından, söz konusu yemek hizmetine ilişkin harcamaların eğitim harcaması olarak indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12/12/2022 tarih ve E-38418978-120[89-2021/15]-577790 sayılı Özelgesi

7.3. Engellilik İndirimi

Serbest meslek faaliyetinde bulunanların beyan edilen gelirlerine, GVK 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan engellilik indirimi uygulanmaktadır. Engellilik İndiriminden;

1- Engelli hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabı,

2- Engelli serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı,

yararlanır.

GVK'nın 31'inci maddesinde yer alan engellilik indirimi tutarları 2022 takvim yılı için 317 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği[50] ile belirlenmiştir. Buna göre, 2022 yılında elde edilen gelirlerden indirim konusu yapılacak aylık engellilik indirimi tutarları şöyle olmuştur;

50 21/12/2021 tarih ve 31696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1. Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş olanlar)	2.000 TL
2. Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %60'ını kaybetmiş olanlar)	1.170 TL
3. Derece Engelliler İçin (Çalışma gücünün asgari %40'ını kaybetmiş olanlar)	500 TL

Engellilik İndirimi, hizmet erbabında, tevkifat matrahına uygulanır. Bu indirim, bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde eden mükellefler için de uygulanır. Bu durumda indirimden yararlanan engelli kişi değil ona bakmakla yükümlü olan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde eden mükelleflerdir.

Konuyla ilgili olarak 222 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Ücretliler için tevkifat matrahına aylık olarak uygulanan engellilik indirimi, serbest meslek erbabı bakımından aylık tutarların 12 ile çarpılması sonucu bulunacak yıllık tutara uygulanacaktır. Bulunan bu yıllık tutar serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. İndirimden yararlanma hakkına sahip basit usulde vergilendirilen engellilere uygulanacak engellilik indiriminin yıllık tutarı ise, 215 Seri No'lu esasları belirlenen vergi tarhına esas kazançlarından indirilecektir.

İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı ve basit usulde vergilenen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir.

Engellilik indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; engelli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.

7.4. Bağış ve Yardım İndirimi

Bağış ve yardımların yıllık beyannamede vergiye tabi gelirden indirilmesi bazı şartlara bağlıdır.

Bu şartlardan birincisi, beyannamede toplanan gelirin pozitif olmasıdır. Başka bir deyişle zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmamaktadır.

İkincisi, bağış ve yardımların aşağıda sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmış olması gerekir. Sayılan kurum ve kuruluş dışındaki kişi veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımlar indirim olarak dikkate alınamaz.

Üçüncüsü, bağış ve yardımın makbuz karşılığında yapılmış olması gerekir.

Dördüncü olarak ise yapılan bağış ve yardım tutarının dönem içinde gider yazılması mümkün değildir.

Bağış ve yardımın ayni olarak yapılması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde takdir komisyonunca tespit edilecek değeri indirime esas alınır.

7.4.1. Gelirin %5'i ile Sınırlı Bağışlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar.

7.4.2. Gelirle Sınırlı Olmayan Bağışlar

- GVK'nın 89/5'inci maddesi gereğince; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilebilir.

- GVK'nın 89/6'ncı maddesi gereğince, 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 bedelinin tamamı, yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Konuyla ilgili açıklamalara 251 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Buna göre söz konusu bağışların indirim konusu edilmesi için gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda, temizlik, giyecek ve yakacak yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen KDV hariç) yazılı olacaktır.

Faturada "İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır." ibaresinin yer alması zorunludur. KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde 7104 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile eklenen parantez içi hüküm uyarınca gerçekleştirilen bu teslimler ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirimi mümkündür.

- GVK'nın 89/7 maddesi gereğince, kültür ve tabiat varlıklarının korunması ile kültürel ve sanatsal etkinliklerin desteklenmesi amacıyla yapılan bağış ve yardımlar.

- GVK'nın 89/10 maddesi gereğince, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.

  3/2/2021 tarihinde yayımlanan 3483 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı gereğince, bu tarihten itibaren ülkemizde meydana gelebilecek depremler sonrası zarar gören afetzedeler için Afet ve Acil Durum Yönetimi (AFAD) Başkanlığı koordinasyonunda yardım kampanyaları yürütülmektedir. Bu kapsamda, Kahramanmaraş ili merkezli olan depremler için AFAD Başkanlığı koordinasyonunda yardım kampanyası başlatılmıştır. Yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.

  Nakdi bağışların indirilebilmesi için ödemeye ilişkin banka dekontları yeterli olacaktır.

  Ayni bağışlar; AFAD Başkanlığının kendisine yapılabileceği gibi AFAD'ın yönlendirdiği kamu kurum ve kuruluşlarına da yapılabilecektir. Bu kapsamda yapılan ayni bağışların tamamı, bağışa konu malların içeriğine ve ilgili kurumlarca teslim alındığına ilişkin belge düzenlenmesi kaydıyla, indirim konusu yapılabilecektir. Yine söz konusu kapsamda yapılan bağış ve yardımlarda KDV hesaplanmayacak ve bağışa konu mallara ilişkin yüklenilen KDV'ler de işletmeler tarafından indirim konusu yapılabilecektir.

- GVK'nın 89/11 maddesi gereğince, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz mukabili yapılan nakdi bağışların tamamı da yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilecektir.

  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 ve matrahın %5'ine kadar olan kısmı indirim konusu yapılacaktır.

- Ayrıca özel kanunlarda yer alan bağış ve yardımlara ilişkin hükümler saklıdır. Bağış ve yardımların Gelir Vergisi matrahından indirilebileceğine ilişkin özel hüküm içeren bazı kanunlar aşağıda ismen gösterilmiştir:

a) 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,

b) 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere, ileri teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar,

c) 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımlar,

d) 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan nakdi bağışlar,

e) 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan ayni ve nakdi bağışlar,

f) 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan ayni ve nakdi bağışlar,

g) 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar,

h) 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar,

i) 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar,

7.5. Sponsorluk Harcamaları

GVK'nın 89/8'inci maddesi uyarınca 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden 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.

7.6. Ar-Ge ve Tasarım İndirimi

Ar-Ge ve tasarım indirimi 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda[51] düzenlenmiş bulunmaktadır.

GVK'nın, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünü "Ar-Ge İndirimi" olarak yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilmelerine ilişkin düzenlemesi 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 15'inci maddesi ile 15.07.2016 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, yine 6728 sayılı Kanunun 60'ıncı maddesi ile 15.07.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna *"Diğer Teşvik Unsurları*" başlıklı 3/A maddesi eklenmiştir.

Söz konusu **3/A maddesi** hükmü uyarınca; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ünü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilecek, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılabilecektir.

Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilebilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmayacaktır. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilecektir.

Öte yandan 5746 sayılı Kanunun 6676 sayılı Kanunun 28'inci maddesi ile 16.02.2016 tarihi itibariyle değişik **3'üncü maddesi uyarınca**; teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından

51 Kanunun adı "Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun" iken, 16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun 25 inci maddesiyle metne işlendiği şekilde değiştirilmiştir.

Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve tekno girişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı GVK'nın 89 uncu maddesi uyarınca **31.12.2028**[52] tarihine kadar ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

Ayrıca bu harcamalar, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

Öte yandan 3.2.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7263 sayılı TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİ KANUNU İLE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN ile yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe girmek üzere bazı değişiklikler yapılmıştır.

7.6.1. Girişim Sermayesi Desteği

7262 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine eklenen ve 3.2.2021 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 13 üncü fıkra düzenlemesi ile Girişim Sermayesi Desteği uygulaması getirilmiştir.

Buna göre; Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı bütçesinden teknoloji, teknolojik üretim ve yenilik faaliyetlerini desteklemek amacıyla girişim sermayesi fonlarına destek bütçesi aktarılabilecektir. Girişim sermayesi desteği kapsamında kaynakların aktarıldığı girişim sermayesi fonlarından ya da bu fonların yatırım yaptığı fonların yatırımlarından yararlanan şirketlere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmı 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. Bu kapsamda yapılacak indirim tutarı yıllık 1.000.000 Türk lirasını aşamaz.

52 7263 sayılı Kanunun 21 inci maddesi ile 5746 sayılı Kanunun uygulanma süresi 31.12.2028 tarihine kadar uzatılmıştır.

Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından girişim sermayesi yoluyla destek almış firmalara sağlanan sermaye desteklerinin aktarımından itibaren en az dört yıl boyunca ilgili şirketlerde kalmaması, payların satılması ya da yatırılan sermayenin kısmen ya da geri alınması halinde 5746 sayılı Kanunun 4 üncü maddenin dördüncü fıkrası hükümleri uygulanacaktır.

7.6.2. Yararlanılan Ar-Ge İndirimi Tutarının %2 sinin Pasif Geçici Hesaba Aktarılması

7262 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesine eklenen ve 3.2.2021 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 13 üncü fıkra düzenlemesi ile **1/1/2022 tarihinden itibaren** Kanunun 3 üncü maddesi kapsamında yıllık beyanname üzerinden yararlanılan indirim tutarı 1.000.000 Türk lirası ve üzerinde olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, bu tutarın yüzde ikisi pasifte geçici bir hesaba aktarılacaktır.

Bu fıkra kapsamında aktarılması gereken tutar yükümlülüğü, yıllık bazda 20.000.000 Türk lirası ile sınırlıdır.

Bu tutarın, geçici hesabın oluştuğu yılın sonuna kadar Türkiye'de yerleşik girişimcilere yatırım yapmak üzere kurulmuş girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması veya girişim sermayesi yatırım ortaklıkları ya da 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kuluçka merkezlerinde faaliyette bulunan girişimcilere sermaye olarak konulması şarttır.

Söz konusu tutarın ilgili yılın sonuna kadar aktarılmaması durumunda, Kanun kapsamında yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılan tutarın yüzde yirmisi, ilgili yılda yararlanılan Ar-Ge indirimine konu edilemeyecek ve bu tutar nedeniyle zamanında alınmayan vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

Cumhurbaşkanına bu fıkrada yer alan tutar ve oranları birlikte ya da ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, beş katına kadar artırma yetkisi verilmiş olup; düzenlemenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar yönetmelikle belirlenecektir.

7.6.3. Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

3.2.2021 tarih ve 31384 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7263 sayılı Kanun ile de **5746 sayılı Kanun kapsamında çalışan Ar-Ge, tasarım ve destek personellerine tanınan ücret istisnası kaldırılmıştır.** Düzenleme yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personeli ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum

ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile desteklenecek program alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni, **verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilecektir**.[53]

Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır. Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin bu merkezlerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Ar-Ge veya tasarım merkezi dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda, Ar-Ge veya tasarım merkezi yönetiminin onayının alınması ve (…) Sanayi ve Teknoloji Bakanlığının bilgilendirilmesi kaydıyla, merkez dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde (…) çalışan Ar-Ge veya tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere merkez dışında geçirdiği sürelere ilişkin ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla Cumhurbaşkanınca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

Ayrıca Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde doktora mezunu personelin üniversitelerde Ar-Ge ve yenilik alanında ders vermesi veya Ar-Ge ve tasarım personelinin teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan girişimcilere mentorluk yapması durumunda haftalık 8 saati aşmamak şartıyla, bu çalışmaları gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir.

Buna ilave olarak gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında Ar-Ge veya tasarım merkezlerinde çalışan personelin toplam sayısının veya teşvike konu edilen toplam çalışma sürelerinin yüzde yirmisini aşmamak kaydıyla bu fıkrada belirtilen durumlar haricinde bu merkezler dışında geçirilen süreler de gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Cumhurbaşkanı, yüzde yirmi olarak belirlenen bu oranı belirleyeceği bölgesel ve/veya sektörel alanlarda yüzde yetmiş beşe kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir.

17/10/2021 tarihli ve 31631 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 16/10/2021 tarihli ve 4625 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile Ar-Ge veya tasarım merkezleri ile teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan personelin, 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinin üçüncü fıkrası ile 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ve gelir vergisi sto-

53 28/1/2021 tarihli ve 7263 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle bu fıkranın birinci cümlesinde yer alan "temel bilimler" ibareleri "desteklenecek program" şeklinde ve "diğerleri için yüzde sekseni gelir vergisinden müstesnadır" ibaresi "diğerleri için yüzde sekseni, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir" şeklinde değiştirilmiş ve fıkranın dördüncü cümlesinde yer alan "Bilim," ibaresi ve "en az bir yıl süreyle" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.

Desteklenecek programlar: *Yükseköğretim kurumlarının matematik, fizik, kimya ve biyoloji lisans programları ile Yükseköğretim Kurulundan alınan görüş üzerine Bakanlıkça belirlenecek diğer programları, ifade etmektedir.*

pajı teşvikine konu edilen toplam çalışma sürelerine uygulanmak üzere söz konusu bölge ve merkezler dışında geçirdikleri süreler bakımından yüzde yirmi olarak belirlenen oranın, 31/12/2022 tarihine kadar yüzde elli olarak uygulanmasına karar verilmiştir.

Yüzde elli oranının geçerli olduğu dönemlerde Ar-Ge, tasarım veya destek personelinin, çalışma süresinin yarısını merkez veya bölge içinde, yarısını merkez veya bölge dışında çalışarak geçirmiş olması durumunda, bu personele ödenen ücretin tamamı teşvik kapsamında değerlendirilecektir.

…, şirketinizin Ar-Ge merkezinde mühendis pozisyonda çalışan personelin Pakistan'da bulunan bir üniversite tarafından düzenlenmiş olan diplomasına, Yükseköğretim Kurulunca denklik verilmemesi nedeniyle, söz konusu personelin 5746 sayılı Kanun kapsamında lisans mezunu Ar-Ge personeli olarak değerlendirilmesi ve Ar-Ge personeline tanınan teşvikten faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

…

şirketinizin Ar-Ge merkezinde mühendis pozisyonda çalışan personelin Pakistan'da bulunan bir üniversite tarafından düzenlenmiş olan diplomasına, Yükseköğretim Kurulunca denklik verilmemesi nedeniyle, söz konusu personelin 5746 sayılı Kanun kapsamında lisans mezunu Ar-Ge personeli olarak değerlendirilemeyeceğinden söz konusu ücret giderinin 5746 sayılı Kanun uyarınca Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.12.2022 tarih ve 90792880-155.01.05.02[6235]-615052 sayılı Özelgesi

7.7. Girişim Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların Beyan Edilen Gelirin %10'unu Aşmayan Kısmı

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle bilanço esasında defter tutan gelir vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkânı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla GVK'nın 89'uncu maddesine eklenen (12) numaralı bent uyarınca da VUK'nın 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılabilecektir.

7.8. Türkiye'den Yurt Dışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İndirim

GVK'nın 89'uncu maddesinin (13) numaralı bent hükmü uyarınca; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan 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 ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si gelir vergisi matrahının tespitinde bildirilecek gelirden indirim konusu yapılabilecektir. [54]

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

50 oranını, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

7.9. Korumalı İş Yeri İndirimi

GVK'nın (14) numaralı bent hükmü uyarınca; 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 yüzde 100'ü gelir vergisi matrahının tespitinde beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Korumalı iş yeri indirimi, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanmakta olup, yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz.

7.10. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi

GVK'nın geçici 82'nci maddesinde yer alan düzenleme uyarınca; 31.12.2027 tarihine kadar[55], 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin 253 üncü maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun

54 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanunun 15 inci maddesiyle, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti" ibaresi "çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim" şeklinde değiştirilmiş, aynı bendin üçüncü cümlesine "hizmet alanları" ibaresinden sonra gelmek üzere "ve kazanç tutarları" ibaresi eklenmiştir.

55 1/1/2018 tarihli ve 30288 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 22/12/2017 tarihli ve 2017/11176 sayılı Bakanlar Kurulu Kararın 3 üncü maddesiyle, maddenin birinci fıkrasında yer alan süre 31/12/2022 tarihine kadar, daha sonra yayımlanan 7420 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ile 31/12/2027 ye tarihine kadar (bu tarih dahil) uzatılmıştır.

değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları hisselerin tutarlarının %75'ini yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler. Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları için bu oran %100 olarak uygulanır.

Yıllık indirim tutarı 2.500.000 TL'yi aşamaz. İlgili yıl kazancından indirilemeyen kısım, izleyen yıllarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır.

İki tam yıl elde tutma şartının yerine getirilmemesi halinde, bireysel katılım yatırımcısı indirimi dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler yönünden vergi ziyaı doğmuş sayılır. Bu maddeye göre zamanında alınamayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun doğduğu tarihi takip eden yılın başından itibaren başlar.

Bireysel katılım yatırımcılarının vergi desteklerinden yararlanabilmesi için, birinci fıkrada belirtilen iştirak hisselerini iktisap etmeden önce Hazine ve Maliye Bakanlığına başvurarak bireysel katılım yatırımcısı lisansı almış olmaları ve lisans kapsamında ortaklık kurdukları kurumlar tarafından yapılacak faaliyetleri beyan etmeleri şarttır.

Bireysel katılım yatırımcıları, iştirak ettikleri kurumun doğrudan veya dolaylı olarak ya da ayrı ayrı veya birlikte hâkim ortağı olamazlar. Bireysel katılım yatırımcısı; eşinin, kendisinin veya eşinin altsoyu ve üstsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarının ya da idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunan ya da nüfuzu altında bulunan kurumlara iştirak edemez.

7.11. Basit Usule Tabi Mükelleflere Uygulanacak Kazanç İndirimi

6663 sayılı Kanunun 2'nci maddesi ile GVK'nın 89'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen 15 numaralı bent hükmü uyarınca; ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına 8.000 TL'lik kazanç indirimi uygulanmaktaydı.

26.10.2021 tarih ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Kanunun 1.maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen Mükerrer Madde 20/A uyarınca; göre kazançları basit usulde tespit olunan mükelleflerin kazançları gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Söz konusu düzenleme 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla **2021 ve müteakip yıllar ticari kazançları basit usulde tespit olunan gelir vergisi mükellefleri bu kazançlarına ilişkin olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyeceklerinden, söz konusu kazanç indirimi düzenlemesi de 7338 sayılı Kanunun 5. Maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.**

7.12. Elektronik Ticaret Gümrük Beyannamesiyle Gerçekleştirilen Mal İhracatı Kapsamında Elde Edilen Kazançlar

7256 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen 16 numaralı bend hükmü uyarınca; tam mükellef gerçek kişilerin, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 225 inci maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirdikleri mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50'si, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimden yararlanılabilmesi için bu kapsamda sayılan;

a) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması,

b) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 800.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

c) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 1.600.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

d) İhracattan kaynaklanan hasılatları toplamı yıllık 2.400.000 Türk lirasına kadar olanların, ilgili yılda kendilerinin sigortalı olması ve en az ortalama üç tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması,

şarttır. (Bu bentte geçen sigortalı ibaresi 5510 sayılı Kanun kapsamında sigortalı sayılanları ifade eder.)

Cumhurbaşkanı bu bentte yer alan oran, tutar ve sayıları yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya, Hazine ve Maliye Bakanlığı maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

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.

Söz konusu düzenleme 1/1/2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 17.11.2020 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiş olup; uygulamanın usul ve esasları hakkındaki açıklamalara 314 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

7.12.1. İndirimden yararlanabilecek mükellefler ve yararlanma şartları

(1) İndirimden, 4458 sayılı Kanunun 225 inci maddesi kapsamında dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle mal ihracatı gerçekleştiren tam mükellef gerçek kişiler yararlanabilecektir.

(2) 10/3/2013 tarihli ve 28583 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Posta ve Hızlı Kargo Taşımacılığı) (Seri No: 4) uyarınca, miktarı brüt 300 kilogramı ve değeri 15.000 Avro'yu geçmeyen mallar için dolaylı temsilci olarak yetkili kılınan Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından elektronik ticaret gümrük beyannamesi düzenlenebileceğinden, miktar veya değer itibarıyla bu sınır içerisinde yer alan malların ihracatından elde edilen kazançlar beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

(3) İndirim şartı olarak belirtilen işçi çalıştırma sayısının tespitinde, mükelleflerin ilgili takvim yılında aylık ya da üç aylık olarak verdikleri muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde bildirdikleri çalışan sayılarının ortalaması dikkate alınacaktır.

(4) Mezkûr bent kapsamında yapılan mal ihracatından kaynaklanan döviz cinsi hasılatların Türk lirasına çevrilmesinde, satış hasılatının fiili ihraç tarihi itibarıyla tahakkuk ettiği kabul edilerek Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kuru dikkate alınacaktır.

(5) Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatı dışında, mükelleflerin başka şekillerde ihracat gelirlerinin olması, söz konusu indirimden yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir. Ancak anılan mükellefler tarafından diğer şekillerde yapılan ihracat kazançları beyanname üzerinden indirim konusu yapılamayacak olup, yalnızca Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı aracılığıyla bent kapsamında yapılan mal ihracatından elde edilen kazançlar indirime konu edilebilecektir.

Örnek: Tam mükellef Bay (F), büro mobilyalarının imalatı faaliyetinin yanında mobilya aksesuarlarının perakende ticareti faaliyetiyle de iştigal etmektedir. Mükellefin bu faaliyetlerine ilişkin ihracat gelirleri de bulunmaktadır. Bay (F)'nin 2022 takvim yılında elde etmiş olduğu gelirler aşağıdaki gibidir:

Yurtiçi Satışlar	**2.200.000 TL**
Büro mobilyalarının satışından elde edilen hasılat	2.000.000 TL
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen hasılat	200.000 TL
Yurtiçi Satışlardan Elde Edilen Kazanç	**1.100.000 TL**
Büro mobilyalarının satışından elde edilen kazanç	1.000.000 TL
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen kazanç	100.000 TL
Yurtdışı Satışlar	**1.900.000 TL**
Büro mobilyalarının satışından elde edilen hasılat	1.000.000 TL
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen hasılat	900.000 TL
Yurtdışı Satışlardan Elde Edilen Kazanç	**800.000 TL**
Büro mobilyalarının satışından elde edilen kazanç	500.000 TL
Mobilya aksesuarlarının perakende ticaretinden elde edilen kazanç	300.000 TL

Bay (F), ihraç etmiş olduğu mobilya aksesuarlarını hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracılığıyla büro mobilyalarını ise lojistik tırlar vasıtasıyla yurtdışındaki alıcılarına teslim etmektedir.

Buna göre Bay (F), Kanundaki diğer şartların da oluşması halinde, sadece mobilya aksesuarlarının ihracından elde ettiği kazanç için indirimden faydalanabilecek olup, lojistik tırlar vasıtasıyla yaptığı büro mobilyalarının ihracatından elde ettiği kazanç için indirimden fay-

dalanamayacaktır. İndirim şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracılığıyla yapılan mobilya aksesuarlarından elde edilen ihracat hasılat bedeli dikkate alınacak olup, Bay (F) tarafından bu kapsamdaki ihracat faaliyetinden 900.000 TL ihracat hasılatı elde edildiğinden, ilgili dönemde mükellefin kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı ya da eş değer kısmi zamanlı işçi çalıştırması koşuluyla söz konusu indirimden faydalanılabilecektir.

(6) Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatı yanında, başka şekillerde de ihracatları bulunan mükelleflerin, faaliyetlerine ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarını ayrı ayrı izlemeleri gerekmektedir. Bu mükelleflerin indirim konusu yapılabilecek ihracat faaliyetine ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarını diğer faaliyetlerle ilişkilendirmemeleri ve kayıtlarını da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutmaları şarttır.

(7) Mezkûr bent kapsamında belirtilen şartlar dâhilinde yapılan ihracat faaliyetleri ile bu kapsama girmeyen diğer faaliyetlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, indirim konusu yapılabilecek ihracat faaliyetlerinden elde edilecek hasılatların toplam hasılat içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

(8) Hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler ve Posta İdaresine dolaylı temsil yetkisi verilerek yapılan mal ihracatlarına yönelik 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesine eklenen (16) numaralı bendin alt bentlerinde yer alan tutarlar, indirimden yararlanabilmek için bu kapsamda elde edilebilecek azami ihracat hasılatlarını göstermektedir. Bu bağlamda, bir takvim yılı içerisinde söz konusu bendin (a), (b) ve (c) alt bentlerinde yer alan hasılat tutarlarının aşılması halinde, indirimden yararlanabilmek için bir sonraki alt bentte yer alan istihdam şartlarının sağlanması gerekmektedir. Diğer taraftan, (d) alt bendinde yer alan hasılat tutarından daha fazla ihracat hasılatı elde eden mükellefler, sigortalı olma ve işçi çalıştırma şartlarını sağlasalar bile söz konusu indirimden yararlanamayacaklardır.

Örnek: Tam mükellef Bay (G), oltu taşından tespih ve süs eşyaları üretmekte olup, söz konusu ürünleri hem yurtiçine hem de yurtdışına satmaktadır. Mükellef yurtdışındaki alıcılara, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracılığı ile ürünlerin teslimini gerçekleştirmektedir. Mükellefin 2022 yılında söz konusu ürünlerin ihracatından elde ettiği hasılatı 3.000.000 TL'dir.

Buna göre Kanundaki diğer şartlar sağlansa dahi, bir takvim yılında hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesi aracılığıyla elde edilen ihracat hasılatı, Kanunda belirtilen ihracat hasılatının azami tutarı olan 2.400.000 TL'yi aştığından, mükellef Bay (G) söz konusu indirimden faydalanamayacaktır.

Örnek: Tam mükellef Bay (H), 2022 takvim yılında kendisine ait tekstil atölyesinde üretmiş olduğu bebek giyim ürünlerini, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket tarafından düzenlenen

elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle ihraç etmiştir. Mükellef 2022 takvim yılı içerisinde gerçekleştirilen ihracat kapsamında 1.650.000 TL hasılat elde etmiş olup, ihracat kazancı 500.000 TL'dir. İlgili takvim yılında mükellef sigortalı olup, iki tam zamanlı da işçi çalıştırmaktadır. Buna göre Bay (H) 2022 takvim yılında üç tam zamanlı işçi çalıştırmadığından söz konusu indirimden faydalanamayacaktır.

(9) Mezkûr bent kapsamında ihraç edilen malların sonradan çeşitli nedenlerle tamamen veya kısmen geri gelmesi halinde, geri gelen mallara tekabül eden tutarlar indirim konusu yapılamayacaktır.

(10) Yazılım, tasarım, mimarlık, mühendislik başta olmak üzere her türlü hizmet ihracı kapsamında elde edilen kazançlar düzenleme kapsamında yer almamaktadır.

7.12.2. Uygulanacak indirim oranı

(1) 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesine eklenen (16) numaralı bent kapsamında, Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler tarafından düzenlenen elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilen mal ihracatından kaynaklanan kazancın %50'si (bentte yer alan diğer şartlar dâhilinde) kazancın elde edildiği takvim yılına ait verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılabilecektir.

(2) Mezkûr bent kapsamında elde edilen kazançların indirim konusu yapılabilmesi için yıllık gelir vergisi beyannamesinde vergiye tabi gelirin bulunması gerekmekte olup, zarar halinde indirim söz konusu olmayacaktır. İndirim konusu yapılamayan tutarların gelecek yıllara devri mümkün değildir.

Örnek: Türkiye'de yerleşik Bay (I), üretmiş olduğu kalem ve anahtarlıktan oluşan set şeklindeki ürünleri hem yurtiçinde satmakta hem de yurtdışına ihraç etmektedir. Malların yurtdışındaki alıcılara teslimi, hızlı kargo taşımacılığı yapan şirket aracı kılınarak elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirilmektedir. Mükellefin 2022 takvim yılında bu ihracattan elde ettiği hasılatı 450.000 TL, ihracat kazancı ise 200.000 TL'dir.

Mükellef Bay (I) 2022 takvim yılındaki faaliyetleri nedeniyle 5.000 TL zarar beyan etmiştir.

Buna göre Bay (I), Kanunda belirtilen diğer şartları taşımış olsa bile 2022 takvim yılında zarar beyan etmesi nedeniyle söz konusu indirimden faydalanamayacaktır. Ayrıca ilgili takvim yılında faydalanılamayan indirim tutarı (200.000 x %50=100.000 TL) gelecek yıla devredilemeyecektir.

7.12.3. İndirimden geçici vergi dönemlerinde yararlanılması ve kur farklarının indirim tutarında dikkate alınmaması

(1) Mükellefler geçici vergi dönemlerinde de anılan indirimden faydalanabileceklerdir. İndirimden yararlanılabilmesi için Posta İdaresi ya da hızlı kargo taşımacılığı yapan şirketler aracılığıyla yapılan mal ihracatından elde edilen hasılatlara ve çalıştırılan işçi sayılarına ilişkin Kanunda belirtilen şartların sağlanıp sağlanmadığı her bir geçici vergi dönemi için

ayrı ayrı değerlendirilecektir. Geçici vergi dönemlerinde aranılacak azami hasılat tutarı, alt bentlerde yer alan ve bir takvim yılı için belirlenen hasılat tutarlarının geçici vergi dönemine tekabül eden kısmı olacaktır.

Örnek: Tam mükellef Bayan (İ)'nin kendisi sigortalı olup, mükellefin 2022 takvim yılında hızlı kargo taşımacılığı aracılığıyla mal ihracatından elde ettiği hasılat tutarları ile aylık olarak verdiği muhtasar beyannamelerinde bildirimde bulunduğu işçi sayılarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Geçici Vergi Dönemi	Hasılat Tutarı (TL)	Muhtasar Beyan Dönemi	Çalışan İşçi Sayısı (Tam Zamanlı)
Ocak-Mart	90.000	Ocak/2022	1
		Şubat/2022	1
		Mart/2022	2
Ocak-Haziran	290.000	Nisan/2022	2
		Mayıs/2022	2
		Haziran/2022	2
Ocak-Eylül	790.000	Temmuz/2022	3
		Ağustos/2022	3
		Eylül/2022	2
Ocak-Aralık	1.400.000	Ekim/2022	6
		Kasım/2022	6
		Aralık/2022	6
Toplam	**1.400.000**		

Yukarıdaki tabloya göre Bayan (İ)'nin birinci geçici vergi döneminde hasılatı 90.000 TL ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 1,33 (4/3)'tür. Mükellef birinci geçici vergi döneminde (a) alt bendinde yer alan ve ilk geçici vergi dönemine tekabül eden [(400.000/(12/3))= 100.000 TL] hasılat sınırını geçmediğinden indirimden yararlanabilmesi için yalnızca kendisinin sigortalı olması yeterli olup, bu şart sağlandığından mükellef indirimden faydalanabilecektir.

İkinci geçici vergi döneminde Bayan (İ)'nin hasılatı 290.000 TL (90.000+200.000) ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 1,66 (10/6)'dır. Mükellef ikinci geçici vergi döneminde (a) alt bendinde yer alan ve ikinci geçici vergi dönemine tekabül eden [(400.000/(12/6))= 200.000 TL] hasılat sınırını geçmiş olmakla birlikte (b) alt bendinde yer alan ve ikinci geçici vergi dönemine tekabül eden [(800.000/(12/6))=400.000 TL] hasılat sınırını geçmediğinden,

Bayan (İ)'nin indirimden yararlanabilmesi için kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama bir tam zamanlı işçi çalıştırması yeterli olup, mükellef bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.

Üçüncü geçici vergi döneminde Bayan (İ)'nin hasılatı 790.000 TL (90.000+200.000+500.000) ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 2 (18/9)'dir. Mükellef üçüncü geçici vergi döneminde (c) alt bendinde yer alan ve üçüncü geçici vergi dönemine tekabül eden [(1.600.000/(12/9))=1.200.000 TL] hasılat sınırını geçmediğinden, indirimden yararlanılabilmesi için mükellefin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı işçi çalıştırılması yeterli olup, adı geçen bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.

Yıllık bazda Bayan (İ)'nin hasılatı 1.400.000 TL (90.000+200.000+500.000+610.000) ve bu dönemde çalıştırdığı işçi sayısı ortalama 3 (36/12)'tür. Mükellef yıllık bazda (c) alt bendinde yer alan (1.600.000 TL) hasılat sınırını geçmediğinden, Bayan (İ)'nin indirimden yararlanabilmesi için kendisinin sigortalı olması ve en az ortalama iki tam zamanlı işçi çalıştırması yeterli olup, mükellef bu şartları sağladığından indirimden faydalanabilecektir.

(2) Mükellefler tarafından söz konusu kapsamda yapılan mal ihracatından kaynaklanan döviz cinsinden hasılatların fiili ihraç tarihinden ileriki bir tarihte tahsil edilmesi durumunda; tahsilatın yapıldığı tarihteki kur farkından dolayı oluşan kar veya zarar hasılat hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

7.13. Teknogirişim Sermayesi Desteği

5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasında; merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından 5746 sayılı Kanunun 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki koşulları taşıyanlara bir defaya mahsus olmak üzere teminat alınmaksızın 100.000 Türk Lirasına kadar **teknogirişim sermayesi desteğinin** hibe olarak verileceği hüküm altına alınmıştır.

5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinin 5'inci fıkrasına 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 28'inci maddesi ile eklenen hüküm ile 100.000 TL'lik söz konusu tutarı; sektörler, iş kolları, Bölgeler veya teknoloji alanları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte beş katına kadar artırmaya veya kanuni tutarına kadar indirmeye Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanı yetkili kılınmıştır. Bu fıkra uyarınca yılı bütçesinde Ar-Ge projelerinin desteklenmesi amacıyla ödeneği bulunan merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin tümü tarafından yapılan ödemelerin toplamı, her takvim yılı için 50.000.000 Türk Lirasını geçemez. Bu tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Ayrıca 6676 sayılı Kanunun 28'inci maddesi ile 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 5746 sayılı Kanunun 3'üncü maddesine eklenen hükümler ile **teknogirişim sermayesi desteğinden faydalananlara, bu desteğe konu projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmayan kısmını 193 sayılı Kanunun 89'uncu maddesi uyarınca beyan edi-**

len gelirin ve 5520 sayılı Kanunun 10'uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate almaları imkânı getirilmiştir. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamayacaktır.

Bu oranları ve parasal sınırı yarısına kadar indirmeye veya dört katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkili kılınmış olup; Teknogirişim sermayesi desteğine konu projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin iki yıl içerisinde ilgili projenin finansmanında kullanılmayan kısmı için indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

7.14. Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Sağlanan Sermaye Destekleri

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 01.03.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6676 sayılı Kanunun 15'inci maddesi ile eklenen geçici 4'üncü maddesinde; 31.12.2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunanlara Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından uygun görülen alanlarda gerçekleştirecekleri projelerinin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan **sermaye desteklerinin**, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği ve indirim konusu yapılacak tutarın yıllık olarak 500.000 Türk lirasını aşamayacağı düzenlemesi yer almaktaydı.

7263 sayılı Kanun ile söz konusu maddede yapılan değişiklik ile maddenin uygulama süresi 31/12/2028 tarihine kadar uzatılmış ve indirim konusu yapılacak yıllık üst sınır 500.000 TL'den 1.000.000 TL'ye yükseltilmiştir.

Buna göre; 31/12/2028 tarihine kadar uygulanmak üzere, Bölgede faaliyette bulunanlara 4691 sayılı Kanun kapsamındaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye destekleri, beyan edilen gelirin veya kurum kazancının yüzde onunu ve öz sermayenin yüzde yirmisini aşmamak üzere, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın ve 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılacaktır. İndirim konusu yapılacak tutar yıllık olarak 1.000.000 Türk lirasını aşamayacaktır.

Ayrıca bu kapsamdaki projelerin finansmanında kullanılmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından sağlanan sermaye desteklerinin aktarımından itibaren **en az dört yıl** boyunca ilgili şirketlerde kalmaması, payların satılması ya da yatırılan sermayenin kısmen ya da tamamen geri alınması halinde indirim dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin gecikme faizi ile birlikte tahsil edileceği de hüküm altına alınmıştır.

7.15. BAĞ-KUR Primleri

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 88'inci maddesinde söz konusu Kanun kapsamında ödenen sosyal güvenlik primlerinin gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Söz konusu hüküm uyarınca BAĞ-KUR primlerinin gider olarak dikkate alınması mümkün olmakla birlikte, ortaklık şeklinde yürütülen faaliyetlerde bu durum çeşitli karışıklıklara neden olabilmektedir. Konuyla ilgili olarak 110 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamada; BAĞ-KUR giriş keseneği ve sigorta primlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/1 maddesi hükmüne paralel olarak, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydiyle, mükellefler tarafından ticari kazançları dolayısıyla verilecek yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilmesinin uygun olduğu belirtilmiştir. Adi komandit şirketlerinin komanditer ortakları ile limited şirket ortakları hakkında da bu esaslar dairesinde işlem yapılması gerekmektedir.

Öte yandan serbest meslek erbapları GVK'nın 68/8'inci maddesi hükmü uyarınca ödemiş oldukları BAĞ-KUR primlerini serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alabilmektedirler. Hasılatlarının tespitinde herhangi bir prim ödemesi indirmemiş olmaları şartıyla serbest meslek erbapları yıllık beyannamelerinde ödemiş oldukları BAĞ-KUR primlerini indirim olarak dikkate alabilirler.

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.[56]

8. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ VE TARH İŞLEMLERİ

8.1. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi

Tam mükellefiyette yıllık beyanname (ek bildirimleriyle) doldurularak, vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesine iletilir. Vergiyi tarha yetkili olan vergi dairesi, mükellefin "ikametgahı"nın bulunduğu yerin vergi dairesidir. Ancak GVK'nın Maliye Bakanlığına verdiği yetki kullanılarak; ticaret, sanat ve serbest meslek erbabının yıllık gelir vergisi beyannamelerini işyerlerinin veya işyeri merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vermeleri kararlaştırılmıştır.

Bu nedenle ticari ve mesleki kazanç sahipleri, yılık beyannamelerini işyerlerinin veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine vereceklerdir.

Gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının vergileri, kazanç sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri yerin vergi dairesince tarh olunacaktır.

56 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

Dar mükellefiyette vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin (işyeri birden fazla ise işyerlerinden herhangi birisinin) bulunduğu yer vergi dairesine verilir.

Beyanname vergi dairesine verilebileceği gibi, taahhütlü olarak posta ile de gönderilebilir. Posta ile gönderilmesi halinde yıllık beyannamenin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer.

8.2. Tarhiyatın Muhatabı

Gelir vergisi, bu vergiyle mükellef olan gerçek kişiler namına tarh edilir. Ancak bazı istisnai durumlarda tarhiyatın muhatabı değişmektedir. Bunlar;

- Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri tarhiyatın muhatabı tutulur. Kanunî temsilci veli, vasi ve kayyımdır.
- Dar mükellefiyette tarhiyata muhatap Türkiye'deki daimi temsilcidir. Türkiye'de daimi temsilci yok ise kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar, tarhiyata muhatap tutulur. Ayrıca Türkiye'de birden fazla daimi temsilci bulunması halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamış ise temsilcilerden herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur.
- Kaynakta kesinti suretiyle alınan vergilerde muhatap, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlardır.

8.3. Vergilendirme Dönemi

Gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Şu kadar ki:

1. Mükellefiyetin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalkması tarihine kadar geçen süreye inhisar eder;

2. Tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değillerse tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi icabeden vergiler yıllık verginin yerine geçer;

3. Münferit beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi yerine gelirin iktisap tarihi esas tutulur.

8.4. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri

GVK'nın 92'nci maddesi gereğince; bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Öte yandan 29.3.2019 tarihli ve VUK-115/2019-5 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde 1 Nisan 2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken Muhtasar (Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67 nci maddesi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddesi kapsamında verilenler ile Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannameleri dahil), Damga Vergisi, Katma Değer Vergisi, Kurumlar Vergisi, Yıllık Gelir Vergisi ve Geçici Vergi Beyannamelerinin verilme süreleri tek seferde ödenen vergilerde ödeme süresinin, taksitle ödenen vergilerde ise ilk taksit ödeme süresinin son günü bitimine kadar uzatıldığı belirtilmiştir.

22.12.2022 tarihli 149 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde, 1 Aralık 2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken Katma Değer Vergisi Beyannamelerinden başlamak üzere, Katma Değer Vergisi Beyannamelerinin verilme ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri, ilgili vergilendirme dönemini takip eden ayın 28 inci günü sonuna kadar uzatılmıştır.

Yeni oluşan durumda beyanname türleri itibarıyla beyanname verme ve ödeme süreleri aşağıdaki gibidir.

Beyanname Türü	Beyanname verilme zamanı	Ödeme zamanı
Muhtasar	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Damga Vergisi	Takip eden ayın 26'sı	Takip eden ayın 26'sı
Katma Değer Vergisi	Takip eden ayın 28'i	Takip eden ayın 28'i
Yıllık Gelir Vergisi	**Mart Ayının son günü**	**Mart Ayının son günü**
Kurumlar Vergisi	Nisan Ayının son günü	Nisan Ayının son günü
Geçici Vergi 1. Dönem	17 Mayıs	17 Mayıs
Geçici Vergi 2. Dönem	17 Ağustos	17 Ağustos
Geçici Vergi 3. Dönem	17 Kasım	17 Kasım
Geçici Vergi 4. Dönem	-	-

Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri **hiçbir hadle sınırlı olmaksızın** Yıllık Gelir Vergisi, Geçici Vergi, KDV ve Muhtasar Beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.

Gelir unsurlarından birinden, birkaçından veya tamamından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlardan beyan edilmesi gerekenlerin yıllık beyannamede toplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

Mükellefler 2022 yılında elde edilen kazançlar ile ilgili yıllık gelir vergisi beyannamelee rini, https://ebeyanname.gib.gov.tr adresinde yer alan kılavuza uygun olarak doldurarak **31 Mart 2023 Cuma günü** saat 23:59'a kadar göndermelidirler.

Beyan edilen vergi Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir.

Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşan mükellefler, 2022 yılına ilişkin ticari kazançları için yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

Beyannamenin süresi içinde verilmemesi durumunda mükelleflere, özel usulsüzlük cezası ile tahakkuk ettirilmeyen vergi için ayrıca vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi uygulanır.

Beyanname verme veya ödeme süresinin sonu tatile rastladığı takdirde izleyen ilk işgünü içinde beyanname verilebilir, vergi ödenebilir. Buna göre; 2022 yılı kazançlarına ilişkin olarak verilecek yıllık beyannameler üzerinden hesaplanan gelir vergisi iki eşit taksitte ödenecek olup,

- Birinci taksitin 31 Mart 2023 Cuma günü sonuna kadar,
- İkinci taksitin 31 Temmuz 2023 Pazartesi günü sonuna kadar,

ödenmesi gerekmektedir.

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren özellik arz eden durumlarda, beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenecektir. Hesaplanan vergi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenebileceği gibi, vergi tahsiline yetkili banka şubelerine de ödenebilecektir.

8.4.1. Kahramanmaraş İlinde Meydana Gelen Deprem Felaketine İlişkin Depremden Etkilenen İllerde, Mücbir Sebep Hali İlan Edilmesi İle Uzayan Beyan ve Ödeme Süreleri

06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketine ilişkin olarak, depremden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa ve Elazığ illeri ile Sivas ili Gürün ilçesinde Hazine Ve Maliye Bakanlığı tarafından, mücbir sebep hali ilan edilmesi uygun bulunmuştur.

Bu kapsamda, söz konusu illlerde ve Gürün ilçesinde deprem tarihi itibarıyla mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin, bu mükellefiyetleri nedeniyle vergi kanunlarının uygulanması bakımından 06.02.2023 ila 31.07.2023 (bu tarih dâhil) tarihleri arasında mücbir sebep halinde olduğu kabul edilmiştir.

Mücbir sebep hali süresince,

- verilmesi gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerinin verilme süreleri,
- bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri,
- deprem tarihinden önce tahakkuk etmiş, ödeme süresi mücbir sebep hali ilan edilen süreye rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi,
- 2023 yılı motorlu taşıtlar vergisinin ikinci taksit ödeme süresi,
- deprem tarihinden önce ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vadesi mücbir sebep halinin başladığı tarihten sonrasına rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizinin ödeme süresi

uzatılmıştır.

Mücbir sebep halinin geçerli olduğu dönemde verilmesi gereken beyanname ve bildirimler 15.08.2023 Salı günü sonuna kadar verilebilecek, bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergiler ile yukarıda ifade edilen diğer vergi, ceza ve gecikme faizleri 31.08.2023 Perşembe günü sonuna kadar ödenebilecektir.

Bununla birlikte söz konusu yerlerde bulunan mükellefler tarafından, mücbir sebep hali süresi içerisinde verilmesi gereken 2023 yılı 1 inci geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi beyannameleri verilmeyecektir.

Ayrıca bu yerlerde bulunan vergi mükelleflerinin vergi borçları 02.10.2023 Pazartesi günü sonuna kadar başvuru yapmaları ve gerekli şartları da taşımaları kaydıyla faiz alınmaksızın 24 aya kadar taksitlendirilecektir.

8.4.2. Deprem Nedeniyle Mücbir Sebep Hali İlan Edilen İllerdeki Meslek Mensuplarıyla Deprem Tarihi İtibarıyla Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi Bulunan ve Mücbir Sebep İlan Edilen Yerler Dışındaki Mükelleflerin Durumu

06.02.2023 tarihinde Kahramanmaraş ilinde meydana gelen deprem felaketine ilişkin olarak, depremden etkilenen Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye, Şanlıurfa ve Elazığ illeri ile Sivas ili Gürün ilçesinde Hazine Ve Maliye Bakanlığı tarafından, mücbir sebep hali ilan edilmesi uygun bulunmuştur.

Mücbir sebep ilan edilen yerler dışında mükellefiyet kaydı bulunan mükelleflerin, ilan edilen mücbir sebep hali kapsamında olan meslek mensuplarıyla arasında deprem tarihi itibarıyla Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi bulunması durumunda;

Mücbir sebep hali süresince,

- verilmesi gereken vergi beyannameleri ve bildirimlerinin verilme süreleri,

- bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödeme süreleri,

uzatılmıştır.

Buna göre, mücbir sebep halinin başladığı 06.02.2023 tarihinden mücbir sebep halinin sona ereceği 31.07.2023 (bu tarih dahil) tarihine kadar verilmesi gereken beyanname ve bildirimler 15.08.2023 Salı günü sonuna kadar verilebilecek, bu beyanname ve bildirimler üzerine tahakkuk eden vergiler 31.08.2023 Perşembe günü sonuna kadar ödenebilecektir.

Ayrıca bu mükellefler tarafından, mücbir sebep hali süresi içerisinde verilmesi gereken 2023 yılı 1 inci geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi beyannameleri verilmeyecektir.

8.4.3. Deprem Nedeniyle Hizmet Binaları Zarar Gören Vergi Dairelerinin Faaliyetlerinin Yerine Getirileceği Yerler

6/2/2023 tarihinde meydana gelen deprem felaketi sebebiyle Adana, Adıyaman, Diyarbakır, Gaziantep, Hatay, Kahramanmaraş, Kilis, Malatya, Osmaniye ve Şanlıurfa illerimizde yer alan vergi dairesi müdürlüklerinden hizmet verdikleri binaların yıkılması veya ağır hasarlı olması sebebiyle hizmet veremeyecek durumda olan vergi dairesi müdürlüklerinin geçici bir süre ile başka bir ilde veya ilçede hizmet vermesi uygun görülmüş olup, bu vergi dairelerinin hizmet verecekleri il ve adres bilgileri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Bununla birlikte, **www.gib.gov.tr** internet adresinden veya GİB Mobil uygulaması üzerinden erişilebilen İnteraktif Vergi Dairesi kullanılarak tüm vergisel işlemlerin elektronik ortamda yapılması mümkün olup, mükellefleriN başvuru, yazı, dilekçe vb. işlemler için vergi dairelerinin hizmet verdikleri binalara gitmelerine gerek bulunmamaktadır.

Söz konusu illerde bulunan ancak aşağıdaki tabloda bilgileri yer almayan vergi dairesi müdürlükleri ise deprem öncesindeki adreslerinde faaliyetlerine devam edeceklerdir.

Deprem Felaketi Nedeniyle Faaliyetine Bulunduğu Yerde Devam Edemeyen Vergi Dairesi İl		**Geçici Bir Süre Faaliyetine Devam Edeceği**	
		Adres	
Hatay Vergi Dairesi Başkanlığı	Asım Gündüz Vergi Dairesi	Mersin	Mesudiye Mah. Kuvayi Milliye Cad. No:78 Ana Hizmet Binası Kat:1,2,3,4 Akdeniz/MERSİN
	Şükrükanatlı Vergi Dairesi	Mersin	Mesudiye Mah. Kuvayi Milliye Cad. No:78 Ana Hizmet Binası Kat:5,6,7 Akdeniz/MERSİN
	23 Temmuz Vergi Dairesi	Mersin	Mesudiye Mah. Kuvayi Milliye Cad. No:78 Kat:9,10,11 Akdeniz/MERSİN
	Sahil Vergi Dairesi	Mersin	Anıt Mah. Şehitler Cad. No:2 33400 Tarsus/MERSİN
	Antakya Vergi Dairesi	Mersin	Camii Şerif Mah. İsmet İnönü Bulvarı Mersin Kongre ve Sergi Sarayı Karşısı Akdeniz/MERSİN
	Kırıkhan Vergi Dairesi	Mersin	Merkez Mh. İbni Sina Sok.No:18 Erdemli/MERSİN
	Reyhanlı Vergi Dairesi	Mersin	Saray Mah. Fevzi Çakmak Cad. Hükümet Konağı Kompleksi 33960 Silifke/MERSİN
	Samandağ Vergi Dairesi	Mersin	Yeşilyurt Mah. Hükümet Konağı Kat:1 33640 Anamur/MERSİN
	Akdeniz Vergi Dairesi	Mersin	Anıt Mah. Şehitler Cad. No:2 33400 Tarsus/MERSİN
Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığı	Aslanbey Vergi Dairesi	Kayseri	Mevlana Mah. Serin Sokak No:8 Kocasinan/KAYSERİ
	Elbistan Vergi Dairesi	Kayseri	Mevlana Mah. Serin Sokak No:8 Kocasinan/KAYSERİ
	Afşin Vergi Dairesi	Kayseri	Mevlana Mah. Serin Sokak No:8 Kocasinan/KAYSERİ
	Pazarcık Vergi Dairesi	Kayseri	Mevlana Mah. Serin Sokak No:8 Kocasinan/KAYSERİ
	Aksu Vergi Dairesi	Kayseri	Mevlana Mah. Serin Sokak No:8 Kocasinan/KAYSERİ

Adıyaman Defterdarlığı	Adıyaman Vergi Dairesi	Sivas	Yenişehir Mah. 52/9. Sokak No:4 SİVAS
Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı	İslahiye Vergi Dairesi	Gaziantep	İncilipınar Mah. Muammer Aksoy Bulvarı No:13 Şehitkamil/ GAZİANTEP
Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığı	Şehitlik Vergi Dairesi	Şanlıurfa	Hasan Çelebi Mah. Hürriyet Cad. No:47 Siverek/ ŞANLIURFA
	Topçumey-danı Vergi Dairesi	Şanlıurfa	Yenişehir Mah. 1797 Sokak Yeni Kaymakamlık Binası Kat:1 No:1 Viranşehir/ŞANLIURFA
	Göbeklitepe Vergi Dairesi	Şanlıurfa	Aydın Mah. Soğutma Sokak No:2 Suruç/ŞANLIURFA
	Birecik Vergi Dairesi	Şanlıurfa	Aydın Mah. Soğutma Sok. No:2 Suruç/ŞANLIURFA
Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı	Fırat Vergi Dairesi	Kayseri	Mevlana Mah. Serin Sokak No:8 Kocasinan/KAYSERİ
	Beydağı Vergi Dairesi	Kayseri	Mevlana Mah. Serin Sokak No:8 Kocasinan/KAYSERİ
Osmaniye Defterdarlığı	Kadirli Vergi Dairesi	Osmaniye	Adnan Menderes Mah. Musa Şahin Bulvarı No:60 OSMANİYE

8.5. Beyannameye Eklenecek Bildirim ve Belgeler

Sadece ticari kazançlarını beyan eden mükellefler Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesine:

- Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu,
- İşletme Hesabı Özeti,
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Hesaplamayı Gösteren Bildirim,
- Varsa, Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Bildirim,
- Varsa, Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeleri

ekleyeceklerdir.

Ticari kazancın yanında başka gelirlerin de beyan edilmesi halinde, ilgili gelire ilişkin belgeler de eklenecektir.

9. GELİR VERGİSİNDE MAHSUP, İADE VE TEŞVİKLER

9.1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 34 üncü maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler uyarınca, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilecektir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Bu düzenlemelere göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

9.1.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısmın İadesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. **Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekmektedir.**

Bu durumda kazanç veya gelir türünün bir önemi bulunmamakta olup; tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu (Ek: I Tablo) yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

9.1.2. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin 10/10/2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması gerekmektedir. Mahsuba ilişkin iade talep dilekçesinin (1A) verilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri iade talep dilekçesinin (1A) eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin iade talep dilekçesinin (1A) vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri gözönünde bulundurulur.

9.1.3. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin Gelir İdaresi Başkanlığı internet vergi dairesi üzerinden elektronik ortamda iade talep dilekçesi (1A) ile yapılması şarttır. 2023 yılı için tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 151.000 Türk Lirasını geçmemesi halinde iade talebi, iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte bu dilekçenin "Nakden İadelere İlişkin Açıklamalar" kısmında yer alan eklenecek belgelerin eksiksiz ibraz edilmesi kaydıyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. Bu kapsamda;

- Ücret geliri elde edenler için işveren tarafından vergi kesintisinin yapıldığını gösteren yazının onaylı örneğinin,

- Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler için kira kontratının onaylı örneğinin,

- Menkul sermaye iradı elde edenler için vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin onaylı örneğinin,

- Serbest meslek kazancı elde edenler için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu adına tahakkuk ettiğini gösteren belgenin onaylı örneğinin,

- Kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari veya zirai kazanç elde edenler için tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin,

iade işlemini gerçekleştirecek olan vergi dairesine iade talep dilekçesi (1A) ile birlikte ibraz edilmesi yeterlidir.

Bu kapsamda yapılacak nakden iade işlemlerinde tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası), ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın tutarına ilişkin bilgiler ile tevkif yoluyla kesilen vergilerin ödenip ödenmediği hususunun vergi daireleri tarafından GİBİNTRANET/Yönetim Bilgi Sistemi (YBS) ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin YBS ekranından tespit edilememesi durumunda belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 151.000 Türk Lirasını aşması halinde, 151.000 Türk Lirasını aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 151.000 Türk Lirasına kadar olan kısım ise, iade talep dilekçesi (1A) ve eklerinin eksiksiz ibraz edilmesi koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaçı gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

2023 yılı için nakden iade talebinin 1.518.000 Türk Lirasına kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilebilir. İade talebinin 1.518.000 Türk Lirasını aşan kısmının iadesi ise vergi inceleme yetkisi bulunanlarca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek iade talep dilekçesine (1A), Vergi Usul

Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan "Üçüncü Kişilerin/Kurumların Vergi Borçlarına Mahsup Talebine İlişkin Liste" eklenir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler bu Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak bu bölümde belirtilen dilekçe ve eklerinin ibrazı, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

Bu bölümde yer alan tutarlar her yıl bir önceki yıl için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak uygulanır. Bu miktarların hesabında ise 1.000 Türk Lirasına kadar olan tutarlar dikkate alınmayacaktır.

9.2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

9.2.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk **ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması** gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

9.2.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1B)'nin verilmesi gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

9.2.3. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

İlgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar ise bu Tebliğin 1.3. bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde red ve iade edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

9.3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri

Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

9.3.1. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1C) ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibariyle mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

9.4. Diğer Hususlar

9.4.1. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nde belirtilen ve ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılır.

9.4.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi

Nakden iade talebinin yerine getirilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin, ilgili vergi dairesine ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olduğuna ilişkin belgenin istenildiği durumlarda, vergi sorumlusunun ödeme yapmaması veya hiç beyanda bulunmaması nedeniyle söz konusu belge ibraz edilemiyorsa, bu durum bağlı olunan vergi dairesine mükellef tarafından bildirilir.

Konu, ilgili vergi dairesi tarafından vergi sorumlusunun bağlı olduğu vergi dairesine iletilir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere ivedilikle başlanır. Verginin tahakkuku ve/veya tahsilinden sonra nakden iade işlemleri tevkif yoluyla kesilen vergilerin nakden iadesine ilişkin olarak yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilecektir.

Vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına ilişkin ilgili kurumdan alınacak yazının eklenmesi yeterlidir.

6183 sayılı Kanunun geçici 8 inci maddesi kapsamında bu Kanun hükümlerine göre borçlu durumda olan kurumlara ait taşınmazların Hazine ve Maliye Bakanlığınca satın alınması ve taşınmazın değeri kapsamında söz konusu kurumların vergi borçlarının terkin edilmesi durumunda, bu kurumlar tarafından tevkif edilen vergilerin bu kurumların terkin edilen vergilerine tekabül eden kısmının kaydi olarak tahsil edildiği kabul edilir, nakden ödeme şartı aranmaz ve adına tevkifat yapılan mükelleflerin nakden iade talepleri yerine getirilir.

9.4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması

Bazı durumlarda, adına vergi kesintisi yapılan gerçek veya tüzel kişi ile üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi olan gerçek veya tüzel kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda gelir sahibinin beyan ettiği gelirle ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dönemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek veya tüzel kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı bulundukları vergi dairesine vereceklerdir.

Tablonun bir örneği dilekçe ve eklerinin tamamlanmış olması koşuluyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesine yer verilerek mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen örnek, gelirin sahibi tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde bu Tebliğin önceki bölümlerinde adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılacaktır.

Bankalarca veya aracı kurumlarca yapılan ödemelerden kesilen vergilerle ilgili olarak, kesintiyi yapan kurum tarafından düzenlenmiş ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren bir belgenin eklenmiş olması yeterlidir.

9.4.4. Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Mükellefe iadesi gereken tutarın yeminli mali müşavir tasdik raporuna göre iade edilen tutardan daha az olduğunun veya iade edilmesi gereken bir tutar bulunmadığının belirlenmesi halinde ortaya çıkan vergi ziyaı, gecikme faizi ve buna bağlı cezalardan mükellefle birlikte yeminli mali müşavir de müştereken ve müteselsilen sorumlu olacaktır.

Süresinde tam tasdik sözleşmesi bulunan mükelleflerin, düzenlenen tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, bu Tebliğde yeralan kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Tevkif suretiyle alınan vergilere ilişkin olarak bu Tebliğde belirtilen kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi zorunludur.

9.5. İade Talepleri Başvuru Şekli

İade taleplerine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca 429 sıra No'lu VUK Genel Tebliği ile düzenleme yapılmıştır. Daha sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan 22.01.2016 tarihli ve GVK-99/2016-1 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde; gelir ve kurumlar vergisine yönelik iade taleplerinde, mükelleflerin elektronik ortamda gönderecekleri bilgi ve belgeler esas alınarak, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca hazırlanan **Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin** kullanılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2015 ve izleyen vergilendirme dönemlerine yönelik iade taleplerini *Gelir ve Kurumlar Vergisi Standart İade Sisteminin (GEKSİS)* kullanmak suretiyle yapacaklardır.

193 sayılı GVK'nın;

- Mükerrer 120 nci maddesi kapsamında iadesi gereken geçici vergi
- 121 inci maddesi kapsamında, Kanunun 94 üncü ve geçici 67 nci maddeleri uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan gelir vergisi

5520 sayılı KVK'nın;

- 32 nci maddesi kapsamında GVK'nın ilgili hükümlerine göre ödenen geçici vergi
- 34 üncü maddesi kapsamında Kanunun 15 ve 30 uncu maddeleri ile GVK'nın geçici 67 nci maddesi uyarınca tevkif edilmiş vergilerden kaynaklanan kurumlar vergisi

iade taleplerinde Maliye Bakanlığı tarafından gerekli görülen bilgi ve belgeler elektronik ortamda alınacaktır.

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu iade taleplerini bu uygulama kapsamında yapacaklardır.

İade talebine ilişkin olarak elektronik ortamda alınması uygun görülen liste ve/veya tablolar dışında kalan diğer belgelerin önceden olduğu gibi vergi dairesine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Vergi daireleri mükelleflerin iade taleplerini, sistem tarafından üretilecek Gelir ve Kurumlar Vergisi İadesi Kontrol Raporu çerçevesinde değerlendirerek ilgili Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ve Sirkülerlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde sonuçlandıracaktır.

Mükelleflerin iade talepleri, 252 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esas ve süreler itibarıyla geçerlilik kazanacaktır.

Mükellefler talep ettikleri iadenin konusuna ve beyan ettikleri kazanç türlerine göre Maliye Bakanlığı'nın uygun göreceği liste ve tabloları aşağıdaki esaslara uygun olarak elektronik ortamda göndereceklerdir:

Her bir tevsik edici belge, fatura düzenleme limitinin altında kalsa dahi, bu liste ve tablolara ayrı ayrı girilecektir. Aynı mükelleften yapılan alımlar, bu liste ve tablolara belge bazında ayrı ayrı girilecektir.

Liste ve tabloların doldurulmasında uyulacak kurallara internet vergi dairesinden ulaşılması mümkündür.

Elektronik ortamda alınan belgelerin ayrıca kâğıt ortamında verilmesine gerek bulunmamaktadır.

9.6. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi

6824 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mülga mükerrer 121 inci maddesi "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlığı altında yeniden düzenlenmiş **ve 1/1/2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere** 8/3/2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra yayımlan 7162 sayılı Kanun ile 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan "10 Türk lirasına" ibaresi "250 Türk lirasına" şeklinde değiştirilmiş ve bende "ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz." ibaresinden sonra gelmek üzere aşağıdaki cümle eklenmiştir.

"Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz."

Yayımlanan 7194 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121 inci maddesinde 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmek üzere bazı değişiklikler yapılmış olup; son olarak 7338 sayılı Kanun ile 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere bazı değişiklikler daha yapılmıştır.

Maddenin son hali aşağıdaki gibidir:

> *"Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi*
>
> *Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden (finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri ile emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere), bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilir. Şu kadar ki hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon Türk lirasından **(4.400.000 TL)** fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup*

edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.

Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

*1. **(Değişik:5/12/2019-7194/18 md.)** İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,*

*2. **(Değişik:14/10/2021-7338/10 md.)** (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),*

*3. **(Değişik:5/12/2019-7194/18 md.)** İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,*

şarttır.

İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.

Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

***(Değişik fıkra:5/12/2019-7194/18 md.)** Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi be-*

yannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.

Birinci fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan tutarın %5'ini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı ve tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye; Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

"

Yapılan düzenlemeler ile

- vergiye uyumlu mükelleflere tanınan %5 lik vergi indiriminin uygulanmasında beyan edilen vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması şartı kaldırılarak; ödeme koşulu gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresine çekilmiş;
- maddede geçen vergi beyannameleri ibaresinin hangi beyannameleri ifade ettiğine açıklık getirilmiş,
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl gerçekleşen ve kesinleşmeyen tarhiyatların vergi indirimi uygulamasını etkilememesine ve yapılan tarhiyatın indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda şart ihlalli sayılmamasına yönelik düzenlemede bulunulmuş,
- Yapılan tarhiyatın indirimden yararlanıldıktan sonra kesinleşmesi durumunda yararlanılan indirimin mükelleften geri alınmasına ilişkin hüküm de madde metninden çıkarılmıştır.

Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 301 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

2022 yılına ilişkin olarak 2023 yılında verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde **4.400.000 TL**'den fazla olamaz.

9.6.1. Vergi İndiriminden Yararlanacak Olanlar

Söz konusu Tebliğin 4 üncü bölümünde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla vergi indiriminden;

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar,

- Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları hariç olmak üzere kurumlar vergisi mükellefleri

yararlanabileceklerdir.

9.6.2. Vergi İndiriminden Yararlanma Şartları

Tebliğin 3 üncü bölümünde belirtilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergi indiriminden yararlanabilmeleri için;

a) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması,

b) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)

c) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması,

ç) Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması,

şarttır.

Öte yandan ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, ödeme şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

9.6.2.1. İlgili dönem beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmiş ve indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması

İndirimden yararlanılabilmesi için mükelleflerin, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu beyannamenin ait olduğu yıldan önceki son iki yıla ilişkin olarak yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olmaları gerekmektedir.

Öte yandan, kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir. Ancak, indirimden yararlanılabilmesi için bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmiş olması gerekmektedir.

Örnek 1: (A) AŞ'nin 2022 hesap dönemine ilişkin olarak 25/4/2023 tarihinde vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden 3.600.000.-TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır.

(A) A.Ş. tarafından 2020, 2021, 2022 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannameleri kanuni süresi içerisinde verilmiş ve bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergiler de 2022 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarih olan 25/4/2023 tarihinde ödenmiştir.

Buna göre, (A) A.Ş. tarafından, 2022 yılı hesap dönemi ile önceki iki hesap dönemine ilişkin verilmesi gereken vergi beyannamelerinin kanuni süresi içinde verilmesi ve bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergilerin de indirimden yararlanacağı 2022 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesini verdiği tarih olan 25/4/2023 tarihinde ödenmesi nedeniyle, Kanunda belirtilen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, (A) A.Ş., vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Örnek 2: (D), 18/9/2022 tarihinde Temmuz 2021 dönemine ait muhtasar beyannamesine ilişkin pişmanlıkla beyanname vermiş ve bu beyanname üzerine tahakkuk eden vergileri de 30/12/2022 tarihinde ödemiştir.

2020, 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin vergi beyannamelerinin (D) tarafından kanuni süresi içerisinde verilmesi, bu beyannamelere ilişkin tahakkuk eden vergilerin de indirimden yararlanılmak istenen 2022 yılı gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla ödenmesi ve vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ve fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması şartları başta olmak üzere Kanunda belirtilen diğer şartların da sağlanması koşuluyla, Temmuz 2021 dönemine ait muhtasar beyannameye ilişkin pişmanlıkla beyanname verilmiş olması, vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: (B) Eğitim Öğretim AŞ'ye başvurusuna istinaden Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 1/9/2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Eylül – 31 Ağustos özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

(B) AŞ'nin indirimden yararlanması açısından "indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmesi" şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 1/1/2021 – 31/12/2021, 1/1/2022 – 31/8/2022 ve 1/9/2022– 31/8/2023 dönemleri dikkate alınacaktır. (B) A.Ş., bu dönemlere ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Örnek 4: Zirai kazanç yönünden gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan (C)'ye başvurusu üzerine 1/7/2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 Temmuz - 30 Haziran özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

(C)'nin indirimden yararlanması açısından "indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödenmesi" şartının sağlanıp sağlanmadığının tespitinde 2020, 2021 ve 2022 takvim yılları dikkate alınacaktır. (C), bu yıllara ilişkin vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve tahakkuk eden vergileri indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiş olması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla vergi indiriminden yararlanabilecektir.

Diğer taraftan, Kanun kapsamında süresinde verilmesi gereken beyannamelere ait tahakkuk eden vergilere ilişkin ödemenin ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın %10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya ilgili vergi kanunu gereğince tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde terkin edilecek vergilerin, söz konusu şartların sağlanamaması durumunda, kanunlarında öngörülen tecil süresinin bitiminden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi halinde, tahakkuk eden vergilerin süresi içerisinde ödenmiş olması şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

9.6.2.2. İlgili dönemlere ilişkin olarak beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılan ve kesinleşen bir tarhiyat bulunmaması

Vergiye uyumlu mükelleflere önemli bir katkı sağlayan vergi indiriminin çok küçük miktarlardaki ikmalen veya re'sen tarhiyatlar ile kesinleşmemiş tarhiyatlar nedeniyle geçerliliğini yitirmesi mükellefleri mağdur etmekteydi.

7338 sayılı Kanun ile GVK mükerrer 121.maddede yapılan değişiklikle; indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki **son iki yıl maddede sayılan beyana tabi vergi türleri itibariyle gerçekleşen ve kesinleşmeyen tarhiyatlar vergi indirimi uygulamasını etkilemeyecek** ve maddenin birinci fıkrasındaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmayacaktır. Mevcut uygulamada azami yararlanılacak vergiye uyumlu mükellef indirim tutarı 1/1/2023 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 4.400.000 TL olarak tespit edilmiştir. 4.400.000 TL olup, bu rakamın %1'i olan yıllık 44.000 TL'ye kadar yapılacak ikmalen veya resen tarhiyatların vergi uyumlu mükelleflerin yapacağı indirimleri engellememesi sağlanmıştır.

Ayrıca yapılan tarhiyatın indirimden yararlanıldıktan sonra kesinleşmesi durumunda yararlanılan indirimin mükelleften geri alınmasına ilişkin hüküm de madde metninden çıkarılmıştır.

9.6.2.3. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk Lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması

Mükelleflerin, vergi indiriminden yararlanabilmeleri için, indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları ve fer'i alacaklar dahil) 1.000.- TL'nin üzerinde vadesi geçmiş borçlarının bulunmaması gerekmektedir.

Söz konusu 1.000.- TL'lik borcun hesabında Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergi asılları, vergi cezalarının (vergi ziyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları) ve bunların fer'i alacaklarının toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu 1.000.- TL'lik borcun hangi döneme ait olduğunun önemi bulunmamaktadır.

Örnek 1: (D) A.Ş. 2020, 2021 ve 2022 hesap dönemlerine ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir. Ancak, 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla beyannamesini veren ve bu tarih itibarıyla Şubat 2023 vergilendirme dönemine ilişkin 36.500.-TL vadesi geçmiş katma değer vergisi borcu bulunan (D) A.Ş., diğer şartları sağlamış olsa da 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

Örnek 2: 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini 18/4/2023 tarihinde veren (E) Ltd. Şti.'nin bu tarih itibarıyla Kasım 2019 vergilendirme dönemine ait vadesi geçmiş 850.- TL gelir stopaj vergisi borcu ile vadesi geçmiş 2.600.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu bulunmaktadır.

Buna göre, (E) Ltd. Şti.'nin her ne kadar toplamda 3.450.- TL vadesi geçmiş vergi borcu bulunsa da vergi indirimi uygulamasında 1.000.- TL'lik sınırın aşılıp aşılmadığının tespitinde sadece Kanun maddesinde sayılan vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergiler dikkate alınacağından, 2.600.- TL motorlu taşıtlar vergisi borcu dikkate alınmayacak ve 850.- TL'lik gelir stopaj vergisi borcu (E) Ltd. Şti.'nin vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek 3: 2/1/2023 tarihi itibarıyla vadesi geçmiş ve 2022 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken sürenin son günü itibarıyla ödenmemiş 4.000.- TL özel usulsüzlük cezası borcu bulunan (F) Ltd. Şti., 2022 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanamayacaktır.

….

3. Düzeltme beyannameleri ile tenzil taleplerinin vergi indirimine etkisi

Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak, kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir.

Ayrıca, mükelleflerin nakden iade taleplerinin gerçekleştirilmesinden sonra fazladan iade edildiği "KDV İadesi Kontrol Raporu" veya diğer suretlerle tespit edilen tutarların kendilerinden geri alınmasına ilişkin olarak yazılı talepte bulunmaları (KDV iade uygulamasında kullanılan haliyle mükelleflerin tenzil dilekçesi vermeleri) halinde, bu talepleri Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indirimi açısından kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla verilen beyanname olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, haksız yapılan iadenin geri alınmasına yönelik olarak mükelleflerin söz konusu yazılı taleplerine istinaden yapılan ikmalen, resen veya idarece tarhiyatlar vergiye uyumlu mükelleflere vergi indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

2019/1 seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu İç Genelgesi

9.6.2.4. Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerin işlenmemiş olması

Vergi indiriminin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanununun kaçakçılık suçlarını düzenleyen 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilen mükellefler vergi indiriminden yararlanamayacaklardır.

Örnek: Serbest meslek erbabı (G) 2020, 2021 ve 2022 takvim yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresinde vermiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerini de indirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla ödemiştir. 2022 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini verdiği tarih itibarıyla hakkında 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yıllarında Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiillerden herhangi birini işlediğine ilişkin bir tespit bulunmaması ve diğer şartları da sağlaması kaydıyla, (G) bu takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde vergi indiriminden yararlanabilecektir.

9.6.3. Vergi İndirimi Uygulaması

Vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır. Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 1 milyon Türk lirasından

(**1/1/2023** tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere **4.400.000 TL)** fazla olamayacaktır. Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. **Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.**

9.6.4. Ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda mükelleflerin yararlanabileceği vergi indirim tutarının tespiti

Ticari, zirai veya mesleki kazancın diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyan edilmesi durumunda, gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı vergi indirimi tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilecektir.

Örnek: Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan (İ), 2022 takvim yılında; 280.000 TL ticari kazanç, 70.000 TL de alacak faizi elde etmiştir. (İ) bu dönemde 42.000 TL geçici vergi ödemiştir.

Buna göre, (İ) vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Ticari Kazanç	280.000 TL
B. Menkul Sermaye İradı	70.000 TL
C. Gelir Vergisi Matrahı (A+B)	350.000 TL
Ç. Hesaplanan Gelir Vergisi	102.400 TL
D. Ticari Kazanç / Gelir Vergisi Matrahı (A/C)	0,80
E. Hesaplanan Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İsabet Eden Kısmı (Ç x D)	81.920 TL
F. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı (E x % 5)	4.096 TL
G. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Ödenen Geçici Vergi 42.000 TL	42.000 TL
Ğ. Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (Ç - G)	60.400 TL
H. Vergi İndirimi Tutarı	4.096 TL
I. Ödenecek Gelir Vergisi (Ğ - H)	56.304 TL

9.6.5. Şartların İhlali Halinde Yapılacak İşlemler

Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilir.

Örnek 1: Serbest meslek erbabı (J), 2022 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde 12.000 TL vergi indirimi tutarı hesaplamış ve bu indirim tutarının tamamından yararlanarak 20.000 TL gelir vergisi ödemiştir.

Ancak, (J), 2022 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ilk taksitini 31/3/2023 tarihinde ödemiş olmasına rağmen Temmuz ayında ödenmesi gereken ikinci taksiti kanuni süresi içerisinde ödememiştir.

Bu durumda, (J) 2022 takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesini kanuni süresi içerisinde vermiş olsa da bu beyanname üzerine tahakkuk eden gelir vergisinin ikinci taksitini kanuni süresi içerisinde ödemediğinden, vergi indirimi dolayısıyla ödemediği vergiler vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın tarh edilecektir.

9.7. İlave İstihdamın Teşviki

7103 sayılı Kanunun 44. maddesiyle yapılan düzenleme ile 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanununa aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

> *"GEÇİCİ MADDE 21- Bu Kanunun (4447 sayılı Kanun) geçici 19 uncu ve geçici 20 nci* maddeleri kapsamında işe alınanların ücretlerinin, ilgili yılda uygulanan asgarî ücretin aylık brüt tutarının prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin asgarî geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmı, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir.
>
> *Bu madde kapsamında yapılan ücret ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara ait damga vergisinin aylık brüt asgarî ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden kısmı beyan edilmez ve ödenmez.*
>
> *Bu maddeyle sağlanan vergi teşvikleri 2022* yılı *Aralık ayı aşılmamak üzere, teşvik kapsamına giren çalışanlar için 12 ay süreyle uygulanır. Ancak bu süre; işe giriş tarihi itibarıyla teşvik kapsamına giren; 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek çalışanlar ile Kuruma engelli olarak kayıtlı sigortalılar için 18 ay olarak dikkate alınır. Bu madde kapsamındaki vergi teşvikleri, bu Kanunun geçici 20 nci* maddesi kapsamında sağlanan teşvikten yararlanılan çalışanlar için maddede yazılı süre ve şartlarla sınırlı olarak uygulanır, prim ve ücret desteği sağlanmayan aylar için vergi teşvikleri de uygulanmaz.
>
> *Bu madde kapsamında teşvikten yararlanılmış olan çalışanın teşvik süresini tamamlamadan işten ayrılıp yeniden işe başlaması halinde, bu maddede belirtilen şartların sağlanması kaydıyla üçüncü fıkrada belirtilen yararlanma süresini aşmamak üzere söz konusu çalışan için, yeniden işe başladığı tarihteki durumu dikkate alınarak, kalan süre kadar bu teşvikten yararlanılabilir.*

Bu madde kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlananlar, diğer kanunlarda yer alan benzer nitelikli gelir vergisi stopajı teşviklerinden yararlanamaz.

Bu madde hükümleri; 5335 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamına giren kurum ve kuruluşlara ait işyerleri ile 2886 sayılı Kanuna, 4734 sayılı Kanuna ve uluslararası anlaşma hükümlerine istinaden yapılan alım ve yapım işleri ile 4734 sayılı Kanundan istisna olan alım ve yapım işlerine ilişkin işyerleri ile sosyal güvenlik destek primine tabi çalışanlar ve yurtdışında çalışan sigortalılar hakkında uygulanmaz.

Bu Kanunun geçici 20 nci maddesi kapsamındaki desteklerden faydalananlar hariç olmak üzere, 1/1/2018 ila 31/12/2022 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerleri ve daha önce tescil edildiği halde ortalama sigortalı sayısının hesaplandığı yılda sigortalı çalıştırılmaması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumuna aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar prim hizmet beyannamesi vermeyen işyerleri, bu maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla, 1/1/2018 tarihinden sonra ilk defa sigortalı bildiriminde bulunulan ayı takip eden üçüncü aya ilişkin aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren bu Kanunun geçici 19 uncu maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süre kadar bu maddede yer alan vergi teşviklerinden yararlandırılır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile mahsup şeklini ve dönemini belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

4447 sayılı Kanunun Geçici 21 inci maddesiyle, aynı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında işe alınan ve bu maddede yazılı şartları taşıyan ücretliler için asgari ücretin prim ödeme gün sayısına isabet eden tutarı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra kalan kısmının verilecek muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilmesi suretiyle, gelir vergisi stopaj teşviki sağlanmakta olup; 6.7.2018 tarihli ve 30470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 304 seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde konuyla ilgili olarak yapılan açıklamalara Rehberin ilerleyen bölümlerinde yer verilmiştir.

9.7.1. 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu Maddesi Kapsamında İşe Alınan Ücretlilere İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Uygulamasından Faydalanılmasına İlişkin Şartlar

(1) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında öngörülen şartları taşıyan özel sektör işverenleri, 1/1/2018 ila 31/12/2022 tarihleri arasında işe aldıkları sigortalılardan dolayı gelir vergisi stopajı teşvikinden aşağıdaki şartlar dahilinde faydalanacaktır.

a) Sigortalının Türkiye İş Kurumuna kayıtlı işsiz olması,

b) Sigortalının işe başlama tarihinden önceki üç ay içerisinde, toplam on günden fazla; 31/5/2016 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (c) bentleri kapsamında Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmemiş olması ve sigortalının isteğe bağlı sigortalılık hariç 5510 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı olmaması,

c) Sigortalının işe alındığı yıldan bir önceki takvim yılında işe alındığı işyerinden bildirilen aylık prim ve hizmet belgelerindeki veya muhtasar ve prim hizmet beyannamelerindeki sigortalı sayısının ortalamasına ilave olarak işe alınmış olması.

9.7.2. İstisna uygulamasında süre

(1) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesi kapsamında işe alınan sigortalılar için sağlanan gelir vergisi stopajı teşviki, 1/1/2018 tarihinden 31/12/2022 tarihine kadar uygulanmak üzere, teşvik kapsamına giren her bir çalışan için en fazla 12 ay süre ile uygulanır.

Bu süre; engelli, 18 yaşından büyük kadın, 18 yaşından büyük 25 yaşından küçük erkek çalışanlar için 18 ay süre ile uygulanır.

(2) 1/1/2018 ila 31/12/2022 tarihleri arasında 5510 sayılı Kanun kapsamına alınan işyerleri ve daha önce tescil edildiği halde ortalama sigortalı sayısının hesaplandığı yılda sigortalı çalıştırılmaması nedeniyle, Sosyal Güvenlik Kurumuna aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesi vermeyen işyerleri, bu maddede belirtilen şartlar sağlanmak kaydıyla, 1/1/2018 tarihinden sonra ilk defa sigortalı bildiriminde bulunulan ayı takip eden üçüncü aya ilişkin aylık prim ve hizmet belgesi veya muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlandırılır.

9.7.3. Gelir vergisi stopaj teşvikinin uygulanması

(1) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesinden yararlanan işverenler için gelir vergisi stopajı teşviki 31/12/2022 tarihini geçmemek üzere, sigortalının 1/1/2018 tarihinden itibaren işe alındığı aydan başlamak ve öngörülen süreleri aşmamak üzere her ay verilecek muhtasar beyannamelerde/muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinde uygulanır. Üç aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesi veren mükellefler tarafından gelir vergisi stopajı teşviki, üç aylık dönemler itibarıyla dikkate alınır.

(2) 4447 sayılı Kanunun Geçici 19 uncu maddesine göre prim desteğinden faydalanılamayan durumlarda gelir vergisi stopajı teşviki de uygulanmaz.

(3) Teşvikten yararlanılmaya başlanmasından sonra gerek eski çalışanların gerekse ilave istihdam edilenlerin 31/12/2022 tarihinden önce işten çıkarılması durumunda, işten çıkış tarihinden önceki takvim yılında istihdam edilen ortalama sigortalı sayısının üzerinde kalınmak koşuluyla, terkin edilecek vergi tutarının tespitinde, ilave istihdam amacıyla işe alınanlardan kalan sigortalılar dikkate alınır. Bu durumda, sigortalılardan hangisi için teşvikten yararlanılacağı işveren tarafından serbestçe belirlenir.

Örnek 1: İşveren (A)'nın, 2017 yılı içinde verdiği aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama sigortalı sayısı 20'dir. Bu işveren, 2017 yılı ortalaması olan 20 sigortalısına ilave olarak 2018 yılının Nisan ayında destek kapsamında bulunan 5 sigortalı istihdam etmiştir.

Buna göre, işveren (A), Nisan ayında istihdam ettiği ve şartların tamamını taşıyan 5 sigortalısı için teşvikten yararlanabilecektir.

Örnek 2: İşveren (B)'nin, 2017 takvim yılında verdiği aylık prim ve hizmet belgelerindeki ortalama işçi sayısı 30'dur. Bu işveren, 8/5/2018 tarihinde ilave istihdama ilişkin şartları taşıyan 8 işçi istihdam etmiş ve bu işçiler için teşvikten yararlanmaya başlamıştır.

İşveren (B), 2018 Eylül ayında teşvik kapsamında olmayan 4 işçisini işten çıkarmıştır. Bu durumda işveren (B), ilave istihdam etmiş olduğu 8 işçi için Eylül 2018'e kadar ilave istihdam teşvikinden yararlanacak olup bu tarihten sonra ise 2017 yılında istihdam ettiği ortalama 30 sigortalının üzerinde kalan 4 işçi için teşvikten yararlanacaktır. Teşvikten yararlanacağı 4 işçinin hangisi olacağı işveren tarafından serbestçe belirlenecektir.

Örnek 3: İşveren (D), 2017 takvim yılında tescil ettirdiği işyerinde sigortalı işçi çalıştırmamıştır. 2/2/2018 tarihinde işe aldığı 2 işçi için ilk defa sigortalı bildiriminde bulunmuştur.

Bu işveren, ilk defa sigortalı bildiriminde bulunduğu ayı takip eden üçüncü aya ilişkin (Mayıs ayına ait olup Haziran ayında verilecek) aylık muhtasar beyanname/muhtasar ve prim hizmet beyannamesinden itibaren Mayıs ayına ilişkin ödediği ücretler üzerinden gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmaya başlayacaktır.

2018 yılında işe yeni başlayan mükellefler için de gelir vergisi stopaj teşviki aynı şekilde uygulanacaktır.

9.8. Amatör Sporun Desteklenmesi Sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi

7103 sayılı Kanunun 7.maddesiyle yapılan düzenleme ile 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna "Sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi" başlıklı Ek 12 nci madde eklenmiş; 7.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7194 sayılı Kanunun 40'ıncı maddesi ile söz konusu ek 12 nci madde başlığı ile birlikte **1.1.2020** tarihinden itibaren aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Amatör sporun desteklenmesi

EK MADDE 12- Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisinden Gençlik ve Spor Bakanlığının talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanınca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba Hazine ve Maliye Bakanlığınca aktarılır.

Özel hesaba aktarılan tutarlar aşağıdaki harcamalar dışında kullanılamaz:

a) Amatör spor dallarında sportif faaliyet gösteren sporculara, bunların çalıştırıcılarına ve diğer spor elemanlarına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler (Her bir sporcu, çalıştırıcı ve diğer spor elemanları için yıllık olarak yapılacak ödeme, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü gelir diliminde yer alan ve ilgili yılda ücretler için geçerli olan tutarın üç katını aşamaz.),

b) Bu fıkranın (a) bendi kapsamındaki sporcu, çalıştırıcılar ve diğer spor elemanlarının, sportif faaliyetlerine ilişkin iaşe, ibate, seyahat, sağlık, eğitim-öğretim harcamaları ile amatör spor dallarına ilişkin hazırlık kampları, müsabaka, malzeme ve ekipman, federasyon vize, lisans, tescil ve katılım harcamaları.

Özel hesaptan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketlerine aktarılan tutarlar ile bu tutarlardan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi uygulamalarında gelir, gider, indirim veya maliyet olarak dikkate alınamaz.

Özel hesaba aktarılan tutarların kullanılması ve denetlenmesi ile maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Gençlik ve Spor Bakanlığı müştereken yetkilidir."

31.12.2020 tarih ve 31351 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan SPORCU ÜCRETLERİNDEN TEVKİF YOLUYLA ALINAN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEN BELİRLENEN PAYIN ÖZEL HESABA AKTARILMASI, KULLANILMASI VE DENETİMİ HAKKINDA YÖNETMELİK ile söz konusu Ek 12 nci maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hakkında açıklamalrda bulunulmuştur.

9.9. Yeni Makina ve Teçhizat Alımında Amortisman Oran ve Süreleri

7103 sayılı Kanunun 16. maddesiyle yapılan düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na aşağıdaki geçici madde eklenmiş; daha sonra **7338 sayılı kanunun 51 inci maddesiyle maddeye 26.10.2021 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ikinci fıkra eklenmiştir. Düzenleme aşağıdaki gibidir:**

"GEÇİCİ MADDE 30- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra, 17/4/1957 tarihli ve 6948 sayılı Sanayi Sicili Kanununa göre sanayi sicil belgesini haiz mükelleflerce münhasıran imalat sanayiinde veya 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ve 3/7/2014 tarihli ve 6550 sayılı Araştırma Altyapılarının Desteklenmesine Dair Kanun kapsamında faaliyette bulunan mükelleflerce münhasıran Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılmak üzere, 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilen yeni makina ve teçhizat ile aynı tarihe kadar yatırım teşvik belgesi kapsamında iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için uygulanacak amortisman oran ve süreleri, Maliye Bakanlığınca bu Kanunun 315 inci maddesine göre tespit ve ilan edilen faydalı ömür sürelerinin yarısı dikkate alınmak suretiyle hesaplanabilir. Bu şekilde yapılacak hesaplamada faydalı ömür süresinin küsuratlı çıkması halinde, çıkan rakam bir üst tam sayıya tamamlanmak suretiyle ilgili kıymetlere uygulanacak amortisman oran ve süreleri belirlenir. Bu şekilde belirlenen oran ve süreler izleyen yıllarda değiştirilemez. İmalat sanayiinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve madde hükmünden yararlanılabilecek makina ve teçhizatı tespite (700 Sayılı KHK'nın 46 ncı maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanı(*), uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

(7338 sayılı kanunun 51 inci maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük: 26.10.2021)Bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2023 tarihine (bu tarihler dâhil) kadar, birinci fıkrada belirtilen kapsam ve şartlar dâhilinde iktisap edilen yeni makina ve teçhizat için aynı fıkra uygulamasından yararlanılabilir. Bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Yapılan düzenleme ile Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinin desteklenmesi yönünde düzenleme yapılmış olup; 213 sayılı Kanunun Geçici 30 uncu maddesi ile getirilen uygulamadan madde kapsamına giren mükelleflerce, maddenin yürürlük tarihi olan 1 Mayıs 2018 tarihinden itibaren 2019 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilecek yeni makina ve teçhizatlar ile 26 Ekim 2021 tarihinden 2023 takvim yılı sonuna kadar iktisap edilecek yeni makina ve teçhizatlar için faydalanılabilecektir. **Mezkur maddenin yürürlüğünden önce veya 1.1.2020-25.10.2021 tarihleri arası iktisap edilen makina–teçhizat için bu uygulamadan faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.**

10. MUHTASAR BEYANNAME

GVK'nın 94 üncü maddesine göre; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

GVK'nın 98 inci maddesinde ise 94 üncü madde uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi caizdir.

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94 üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı bulundukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmi altıncı günü akşamına kadar verebilirler.

Öte yandan 6745 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle 07.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesine eklenen 7'nci fıkra uyarınca; Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı

vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş nevileri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Yine 6745 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle eklenen 07.09.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 193 sayılı GVK'nın 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına eklenen 18 numaralı bent hükmü uyarınca; Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden %25 vergi tevkifatı yapılacak olup; henüz Cumhurbaşkanınca herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Bunlarla birlikte 7256 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen fıkra uyarına; tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını,

i) Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri hâlinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih,

ii) İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları hâlinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi,

iii) İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları hâlinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü,

itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmış ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu fıkra kapsamında tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemeyecektir. Cumhurbaşkanı, tam mükellef sermaye şirketinin paylarının Borsa İstanbul'da işlem görüp görmemesine, işlem gören paylarının toplam payları içindeki oranına, geri alınan payların Borsa İstanbul'da işlem gören paylardan olup olmamasına, tam mükellef kurumlardan geri alınıp alınmamasına, tam mükellef sermaye şirketinin yıllık satış hasılatı ve diğer gelirlerinin toplam tutarına göre ayrı ayrı ya da birlikte, bu oranı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkili kılınmış olup; düzenleme 17.11.2020 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Öte yandan 14.2.2023 tarih ve 32104 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 6791 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı eki Kararın 1 inci maddesi uyarınca; Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarına ilişkin olarak dağıtılmış kar payı sayılan tutarlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacak olup; Karar yayımı tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

10.1. Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi

6728 sayılı Kanunun 16'ncı maddesi ile 15.07.2016 tarihinde Gelir Vergisi Kanunu'na Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" başlıklı 98/A maddesi eklenmiştir.

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 31.5.2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsustur.

Muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek verilmesi hususunda zorunluluk getirmeye veya kaldırmaya, kapsama girecekleri gruplar, sektörler, gayrisafi iş hasılatları, istihdam edilen işçi sayıları, gelir unsurları, il ve ilçe sınırları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte tespit etmeye, muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri ile ilgili olduğu dönemi ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı müştereken yetkili kılınmışlardır.

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verilmesinde GVK'nın 98 inci maddesinde belirtilen yer ve süreler dikkate alınacak olup; Maliye Bakanlığı, bölge, il, ilçe, mahal ve sektörlere göre yetkili vergi dairesini ve beyannamenin verilme zamanını belirlemeye yetkilidir.

Gelir Vergisi Kanununda ve diğer kanunlarda, muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesine yapılmış olan atıflar, bu iki belgenin tek bir beyanname olarak birleştirildiği durumlarda, muhtasar ve prim hizmet beyannamesine yapılmış sayılacak olup; konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara 18.02.2017 tarih ve 299983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 1)**'nde yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğ uyarınca; vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsus olan "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi" uygulamasına;

- Kırşehir ili merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler (281 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bankalar hariç) için, Haziran ayında verilmesi gereken beyannameler dahil olmak üzere 1.6.2017 tarihinden itibaren; Amasya, Bartın ve Çankırı illeri merkez ve ilçelerinde bulunan mükellefler/işverenler (281 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen bankalar hariç) için ise 1/1/2018 tarihinden itibaren başlanılmıştır.
- 9.2.2020 tarih ve 31034 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ GENEL TEBLİĞİ(SIRA NO: 1)'NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINADAİR TEBLİĞ (SIRA NO: 7) ile 1/1/2020 tarihinden itibaren Bursa, Eskişehir ve Konya illeri merkez ve ilçelerinde bulunan mükellef/işverenler de söz konusu uygulama kapsamına dahil edilmiştir.

– Yapılan Tebliğ değişikliği ile "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi'nin tüm ülke genelinde uygulanmasına ise **1.7.2020 tarihi** itibariyle başlanılmıştır.

10.2. 18 Şubat 2017 Tarihinden Önce İmzalanmış Elektronik Beyanname Aracılık Ve Sorumluluk Sözleşmelerinin Yenilenmesi Zorunluluğu

30.09.2004 tarih ve 599 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde; Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden, 3568 sayılı Kanun uyarınca yetki almış olup bağımsız çalışan Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin (meslek mensuplarının), mükelleflerin vergi beyannameleri, bildirim ve eklerini elektronik ortamda göndermelerinin uygun görüldüğü belirtilmiş ve elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi ile ilgili işlemlerin aşağıda belirtildiği şekilde yapılacağı açıklanmıştır.

1- Elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almak isteyen meslek mensuplarının örneği 340 Sıra No'lu Tebliğin ekinde (Ek:2) yer alan, "*Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık Yetkisi Talep Formu*" nu doldurarak bağlı oldukları vergi dairesine bizzat, tüzel kişilik şeklinde faaliyette bulunanların ise kanuni temsilcilerinin müracaat etmeleri gerekmektedir.

2- Elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi verilen meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannamelerin yanı sıra, münferit olarak talepte bulunan müşterilerin beyannamelerinin gönderilmesine de aracılık edebileceklerdir. Bu durumda, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesi uyarınca, meslek mensubu ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında buna ilişkin özel bir sözleşme düzenlenmesi gerekmektedir.

Aracılık yetkisi verilen meslek mensuplarının kendi mükellefiyetleri ile ilgili vergi beyannamelerini de elektronik ortamda gönderebilecekleri tabiidir.

Yetki verilmiş meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannameleri elektronik ortamda gönderebilmeleri için müşterileriyle 340 Sıra No.lu Tebliğin ekinde (Ek:3) yer alan "*Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi*" ni, münferit talepte bulunan müşterileriyle de örneği bu Tebliğin ekinde (Ek:4) yer alan "*Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi*" ni düzenlemeleri ve sözleşmelerin bir örneğini müşterilerine vermeleri, bir örneğini de gerektiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza etmeleri gerektiği açıklanmıştır.

Öte yandan 193 sayılı Kanunun 98/A maddesinde,

> "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsustur.
>
> Muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek verilmesi hususunda zorunluluk getirmeye veya kaldırmaya, kapsama girecekleri gruplar, sektörler,

gayrisafi iş hasılatları, istihdam edilen işçi sayıları, gelir unsurları, il ve ilçe sınırları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte tespit etmeye, muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri ile ilgili olduğu dönemi ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı müştereken yetkilidir.

Muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin verilmesinde bu Kanunun 98 inci maddesinde belirtilen yer ve süreler dikkate alınır. Maliye Bakanlığı; bölge, il, ilçe, mahal ve sektörlere göre yetkili vergi dairesini ve beyannamenin verilme zamanını belirlemeye yetkilidir.

Bu Kanunda ve diğer kanunlarda, muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesine yapılmış olan atıflar, bu iki belgenin tek bir beyanname olarak birleştirildiği durumlarda, muhtasar ve prim hizmet beyannamesine yapılmış sayılır."

hükümlerine yer verilmiştir.

18.02.2017 tarih ve 29983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 1) nde "Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi"nin verilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Mezkur Tebliğin 14 üncü maddesinin 5 inci fıkrasında 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan Ek-3 "Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" ile Ek-4 "Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi" nin bu 1 No.lu Tebliğ ekinde (sırasıyla Ek-6 ve Ek-7) yer aldığı şekilde değiştirildiği belirtilmektedir.

Buna göre; meslek mensupları, aralarında hizmet sözleşmesi bulunan müşterilerine ait beyannameleri elektronik ortamda gönderebilmek için müşterileriyle 340 Sıra No.lu Tebliğin ekinde (Ek:3) yer alan "Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" ni ve münferit talepte bulunan müşterileriyle de 340 Sıra No.lu Tebliğin ekinde (Ek:4) yer alan "Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi" ni 18.02.2017 tarihinden önce imzalamışlarsa, söz konusu sözleşmelerin MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 1) ile değiştirilmiş halleri dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Müşterileri ile 18.02.2017 tarihinden sonra müşterileri ile imzaladıkları "Elektronik Beyanname Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" ve "Elektronik Beyanname Aracılık Sözleşmesi" nin MUHTASAR VE PRİM HİZMET BEYANNAMESİ GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 1) ile değiştirilmiş hallerini dikkate alan meslek mensuplarının ise söz konusu sözleşmeleri yenilemelerine gerek bulunmamaktadır.

Bununla birlikte meslek mensupları Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi verme yükümlülüğü bulunmakla birlikte herhangi bir çalışanı bulunmayan müşterilerinin beyannamesini mevcut sözleşme hükümlerine göre (yeni bir sözleşme düzenlenmeden) elektronik ortamda göndermeye devam edebileceklerdir.

10.3. 1003b Beyanname Kodlu Sadece Ücrete İlişkin Muhtasar Ve Prim Hizmet Beyannamesi

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan 13.1.2020 tarih ve VUK-122/2020-1 sayılı 122 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri ile vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar ile 5510 sayılı Kanuna göre sigortalıların prime esas kazanç ve hizmet bilgilerini bildirmekle yükümlü olanların, sadece hizmet erbabına ödenen ücretlerden yapılan vergi kesintilerini matrahlarıyla birlikte ve sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı, meslek adları ve kodları ve prim ödeme gün sayılarını 1003B Beyanname kodlu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile mevcut e-beyanname şifresinden ayrı olarak kullanıcı kodu, parola ve şifre alınması suretiyle elektronik ortamda gönderebilmelerine imkân sağlanmıştır.

Bu imkândan faydalanmayı tercih eden mükellefler/işverenler ücret ödemelerine ilişkin vergi kesintilerini ve sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı, meslek adları ve kodları ve prim ödeme gün sayılarını 1003B Beyanname kodlu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi ile beyan edeceklerdir.

Beyannamelerini elektronik ortamda kendileri gönderme şartlarını taşıyan mükelleflerin/işverenlerin Sirküler ekinde yer alan *"Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesinin Elektronik Ortamda Gönderilmesine İlişkin Talep Formu (Ücret ile sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı, meslek adları ve kodları ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine yönelik)"*nu (Ek-1) doldurarak bağlı oldukları vergi dairesine müracaat etmeleri halinde 1003B Beyanname kodlu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesini elektronik ortamda gönderebilmeleri için kendilerine ayrı bir kullanıcı kodu, parola ve şifre verilecektir.

Bu şekilde ayrı bir kullanıcı kodu, parola ve şifre alan mükellefler/işverenler, ücret ödemelerine ilişkin vergi kesintileri haricinde ilgili dönem içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile buna ilişkin tevkif ettikleri vergileri ise **1003A Beyanname kodlu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi** ile beyan etmeye devam edeceklerdir.

11. MÜNFERİT BEYANNAME

Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.

Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar;

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,

2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,

4. Arızi olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızi olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızi olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Bu kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.

12. HASILAT ESASLI KAZANÇ TESPİTİ

7186 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle yeniden düzenlenen Gelir Vergisi Kanunu'nun 113 üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

> *"Madde 113 – Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerin talep etmeleri hâlinde söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının (25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler için hesapladıkları katma değer vergisi dâhil tutarın) %10'u bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınır. Vergiye tabi kazancın bu suretle tespitinde ilgili faaliyete ilişkin giderler dikkate alınmaz ve bu kazanca herhangi bir indirim veya istisna uygulanmaz.*
>
> *Kazançları birinci fıkra kapsamında tespit edilenlerin;*
>
> *a) Bu faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetleri, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate alınmaz.*
>
> *b) Bu kazançları dışındaki beyana tabi diğer kazanç veya iratları hakkında bu madde hükümleri uygulanmaz.*

c) İki yıl geçmedikçe bu usulden çıkmaları mümkün değildir.

4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkrası hükümleri uyarınca bir takvim yılı içinde iki kez ceza kesilen mükellefler, cezanın kesildiği ve takip eden iki takvim yılına ait kazançları için bu madde hükümlerinden yararlanamaz.

Bu madde hükümleri kurumlar vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

Cumhurbaşkanı, birinci fıkrada yer alan oranı iki katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye, kanuni oranına getirmeye; Hazine ve Maliye Bakanlığı, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Düzenleme ile ilgili açıklamalara 3.12.2019 tarih ve 30967 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 309 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

12.1. Uygulamadan yararlanabilecek mükellefler ve faydalanma şartları

Hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden gelir (kazançları basit usulde tespit edilenler dâhil) veya kurumlar vergisi mükelleflerinden bu hususta talepte bulunanlar yararlanabileceklerdir.

Hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından faydalanılabilmesi için;

a) Uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunması,

b) Bu faaliyetlerden kaynaklanan hasılatın tamamının elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde edilmesi,

c) Gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine uygulamadan yararlanma hususunda yazılı olarak talepte bulunulması

şarttır. Bu bağlamda, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamının elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla elde edilmemesi durumunda, bu uygulamadan faydalanılamayacağı tabiidir.

Örnek 1: (A), özel halk otobüsü ile şehir içi yolcu taşıma faaliyetinde bulunmaktadır. (A), bu faaliyetinden kaynaklanan hasılatının bir kısmını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla, diğer kısmını ise yolculardan nakden tahsil etmektedir. Buna göre, şehir içi yolcu taşıma faaliyetinden kaynaklanan hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi aracılığı ile elde etmeyen (A)›nın, bu faaliyetine ilişkin olarak hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

12.2. Uygulamadan yararlanmaya ilişkin talepte bulunulması ve bu taleplerin değerlendirilmesi

Hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçmek isteyen mükelleflerin, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine bir dilekçe ile başvurarak bu usule geçme hususunda talepte bulunmaları gerekmektedir. Bu mükelleflerin, başvurularına ilişkin dilekçelerine uygulamadan yararlanma şartlarını sağladıklarına dair bilgi ve belgeleri eklemeleri gerekmektedir.

Vergi dairelerince bu başvurular bir ay içerisinde incelenerek, şartları sağlayıp sağlamadıkları ve taleplerinin kabul edilip edilmediği hususu mükelleflere yazı ile bildirilecektir.

Talepleri kabul edilen mükellefler, söz konusu bildirimin kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden yılın başından itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçeceklerdir. Aralık ayı içerisinde bu hususta başvuruda bulunan mükelleflerden şartları sağlayanlar için vergi dairelerince bir sonraki takvim yılı içerisinde kendilerine yazı ile bildirim yapılanlar, bildirimin yapıldığı takvim yılının başından itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçeceklerdir.

Yeni işe başlayan mükelleflerden kazançlarını bu usule göre tespit etmek isteyenlerin, işe başlama bildirimiyle birlikte hasılat esaslı kazanç tespiti usulünden faydalanmak istediklerini ayrı bir dilekçe ile belirtmeleri gerekmektedir. Bu mükellefler, söz konusu taleplerinin kabul edilmesi halinde işe başlama tarihinden itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanacaklardır.

Örnek 2: Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen (B), özel halk otobüsü ile şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunmakta ve hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla elde etmektedir. (B), hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçmek için 3/12/2022 tarihinde bağlı bulunduğu vergi dairesi müdürlüğüne başvuruda bulunmuştur. Vergi dairesince mükellefin başvurusu incelenerek, şartları taşıdığı tespit edilmiş ve hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçebileceği 19/12/2022 tarihinde kendisine bildirilmiştir. Buna göre, mükellef kendisine yapılan bildirim tarihini takip eden yılın başından, yani 1/1/2023 tarihinden itibaren bu faaliyetinden elde ettiği kazancını hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre hesaplayacaktır.

12.3. Vergiye tabi kazancın hesaplanması

Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden mükelleflerden başvuruları vergi dairesi tarafından kabul edilenler, söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri gayrisafi hasılatlarının %10'unu bu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak beyan edeceklerdir.

Örnek 3: Şehir içi yolcu taşıma faaliyetine ilişkin kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen ve bu faaliyetine ilişkin hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi aracılığı ile elde eden (C), 1/1/2021 tarihinden itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçmiştir.

Vergiye tabi başka bir faaliyeti bulunmayan mükellefin, 2022 takvim yılına ait gayrisafi hasılatı ve giderleri aşağıdaki gibidir.

Gayrisafi Hasılat	Giderler	Kazanç
90.000 TL	70.000 TL	20.000 TL

Buna göre (C), 2022 takvim yılına ilişkin olarak vereceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre elde ettiği gayrisafi hasılat tutarının %10'u olarak hesapladığı (90.000 * %10) = 9.000 TL'yi vergiye tabi ticari kazanç olarak beyan edecektir. (C), 2022 takvim yılında hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne tabi olduğundan, şehir içi yolcu taşıma faaliyetine ilişkin bu dönemdeki giderlerini ticari kazancının ve gelir vergisi matrahının tespitinde dikkate alamayacaktır.

Hasılat esaslı kazanç tespiti usulünden faydalanan mükelleflerden 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilenler, hasılat esaslı kazancın tespitinde bu faaliyetlerine ilişkin hesapladıkları katma değer vergisi dâhil tutarı gayrisafi hasılat tutarı olarak dikkate alacaklardır.

Örnek 4: Münhasıran şehir içi yolcu taşıma faaliyeti ile iştigal eden ve bu faaliyetine ilişkin hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi ile elde eden (A) Ltd. Şti., bu faaliyetine ilişkin olarak 1/1/2022 tarihinden itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçmiştir. Mükellef kurum, Ocak/2022 döneminden itibaren de Katma Değer Vergisi Kanununun 38 inci maddesi kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilmekte olup, 2022 takvim yılında bu faaliyetine ilişkin hesapladığı katma değer vergisi dâhil gayrisafi hasılat tutarı ve giderleri aşağıdaki gibidir.

Yurtiçi Satışlar (KDV Dâhil)	767.000 TL
Satışların Maliyeti	580.000 TL

Buna göre; (A) Ltd. Şti. 2022 hesap dönemine ilişkin olarak vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre elde ettiği gayrisafi hasılat tutarının %10'u olarak hesapladığı (767.000 TL * %10) = 76.700 TL'yi vergiye tabi kurum kazancı olarak beyan edecektir.

Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine ilişkin vergiye tabi kazancın hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre hesaplanmasında, bu faaliyete ilişkin giderler dikkate alınmayacak ve bu usule göre tespit edilen kazanca herhangi bir indirim veya istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 5: Şehir içi yolcu taşıma faaliyeti dolayısıyla adına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilen 28 yaşındaki (Ç), bu faaliyetine 1/4/2022 tarihinde başlamış olup, vergi dairesine vermiş olduğu işe başlama bildirimi ekinde yer alan dilekçesinde hasılat esaslı kazanç tespiti usulünden faydalanmak istediğini belirtmiştir. (Ç), şehir içi yolcu taşıma faaliyetine ilişkin hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi aracılığıyla elde etmektedir. (Ç),

5/7/2022 tarihinde bağlı bulunduğu vergi dairesine vermiş olduğu dilekçede, 1/7/2022tarihinden itibaren konfeksiyon ürünlerinin perakende satışı faaliyetine de başladığını bildirmiştir. (Ç)'nin 2022 takvim yılında söz konusu faaliyetlerinden elde ettiği gelirler ile maliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

2022 Takvim Yılı	Şehir İçi Yolcu Taşıma Faaliyeti (1/4/2022 - 31/12/2022)	Konfeksiyon Ürünlerinin Perakende Satışı (1/7/2022 - 31/12/2022)
Yurtiçi Satışlar	300.000 TL	530.000 TL
Satışların Maliyeti	260.000 TL	480.000 TL

Buna göre (Ç) nin;

a) 1/4/2022 - 31/12/2022 tarihleri arasında şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinden hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre hesaplanan kazancı (300.000 TL*%10) = 30.000 TL'dir.

b) 1/7/2022 - 31/12/2022 tarihleri arasında konfeksiyon ürünlerinin perakende satışı faaliyetine ilişkin kazancı (530.000 TL - 480.000 TL) = 50.000 TL'dir.

(Ç)'nin, 2022 takvim yılına ilişkin vergiye tabi ticari kazancı toplamı (Konfeksiyon ürünlerinin satışından elde ettiği kazanç + hasılat esaslı kazanç)=(50.000 TL + 30.000 TL) = 80.000 TL olarak hesaplanacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20 nci maddesinde düzenlenen genç girişimcilerde kazanç istisnasına ilişkin tüm şartları taşıyan (Ç), 20/8/2022 tarihinde kamuya yararlı bir derneğe 5.000 TL tutarında nakdi bağış yapmıştır.

Buna göre (Ç), sadece konfeksiyon ürünlerinin perakende satışından elde ettiği 50.000 TL için Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20 nci maddesinde düzenlenen genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanabilecek, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinden hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre hesaplanan kazancı olan 30.000 TL, söz konusu istisnaya konu edilemeyecektir. Dolayısıyla (Ç)'nin 2022 yılına ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde, konfeksiyon ürünlerinin perakende satışından elde ettiği kazancı genç girişimci kazanç istisnası tutarının altında kaldığından dikkate alınmayacak, sadece şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinden elde ettiği ticari kazancı dikkate alınacaktır.

Hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinden hesaplanan kazanca herhangi bir indirim veya istisna uygulanamayacağından ve (Ç)'nin konfeksiyon ürünlerinin perakende satışından elde ettiği kazancının tamamı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 20 nci maddesinde düzenlenen genç girişimcilerde kazanç istisnasına konu edildiğinden, beyana tabi başkaca geliri bulunmayan (Ç)›nin, kamuya yararlı derneğe yapmış olduğu nakdi bağışı beyanname üzerinde indirim konusu yapması mümkün değildir.

Hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçen mükelleflerin şehir içi yolcu taşımacılığı faali-

yetleri yanında vergiye tabi başkaca faaliyetlerinin veya kazanç ya da iratlarının bulunması halinde, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetlerine ilişkin gider veya maliyetlerini, vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate almaları mümkün değildir. Bu mükellefler, diğer faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri kazanç veya iratları nedeniyle 193 sayılı Kanunun 113 üncü maddesi hükmünden de faydalanamayacaklardır.

Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Bu dağıtım sonucunda müşterek genel giderlerden şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine düşen pay, diğer faaliyetlere ilişkin vergiye tabi kazancın ve gelir ya da kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Örnek 6: (B) A.Ş., şehir içi yolcu taşıma faaliyetinin yanında otel işletmeciliği faaliyetinde de bulunmaktadır. Şehir içi yolcu taşıma faaliyeti kapsamında hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi ile elde eden (B) A.Ş., 1/1/2022 tarihinden itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçmiştir. (B) A.Ş.'nin 2022 yılında söz konusu faaliyetlerine ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

Şehir içi yolcu taşıma faaliyeti	Yurtiçi Satışlar	500.000 TL
	Satışların Maliyeti	420.000 TL
Otel işletmeciliği faaliyeti	Yurtiçi Satışlar	750.000 TL
	Satışların Maliyeti	580.000 TL
Müşterek genel giderler		50.000 TL

(B) A.Ş., şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyeti ile bu kapsama girmeyen işleri birlikte yaptığı için şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine ilişkin gider veya maliyetini ve müşterek giderlerden şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine düşen payı vergiye tabi diğer kazanç veya iratlarının tespitinde dikkate almayacak ve hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre tespit edilen kazanca herhangi bir indirim veya istisna uygulamayacaktır.

Buna göre; (B) A.Ş.'nin;

a) 2022 yılında otel işletmeciliği faaliyetine ilişkin;

- hasılat toplamı 750.000 TL,

-müşterek genel giderlerden otel işletmeciliği faaliyetine düşen pay tutarı, [50.000 TL * (580.000 TL / (420.000 TL + 580.000 TL))]= 29.000 TL dâhil maliyet toplamı, (580.000 TL + 29.000 TL) = 609.000 TL ve

b) 2022 yılında şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinden hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre hesaplanan kazancı (500.000 TL * %10) = 50.000 TL' dir.

(B) A.Ş.'nin, 2022 hesap dönemine ilişkin kurum kazancı (hasılat toplamı - maliyet toplamı) + hasılat esaslı kazanç = [(750.000 TL - 609.000 TL) + 50.000 TL] = 191.000 TL olarak he-

saplanacaktır.

Müşterek genel giderlerden şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine düşen [50.000 TL * (420.000 TL / (420.000 TL + 580.000 TL))] = 21.000 TL pay tutarının kurum kazancının ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

Mükellefin hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre hesaplanan kazancına herhangi bir indirim ve istisna uygulanmayacak ve bu tutar kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından beyanname üzerinde indirilebilecek tutarların hesabında da dikkate alınmayacaktır.

(6) Hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçen ve şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetleri yanında vergiye tabi başkaca faaliyetleri de bulunan mükelleflerce, söz konusu uygulama kapsamında bulunan ve bulunmayan faaliyetlerine ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, uygulama kapsamındaki faaliyete ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtlarının da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

12.4. Uygulamadan çıkış

Şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine ilişkin kazançları hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne göre hesaplanan mükellefler, bu usule geçtikleri tarihten itibaren iki yıl geçmeden bu usulden çıkamayacaklardır.

(2) Bu usulden çıkmak isteyen mükellefler, iki yıllık sürenin tamamlanması kaydıyla, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine verecekleri dilekçelerine istinaden, takip eden yılın başından itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulünden çıkabileceklerdir.

Örnek 7: Şehir içi yolcu taşıma faaliyetine ilişkin hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi aracılığı ile elde eden (D), 1/1/2022 tarihi itibariyle hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçmiştir. Buna göre; (D) 1/1/2024 tarihinden önce söz konusu usulden çıkamayacaktır.

(D), 15/7/2024 tarihinde bağlı bulunduğu vergi dairesine verdiği dilekçede takip eden yılın başından itibaren bu usulden çıkmak istediğini belirtmiştir. Buna göre (D), 1/1/2024 tarihinden itibaren vergiye tabi kazancının tespitinde hasılat esaslı kazanç tespiti usulünü uygulamayacaktır.

12.5. Uygulamaya ilişkin şartların kaybedilmesi

Hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanan mükellefler hakkında, bu uygulamadan yararlandıkları dönemlerle sınırlı olmak üzere, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin birinci ve ikinci fıkrası uyarınca bir takvim yılı içerisinde iki kez ceza kesilmesi halinde, bu mükellefler cezanın kesildiği ve takip eden iki tak-

vim yılı boyunca bu uygulamadan yararlanamazlar. Söz konusu mükellefler anılan fıkralar uyarınca ikinci cezanın kesildiği takvim yılının başından itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından çıkarlar.

Örnek 8: Şehir içi yolcu taşıma faaliyeti ile iştigal eden ve hasılatının tamamını elektronik ücret toplama sistemi ile elde eden (C) Ltd. Şti., 1/1/2022 tarihinden itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçmiştir. (C) Ltd. Şti.'ye bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından 25/10/2021, 2/1/2022 ve 5/2/2022 tarihlerinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin birinci fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Buna göre, uygulamadan yararlanılmaya başlanılan takvim yılından önce kesilen söz konusu ceza, (C) Ltd. Şti.'nin bu uygulamadan yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, (C) Ltd. Şti. hakkında hasılat esaslı kazanç tespiti usulüne geçtiği 1/1/2022 tarihinden sonra, bir takvim yılı içerisinde Vergi Usul Kanununun 353 üncü maddesinin birinci veya ikinci fıkrası uyarınca iki kez özel usulsüzlük cezası kesilmesi nedeniyle mükellef kurum, 1/1/2022 tarihinden itibaren hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından faydalanamayacak olup, cezaların kesildiği yılı takip eden iki takvim yılı boyunca da bu uygulamadan yararlanamayacaktır.

Hasılat esaslı kazanç tespiti uygulamasından yararlanan mükelleflerin bu faaliyete ilişkin hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde etmemeleri halinde, bu mükellefler söz konusu durumların gerçekleştiği **yılın başından itibaren** bu uygulamadan çıkarlar.

12.6. KDV Kanunu'nun Hasılat Esaslı Vergilendirmeye İlişkin Düzenlemeleri

Katma Değer Vergisi Kanununun 7104 ve 7144 sayılı Kanunlarla yeniden düzenlenen *Hasılat esaslı vergilendirme* başlığını taşıyan 38'inci maddesi aşağıdaki gibidir.

> *"Madde 38 – (Mülga : 22/7/1998-4369/82 md.; Yeniden düzenleme: 29/3/2018-7104/12 md.)*
>
> *Ticari kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilenler ile mesleki kazancı serbest meslek kazanç defterine göre tespit edilenlerden Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sektör ve meslek grupları kapsamında yer alanlar, talep etmeleri halinde vergiye tabi işlemlerin karşılığını teşkil eden (katma değer vergisi dâhil) bedel üzerinden, bu Kanunun 28 inci maddesi uyarınca belirlenen en yüksek oranı geçmemek üzere, Cumhurbaşkanınca ilgili sektör veya meslek grubu için belirlenen oran uygulanmak suretiyle hesapladıkları katma değer vergisini, indirilecek katma değer vergisi ile ilişkilendirmeksizin beyan ederek öderler.*
>
> *Birinci fıkra kapsamında hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirilen mükellefler, kazançlarının tespitinde kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi ile hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre beyan ederek ödedikleri katma değer vergisini işlemin mahiyetine göre gider veya maliyet, yaptıkları teslim ve hizmetler dolayısıyla hesapladıkları katma değer vergisini*

gelir olarak dikkate alırlar.

Hasılat esaslı vergilendirme usulüne geçen mükellefler, iki yıl geçmedikçe bu usulden çıkamazlar.

(Değişik dördüncü fıkra: 16/5/2018-7144/6 md.) Cumhurbaşkanı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini, sektörler ve meslek grupları itibarıyla belirleyeceği yıllık iş hacimlerine göre hasılat esaslı vergilendirme usulü kapsamına almaya, Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

Maddenin verdiği yetki kapsamında 7 Şubat 2019 tarihli ve 30679 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6 Şubat 2019 tarihli ve 718 sayılı Cumhurbaşkanı Kararında hasılat esaslı vergilendirme kapsamında sektör ve vergi oranı konusunda düzenleme yapılmış, yapılan düzenleme ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile 5393 sayılı Belediye Kanunu kapsamında belediyeler tarafından ruhsat verilen, toplu taşıma hatlarını kiralayan, toplu taşıma hizmetinin hizmet satın alma yollarıyla yerine getirilmesi halinde bu hizmeti sunan ve **gelirlerinin tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla tahsil eden otobüs işletmelerinin** (belediyelerin otobüs işletmeleri ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç) münhasıran il sınırları içinde, otobüsle (sürücüsü dâhil en az on sekiz oturma yeri olan) yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 28 Ocak 2023 tarihli ve 32087 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27/1/2023 tarihli ve 6775 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile hasılat esaslı vergilendirme kapsamında sektör ve vergi oranı konusunda ilave bir düzenleme yapılmıştır. 718 sayılı CK eki Kararın birinci fıkrasından sonra ikinci fıkra eklenerek; şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunan ve bu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamını elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde eden dolmuş işletmelerinin (belediyeler ile doğrudan veya dolaylı olarak sermayesinin %51 veya daha fazlası belediyelere ait şirketler hariç), münhasıran il sınırları içinde yapmış oldukları toplu taşıma faaliyetlerine ilişkin 3065 sayılı Kanunun 38 inci maddesinde yer alan hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre hasılatlarına uygulayacakları vergi oranı %1,5 olarak belirlenmiştir. Düzenleme 1.2.2023 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.

Bu faaliyetlerin birlikte yapılması hasılat esaslı vergilendirme usulüne göre vergilendirmeye engel teşkil etmeyecektir; ancak bu faaliyetlerin yanında kapsama girmeyen başka faaliyetleri de bulunan mükellefler bu uygulamadan faydalanamayacaklardır.

13. HAZIR BEYAN SİSTEMİ

Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve 18/2/2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414) ile gelişen bilgi teknolojilerini kullanarak vergi mükelleflerinin yükümlülük ve ödevlerini vergi dairesine gitmeden, hızlı, kolay ve düşük maliyetlerle yerine getirmelerini sağlamak amacıyla; sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin bu iratlarına ilişkin olarak önceden hazırlanmış

beyannamelerini onaylayıp gönderebilmelerine imkan veren Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi hayata geçirilmişti.

25/02/2016 tarih ve 29635 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 470)'nde; 2012 yılından itibaren uygulanmakta olan "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi"nin kapsamı genişletilerek gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan gelir vergisi mükelleflerinin de bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığınca önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulmasına ilişkin "Hazır Beyan Sistemi"nin uygulanmasına ilişkin düzenlemelerde bulunulmuştur.

Hazır Beyan Sisteminin uygulanmasına 2015 takvim yılı gelirlerinin beyan dönemi itibarıyla başlanılmış olup; bu Sistem'den sadece ücret, kira, MSİ veya DKİ gelirlerini ayrı ayrı veya birlikte elde eden mükellefler yararlanabilecektir. Ücret, kira, MSİ veya DKİ'nin yanı sıra ticari, zirai veya serbest meslek kazancı elde edenler Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname veremeyeceklerdir.

Beyannamenin verilmesi sırasında, vergi hesaplaması Sistem tarafından otomatik olarak yapılacak ve tahakkuk bilgileri mükellefin onayına sunulacaktır.

ÖRNEK 1: 2022 yılı içerisinde mesken olarak kullanılmak üzere kiraya verdiği gayrimenkulünden 120.000 TL kira geliri elde eden ve aynı zamanda 2020 yılında 180.000 TL'ye aldığı diğer bir gayrimenkulünü 2022 yılı içerisinde 1.000.000 TL'ye satan, beyana tabi başkaca bir geliri de olmayan (A), 2022 yılında elde ettiği kira geliri ve değer artışı kazançlarına yönelik gelir vergisi beyannamesini Hazır Beyan Sistemi üzerinden verebilecektir.

ÖRNEK 2: 2022 yılı içerisinde birinci işverenden yıllık 192.000 TL, ikinci işverenden ise 84.000 TL ücret geliri elde eden ve ücretlerinin tamamından vergi kesintisi yapılan (B), elde ettiği bu ücret gelirlerine ilişkin gelir vergisi beyannamesini Hazır Beyan Sistemi üzerinden verebilecektir.

ÖRNEK 3: Avukatlık mesleği ile iştigal etmekte olan (C), kiraya verdiği ve iş yeri olarak kullanılan gayrimenkulünden 2022 yılı içerisinde brüt 80.000 TL kira geliri elde etmiştir. İşyeri için tahsil ettiği kira bedeli üzerinden 16.000 TL tevkifat yapılmıştır. Avukatlık mesleği dolayısıyla serbest meslek kazancı yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunan (C), Hazır Beyan Sistemi üzerinden beyanname veremeyecek, serbest meslek kazancı ile kira gelirinden oluşacak olan gelir vergisi beyannamesini İnternet Vergi Dairesi aracılığıyla e-Beyanname menüsü üzerinden verebilecektir.

ÖRNEK 4: Mesken olarak kullanılmakta olan gayrimenkulünden 2020 yılında 58.000 TL, 2022 yılında ise 127.500 TL kira geliri elde etmesine rağmen bu gelirlerine ilişkin olarak beyanname vermeyen ve söz konusu yıllarda beyana tabi başkaca bir geliri de olmayan (D), Hazır Beyan Sistemini kullanarak 2020 ve 2022 yıllarında elde ettiği bu gelirleri için ayrı ayrı beyanname verebilecektir.

Geçmiş yıllar için düzeltme beyannamesi verilmek istenmesi durumunda, içerisinde sadece kira gelirine yönelik gelir beyanı bulunan düzeltme beyannameleri için Hazır Beyan Sistemi kullanılabilecek; ancak önceki yıllarda beyan edilen kira gelirlerine ücret, MSİ ya da DKİ eklenmek suretiyle düzeltme beyannamesi verilmek istenmesi halinde bu beyannameler, vergi dairelerine başvurularak verilebilecektir. (470 sıra No'lu VUK Genel Tebliği)

Hâlihazırda ücret, kira, MSİ ve DKİ gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar Hazır Beyan Sistemi aracılığıyla beyanname verebileceği gibi, bu gelirlerine ilişkin olarak ilk defa mükellefiyet tesis ettirerek beyanname verecek olanlar da bu Sistem üzerinden beyannamelerini gönderebileceklerdir. Bu kapsamda, daha önce ücret, kira, MSİ ve DKİ gelirlerinden dolayı gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayanların Hazır Beyan Sistemi'nden beyannamelerini elektronik ortamda onayladıkları anda adlarına gelir vergisi mükellefiyeti tesisi ve vergi tahakkuku işlemleri Sistem tarafından otomatik olarak gerçekleştirilecektir.

ÖRNEK 5: (Y) Limited Şirketinin %40 ortaklık payına ilişkin hissesini 3.3.2021 tarihinde 50.000 TL bedel ile iktisap eden (G), bu hisselerin tamamını 16.11.2022 tarihinde 150.000 TL bedel ile satmıştır. Beyana tabi başka bir geliri ve gelir vergisi mükellefiyeti olmayan (G), bu satıştan elde ettiği değer artışı kazancına yönelik beyannamesini Hazır Beyan Sistemi üzerinden verebilecek ve beyannamesini onaylamasının ardından kendisine Sistem tarafından otomatik olarak gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Hazır Beyan Sistemine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden giriş yapılacaktır.

Mükellefler güvenlik sorularını cevaplayarak veya İnternet Vergi Dairesi şifrelerini kullanarak Sisteme giriş yapabilecek ve buradan Başkanlıkça kısmen veya tamamen önceden hazırlanmış beyannamelerini görüntüleyebilecek, doldurabilecek, değiştirebilecek ve onaylayabileceklerdir. İnternet Vergi Dairesi şifresi bulunmayan mükellefler, ekte yer alan İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu (Gerçek Kişiler) ile herhangi bir vergi dairesine başvurarak kullanıcı kodu, parola ve şifre alabileceklerdir.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414)'nin ekinde yer alan Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu (Sadece Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Eden Gerçek Kişiler İçin) kullanılmak suretiyle daha önce temin edilen kullanıcı kodu, parola ve şifre ile Hazır Beyan Sistemine giriş yapılabilecektir.

Mükelleflerin onayına sunulan beyannameler, mükellefler tarafından kontrol edilecek; eksiklik, hata veya yanlışlıkların bulunması halinde bu bilgiler mükelleflerce düzeltilerek onaylanacaktır. Bu kapsamda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanan ve mükelleflerce elektronik ortamda onaylanan beyannamelerin içeriğinin doğruluğundan mükellefler sorumlu olacaktır.

Ücret, kira, MSİ ve DKİ beyannamelerinin Hazır Beyan Sisteminden verilmiş sayılabilmesi için Sistem üzerinde onaylama işleminin yapılması gerekmektedir. Onaylama işlemi beyan-

namenin verilmesi gereken kanuni sürenin son günü olan **31.03.2022** saat 24.00'ten önce tamamlanmalıdır. Kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilecek beyannamelerde de, beyannamenin verilmiş sayılabilmesi için onaylama işleminin yapılması gerekmektedir.

Hazır Beyanname Sistemi uygulamasına 1.3.2016 tarihi itibariyle başlanılmış olup; usul ve esasları 18.2.2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 414) ile belirlenen "Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi" 1.3.2016 tarihi itibariyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Hazır Beyan Sistemi hakkındaki detaylı bilgiler ile her türlü duyuruya Gelir İdaresi Başkanlığı internet adresi (www.gib.gov.tr) üzerinden ulaşılabilir.

14. 2022 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

Gelir vergisine tabi gelirler için 7194 sayılı Kanunun 17 nci maddesi ile değişik 2022 yılı tarifesi aşağıdaki gibidir.

32.000 TL'ye kadar	%15
70.000 TL'nin 32.000 TL'si için 4.800 TL, fazlası	%20
170.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL (ücret gelirlerinde 250.000 TL'nin 70.000 TL'si için 12.400 TL), fazlası	%27
880.000 TL'nin 170.000 TL'si için 39.400 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'nin 250.000 TL'si için 61.000 TL), fazlası	%35
880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 287.900 TL (ücret gelirlerinde 880.000 TL'den fazlasının 880.000 TL'si için 281.500 TL), fazlası	%40

15. İNDİRİMLİ GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

Türkiye'de yatırımların teşvikine ilişkin yapılan son düzenleme 15 Haziran 2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar[57] ile yürürlüğe girmiş; Kararın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar da 2012/1 sayılı Tebliğ'de[58] yatırımların teşviki konusunda düzenlemeler yer almıştır.

Bu düzenlemeler kapsamında dört farklı teşvik uygulaması, sekiz farklı teşvik aracı ile değişen şekillerde desteklenmektedir.

Yeni teşvik programı aşağıdaki dört farklı uygulamadan oluşmaktadır:

1. Bölgesel Yatırım Teşvik Uygulaması
2. Öncelikli Yatırım Konuları
3. Stratejik Yatırımların Teşviki Uygulaması
4. Genel Teşvik Uygulaması

Bölgesel Teşvik Uygulamasında desteklenecek sektörler, illerin potansiyelleri ve ekonomik ölçek büyüklükleri dikkate alınarak tespit edilmiş ve illerin gelişmişlik seviyelerine göre teşvik araçlarının sağladığı yardım yoğunlukları farklılaştırılmıştır. Bu çerçevede, hangi illerde hangi yatırım konularının bölgesel desteklerden yararlanabileceği, yapılacak asgari sabit yatırım tutarları ve/veya kapasiteleri belirlenmiştir.

Öncelikli Yatırım Konuları uygulamasında, belirli yatırım konuları "öncelikli" olarak tanımlanmış ve söz konusu yatırımlar için istisnai bir uygulama getirilmiştir. "Öncelikli Yatırımlar", yatırım yerine bakılmaksızın "Bölgesel Teşvik Uygulamaları" kapsamında Beşinci Bölgeye sağlanan bölgesel desteklerden yararlanabilecektir. Öncelikli Yatırımlar, altıncı bölgede gerçekleştirilir ise bu bölgede geçerli olan desteklerden yararlandırılacaklardır.

Stratejik Yatırımların Teşviki, ithalat bağımlılığı yüksek ürünlerin üretimini artırmak amacıyla bu kapsamda değerlendirilebilecek projeleri tanımlayan bir yaklaşımla tasarlanmıştır. Bu anlamda, yapılan tanımlama kapsamına giren projeler, herhangi bir bölgesel farklılaştırılmaya tabi olmaksızın Türkiye'nin tüm illerinde, bölgesel veya büyük ölçekli yatırım teşvik uygulamalarına göre teşvik araçlarından daha avantajlı koşullarda faydalanabilmektedir.

Bölgesel, öncelikli yatırım konuları veya stratejik yatırım teşvik uygulamalarından herhangi birinin destek kapsamına girmeyen yatırımlar ise, teşvik edilmeyen yatırım konuları arasında yer almamak ve öngörülen sabit yatırım tutarını sağlamak kaydıyla bölge ayrımı yapılmaksızın tüm illerde **Genel Teşvik Uygulamaları** kapsamında desteklenmektedir.

Teşvik araçlarının yatırımcıya sağladığı katkılar, yatırımın niteliğine ve tabi olacağı uygulamalara göre değişkenlik göstermektedir.

57 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
58 20.06.2012 tarih ve 28329 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Destek Unsurları	Genel Teşvik Uygulamaları	Bölgesel Teşvik Uygulamaları	Öncelikli Yatırım Konuları	Stratejik Yatırımların Teşviki
KDV İstisnası	+	+	+	+
Gümrük Vergisi Muafiyeti	+	+	+	+
Vergi İndirimi	-	+	+	+
Sigorta Primi İşveren Hissesi Desteği	-	+	+	+
Sigorta Primi Desteği*	-	+	+	+
Faiz veya Kar Payı Desteği**	-	+	+	+
Yatırım Yeri Tahsisi	-	+	+	+
KDV İadesi***	-	-	-	+

* Yatırımın 6. Bölgede gerçekleştirilmesi halinde sağlanır.

** Bölgesel teşvik uygulamalarında, yatırımın 3. 4. 5. veya 6. bölgelerde gerçekleştirilmesi halinde sağlanır.

*** Sabit yatırım tutarı 500 milyon Türk Lirasının üzerindeki Stratejik Yatırımlar kapsamında ve 2017-2024 yıllarında imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu:15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilen bina-inşaat harcamaları için tahsil edilen KDV'nin iade edilmesidir.

Sekiz destek unsurundan biri olan vergi indirimi; yatırımcı tarafından ödenecek gelir veya kurumlar vergisinin, yatırımın niteliğine göre projenin tabi olacağı yatırım teşvik uygulamasının sağladığı indirimli vergi oranından ödenmesi yoluyla yine bu uygulamanın sağladığı ve yapılan sabit yatırım tutarının belirli bir yüzdesine tekabül eden yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirim hakkından yararlanılmasını ifade etmektedir.

Yatırıma katkı oranı ise, yapılan sabit yatırımın vergi indirimine tabi tutulacak oranını, Vergi İndirimi ise bu Yatırıma Katkı Oranına ulaşılıncaya kadar indirilecek Gelir veya Kurumlar Vergisi oranını ifade etmektedir.

Bu yeni teşvik sistemi uygulamaları kapsamında 5838 sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile 28.02.2009 tarihinde KVK'ya "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlıklı 32/A maddesi eklenmiş olup; maddenin sekizinci fıkrasında söz konusu maddenin gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir.

İndirimli Kurumlar Vergisi başlıklı KVK 32/A maddesine göre indirimli kurumlar vergisinin uygulama özellikleri aşağıdaki gibidir.

(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kap-

samında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. (Ek cümle: 20/8/2016-6745/66 md.) Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak dikkate alınır Cumhurbaşkanı;

a) (Değişik: 31/5/2012-6322/39 md.) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Cumhurbaşkanınca belirlenen kültür ve turizm koruma ve gelişim bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye, (1)

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulatmaya,

c) (Ek: 31/5/2012-6322/39 md.) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için sıfıra kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya,

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya,

yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazanca uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlenmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. (Ek cümle: 31/5/2012-6322/39 md.) Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli kurumlar vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın e bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

(8) (Ek:14/10/2021-7338/60 md.)(1) Yatırım teşvik belgesi bazında yapılan yatırım harcamasına yatırıma katkı oranının uygulanmasıyla belirlenen tutarın %10'luk kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı takip eden ikinci ayın sonuna kadar talep edilmesi şartıyla, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç olmak üzere tahakkuk etmiş diğer vergi borçlarından terkin edilmek suretiyle kullanılabilir. Terkin talebinde bulunulabilecek tutar, hak edilen yatırıma katkı tutarından indirimli kurumlar vergisi yoluyla kullanılan yatırıma katkı tutarının düşülmesinden sonra bulunan tutarın yarısından fazla olamaz. Diğer vergi borçlarının terkini suretiyle kullanılan tutarın bir katına isabet eden yatırıma katkı tutarından vazgeçildiği kabul edilir, diğer vergilerden terkini talep edilen tutar ile vazgeçilen yatırıma katkı tutarları dolayısıyla vergi matrahına indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanmaz. Bu fıkra kapsamında diğer vergi borçlarından terkin edilebilecek toplam tutar, ilgili yatırım teşvik belgesi kapsamında fiilen yapılan yatırım harcamalarına, yatırıma katkı oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan tutarın %10'undan fazla olamaz.

Bu madde kapsamında gelir vergisi mükellefleri de indirimli gelir vergisi uygulamasına tabidirler.

İndirimli gelir vergisi uygulaması ile ilgili olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin indirimli kurumlar vergisi ile ilgili açıklamalarına bakılmalıdır.

16. DEFTER BEYAN SİSTEMİ

- Serbest meslek erbabı,

- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile

- Basit usule tabi olan mükelleflerin

kayıtlarının elektronik ortamda tutulması, bu mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların defterlerinin bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulması ve saklanması, vergi beyannamesi, bildirim ve dilekçelerin elektronik ortamda verilebilmesi ile elektronik ortamda belge düzenlenebilmesi amacıyla geliştirilen Defter-Beyan Sistemine ilişkin usul ve esaslar 17/12/2017 tarihli ve 30273 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 486 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

Defter-Beyan Sistemini meslek mensubu veya meslek odası aracılığıyla kullanan mükellefler de Sistemi, herhangi bir işlem yapmadan bilgilenme amacıyla görüntüleme yapmak suretiyle kullanabileceklerdir.

16.1. Başvuru

Defter-Beyan Sistemini kullanmak zorunda olan mükelleflerin, Sistemi kullanmaya başlayacakları takvim yılından önceki ayın son gününe kadar (bugün dahil) www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden veya gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesi aracılığıyla başvuru yapmaları gerekmektedir.

Söz konusu başvuruyu;

a) Basit usule tabi mükellefler,

— Kendileri,

— Aralarında 486 No.lu Tebliğin ekinde (Ek:1) yer alan "Defter-Beyan Sistemi Kullanımı Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi (Meslek Odaları ile Basit Usulde Vergilendirilen Üyeleri İçin)" düzenledikleri meslek odaları veya

— 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan "Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" imzaladıkları meslek mensupları aracılığıyla,

b) İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazancı elde eden mükellefler ise

— Kendileri veya

— 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan "Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi" düzenledikleri meslek mensupları aracılığıyla

yapabileceklerdir.

Defter-Beyan Sisteminin uygulanmaya başlanmasından sonra mükellefiyet tesis ettiren ve söz konusu Sistemi kullanmak zorunda olan mükellefler, kendileri veya yukarıda belirtildiği şekilde aracılık ve sorumluluk yetkisi verdiği kişiler aracılığıyla işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş günü mesai saati sonuna kadar gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvuru yapacaklardır. Söz konusu başvuru işe başlama bildiriminin verildiği günü izleyen yedinci iş gününün sonuna (saat 23.59'a) kadar www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden de yapılabilecektir.

16.2. Kayıt zamanı

Sistem kapsamında olan mükelleflere ilişkin vergisel ve ticari işlem kayıtları, sistemi kullanma yetkisi bulunan mükellef, meslek mensubu ya da meslek odası tarafından elektronik ortamda Sisteme kayıt yapılması suretiyle gerçekleştirilir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile serbest meslek kazancı defteri tutan mükellefler için birer aylık dönemlere ilişkin vergisel ve ticari işlemlerin Sisteme kayıt işlemlerinin;

a) Kayıtlarını, ayrıca 213 sayılı Kanunun 219 uncu maddesinde belirtilen ve defter kaydı yerine geçen belgelere dayanarak yürüten mükellefler bakımından, işlemlerin ait olduğu ayı izleyen ikinci ayın 15 inci günü sonuna kadar,

b) Diğer mükellefler bakımından, işlemlerin ait oldukları aya ait katma değer vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son günün sonuna kadar,

gerçekleştirilmesi zorunludur.

Takvim yılının son ayına ait kayıtlar, takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün saat 23:59'a kadar yapılabilir.

Basit usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin üçer aylık kayıtlar, izleyen ayın sonuna kadar Sisteme kaydedilir.

16.3. Yanlış kayıtların düzeltilmesi

Defter ve kayıtlara rakam veya yazıların yanlış girilmesi durumunda, Tebliğde kayıt zamanına ilişkin olarak belirlenen süreler zarfında, Sistem üzerinden yanlış kayıt güncellenebilecek veya iptal edilerek doğru kayıt aynı yöntemle tekrar girilebilecektir.

16.4. Sistem üzerinden tutulabilecek defterler

(1) Defter-Beyan Sistemi üzerinden, işletme defteri, çiftçi işletme defteri, serbest meslek kazanç defteri, amortisman defteri, envanter defteri, damga vergisi defteri, ambar defteri ile bitim işleri defteri elektronik ortamda tutulabilecektir.

(2) Hekimler tarafından protokol defterine, borsa acentaları ile noterler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar tarafından ise resmi defterlerine yapılan kayıtlardan bağımsız olarak,

mükellefiyete ilişkin olarak yapılan işlemlerin kayıt zamanına yönelik süreler içerisinde Sisteme kaydedilmesi gerekmektedir.

(3) Mükellefler, üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ile bunların amortismanlarını, Sistem üzerinden tutacakları envanter defterinde, amortisman defterinde veya amortisman listesinde gösterebilecektir.

(4) İşletme hesap hülasası (özeti), zirai kazanç hesap özeti, serbest meslek hesap hülasası (özeti) ile basit usul hesap özeti yapılan kayıtlardan hareketle Sistem tarafından üretilecektir.

(5) Defter-Beyan Sistemi vasıtasıyla elektronik ortamda tutulan defterlerin açılış onayı; ilk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme hallerinde kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde Başkanlık tarafından elektronik olarak yapılır. Açılış onayı 213 sayılı Kanunda öngörülen tasdik hükmündedir.

(6) Defterlere, ait oldukları takvim yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar, Başkanlık tarafından elektronik ortamda kapanış onayı yapılır.

(7) Defter-Beyan Sistemi üzerinden tutulan defterler, 213 sayılı Kanun kapsamında geçerli kanuni defter olarak kabul edilecektir.

(8) Defter-Beyan Sistemi kapsamında olan mükelleflerden defter tutmak zorunda olanların, kâğıt veya elektronik ortamda tuttukları diğer defterlerin hukuki geçerliliği bulunmamaktadır.

(9) Basit usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin bilgiler Sistem üzerinden kayıt altına alınacak ve görüntülenebilecektir.

(10) Başkanlık, Sistem üzerinden tutulan defterlere ilişkin format ve standartlarda değişiklik yapabileceği gibi kayıt oluşturma süreçleri ile veri güvenliğine ilişkin standartlara uyma zorunluluğu getirebilir. Bu zorunluluk mükellef grupları itibarıyla farklılaştırılabilir.

16.5. Sistem üzerinden tutulan defterlerin muhafaza ve ibrazı

Defter-Beyan Sistemi üzerinde tutulan defterlerin, kullanıcı denetiminin kullanıcı kodu, şifre ve diğer güvenlik mekanizmaları ile elektronik ortamda gerçekleştirilmesi, Sistemin kullanımına ilişkin tüm işlemlerin elektronik olarak yapılması ve her işleme ait logların kayıt altına alınmasına bağlı olarak kaynağının inkâr edilemezliği söz konusu olduğundan mükelleflerce ayrıca kâğıt ortamında saklanmasına gerek bulunmamaktadır.

Sistemde elektronik ortamda tutulan kayıtlar ile defterler, talep eden yetkili makamlara talep ettikleri şekliyle ibraz edilmesi amacıyla, Başkanlık tarafından www.defterbeyan.gov.tr adresinde yayımlanan uygulama veya teknik kılavuzlarda belirlenen format, içerik ve standartlarda; 213 sayılı Kanunda belirtilen muhafaza ve ibraz süresi içinde, sistemden elektronik defter dosyası olarak indirilebilecek ya da bağlı olunan vergi dairesinden onaylı kağıt ortamdaki hali talep edilebilecektir. Bu şekilde, Sistemden elektronik defter dosyası olarak indirilmeyen

ya da bağlı olunan vergi dairesinden onaylı olarak alınmayan defter ve kayıtların hukuki geçerliği bulunmamaktadır.

Sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü Başkanlığa, yetkili makamlara ibraz yükümlülüğü ise mükellefe aittir. Başkanlık mükellef, meslek mensubu ya da meslek odası tarafından, Sisteme yapılan kayıtları ve bu kayıtlardan hareketle oluşan defterleri elektronik ortamda muhafaza edecek ve mükelleflerin kullanımına, 213 sayılı Kanunda belirtilen muhafaza süresi boyunca hazır halde bulunduracaktır. Yetkili makamlarca talep edilen defterlerin, ikinci fıkrada belirtilen şekilde elektronik ortamda indirilmesi veya kağıt onaylı halinin bağlı olunan vergi dairesinden alınması sonrasında, yetkili makamlara ibraz edilmemesinin hukuki ve cezai sorumluluğu mükellefe aittir.

Kendisinden mükellefiyetine ilişkin defter ve kayıtlarının ibrazı talep edilen mükellefler, ibrazı talep eden birimin talep ettiği şekle (elektronik veya kağıt) göre; sistem üzerinden elektronik ortamda indirecekleri elektronik defter ve kayıt dosyalarını elektronik ortamda ibraz edebilecekleri gibi bağlı olunan vergi dairesinden alınan kağıt ortamdaki onaylı halini de ibraz edebilirler. Başkanlık, elektronik ortamda indirilen defter ve kayıt dosyalarının elektronik ortamda görüntüleme, doğrulama, sorgulama ve Başkanlığın elektronik sertifikası ile imzalanarak değişmezliğinin ve bütünlüğünün sağlanmasına yönelik işlemler ve bağlı olunan vergi dairesinden onaylı ve kağıt ortamda talep edilmesi ve sunulmasına yönelik işlemlere ilişkin teknik ve uygulama usul ve esaslarını, www.defterbeyan.gov.tr adresinde yayımlayacağı kılavuzlarla veya duyurularla belirlemeye yetkilidir.

İlgili makamlar tarafından, defter ve kayıtlarının ibrazı istenilen mükellefe ulaşılamaması ya da ibraz yazısının mükellefe tebliğ edilememesi hallerinde, bu durumu tevsik eden belgelerle birlikte mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi aracılığıyla Başkanlığa başvurulacaktır. Başkanlık, bu talep üzerine, Sistemde bulunan kayıtları veya bu kayıtları dikkate alarak oluşturacağı elektronik defter dosyasını veya onaylı kağıt ortamdaki halini ilgili makamlara iletir.

Başkanlık, istenildiğinde defterlerin kağıt, elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz edilmesine yönelik önlemleri almak ve ibraza yönelik farklı usuller belirlemek konusunda yetkilidir.

16.6. Sistem üzerinden elektronik belge düzenlenmesi

213 sayılı Kanun kapsamında düzenlenme zorunluluğu bulunan fatura ve fatura yerine geçen vesikalar, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, sevk irsaliyesi ve benzer diğer vesikalar, özel mevzuatlarında yer alan düzenlemelere uygun olarak, Defter-Beyan Sistemi üzerinden veya bu Sistem vasıtasıyla elektronik ortamda düzenlenebilecektir.

16.7. Sistemi kullanma yetkisi

Defter-Beyan Sistemi üzerinden defter tutma, beyanname ve bildirim gönderebilme işlemleri, 3568 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat düzenlemeleri uyarınca vergi beyannamelerini meslek mensuplarına;

a) İmzalatmak zorunda olan mükelleflerden,

— Kendisine elektronik beyanname gönderebilmek için kullanıcı kodu, parola ve şifre verilenlerin kendileri veya meslek mensupları tarafından,

— Diğerleri için meslek mensupları tarafından,

b) İmzalatma yükümlülüğü olmayan mükelleflerden,

— Kendisine elektronik beyanname gönderebilmek için kullanıcı kodu, parola ve şifre verilenlerin kendileri veya meslek mensupları ya da basit usule tabi olan mükellefler açısından bağlı oldukları meslek odaları tarafından,

— Diğerleri için meslek mensupları ya da basit usule tabi olan mükellefler açısından bağlı oldukları meslek odaları tarafından,

yapılabilecektir.

Defter-Beyan Sistemini meslek mensubu veya meslek odası aracılığıyla kullanan mükellefler de Sistemi, herhangi bir işlem yapmadan bilgilenme amacıyla görüntüleme yapmak suretiyle kullanabileceklerdir.

Meslek mensuplarının adına işlem yapacakları mükellefler ile 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ekinde yer alan “Elektronik Beyanname Gönderme Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi”ni, üyeleri adına işlem yapacak odaların ise üyeleri ile Tebliğin ekinde (Ek:1) yer alan “Defter-Beyan Sistemi Kullanımı Aracılık ve Sorumluluk Sözleşmesi (Meslek Odaları ile Basit Usulde Vergilendirilen Üyeleri İçin)” yapması gerekmektedir.

Tebliğin ekinde (Ek:1) yer alan Sözleşmenin düzenlenmesi, sona ermesi ya da iptal/fesih edilmesi durumlarında Başkanlığa elektronik ortamda yapılacak bildirimlerde 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (V-2) numaralı bölümünde düzenlenen usul ve esaslar geçerli olacaktır.

16.8. Sistemden çıkış

Defter-Beyan Sistemini kullanan mükelleflerin ölümü veya gaipliği, mükellefiyetinin sonlandırılması/terkin edilmesi hallerinde, ölüm/gaiplik kararı tarihi ile sonlandırma/terkin tarihinden itibaren, o tarihe kadar yapılması gereken işlemler ve onların gerektirdiği yükümlülükler haricinde, Defter-Beyan Sistemi kayıt yapma, defter tutma ve beyanname gönderme özellikleri bakımından kullanılamayacaktır. Bununla birlikte geçmiş dönemlere ilişkin bilgilerin görüntülenmesi amacıyla Sistem kullanılabilecektir.

İkinci sınıf tüccarlar, 213 sayılı Kanunun 180 ve 181 inci maddelerinde yer alan hükümler kapsamında birinci sınıfa geçerek bilanço esasına göre defter tutacakları izleyen takvim yılı başından itibaren Sistem kullanıcıları arasından çıkacaklardır. 213 sayılı Kanunun 180 inci maddesi kapsamında sınıf değişikliği yapılmasına yönelik sorumluluk mükelleflere aittir.

Basit usulün şartlarını haiz olup Sistemi kullanan mükelleflerden, bu usulden yararlanmayı istemediklerini ve kazançlarını bilanço esasına göre tespit etmek istediklerini yazı ile bildi-

renler, dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından itibaren Sistemi kullanamayacaklardır. Ancak, geçmiş dönemlere ilişkin bilgilerin görüntülenmesi amacıyla Sistem kullanılabilecektir.

16.9. Sistemi kullanma yükümlülüğünün başladığı tarih

Basit usule tabi mükellefler ile serbest meslek erbapları (noterler ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar hariç) için 1/1/2018, diğer mükellefler için ise 1/1/2019 (serbest meslek kazanç defteri yanında işletme hesabı esasına göre defter tutanlar açısından 1/1/2018) tarihinden itibaren Sistemi kullanma zorunluluğu başlamıştır.

16.10. Sorumluluk ve ceza uygulaması

Defter-Beyan Sistemini kullanmak mecburiyetinde olmakla birlikte Tebliğde öngörülen süreler içerisinde başvuru yapmayan, başvuru yapmakla birlikte belirlenen süreler dâhilinde Sisteme kayıt yapma, defter tutma, beyanname, bildirim ve dilekçe gönderme, belge **(** düzenleme, ibraz ve benzeri yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümleri tatbik olunur.

Tebliğ ile Defter-Beyan Sistemini kullanan mükellefler Sistem dışında, kâğıt (213 Sayılı Kanunun 219 uncu maddesinde belirtilen belgeler hariç) veya elektronik ortamda kayıt yapamaz, defter tutamaz ve Sistem veya Elektronik Beyanname Sistemi harici yollarla kâğıt veya elektronik beyanname gönderemezler. Bu mükellefler, Sistem haricinde kâğıt veya elektronik ortamda kayıt ve defter tutmaları halinde, hiç kayıt ve defter tutmamış sayılacakları gibi Defter-Beyan Sistemi veya Elektronik Beyanname Sistemi dışında gönderecekleri beyannameler hiç verilmemiş kabul edilir. Söz konusu kayıt ve işlemlerin yapılmamış, defterlerin tutulmamış ve beyannamelerin verilmemiş sayılması nedeniyle 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümlerine göre ceza uygulanır.

Tebliğ kapsamında Defter-Beyan Sistemini kullanan mükellefler, meslek mensupları ve meslek odaları, mükellefler, meslek mensupları ya da meslek odalarının yetkilendirdiği çalışanları kendilerine verilen kullanıcı kodu ve şifrenin güvenliğinden sorumludurlar. Sistem kullanıcıları, kullanıcı kodu ve şifrelerini başka amaçlarla kullanamazlar, herhangi bir üçüncü kişiye açıklayamazlar ve kullanımına izin veremezler, üçüncü kişilere devredemezler, kiralayamazlar ve satamazlar. Sistem kullanıcıları kullanıcı kodu ve şifrenin yetkisiz kişilerce kullanıldığını öğrendikleri anda (kullanıcı kodu ve şifrenin kaybedilmesi, çalınması vb. durumlar dâhil) Vergi İletişim Merkezine (444 0 189) veya ilgili vergi dairesine derhal bilgi vermekle yükümlüdür.

Defter-Beyan Sistemine yapılan kayıtlar, oluşturulan defter, liste ve benzeri bilgiler, elektronik ortamda gönderilen beyanname, bildirim ve dilekçeler ile elektronik belgelerin içeriğinden, doğruluğundan ve Elektronik Beyanname Sisteminden verilen beyannameler ile Defter-Beyan Sisteminde yapılmış olan kayıtlar arasında oluşan farklılıklardan dolayı vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden Sistemi doğrudan kendisinin kullanması durumunda mükellefler sorumlu olacaktır. Sistemin veya Elektronik Beyanname Sisteminin aracılık ve sorumluluk sözleşmesi imzalanarak yetki

verilen kişiler aracılığıyla kullanılması durumunda mükellefler, defter, beyanname, bildirim ve dilekçelere kaydedilmesi/yansıması gereken her türlü bilginin meslek mensubuna/odasına tam ve doğru bir şekilde sunulmasından sorumlu iken, meslek mensubu/odası deftere kaydedilen bilgilerin dayanağı olan ilgili belgelere uygunluğundan ve gönderilmesine aracılık ettiği beyanname, bildirim ve dilekçelerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayandığı belgelere uygun olmamasından ya da Elektronik Beyanname Sisteminden verilen beyannameler ile Defter-Beyan Sisteminde yapılmış olan kayıtlar arasında oluşan farklılıklardan dolayı vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. Bu kapsamda Başkanlığın herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Sistemde veya Elektronik Beyanname Sisteminde beyannamelerin onaylanması sonucunda otomatik olarak hazırlanan tahakkuk fişleri ve/veya ihbarnamelerin, yine Sistem veya Elektronik Beyanname Sistemi üzerinden mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların yetki verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilmesi işlemi ile söz konusu tahakkuk fişleri ve/veya ihbarnameler mükellefe tebliğ edilmiş sayılacaktır.

Defter-Beyan Sistemi üzerinden yapılan işlemlerin, girilen kayıtların, deftere kaydedilmesi işleminin ve beyanname, belge, bildirim ile dilekçelerin verilmiş/düzenlenmiş/yapılmış sayılması için Sistem üzerinde onaylama işleminin yapılması gerekmektedir. Onaylanacak işlem, yapılması gereken kanuni/idari süresinin son günü saat 23:59'dan önce tamamlanmalıdır.

Elektronik ortamda yapılan işlemlerin tespit ve tevsikinde, Başkanlık/vergi dairesi kayıtları esas alınacaktır.

16.11. Tebliğde düzenlenmeyen hususlar

Kayıt yapılması, defter tutulması, beyanname, bildirim ve dilekçe verilmesi, belge düzenlenmesi ile diğer işlemlere ilişkin olarak bu Tebliğde ve www.defterbeyan.gov.tr adresinde yayımlanan kılavuzlarda özel düzenleme bulunmayan hallerde, konunun düzenlendiği ilgili mevzuat düzenlemeleri geçerlidir.

17. BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASI

17.1. Gelir Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 93 üncü Madde

7256 sayılı Kanunun 21 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 93 üncü madde ile Bazı Varlıkların ekonomiye kazandırılmasına yönelik düzenlemelerde bulunulmuştur. Geçici 93 üncü madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

"Geçici Madde 93 – (Ek:11/11/2020-7256/21 md.)

Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, bu maddedeki hükümler çerçevesinde, 30/6/2021 tarihine kadar Türkiye'deki banka veya aracı kuruma bildiren gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilirler.

Birinci fıkra kapsamına giren varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 30/6/2021 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın bu madde hükümlerinden yararlanılır.

Bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması hâlinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla bu madde hükümlerinden yararlanılır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükellefler, bu madde kapsamında Türkiye'ye getirilen varlıklarını, dönem kazancının tespitinde dikkate almaksızın işletmelerine dâhil edebilecekleri gibi aynı varlıkları vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate almaksızın işletmelerinden çekebilirler.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 30/6/2021 tarihine kadar vergi dairelerine bildirilir. Bildirilen söz konusu varlıklar, 30/6/2021 tarihine kadar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın kanuni defterlere kaydedilebilir. Bu takdirde, söz konusu varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir. Bu fıkra kapsamında bildirilen taşınmazların ayni sermaye olarak konulmak suretiyle işletme kayıtlarına alınması hâlinde, sermaye artırım kararının bildirim tarihi itibarıyla alınmış olması ve söz konusu kararın bildirim tarihini izleyen onuncu ayın sonuna kadar ticaret siciline tescil edilmesi kaydıyla, bu madde hükümlerinden faydalanılabilir.

Türkiye'ye getirilen veya kanuni defterlere kaydedilen varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez.

Bu madde kapsamında bildirilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Bu hükümden faydalanılabilmesi için birinci fıkra uyarınca bildirilen varlıkların, bildirimin yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şarttır.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan süreleri, bitim tarihlerinden itibaren her defasında altı ayı geçmeyen süreler hâlinde bir yıla kadar uzatmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, madde kapsamına giren varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ve bildirimi ile işletmeye dâhil edilmelerine ilişkin hususları, bildirime esas değerlerin tespiti, bildirimin şekli, içeriği ve ekleri ile yapılacağı yeri, maddenin uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

30 Haziran 2021 tarihli ve 31527 sayılı Resmi Gazete yayımlanan 4196 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 1, 2 ve 5'inci fıkralarda yer alan süreler altı ay uzatılmış; daha sonra da 31/12/2021 tarihli ve 31706 (6.Mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5058 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile söz konusu maddenin birinci, ikinci ve beşinci fıkralarında yer alan sürelerin 31/12/2021 tarihinden itibaren **30/6/2022** tarihine kadar (bu tarih dâhil) uzatılmasına karar verilmiştir.

Geçici 93 üncü madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslara 28/11/2020 tarihli ve 31318 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) de yer verilmiştir.

17.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Eklenen Geçici 15 inci Madde

7417 sayılı Kanunun 50 nci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen Geçici 15 inci madde ile Bazı Varlıkların ekonomiye kazandırılmasına yönelik başka bir düzenlemede daha bulunulmuştur. Düzenleme aşağıdaki gibidir.

"GEÇİCİ MADDE 15- (Ek: 1/7/2022-7417/50 md.)

*(1) Gerçek veya tüzel kişilerce, **yurt dışında bulunan**; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları **31/3/2023 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara** bildirilir.*

(2) Birinci fıkra kapsamına giren varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 31/3/2023 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın bu madde hükümlerinden yararlanılır.

(3) Bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması hâlinde, söz konusu avansların en geç 31/3/2023 tarihine kadar defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla bu madde hükümlerinden yararlanılır.

*(4) Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve **Türkiye'de bulunan** ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, **31/3/2023 tarihine kadar vergi dairelerine** beyan edilir.*

(5) Birinci ve dördüncü fıkra kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükellefler tarafından bildirim veya beyan tarihi itibarıyla kanuni defterlere kaydedilir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu madde hükümleri uyarınca kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı bildirim veya beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilemez, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi halinde ise vergilendirilmez. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme

hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz ve bildirim veya beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar, bu fıkrada yer alan beyan dışındaki diğer şartlar aranmaksızın madde hükümlerinden yararlanabilirler, bunlar tarafından taşınmaz dışındaki varlıkların en geç beyan tarihi itibarıyla banka veya aracı kurumlara yatırılmak suretiyle tevsik edilmesi zorunludur. Dördüncü fıkra kapsamında beyan edilerek işletme kayıtlarına alınacak taşınmazların işletmeye devrine ilişkin tapuda yapılacak işlemlerden, 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu uyarınca harç alınmaz, bu taşınmazların işletmeye devri 193 sayılı Kanunun mükerrer 80 inci maddesi uygulamasında elden çıkarma sayılmaz.

(6) Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak bildirim sahibinden bildirilen varlıkların değeri üzerinden 30/9/2022 tarihine kadar yapılan bildirimler için %1, 1/10/2022 tarihi ila 31/12/2022 tarihi (bu tarih dahil) arasında yapılan bildirimler için %2, 31/3/2023 tarihine kadar yapılan bildirimler için %3 oranında peşin olarak tahsil ettikleri vergiyi, bildirimi izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler. Şu kadar ki vergi oranı; bildirilen varlıkların, Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılan hesaplara transfer edildiği veya yurt dışından getirilerek bu hesaplara yatırıldığı tarihten itibaren en az bir yıl süreyle tutulması halinde %0 olarak uygulanır. Bu takdirde, banka ve aracı kurumlar tarafından bildirim esnasında tahsil edilerek vergi dairesine ödenen vergi, bildirim sahibinin ilgili vergi dairesine başvurusu üzerine iade edilir.

(7) Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %3 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir. Bu fıkraya ve altıncı fıkraya göre ödenen vergi, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.

(8) Bildirim ve beyana konu edilen varlıklarla ilgili olarak 213 sayılı Kanunun amortismanlara ilişkin hükümleri uygulanmaz. Bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez.

(9) Bildirilen veya beyan edilen varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Diğer nedenlerle başlayan vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları sonucu bulunan matrah farkının madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti ve bildirilen veya beyan edilen varlık tutarının, bulunan matrah farkına eşit ya da fazla olması durumunda matrah farkına ilişkin tarhiyat yapılmaz. Bulunan matrah farkının, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespitine rağmen söz konusu varlık tutarlarından büyük olması durumunda sadece aradaki fark tutar üzerinden vergi tarhiyatı yapılır. Vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararları sonucunda bildirim veya beyana konu edilen varlıklar dışındaki nedenlerle matrah farkı tespit edilmesi durumunda, bu madde

kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar, bulunan matrah farkından mahsup edilmeksizin tarhiyat yapılır.

(10) Birinci fıkra uyarınca bildirildiği halde, bildirilen varlıkların, bildirimin yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmemesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmemesi ile bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen vergilerin süresinde ödenmemesi ve bu maddede yer alan diğer şartların yerine getirilmemesi hallerinde dokuzuncu fıkra hükmünden yararlanılamaz. Vergi incelemesine başlanılan veya takdir komisyonuna sevk edilen tarihten sonra bu madde kapsamında yapılan bildirim ve beyanlar dolayısıyla söz konusu inceleme veya takdir komisyonu kararları sonucunda yapılacak tarhiyatlar için de dokuzuncu fıkra hükmü uygulanmaz. Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmez. Tahsil edilmiş olan vergiler red ve iade edilmez.

(11) Bildirim ve beyan süresi sona erdikten sonra bildirim veya beyanlara ilişkin düzeltme yapılamaz.

(12) Hazine ve Maliye Bakanlığı, madde kapsamına giren varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ve bildirimi ile işletmeye dâhil edilmelerine ilişkin hususları, bildirim ve beyana esas şekli ile maddenin uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeler ile iade işlemlerine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

(13) Bu maddeyi ihdas eden Kanunla, Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yapılan değişiklik hükmü, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce sermaye artırımı yapan veya ilk defa kurulan şirketler için 2022 yılı hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi için uygulanır."

Konuyla ilgili açıklamlara 9.8.2022 tarih ve 31918 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASI HAKKINDA GENEL TEBLİĞ (SERİ NO: 1)'de yer verilmiştir.

18. DEFTER TUTMA VE KAPATILMASINA İLİŞKİN DİKAT EDİLMESİ GEREKEN KONULAR

18.1. Fiziksel Ortamda Tutulan Defterlerin Kapanış Onaylarının Yaptırılması

Türk Ticaret Kanununa göre 2022 yılında fiziki ortamda tutulan *yevmiye defterlerinin* 3 Temmuz 2023 Pazartesi (30 Haziran 2023 Cuma Kurbab Bayramına denk geldiği için) gününe kadar notere ibraz edilip son kaydın altına noterce "Görülmüştür" ibaresi yazılarak mühür ve imza ile onaylanması gerekmektedir[59].

Ticari defterlerin elektronik ortamda tutulması hâlinde defterlerin açılışlarında ve yevmiye defteri ile yönetim kurulu karar defterinin kapanışında noter onayı aranmamaktadır.

59 Türk Ticaret Kanunu düzenlemelerine göre anonim şirketler ile kooperatiflerde yönetim kurulunun, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde yönetim kurulu karar defteri ile tutulması halinde limited şirketlerde müdürler kurulu karar defterinin kapanış tasdiklerinin 31 Ocak 2023 Salı gününe kadar yaptırılması gerekmekteydi.

Vergi Usul Kanununun 13 üncü ve 15 inci maddesi uyarınca Maliye Bakanlığı tarafından mücbir sebep halinin ilan edildiği yerlerde, defterlerin kapanış onayları, mücbir sebebin sona erdiği tarihi takip eden ikinci ayın sonuna kadar yaptırılabilir.

Türk Ticaret Kanununda, ticari defterlerin açılış veya kapanış onaylarını noterde zamanında yaptırmayanlara 2023 yılında 31.097,00 TL idari para cezası öngörülmüştür.

18.2. Fiziksel Ortamda Tutulan Defterlerin Saklanma Süresi

Mükelleflerin 2022 yılına ilişkin olarak tuttukları defterleri fiziksel ortamda Vergi Usul Kanununa göre, kural olarak, 31 Aralık 2027 tarihine kadar saklamak zorundadırlar. Türk Ticaret Kanunu ise daha uzun bir süre öngörmektedir.

Türk Ticaret Kanununa göre	Vergi Usul Kanununa göre
10 yıl	5 yıl
Her tacir; tutmakla yükümlü olduğu ticari defterleri ve bu defterlere yapılan kayıtların dayandığı belgeleri sınıflandırılmış bir şekilde on yıl saklamakla yükümlüdür. Saklama süresi, ticari defterlere son kaydın yapıldığı veya muhasebe belgelerinin oluştuğu takvim yılının bitişiyle başlar.	Zamanaşımı süreleri dikkate alınarak Örneğin yıllara yaygın inşaat işinde hesap dönemi bütünlüğü dikkate alınmalıdır.

18.3. E-Defterlerin Kapatılması

e-Defter tutma sürecinde hesap döneminin ilk ayına ait beratın alınması açılış onayı, son ayına ait beratın alınması kapanış onayı, diğer aylara ait beratların alınması ise ilgili aylara ait defterlerin noter onayı yerine geçer.

7338 sayılı Kanun ile 213 sayılı Kanuna “Elektronik olarak tutulan defterlerde tasdik” başlıklı 226/A maddesi eklenmiş olup; Türk Ticaret Kanununun 64 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan yetki kapsamında Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde elektronik ortamda tutulan defterler için berat alınmasının, elektronik ortamda tutulan diğer defterlerin ise Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde onaylanmasının Vergi Usul Kanunu uygulamasında tasdik hükmünde olduğu ve berat ve onayın belirlenen usul, esas ve süreler dahilinde alınmaması veya yapılmaması durumunda defterlerin tasdik ettirilmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Düzenleme 26.10.2021 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Dileyen mükellefler, her hesap dönemine ilişkin ilk ayda (hesap dönemi içinde işe başlayanlarda işe başlanılan ayda), tercihlerini e-Defter uygulaması aracılığıyla elektronik ortamda bildirmeleri şartıyla, her bir geçici vergi döneminin aylarına ait e-Defter ve berat dosyalarını her ay için ayrı ayrı olmak üzere, ilgili olduğu geçici vergi dönemine ilişkin geçici vergi be-

yannamesinin verileceği ayın sonuna kadar (son dönem geçici vergi dönemine ilişkin ayların defter ve berat dosyalarının gelir vergisi mükelleflerinde gelir vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar, kurumlar vergisi mükelleflerinde ise kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği ayın sonuna kadar) oluşturma, NES veya Mali Mühürle imzalama/onaylama ve berat dosyalarını e-Defter uygulamasına yükleyerek Başkanlıkça onaylı halini alma imkânından da yararlanabilirler. Tercihlerini bu bentte belirtilen süre içinde bildirmeyen mükellefler hakkında bu fıkranın 1 ve 2 numaralı bentlerinde belirtilen tarihler esas alınır. Ayrıca yapılan tercih, tercih bildirim süresi içinde yapılan değişiklikler hariç olmak üzere, müteakip hesap dönemlerine ait tüm aylar için geçerlidir. Tercihini geçici vergi dönemi bazında yapan mükelleflerden, defter ve berat dosyalarına ilişkin işlemlerini belirtilen sürede gerçekleştirmeyenler hakkında cezai müeyyidelerin tayininde her bir ay, ayrı ayrı dikkate alınır.

Dönem	**Aylık Yüklenme Tercihinde Bulunulması Halinde**	**Geçici Vergi Dönemleri Bazında Yükleme Tercihinde Bulunulması Halinde**	
Ocak	Nisan ayı sonu	Ocak - Şubat - Mart	Mayıs ayı sonu
Şubat	Mayıs ayı sonu		
Mart	Haziran ayı sonu		
Nisan	Temmuz ayı sonu	Nisan - Mayıs - Haziran	Ağustos ayı sonu
Mayıs	Ağustos ayı sonu		
Haziran	Eylül ayı sonu		
Temmuz	Ekim ayı sonu	Temmuz - Ağustos - Eylül	Kasım ayı sonu
Ağustos	Kasım ayı sonu		
Eylül	Aralık ayı sonu		
Ekim	Ocak ayı sonu	Ekim - Kasım - Aralık	Gelir ve kurumlar vergisi beyanname lerinin verileceği ayın sonuna kadar
Kasım	Şubat ayı sonu		
Aralık	Gelir veya kurumlar vergisi beyanname lerinin verileceği ayın sonuna kadar		

Aylık dönem, sadece onaya sunulan ayın defter kayıtlarını ifade etmekte olup, önceki aylara ait kayıtları içermez. Hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde de e-Defter tutmaya başlanabilir. Ancak hesap dönemi veya takvim yılı içerisinde e-Defter tutmaya başlayanlar, başladıkları tarihi izleyen bir aylık süre içerisinde eski defterlerine kapanış tasdiki yaptıracaklardır.

18.4. e-Defter ve Berat Dosyalarının İkincil Kopyaları

19/10/2019 tarih ve 30923 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra Numaralı Elektronik Defter Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Sıra No:3)'in "4.4. e-Defter Dosyaları, Berat Dosyaları ve Muhasebe Fişlerinin Muhafaza ve İbrazı" başlıklı bölümünün 4.4.1. maddesinin (e) fıkrasında;

- e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve GİB'ten bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da GİB'in bilgi işlem sistemlerinde 1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesinin zorunlu olduğu,

- e-Defter ve beratların teknik yeterliğe sahip ve GİB'ten bu hususta saklama izni verilen özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde muhafaza usulü ile muhafaza edilmesi sürecinde e-Defter uygulamasına dâhil olan mükellefler ve özel entegratörler tarafından uyulması gereken genel, gizlilik ve güvenliğe ilişkin usul ve esasların, GİB tarafından hazırlanarak edefter.gov.tr adresinde yayımlanan "e-Defter Saklama Kılavuzu"nda açıklanacağı ve

- e-Defter ve berat dosyalarına ait ikincil kopyaların bu fıkra uyarınca muhafazası için gerekli yükleme işlemlerinde bu Tebliğin (4.3.4) numaralı fıkrasında belirtilen sürelerin dikkate alınacağı

hususlarına yer verilmiştir. Aynı Tebliğin "7. Diğer Hususlar" başlıklı bölümünün 7.8. maddesinde ise; elektronik ortamda oluşturulması, kaydedilmesi, muhafazası ve ibrazına izin verilen defterler ile defterlerle ilişkili muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının elektronik ortamda oluşturulmasına ilişkin standartlar, teknik ve uygulama kılavuzları ile e-Defter uygulamasına ilişkin diğer kuralların edefter.gov.tr adresinde duyurulacağı belirtilmiştir.

Kılavuzda e-Defter uygulamasına dahil olan mükelleflerin, e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının, GİB bilgi işlem sistemlerinde saklanmasına yönelik takip edilecek işlem adımları ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2022 yılı aylık veya 3 aylık (geçici vergi dönemleri bazında) olarak berat dosyası yükleyenler için e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının saklanmak üzere GİB'in bilgi işlem sistemlerine aktarım zamanı; e-Defterlerin oluşturulması, imzalanması ve bunlara ait berat dosyalarının e-Defter uygulamasına yükleme süresinin son gününü takip eden onbeşinci günün sonuna kadar belirlenmiş olup dönemler bazında aktarım zamanları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

1- Yükleme tercihi üç aylık olan mükellefler:

Dönem	Berat yükleme zamanı	Aktarım zamanı
Ocak-Şubat- Mart	2022 Mayıs ayı sonu	15 Haziran 2022'ye kadar
Nisan-Mayıs-Haziran	2022 Ağustos ayı sonu	15 Eylül 2022'ye kadar
Temmuz-Ağustos-Eylül	2022 Kasım ayı sonu	15 Aralık 2022'ye kadar
Ekim-Kasım-Aralık (Gerçek)	2023 Mart ayı sonu	17 Nisan 2023'e kadar
Ekim-Kasım-Aralık (Tüzel)	2023 Nisan ayı sonu	15 Mayıs 2023'e kadar

2- Yükleme tercihi aylık olan mükellefler

Dönem	Berat yükleme zamanı	Aktarım zamanı
Ocak	2022 Nisan ayı sonu	17 Mayıs 2022'ye kadar
Şubat	2022 Mayıs ayı sonu	15 Haziran 2022'ye kadar
Mart	2022 Haziran ayı sonu	18 Temmuz 2022'ye kadar
Nisan	2022 Temmuz ayı sonu	16 Ağustos 2022'ye kadar
Mayıs	2022 Ağustos ayı sonu	15 Eylül 2022'ye kadar
Haziran	2022 Eylül ayı sonu	17 Ekim 2022'ye kadar
Temmuz	2022 Ekim ayı sonu	15 Kasım 2022'ye kadar
Ağustos	2022 Kasım ayı sonu	15 Aralık 2022'ye kadar
Eylül	2022 Aralık ayı sonu	17 Ocak 2023'e kadar
Ekim	2023 Ocak ayı sonu	15 Şubat 2023'e kadar
Kasım	2023 Şubat ayı sonu	15 Mart 2023'e kadar
Aralık (Gerçek)	2023 Mart ayı sonu	15 Nisan 2023'e kadar
Aralık (Tüzel)	2023 Nisan ayı sonu	16 Mayıs 2023'e kadar

GİB tarafından yayımlanacak sirküler ile e-Defterlerin oluşturulması, imzalanması ve bunlara ait berat dosyalarının e-Defter uygulamasına yükleme sürelerinin uzatılması durumunda aktarım zamanın hesabında, ilgili sirkülerde belirlenecek tarihi izleyen 15 inci günün sonu (resmi tatile denk geldiği durumlarda tatil bitimini izleyen ilk iş günü sonu) aktarım zamanının sonu olarak dikkate alınacaktır.

Bu uygulamanın kanuni defterleri saklama ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmadığı unutulmamalıdır.

Mükellefler, belirlenen tarihleri aşmamak kaydıyla e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarını istedikleri zaman yüklemekte serbestlerdir. Bahse konu Kılavuza http://www.edefter.gov.tr/dosyalar/kilavuzlar/e-Defter_Saklama_Kullanici_Kilavuzu050221.pdf adresinden ulaşmak mümkündür.

18.5. Elektronik Defterlerin Muhafazası ve İbrazı

e-Defter uygulamasına dâhil olanlar, muhafaza ve ibraz ödevlerini yerine getirirken aşağıdaki hususlara uygun hareket etmek zorundadırlar:

a) e-Defter dosyaları ve bunlara ait berat dosyaları birbirleri ile ilişkili şekilde elektronik ortamda, muhasebe fişleri ise kağıt ve/veya elektronik ortamda, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilmek zorundadır.

b) e-Defter dosyaları, berat dosyaları ve elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin veri bütünlüğünün sağlanması ile kaynağının inkâr edilmezliği, NES veya Mali Mühür ile garanti altına alındığı için kağıt ortamında saklanmayacak (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri hariç) ve elektronik ortamdaki bu dosyaların kağıt ortamdaki hali hukuken hüküm ifade etmeyecektir.

c) Defterlerini elektronik ortamında tutanlar, e-Defter dosyaları, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişleri ve ilgili berat dosyalarını vergi kanunları, Türk Ticaret Kanunu ve diğer düzenlemelerde yer alan süreler dâhilinde elektronik, manyetik veya optik ortamlarda (kağıt ortamda tutulması tercih edilen muhasebe fişleri kağıt ortamda) muhafaza ve istenildiğinde elektronik, manyetik veya optik araçlar vasıtasıyla eksiksiz ve okunabilir şekilde ibraz etmekle yükümlüdür.

ç) Muhafaza ve ibraz yükümlülüğü, e-Defter dosyalarının, elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, e-Defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kağıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir.

d) e-Defter ve berat dosyalarının e-Defter uygulamasına dâhil olan mükelleflerin kendilerine ait bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi mecburidir. Üçüncü kişiler nezdinde ya da yurt dışında muhafaza işlemi, muhafaza ve ibraz sorumluluğunu ortadan kaldırmamakta ve Başkanlık ve Genel Müdürlük açısından herhangi bir hüküm ifade etmemektedir. Muhafaza yükümlülüğünün Türkiye Cumhuriyeti sınırları içerisinde ve Türkiye Cumhuriyeti kanunlarının geçerli olduğu yerlerde yerine getirilmesi zorunludur.

e) e-Defter dosyaları ile bunlara ilişkin berat dosyalarının ikincil kopyalarının, gizliliği ve güvenliği sağlanacak şekilde e-Defter saklama hizmeti yönünden teknik yeterliliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta izin alan özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde 1/1/2020 tarihinden itibaren asgari 10 yıl süre ile muhafaza edilmesi zorunludur. e-Defter ve beratların teknik yeterliğe sahip ve Başkanlıktan bu hususta saklama izni verilen özel entegratörlerin bilgi işlem sistemlerinde muhafaza usulü ile muhafaza edilmesi sürecinde e-Defter uygulamasına dâhil olan mükellefler ve özel entegratörler tarafından uyulması gereken genel, gizlilik ve güvenliğe ilişkin usul ve esaslar, Başkanlık tarafından hazırlanarak edefter.gov.tr adresinde yayımlanan "e-Defter Saklama Kılavuzu"nda açıklanır. e-Defter ve berat dosyalarına ait ikincil kopyalarının bu fıkra uyarınca muhafazası için gerekli yükleme işlemlerinde bu Tebliğin (4.3.4) numaralı fıkrasında belirtilen süreler dikkate alınır.

f) e-Defter ve berat dosyalarının ikincil kopyalarının muhafaza işleminin Başkanlıktan izin alan özel entegratörlerin ya da Başkanlığın bilgi işlem sistemlerinde muhafaza edilmesi, mükellefin asıl e-Defter ve berat dosyalarının muhafaza ve ibraz ödevlerini ortadan kaldırmaz.

19. ENFLASYON DÜZELTMESİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298 nci maddesinde enflasyon düzeltmesi uygulaması ile ilgili hükümlere yer verilmiştir. Düzenleme uyarınca, mükellefler malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetlerini maddede belirtilen hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutmalıdırlar. Madde uyarınca kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutmak durumunda olup; enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona ermektedir.

Mükerrer 298 nci maddede yer alan % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye veya tekrar kanunî seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar çıkarmaya veya tekrar kanunî seviyesine kadar indirmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

TÜİK tarafından açılanan endeks rakamları uyarınca mükellefler 31.12.2021 tarihli bilançolarını enflasyon düzelmesine tabi tutmak durumunda olacaklardı. Böyle bir durumda Cumhurbaşkanına Kanun ile verilmiş olan yetkilerin kullanılıp kullanılmaması da bu durumu değiştirmemekteydi.

Konuyla ilgili olarak 29.1.2022 tarih ve 31734 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7352 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa Geçici 33 ncü madde eklenmiş ve geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere **2021, 2022 hesap dönemleri** (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) **ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmayacağı**; 31/12/2023 tarihli mali tabloların ise enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa eklenen GEÇİCİ MADDE 33 düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

> *"GEÇİCİ MADDE 33 – Geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere 2021 ve 2022 hesap dönemleri (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2022 ve 2023 yılında biten hesap dönemleri itibarıyla) ile 2023 hesap dönemi geçici vergi dönemlerinde mükerrer 298 inci madde kapsamındaki enflasyon düzeltmesine ilişkin şartların oluşup oluşmadığına bakılmaksızın mali tablolar enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaz.*
>
> *Mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası uygulaması açısından, birinci fıkrada enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı belirtilen dönemler enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği dönem olarak değerlendirilir.*
>
> *31/12/2023 tarihli mali tablolar, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulur. Yapılan enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kâr/zarar farkı geçmiş yıllar kâr/zararı hesabında gösterilir. Bu şekilde tespit edilen geçmiş yıl kârı vergiye tabi tutulmaz, geçmiş yıl zararı zarar olarak kabul edilmez.*

Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkrası hükümleri, mükerrer 298 inci maddenin (A) fıkrasının (9) numaralı bendi kapsamında olan mükellefler bakımından geçerli değildir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

20. GERÇEK FAYDALANICI BİLGİSİ BİLDİRİMİ

Gelirlerin/servetlerin arkasındaki gerçek isimlerin bilinmesi vergi kaçakçılığı ile mücadele açısından büyük önem arz etmektedir. Ülkemizin de üyesi bulunduğu Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı Vergi Amaçlarına Yönelik Şeffaflık ve Bilgi Değişimi Küresel Forumu (Küresel Forum), vergi kaçakçılığıyla mücadele amacına yönelik olarak çalışmalar yürütmektedir. Bu bağlamda, Küresel Forum, faaliyetleri gereği şeffaflık ve bilgi değişimi konusunda ülkelerin uyması gereken uluslararası asgari standartlar oluşturmuş olup tüzel kişiliklerin ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin gerçek faydalanıcısının bilinmesi hususu standardın unsurlarından biridir. Bu konu, suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi amacıyla Mali Eylem Görev Gücü tarafından belirlenen tavsiyelerde de karşılık bulmaktadır.

Bu kapsamda, 13.07.2021 tarih ve 31540 sayılı Resmi Gazete'de 529 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğ'de tüzel kişiler ve tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin gerçek faydalanıcı bilgisinin güncel, tam ve doğru bir şekilde tespit edilebilmesi amacıyla gerçek faydalanıcının belirlenmesine ve bildirilmesine ilişkin olarak bildirim zorunluluğu getirilen mükelleflerin kapsamı, bildirimin şekli, bildirimde bulunulacak dönem, bildirim verme zamanı, bildirimin gönderilme usulü ile uygulamaya ilişkin diğer usul ve esaslar hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

20.1. Tanımlar ve kısaltmalar

Tebliğ uygulamasında;

a) Gerçek faydalanıcı: Tüzel kişi veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran ya da bunlar üzerinde nihai nüfuz sahibi olan gerçek kişi veya kişileri,

b) Tedbirler Yönetmeliği: 10/12/2007 tarihli ve 2007/13012 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmeliği,

c) Trust: Bir malvarlığının belirli bir lehtar ya da lehtar grubunun yararlanması için, malvarlığının maliki olan sözleşme kurucusu tarafından, söz konusu malvarlığının yönetimi, kullanımı ya da sözleşmede belirtilen diğer tasarruflarda bulunulması amacıyla sözleşmeyi icra eden bir mütevellinin kontrolüne bırakılmasını hüküm altına alan hukuki ilişkiyi,

ifade eder.

20.2. Gerçek faydalanıcı bilgisi bildirimi verme zorunluluğu getirilenler

Tebliğin konusunu teşkil eden gerçek faydalanıcı bilgisi bildirimini, bildirim verme süresinin başladığı 1/8/2021 tarihi itibarıyla faal olan (tasfiye işlemi devam edenler dâhil);

a) Kurumlar vergisi mükellefleri,

b) Kollektif şirketlerde şirketi temsile yetkili kimse veya ortak, eshamsız komandit şirketlerde komandite ortaklardan biri ve adi ortaklıklar adına en yüksek ortaklık payına sahip kişi, Türkiye'de yönetim merkezi olan veya Türkiye'de mukim yöneticisi olan yabancı ülkede kurulmuş trust ve benzeri teşekküllerin yöneticileri, mütevellileri veya temsilcileri,

vermek zorundadırlar.

Ayrıca; Tedbirler Yönetmeliğinde 11/10/2006 tarihli ve 5549 Sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanunun uygulanmasında yükümlü sayılan;

a) Bankalar,

b) Bankalar dışında banka kartı veya kredi kartı düzenleme yetkisini haiz kuruluşlar,

c) Kambiyo mevzuatında belirtilen yetkili müesseseler,

ç) Finansman ve faktoring şirketleri,

d) Sermaye piyasası aracı kurumları ve portföy yönetim şirketleri,

e) Ödeme kuruluşları ile elektronik para kuruluşları,

f) Yatırım ortaklıkları,

g) Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri ile sigorta ve reasürans brokerleri,

ğ) Finansal kiralama şirketleri,

h) Sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde takas ve saklama hizmeti veren kuruluşlar,

ı) Kıymetli Madenler ve Kıymetli Taşlar Piyasasına ilişkin saklama hizmeti ile sınırlı olmak üzere Borsa İstanbul Anonim Şirketi,

i) Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi ile kargo şirketleri,

j) Varlık yönetim şirketleri,

k) Kıymetli maden, taş veya mücevher alım satımı yapanlar ile bu işlemlere aracılık edenler,

l) Cumhuriyet altın sikkeleri ile Cumhuriyet ziynet altınlarını basma faaliyeti ile sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü,

m) Kıymetli madenler aracı kuruluşları,

n) Ticaret amacıyla taşınmaz alım satımıyla uğraşanlar ile bu işlemlere aracılık edenler,

o) İş makineleri dâhil her türlü deniz, hava ve kara nakil vasıtalarının alım satımı ile uğraşanlar ile bu işlemlere aracılık edenler,

ö) Tarihi eser, antika ve sanat eseri alım satımı ile uğraşanlar veya bunların müzayedeciliğini yapanlar,

p) Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü, Türkiye Jokey Kulübü ve Spor Toto Teşkilat Başkanlığı dâhil talih ve bahis oyunları alanında faaliyet gösterenler,

r) Spor kulüpleri,

s) Noterler,

ş) Savunma hakkı bakımından diğer kanun hükümlerine aykırı olmamak ve 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 35 inci maddesinin birinci fıkrası ile alternatif uyuşmazlık çözüm yolları kapsamında ifa edilen mesleki çalışmalar nedeniyle edinilen bilgiler hariç olmak üzere; taşınmaz alım satımı, sınırlı ayni hak kurulması ve kaldırılması, şirket, vakıf ve dernek kurulması, birleştirilmesi ile bunların idaresi, devredilmesi ve tasfiyesi işlerine ilişkin finansal işlemlerin gerçekleştirilmesi, banka, menkul kıymet ve her türlü hesaplar ile bu hesaplarda yer alan varlıkların idaresi işleriyle sınırlı olmak üzere serbest avukatlar,

t) Bir işverene bağlı olmaksızın çalışan serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler,

u) Finansal piyasalarda denetim yapmakla yetkili bağımsız denetim kuruluşları,

ü) Kripto varlık hizmet sağlayıcılar,

v) Tasarruf finansman şirketleri,

ile bunların şube, acente, temsilci ve ticari vekilleri ile benzeri bağlı birimleri Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından talep edildiğinde müşterileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin gerçek faydalanıcı bilgisini Başkanlığa bildirmek zorundadır.

Merkezi yurtdışında bulunan yükümlünün şube, acente, temsilci ve ticari vekilleri ile benzeri bağlı birimleri Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından talep edildiğinde müşterileri tarafından gerçekleştirilen işlemlerin gerçek faydalanıcı bilgisini Başkanlığa bildirmek zorundadır.

Gerçek faydalanıcı bilgisi bildirimi, kollektif şirketlerde şirketi temsile yetkili kimse veya ortak, eshamsız komandit şirketlerde komandite ortaklardan biri ve adi ortaklıklar adına en yüksek ortaklık payına sahip kişi tarafından verilmelidir.

20.3. Gerçek faydalanıcının belirlenmesi

Tüzel kişilerde;

a) Tüzel kişiliğin yüzde yirmi beşi aşan hissesine sahip gerçek kişi ortakları,

b) Tüzel kişiliğin yüzde yirmi beşi aşan hissesine sahip gerçek kişi ortağının gerçek faydalanıcı olmadığından şüphelenilmesi veya bu oranda hisseye sahip gerçek kişi ortak bulunmaması durumunda, tüzel kişiliği nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi ya da kişiler,

c) (a) ve (b) bentleri kapsamında gerçek faydalanıcının tespit edilemediği durumlarda, en üst düzey icra yetkisine sahip gerçek kişi ya da kişiler,

gerçek faydalanıcı olarak kabul edilerek bildirime konu edilir.

Tedbirler Yönetmeliğinin 12 nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen tüzel kişiliği olmayan iş ortaklıkları gibi teşekküllerde;

a) Tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri nihai olarak kontrolünde bulunduran gerçek kişi ya da kişiler,

b) (a) bendi kapsamında gerçek faydalanıcının tespit edilememesi halinde tüzel kişiliği olmayan teşekkül nezdinde en üst düzeyde icra yetkisine sahip gerçek kişi ya da kişiler,

üst düzey yönetici sıfatıyla gerçek faydalanıcı olarak kabul edilir ve bildirime konu edilir.

Trust ve benzeri teşekküllerde; kurucular, mütevelli, yönetici, denetçi veya faydalanıcı sıfatını haiz olanlar ya da bu teşekküller üzerinde nüfuz sahibi olanlar gerçek faydalanıcı olarak kabul edilerek bildirime konu edilir.

20.4. Bildirimin dönemi ve verilme zamanı

Bildirim yapma yükümlülüğü getirilen kurumlar vergisi mükellefleri, gerçek faydalanıcı bilgisini geçici vergi beyannameleri ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmek zorundadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri dışında kalan diğer mükellefler ile diğer kişiler gerçek faydalanıcı bilgisini her yılın Ağustos ayı sonuna kadar Gelir İdaresi Başkanlığına bir form ile elektronik ortamda bildirmek zorundadır.

Birinci ve ikinci fıkrada belirtilenlerin yeni mükellefiyet tesis ettirmesi veya daha önce bildirime ekledikleri bilgilerde değişiklik olması halinde, yeni mükellefiyet tesisini veya bilgi değişikliğini, bunların gerçekleştiği tarihi takip eden bir ay içerisinde bildirmeleri gerekmektedir.

20.5. Bildirimin şekli

Kurumlar vergisi mükellefleri yıllık ve geçici vergi beyannamelerinin ekinde, kurumlar vergisi mükellefleri dışında kalan mükellefler ile bildirim yapması gereken diğer kişiler ise dördüncü fıkrada belirtilen bildirim formu ile bildirim yaparlar.

Bildirim yapma yükümlülüğü getirilen kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu beyannameler aracılığıyla; gerçek faydalanıcıların adı, soyadı, vatandaşlıkları, kimlik numaraları ve adresleri, varsa telefon, faks ve elektronik posta bilgileri ile gerçek faydalanıcılığın sebebini bildirirler.

Bildirim formu ile bildirim verme yükümlülüğü getirilenler, "gerçek faydalanıcıya ilişkin bildirim formu" ile gerçek faydalanıcıların adı, soyadı, vatandaşlıkları, kimlik numaraları, adresleri, varsa telefon, faks ve elektronik posta bilgileri ile gerçek faydalanıcılığın sebebini bildirirler.

Kapsama giren mükellefler ve diğer kişiler tarafından bildirim; İnternet Vergi Dairesinde yer alan açıklamalara uygun şekilde elektronik ortamda İnternet Vergi Dairesi üzerinden "gerçek faydalanıcıya ilişkin bildirim formu" doldurularak verilecektir.

Kapsama giren mükellefler ve diğer kişilerin bağlı bulunduğu vergi dairesinden kullanıcı kodu, parola ve şifre almaları gerekmektedir. Kağıt ortamında (elden veya posta ile) bildirim formu kabul edilmeyecektir. Bildirim formunun elektronik ortamda verilmiş sayılabilmesi için sistem üzerinden onaylama işleminin yapılması şarttır. Onaylama işlemi en geç bildirimin verilmesi gereken sürenin son günü saat 23:59'a kadar tamamlanmalıdır.

Bildirimin elektronik ortamda gönderilmesi zorunlu olduğundan vergi dairesi müdürlükleri/malmüdürlükleri, bildirimi kâğıt ortamında hiçbir şekilde kabul etmeyecektir.

Elektronik ortam dışında gönderilen bildirim verilmemiş sayılacaktır.

"Gerçek faydalanıcıya ilişkin bildirim formu", mükellef tarafından bizzat gönderilebileceği gibi ilgili dönemde, aracılık ve sorumluluk sözleşmesi bulunan serbest muhasebeci mali müşavir veya gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi tasdik sözleşmesi (tam tasdik sözleşmesi) bulunan yeminli mali müşavirler aracılığıyla da gönderilebilir.

Bildirimin yapılmasının ardından bildirimin hatalı veya eksik olduğunun anlaşılması durumunda bildirimin bu maddede belirtilen usullerde yeniden verilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

20.6. Diğer hususlar ve cezai yaptırım

Gerçek faydalanıcı bilgisi bildirimine konu edilen bilgilerin mükellefler tarafından, bildirimin verildiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren 5 yıl süreyle muhafaza edilmesi gerekmektedir.

Tebliğde yapılan düzenlemeler kapsamında bildirilmesi gereken bilgileri bildirmeyen, eksik veya yanıltıcı bildirimde bulunan mükellefler hakkında 213 sayılı Kanunun ilgili ceza hükümleri tatbik olunur.

Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı tarafından yapılacak araştırma, inceleme ve uluslararası bilgi değişimi ile vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yapılacak araştırma ve incelemeler neticesinde, 4 üncü maddede yer verilen mükellef ve diğer kişilerin gerçek faydalanıcı bilgisine ilişkin hatalı kayıtların bulunduğunun tespit edilmesi halinde, gerekli cezai işlemlerin ve sicil kayıtlarında gerekli değişikliklerin yapılabilmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına bilgi verilir.

21. YENİDEN DEĞERLEME

7144 sayılı Kanunu 5 icni maddesi ile 213 VUK'na eklenen geçici 31 inci madde ile tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) 25/5/2018 tarihi itibarıyla **aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını** (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) 30/9/2018 tarihine kadar maddede belirtilen şartlarla yeniden değerleme imkanı getirilmişti.

Uygulamadan yararlanan mükellefler değer artışı üzerinden %5 vergi ödeyerek taşınmazlarını ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerlemişlerdi.

7326 sayılı Kanun'un 11 inci maddesi ile Geçici 31 inci maddeye eklenen ve 9/6/2021 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 7 nci fıkra uyarınca maddenin 1 nci fıkrasında sayılan mükelleflere fıkranın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla (9/6/2021) aktiflerine kayıtlı bulunan **taşınmazlar** ile **amortismana tabi diğer iktisadi kıymetlerini** (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) 31/12/2021 tarihine kadar yukarıda yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleme imkanı getirilmiştir. Bu sefer Mükellefler değer artışı üzerinden %2 vergi ödeyerek hem taşınmasları taşınmazlarını hem de amortismana tabi iktisadi kıymetlerini ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerleme imkânına kavuşmulardır.

14/10/2021 tarihli ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun;

a) 31 inci maddesiyle 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrasıyla, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının oluşmadığı dönemlerde, kapsama giren mükelleflerin, amortismana tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilmelerine,

b) 52 nci maddesiyle 213 sayılı Kanuna eklenen geçici 32 nci maddeyle de, 7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesine eklenen (Ç) fıkrası kapsamında yeniden değerleme öncesinde, kapsama giren mükelleflerin, bilançolarına kayıtlı bulunan taşınmazlar ile amortismana tabi diğer iktisadi kıymetlerini önceki hesap döneminin sonu itibarıyla yeniden değerlemeye tabi tutabilmelerine

imkân tanınmıştır.

Başka bir deyişle 7338 sayılı Kanun ile 213 sayılı VUK'ya eklenen Geçici 32 nci madde ve Mükerrer 298 nci maddeye eklenen "Ç" bendi düzenlemeleri ile taşınmazlar ile amortismana tabi diğer iktisadi kıymetler için yeniden değerleme uygulamasından faydalanılabilmesi kalıcı hale de getirilmiş durumdadır. Düzenlemeler 7338 sayılı Kanunun 62/g bendi hükmüne göre, 1 Ocak 2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

7338 sayılı Kanunla 213 sayılı Kanuna eklenen; mükerrer 298 inci maddenin (Ç) fıkrası ile geçici 32 nci maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esaslara 14/5/2022 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayayımlanan 537 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

22. YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLERCE TASDİK RAPORU DÜZENLENECEK KONULARA İLİŞKİN USUL, ESAS VE İŞLEMLERDE DİKKATE ALINACAK HADLER

30.12.2022 tarih ve 32059 (2Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 46 Sıra No.lu SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK KANUNU GENEL TEBLİĞİ ile yeminli mali müşavirlerce tasdik raporu düzenlenecek konulara ilişkin usul, esas ve işlemlerde dikkate alınacak hadler yeniden belirlenmiştir. Buna göre;

(1)Yeminli mali müşavir ile yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ve eklerinin tasdikine ilişkin (tam tasdik) süresinde düzenlenmiş tasdik sözleşmesi bulunmayan mükelleflerin, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği uyarınca yeminli mali müşavir tasdik raporuna istinaden alabilecekleri katma değer vergisi iadelerine ilişkin azami hadler;

a) İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerle ilgili katma değer vergisi iadesi işlemlerinde 2.600.000-TL,

b) Türkiye'de ikamet etmeyenlere özel fatura ile yapılan satışlar ve yolcu beraberi eşya kapsamında yapılan satışlarla ilgili katma değer vergisi iadesi işlemlerinde 350.000-TL (Süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi bulunması halinde de söz konusu had geçerli olacaktır.),

c) Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği uyarınca yeminli mali müşavir tasdik raporuna istinaden alınabilecek diğer katma değer vergisi iadesi işlemlerinde 1.300.000-TL,

olarak belirlenmiştir.

(2) 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ait istisna ile ilgili işlemlere ilişkin had 663.000-TL olarak belirlenmiştir.

(3) 35 Sıra No.lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde düzenlenen yatırım indirimi işlemlerine ilişkin had 1.508.000-TL olarak belirlenmiştir.

(4) Katma değer vergisi hariç tutarı 65.000-TL'yi aşmayan belgeler için karşıt inceleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Ancak, bir mükelleften bir aylık dönemde yapılan mal ve hizmet alımları toplamının 195.000-TL'yi aşması halinde karşıt inceleme yapılması zorunludur. Bu fıkranın uygulanmasında, Bakanlıkça yayımlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar geçerlidir.

(5) Bakanlıkça özel bir belirleme yapılmadığı takdirde, 46 sıra nolu Genel Tebliğde yer alan işlemlere ilişkin hadler 2023 yılı ve izleyen yıllarda artış olmaksızın devam edecektir.

Tebliğ 1/1/2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

EK - GELİR VERGİSİ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

ÖRNEK 1:

Ankara'da konserve gıda imalatı ve satışı faaliyetinde bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan (A) 2022 yılı karı 2.000.000 TL'dir. Mükellef 2022 yılında 22.000 TL BAĞ-KUR Primi ve 300.000 TL geçici vergi ödemiştir.

Mükellef küçük çocuğu için 2022 yılında 18.000 TL eğitim, eşi için de 400 TL sağlık harcaması yapmıştır.

Mükellefin ayrıca tevkif yoluyla vergilendirilmiş brüt 80.000 TL mevduat faizi ve 12.000 TL repo geliri (bu gelirler ticari işletmesine dahil bulunmamaktadır) ile İzmir'de bulunan apartman dairesini kiraya vermiş olması dolayısıyla elde ettiği 50.000 TL kira geliri bulunmaktadır. (A) söz konusu daireyi 2019 yılında bankadan kredi kullanarak 300.000 TL'ye satın almış olup; kullanılan banka kredisi nedeniyle 2022 yılında ödediği toplam faiz gideri 10.000 TL'dir. (A) Ankara'da kirada oturmakta olup; 2022 yılında ödediği kira tutarı 12.000 TL'dir. Söz konusu gayrimenkule ilişkin başka bir gideri bulunmamaktadır. (Mesken kira gelirinin beyanında gerçek gider yöntemi seçilmiştir.)

Mükellef aynı zamanda (B) AŞ'nin %50 hisseli ortağı olup; bu şirketin yönetim kurulunda ki görevi nedeniyle 2022 yılında tevkif yoluyla vergilendirilen brüt 200.000 TL huzur hakkı ödemesi almıştır.

Örnek Hakkında Açıklama;

Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olup, beyannameye mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirini de dahil edecektir. Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler konut kira gelirine ilişkin istisnadan yararlanamayacağından bu gelire mesken istisnası uygulanmayacaktır.

Yıl içinde ödediği BAĞ-KUR primini Ticari Kazancı ile ilgili beyanından düşecektir.

Ayrıca mükellefin küçük çocuğu ve eşi için Türkiye'de yaptığı ve belgelendirdiği eğitim ve sağlık harcaması tutarı beyan ettiği gelirin % 10'unu aşmaması şartıyla indirim konusu yapılabilecektir.

Yıl içerisinde ödemiş olduğu geçici verginin tamamı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

GVK'nın geçici 67'inci maddesi uyarınca mevduat faiz geliri ve repo kazancı beyan edilmeyecektir.

(B) A.Ş. den alınan ve kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilen GVK 61 nci maddesi uyarınca ücret niteliğindeki huzur hakkı ödemesinin brüt tutarı 880.000 TL'yi aşmadığından GVK 86 ncı maddesi uyarınca beyan edilmeyecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde (A)'nın 2022 Yılı Gelir Vergisi Beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç	2.000.000 TL
BAĞ-KUR Primi	22.000 TL
Beyan Edilen Ticari Kazanç	**1.978.000 TL**
GMSİ Tahsilatı	50.000 TL
Giderler İktisap Bedelinin %5'i(300.000 *%5=) 15.000 Faiz Gideri 10.000 Amortisman (300.000 *%2=) 6.000 Oturulan Evin Kira Bedeli 12.000	43.000 TL
Beyan Edilen GMSİ	**7.000 TL**
Beyan Edilen Gelirler Toplamı (1.978.000 + 7.000)	1.985.000 TL
Beyan Edilen Gelirin* %10 u (1.985.000 * %10)	198.500 TL
Kar	1.985.000 TL
İndirim* Eğitim ve Sağlık Harcamaları	**18.400 TL**
Gelir Vergisi Matrahı (1.966.000-18.400)	**1.966.600 TL**
Hesaplanan Gelir Vergisi	**722.540 TL**
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi)	300.000 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (**722.540 – 300.000)**	**422.540 TL**

* Mükellef çocuğu ve eşi için 18.400 TL eğitim ve sağlık harcaması yapmış olup; bu tutar beyan edilen gelirin % 10'luk kısmının altında olduğundan tamamı indirim konusu edilebilecektir.

ÖRNEK 2:

Serbest meslek erbabı (B)'nin 2022 yılında 200.000 TL gayrisafi hasılatı, 40.000 TL de indirilecek gideri bulunmaktadır. Ödevli bakmakla yükümlü bulunduğu çocuğu için 1. dereceden engellilik indiriminden yararlanmakta olup, ayrıca yıl içinde 20.000 TL BAĞ-KUR primi ödemiştir. Bu verilere göre beyan edilecek serbest meslek kazancı şöyle olacaktır.

2022 yılı için aylık engellilik indirimi tutarları birinci derece engelliler için 2.000 TL, ikinci derece engelliler için 1.170 TL, üçüncü derece engelliler için 500 TL olarak belirlenmiştir. (B) 1. derece engellilik indiriminden yararlanmakta olduğundan;

Engellilik İndirimi Tutarı (Yıllık) 2.000 TL x 12 = 24.000 TL'dir.

Serbest Meslek Kazancı	200.000 TL
İndirilecek Giderler	40.000 TL
Safi Kazanç (200.000 – 40.000 =)	160.000 TL
BAĞ-KUR Primi	20.000 TL
Engellilik indirim tutarı	24.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı [(160.000 – (20.000 + 24.000) =]	116.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	24.820 TL

ÖRNEK 3:

(C) 2022 yılında tevkifata tabi tutulmuş birinci işverenden 570.000 TL, ikinci işverenden 40.000 TL ücret geliri elde etmiştir. Ayrıca, 10.000 TL alacak faizi ile brüt 130.000 TL de tam mükellef bir kurumdan kar payı elde etmiştir (kurum bünyesinde %15 tevkifat yapılmıştır). (C) bunların yanı sıra 2012 yılında 50.000 TL'ye aldığı apartman dairesini 2022 yılında 1.000.000 TL'ye satmış ve (X) Bankasından 15.000 TL kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payı almıştır.

Birinci işverenden elde edilen ücret geliri	570.000 TL
İkinci işverenden elde edilen ücret geliri	40.000 TL
Tam mükellef kurumdan elde edilen toplam kar payı	130.000 TL
Alacak faizi	10.000 TL
Değer Artış Kazancı (1.000.000 – 50.000 =)	950.000 TL
Katılım Bankasından kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları	15.000 TL

Birinci işveren hariç, ikinci işverenden alınan ücret tutarı 70.000 TL'lik beyan sınırını aşmamaktadır. Birinci ve ikinci işverenden elde edilen ücret gelirleri toplamı da 880.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Katılım Bankasından kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları GVK'nın Geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulduğundan beyannameye dahil edilmeyecektir.

GVK'nın Mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı hükmü gereğince 5 yıldan daha fazla süreyle elde tutularak elden çıkarılan apartman dairesinin satışından elde edilen değer artış kazancı niteliğindeki kazancın ise beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

GVK'nın 86/1-d maddesine göre kesinti ve istisna uygulamasına tabi olmayan menkul sermaye iradı toplamının 2022 yılı için3.800 TL'yi aşması halinde beyan edilmemesi gerekmektedir. (C) elde etmiş olduğu 10.000 TL alacak faizi kesinti ve istisna uygulanmayan bir gelir olup, 2022 yılı için beyanname verme sınırı olan 2.800 TL'yi aştığından, 10.000 TL'nin tamamı beyan edilecektir.

(C) tam mükellef bir kurumdan elde ettiği kesintiye tabi tutulmuş 130.000 TL'lik kar payının yarısı gelir vergisinden istisnadır. İstisna sonrası kalan tutar ile beyanı gereken alacak faizi toplamı (65.000 TL + 10.000 TL =) 75.000 TL olup; bu tutar GVK'nın 86/1-c maddesi hükmü gereğince 70.000 TL'lik beyanname verme sınırı aştığından söz konusu kar payının da beyanı gerekmektedir. Elde edile kar payının yarısı beyan edilecek olmak ile birlikte kurum bünyesinde yapılan gelir vergisi tevkifatının tamamı (19.500 = 130.000 * %15) hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

Buna göre, (C)'nin 2022 yılı gelir vergisi beyanı özetle aşağıdaki gibi olacaktır.

Gelir Vergisi Matrahı (65.000 + 10.000)	75.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	13.750 TL
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Toplamı	19.500 TL
İade Edilecek Gelir Vergisi	5.750 TL

Yurt içi üretici fiyat endeksi ve değişim oranı, Ocak 2023												
Domestic producer price index and rate of change, January 2023 [2003=100]												
Yıl	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
Year	Jan.	Feb.	March	April	May	June	July	August	Sep.	Oct.	Nov.	Dec.
	Endeks-Index											
2006	123,51	123,83	124,14	126,54	130,05	135,28	136,45	135,43	135,11	135,73	135,33	135,16
2007	135,09	136,37	137,70	138,80	139,34	139,19	139,28	140,47	141,90	141,71	142,98	143,19
2008	143,80	147,48	152,16	159,00	162,37	162,90	164,93	161,07	159,63	160,54	160,49	154,80
2009	155,16	156,97	157,43	158,45	158,37	159,86	158,74	159,40	160,38	160,84	162,92	163,98
2010	164,94	167,68	170,94	174,96	172,95	172,08	171,81	173,79	174,67	176,78	176,23	178,54
2011	182,75	185,90	188,17	189,32	189,61	189,62	189,57	192,91	195,89	199,03	200,32	202,33
2012	203,10	202,91	203,64	203,81	204,89	201,83	201,20	201,71	203,79	204,15	207,54	207,29
2013	206,91	206,65	208,33	207,27	209,34	212,39	214,50	214,59	216,48	217,97	219,31	221,74
2014	229,10	232,27	233,98	234,18	232,96	233,09	234,79	235,78	237,79	239,97	237,65	235,84
2015	236,61	239,46	241,97	245,42	248,15	248,78	247,99	250,43	254,25	253,74	250,13	249,31
2016	250,67	250,16	251,17	252,47	256,21	257,27	257,81	258,01	258,77	260,94	266,16	274,09
2017	284,99	288,59	291,58	293,79	295,31	295,52	297,65	300,18	300,90	306,04	312,21	316,48
2018	319,60	328,17	333,21	341,88	354,85	365,60	372,06	396,62	439,78	443,78	432,55	422,94
2019	424,86	425,26	431,98	444,85	456,74	457,16	452,63	449,96	450,55	451,31	450,97	454,08
2020	462,42	464,64	468,69	474,69	482,02	485,37	490,33	501,85	515,13	533,44	555,18	568,27
2021	583,38	590,52	614,93	641,63	666,79	693,54	710,61	730,28	741,58	780,45	858,43	1022,25
2022	1129,03	1210,60	1321,90	1423,27	1548,01	1652,75	1738,21	1780,05	1865,09	2011,13	2026,08	2021,19
2023	2105,17											

TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TÜRKİYE)