

GAZİANTEP SMMM ODASI

2016 YILI ŞAHSİ GELİRLERİNİN BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR



A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
muratyildiz@yildizymm.com.tr

1 MART



MUHASEBECİLER GÜNÜ

KUTLU OLSUN

GELİRİN TANIMI VE UNSURLARI

Gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde elde edilen kazanç ve iradın salt anlamda bu tanıma girmesi de yeterli olmamakta, bunun yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu 2. maddesinde yer alan ve aşağıda sayılan yedi gelir unsurundan birinden elde edilmiş olması da gerekmektedir.

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

YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ ZORUNLU OLAN GELİRLER

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

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

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

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

ÜCRETLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'nci maddesinin birinci fıkrasında 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, izleyen ikinci fıkrada ise, 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 mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

GVK'nun 86/1-b bend hükmü çerçevesinde **tek işverenden alınan ücretler ile birden fazla işverenden ücret alan ve birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı GVK'nda yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 yılı için bu tutar 30.000 TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri** beyanname kapsamı dışında tutulmuştur.

Bu durumda birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 30.000 TL'yi aşması durumunda ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, **birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebilecektir.**

Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirleri (diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

ÖRNEK 1 : Salih bey, üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	80.000-TL
İkinci işverenden alınan ücret	22.000-TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	18.000-TL

Örnekte ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı ($22.000 + 18.000 =$) 40.000.-TL, 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 120.000.-TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

ÖRNEK 2: Gerçek usulde ticari kazanç sahibi Zeynep hanımın 2016 yılı içerisinde ticari kazancının yanı sıra tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş iki ayrı işverenden ücret geliri de bulunmaktadır.

Ticari Kazanç	45.000-TL
Birinci işverenden alınan ücret	90.000-TL
İkinci işverenden alınan ücret	25.000-TL

Mükellef elde etmiş olduğu ticari kazancı nedeniyle mutlaka beyanname verecektir.

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

ÜCRETİN YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ

2016 yılında elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle beyanname vermek zorunda olanlar aşağıda sayılmıştır.

- Birden fazla işverenden alınan ve kesinti yoluyla vergilendirilen ücretlerden, birinciden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 30.000 TL'yi (Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar) aşan ücretler,
- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- İstisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Kesinti yoluyla vergilendirilmeyen ve istisna olmayan yukarıda sayılanlar dışında kalan ücretler,

SİTE YÖNETİM VE DENETİM KURULU ÜYELERİNE YAPILAN HUZUR HAKKI ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ;

Gelir Vergisi Tevkifatı uygulamasında "sair kurum" olarak değerlendirilen site yöneticiliklerine kat malikleri arasından seçilen yönetici ve denetçilere (sitede yönetim ve denetim kurulu üyesi olarak görev yapan ancak oturdukları daireleri eşlerinin adına kayıtlı bulunan kişiler de kat maliki sayılacağından bu kişiler ile kendisi veya eşi kat maliki olup farklı sitede ikamet edenlere yapılan ödemeler de dahil) **yönetim giderlerine katılmama şeklinde yapılan ödemeler, gerçek ücret olarak kabul edilmemekte ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmamaktadır.**

Bu kişilere **yönetim giderlerinin üzerinde bir ödeme yapılması durumunda ise fazla kısmın ücret olarak vergilendirilmesi** gerektiğinden bu tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Ancak, **kat malikleri dışından yönetici ve denetçi** seçilmesi halinde ise, bu kişilere yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

KOOPERATİF YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN MUAF TUTULDUĞU AİDATLARIN DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde;

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

...

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler." hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, **kooperatif yönetim ve denetim kurulu üyelerine herhangi bir ücret ödemesi yapılmamasına rağmen, aidat ödemesinden muaf tutulmalarına nedeniyle kişilere bu şekilde sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edileceğinden**, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergi tevkifatı yaparak 98 inci madde gereğince bağlı olunulan vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir.

MENKUL SERMAYE İRATLARI



A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
muratyildiz@yildizymm.com.tr



MENKUL SERMAYE İRADİ

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

1. Her nevi hisse senetlerinin kar payları
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır);
3. Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları;
4. Her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri
5. Her nevi alacak faizleri
6. Mevduat faizleri
7. Özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları.
8. Repo Kazançları
9. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller;
10. İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar;
11. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;
12. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ayrılanlara yapılan ödemeler,
13. Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemeler,
14. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler

Bu iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

G.V.K. GEÇİCİ 67. MADDE UYGULAMASI

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan gelirler yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmez. Söz konusu düzenleme 01/01/2006- 31/12/2015* **(31.12.2020)** tarihleri arasında uygulanacaktır.

TEVKİFATA TABİ GELİRLER

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

* Gelir Vergisi Kanunu'nun 01.01.2016 tarihinden bu yana yürürlükte bulunan ve uygulama süresi 31.12.2015 tarihinde sona eren Geçici 67. Maddenin 19 bendinde **6655 sayılı Kanunla** yapılan değişiklikle 31.12.2020 tarihine kadar uzatıldı.

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

Yapılan düzenlemeler çerçevesinde, Geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı gelirler aşağıda gösterilmiştir:

- Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin **(Eurobond)** alım-satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili,
- Hisse senetleri **kar payları**,
- Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul'da işlem gören ve **bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin** elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Sürekli olarak **portföyünün en az % 51'i** Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler.
- Tam mükellef kurumlar tarafından **yurt dışında ihraç edilen tahvillerden** elde edilen faiz gelirleri,
- Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,

Geçici 67. madde kapsamında olmayacaktır.

GEÇİCİ 67 NCİ MADDE KAPSAMINDAKİ KAZANÇLARIN TİCARİ FAALİYET KAPSAMINDA ELDE EDİLMESİ

Geçici 67. madde kapsamına giren kazanç ve iratların bir ticari işletmeye bağlı olarak elde edilmesi durumunda bu gelirler **ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceğinden** ticari kazançlarla ilgili olarak verilen beyannameye dahil edilecektir.

Bu durumda 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.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin ikinci fıkrasında; "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." hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm çerçevesinde;

- 2003 ve sonraki yıllara ilişkin karların dağıtımından elde edilen **kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup**, kalan yarısı, **2016** yılı için beyan sınırı olan **30.000 TL**'yi aşarsa beyan edilecek, bir başka deyişle brüt 60.000 TL'ye kadar olan tutarlar beyan dışı olacak,
- Beyannamede hesaplanan şahsi gelir vergisinden kar dağıtan kurum bünyesinde **%15** oranında yapılan **stopajın tamamı** mahsup edilecek,
- Mahsuptan sonra kalan tutar olursa bu tutar, kar payını beyan eden mükellefe red ve iade olunacaktır.

G.V.K. MD 22' YE GÖRE KAR PAYLARININ BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEK

Bu açıklamalarımız çerçevesinde Bay A'nın ortağı bulunduğu ve tam mükellef bir kurum olan (X) Anonim Şirketi'nin 2015 yılı karını dağıtması neticesinde 2016 yılında sırasıyla **brüt 100.000 TL, 330.000 TL veya 500.000 TL** tutarında kar payı (temettü) elde ettiği ve mükellefin başkaca geliri bulunmadığı varsayıldığında mükellefin ödeyeceği veya iade olunacak gelir vergisi aşağıdaki gibi olacaktır. (Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %15 nispetinde stopaja tabi tutulmaktadır.)

	I	II	III
Kar Payı Tutarı (60.000 TL' ye Kadar Beyan Dışı)	100.000 TL	330.000 TL	500.000 TL
İstisna Tutarı	50.000 TL (100.000 x ½)	165.000 TL (330.000 x ½)	250.000. TL (500.000 x ½)
Gelir Vergisi Matrahı	50.000 TL	165.000 TL	250.000 TL
Hesaplanan Vergi	10.770 TL	49.500 TL	79.250 TL
Mahsup Edilecek Vergi	15.000 TL (100.000 x %15)	(49.500) TL (330.000 x %15)	(75.000) TL (500.000 x %15)
Ödenecek/İade Edilecek GV	4.230 TL İADE	0.- TL	4.250 TL ÖDENECEK

TAHVİL VE BONO FAİZ GELİRLERİ VE ALIM-SATIM KAZANÇLARI

Geçici 67. madde kapsamında, Devlet Tahvili ve Hazine Bonoları, Özel kesim tahvil ve bono faiz gelirleri ve alım-satım kazançları 2010/962 sayılı BKK ile hem tam ve hem de dar mükellefler için **%10** oranında tevkifata tabidir.

MEVDUAT FAİZLERİ

01/01/2006 tarihinden itibaren Yabancı Para / Türk Lirası Mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirleri, **vadeye ve para birimine göre değişen oranlarda tevkifata tabi olup**, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir. Tevkifat uygulamasında gelir sahibinin gerçek/tüzel kişi ya da tam/dar mükellef olmasının veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır. **Off-Shore ve Yurt Dışı mevduat** hesaplarından elde edilen faizler ise Geçici 67. madde kapsamına girmemektedir.

REPO GELİRLERİ

Repo işlemlerinden elde edilen gelirler **%15 oranında tevkifata tabi olup**, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir. Tevkifat uygulamasında gelir sahibinin gerçek/tüzel kişi ya da tam/dar mükellef olmasının veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.

EUROBOND FAİZ GELİRLERİ VE ALIM-SATIM KAZANÇLARI

Devletin ya da özel teşebbüsün, yabancı kaynak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, yurt dışında yabancı para (ağırlıklı olarak ABD Doları) cinsinden satışa sundukları uzun vadeli finansman araçlarına (tahvil) **eurobond** adı verilmektedir.

Vergi uygulaması bakımından, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler de (Eurobond) Devlet tahvili ve Hazine bonosu gibi değerlendirilmektedir. Bu kapsamda, **Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri**, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin **7/a** bendine göre **% 0 (Sıfır) oranında tevkifata tabi** tutulmakta olup, vergi uygulamasında tevkifat oranı sıfır olarak belirlenmiş kazançlar tevkifatlı kabul edilmektedir.

Eurobondların döviz cinsinden ihraç edilmesi nedeniyle, bu kıymetlerin itfası sırasında oluşan kur değerlemesinden kaynaklanan değer artışları irat sayılmamaktadır.

Eurobondlardan elde edilen **faiz gelirin 2016 yılı için 30.000 TL'lik beyan sınırını** aşması durumunda beyan edilmesi söz konusu olacaktır.

Eurobond Alım-satım kazancında ise maliyet bedeli endekslemesi uygulaması sonucu kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.

MENKUL KIYMET YATIRIM FONLARI İLE MENKUL KIYMET YATIRIM ORTAKLIKLARINDAN ELDE EDİLEN GELİRLER

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67 nci maddesinin (8) numaralı fıkrası hükmü çerçevesinde, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan **menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının** kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları da dahil edilmiştir. Uygulanacak tevkifat oranı ise hem tam mükellefler hem de dar mükellefler için **%10** olarak belirlenmiştir.

Sürekli olarak portföyünün en az %51'i Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinden oluşan **yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin** elden çıkarılmasından elde edilen gelirler ise tevkifat kapsamında olmayacaktır.

Menkul kıymetler yatırım fonlarının ilgili olduğu fona iadesi ve menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri alım-satımından elde edilen gelirler için de yıllık beyanname verilmeyecektir.

MENKUL SERMAYE İRATLARININ BEYANINA İLİŞKİN KAPSAMLI ÖRNEK

Hülya TUNÇ'un 2016 yılında elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- 1-** Mükellef, (A) Bankasında bulunan **döviz mevduat** hesabından 75.000 ABD Doları karşılığı 250.000 TL mevduat faizi, **TL mevduat** hesabından 150.000 TL mevduat faizi, **repo** hesabından ise 225.000 TL kazanç elde etmiştir. Elde edilen faiz gelirleri ve repo kazancı üzerinden (A) Bankasınca stopaj yapılmıştır.
- 2-** Mükellef, (B) Bankasında bir **Off-Shore** mevduat hesabı açtırmış olup, bu hesabı dolayısıyla da 15.000 Euro karşılığı 55.000 TL faiz geliri elde etmiştir.
- 3-** Mükellefin sahip olduğu menkul kıymet **yatırım fonu** katılım belgelerinden ise 2016 yılında 120.000 TL kazanç elde etmiştir.
- 4-** Mükellef, (Z) Limited Şirketinin %40 hisseli ortağı olup 2016 yılı içinde söz konusu şirketin 2014 yılına ilişkin karın dağıtımından, brüt 200.000 TL **kar payı** elde etmiştir. Kar dağıtımı sırasında (Z) Limited Şirketi 30.000 TL gelir vergisi kesintisi yapmış, dolayısıyla mükellefin eline net 170.000 TL geçmiştir.
- 5-** Mükellef (V) Bankası A.Ş. nezdinde 02.01.2016 tarihinde 1.200 gr. **vadesiz altın depo hesabı** açmış, Vadesiz altın depo hesabındaki 1.200 gr. altınını 15.09.2016 tarihinde bozdurmuştur. 2016 yılında altın fiyatlarındaki yüksek artış nedeniyle anaparaya ek olarak 120.000 TL kazanç elde etmiştir.

AÇIKLAMALAR VE ÇÖZÜM:

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

2- Mükellefin, (B) Bankasındaki **off-shore** mevduat hesabından elde etmiş olduğu 55.000 TL tutarındaki faiz geliri, tevkif suretiyle vergilendirilmediği ve tutarı Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde 2016 için belirlenen **1.580 TL'lik** beyan sınırını aştığı için tamamı beyana konu edilecektir.

3- Mükellefin sahip olduğu menkul kıymet **yatırım fonu** katılım belgelerinden 2016 yılında elde ettiği 120.000 TL tutarındaki kazanç da yine **Geçici 67.** madde uyarınca tevkifata tabi tutulduğu için beyan edilmeyecektir.

4- Mükellefin (X) Limited Şirketinden 2016 yılı içinde elde ettiği 200.000 TL **kar payının** Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/2. maddesi hükmüne göre yarısı ($200.000 \times 1/2 =$) 100.000 TL vergiden istisna edilmiştir. Bununla birlikte, elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde bu kâr payı üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamı yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

5- Hülya TUNÇ'un, vadesiz **altın depo hesabındaki** 1.200 gr. altınını, 15.09.2016 tarihinde bozdurması sonucunda, 2016 yılında altın fiyatlarındaki yüksek artış nedeniyle anaparaya ek olarak elde ettiği 120.000 TL'lik kazanç ise, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan 7 gelir unsurundan hiçbirine girmediğinden beyannameye dahil edilmeyecek ve vergilenmeyecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde Hülya Hanımın beyan özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

1- Off- Shore Faiz Geliri	55.000,00
2- Limited Şirket Kar Payı (½ istisna sonrası)	100.000,00
3- Gelir Vergisi Matrahı	155.000,00
4- Hesaplanan Gelir Vergisi	46.000,00
5- Mahsup Edilecek Vergi (Kar Payı Stopajı)	30.000,00
6- Ödenecek Gelir Vergisi	122.583,75

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI



A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
www.yildizymm.com.tr



2016 yılı sonu itibariyle Türkiye'deki gelir vergisi mükelleflerinin dağılımına baktığımızda;

- **Gerçek usulde** vergilendirilen gelir vergisi mükellef sayısının **1.819.492,**
- **Basit usulde** vergilendirilen gelir vergisi mükellef sayısının **756.186,**
- **Gayrimenkul sermaye iradından dolayı mükellef olanların sayısının ise 1.796.340,**

kişiye ulaştığını görmekteyiz.

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI

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

Gayrimenkul sermaye iradı getiren mal ve haklar **ticari bir işletmeye dahil** bulunduğu takdirde bunların iratları ticari kazancın tespitine yönelik hükümlere göre hesaplanır.

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

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, **emsal kira bedelinden** düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, emlak vergisine esas alınan değerin **%5'** idir.

GERÇEK GİDER YÖNTEMİNİN SEÇİLMESİ DURUMUNDA İNDİRİLECEK GİDERLER NELERDİR ?

Gerçek gider yönteminin seçilmesi durumunda;

1. Kiraya veren tarafından, kiraya verilen gayrimenkul için ödenen; **aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,**
2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün önemi ile mütenasip olan **idare giderleri ,**
3. Kiraya verilen mal ve haklara ait **sigorta giderleri,**
4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan **borçların faizleri** ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren **5 yıl süre ile iktisap bedelinin % 5'i**
(iktisap bedelinin % 5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanacak, indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmayacaktır.)
5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen, emlak vergisi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından belediyelere ödenen harcamalara katılma payları,
6. **Amortismanlar,** ile kiraya veren tarafından yapılan ve **gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar** (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.)
7. Kiraya verenin yaptığı **onarım giderleri** (Emlakın iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler için yapılan giderler onarım gideri sayılmaz)

8. Kiraya verilen mal ve haklara ait **bakım ve idame giderleri**,

9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,

10. Sahibi bulundukları konutları kiraya verenlerin kirayla oturdukları konut veya lojmanların kira bedeli;

▪ **Dar mükelleflerin** (yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarımız da dar mükellef kapsamındadır) **yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri hariç**,

▪ Kira indirimi gayri safi hasılatтан bu maddenin **1 ila 9 ve 11** numaralı bentlerinden yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88'inci maddenin 3'üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz);

11. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen **zarar, ziyan ve tazminatlar**, gayrisafi brüt kira hasılatından indirilir.

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

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

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADINDAN KAYNAKLANAN GİDER FAZLALIĞININ SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILAMAYACAĞI

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

EŞ TARAFINDAN ÖDENEN LOJMAN KİRASININ DİĞER EŞİN KİRA GELİRİNDEN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILAMAYACAĞI

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

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

KİRACININ KİRAYI ZAMANINDA ÖDEMEMESİ DOLAYISIYLA HESAPLANAN GECİKME FAİZLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

25 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri'ne göre, kiracıların kira bedellerini ödememeleri nedeniyle açılan davalar sonucu verilen yargı kararlarında, kira bedelinin yanı sıra **yasal faiz** ödenmesine de karar verilmiş olması halinde, **tahsil edilen kira bedelinin gayrimenkul sermaye iradı, faiz gelirinin ise menkul sermaye iradı (GVK Md. 75/6 Alacak Faizi) olarak vergilendirilmesi gerekir.**

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

ŞİRKET ORTAĞINA AİT İŞYERİNİN BEDELSİZ KULLANIMI

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

Ancak şirkete bedelsiz tahsis edilen iş yeri için Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesine göre tespit edilecek **emsal kira bedeli**, aynı Kanunun 86-1/d maddesi gereğince **2016 yılı için 1.580 TL'yi** aşması halinde emsal kira bedeli olarak hesaplanan tutarın tamamının şirket ortağı tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.



GÜNLÜK VEYA HAFTALIK SÜRELERLE KONUT KİRALAMA FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gayrimenkullerin uzun süreli kiralanması suretiyle elde edilecek gelirden daha fazla gelir elde edilmesi amacıyla, **günlük veya haftalık olarak, süreklilik arz eden bir şekilde farklı kişilerin kullanımına hazır halde bulundurulması**, kalacak kişilere konutun teslimi ve kalma sürelerinin sonunda konutun teslim alınması ve yeniden kullanıma hazır hale getirilmesi **ticari bir organizasyonu** gerektirmektedir.

Ayrıca, söz konusu konutun belirli bir bedel karşılığı olmak üzere günlük ya da haftalık olarak kullanıma sunulmasında bir kira akdinden söz edilmesi mümkün olmadığından bu faaliyetin **ticari faaliyet** olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, gayrimenkullerin günlük ve haftalık olarak kiraya verilmesinden elde edilen kazancın **ticari kazanç** hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, günlük olarak kiralama işlemine konu edilen mülkiyeti aynı şahsa ait olan gayrimenkuller ticari faaliyet çerçevesinde konaklama yeri kabul edileceğinden, bütün müşterilerin VUK'nun 240/C maddesindeki bilgileri içerecek şekilde düzenlenecek **günlük müşteri listesi**ne kaydedilmesi ve kira gelirleri karşılığında kiralama hizmetinin ifa edildiği tarihten itibaren **yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi** gerektiği tabiidir.

KENTSEL DÖNÜŞÜM KAPSAMINDA ALINAN KİRA YARDIMI NEDENİYLE BEYANNAME VERİLİP VERİLMEMEYECEĞİ

Kentsel Dönüşüm Projesi kapsamında, yıkılan gayrimenkul için sahibine ödenen ve sözleşmede aylık kira yardımı olarak belirtilen bedel **(18 ay süreyle 2017 yılı 3 büyük il için aylık 860 TL, diğer iller için aylık 535-810 TL)** kiralama işlemine dayanmamakta olup, yardım niteliğindeki bu ödemeler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde **sayılan gelir unsurlarından hiçbirine girmemektedir**. Dolayısıyla söz konusu kira yardımının anılan Kanunun 70 inci maddesi kapsamında elde edilen gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu itibarla, anılan proje kapsamında yıkılan gayrimenkul nedeniyle ödenen söz konusu tutarların, gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır.

GÖTÜRÜ GİDER USULÜ

- Mükellefler isterlerse gerçek gider usulünde indirilebilecekleri giderlere karşılık olmak üzere kira hasılatlarının **%25**'ini götürü gider olarak indirebilirler.
- Götürü gider usulünü seçen mükellefler seçmişlerse bu usule göre belirledikleri gidere ek olarak G.V.K.'nın 74'üncü maddesinde sayılan **gerçek gider unsurlarından hiç birini** ayrıca indirim konusu edemeyeceklerdir.
- Götürü gider usulünü seçmek mükelleflerin tercihine bırakmıştır. Mükellefler gerçek veya götürü gider usullerinden lehlerine olanı seçmekte serbesttirler. Ancak, götürü gider usulü mükelleflerin sahip oldukları tüm gayrimenkuller için (Haklar hariç) bir bütün olarak uygulanır. Yani **mükellefler sahip oldukları gayrimenkullerin safi iradının tespitinde bir kısım gayrimenkulleri için götürü gider usulünü, diğer kısmı için ise gerçek gider usulünü uygulayamazlar.**
- Gerçek gider usulünü seçenler istedikleri dönemde götürü gider usulüne dönebilirken, **götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.**
- Götürü gider usulü uygulamasından sahip oldukları gayrimenkulleri **hem mesken ve hem de işyeri** olarak kiraya verenler yararlanabileceklerdir.

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesi hükmüne göre;

“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 2016 yılı için **3.800.- TL.'si** gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip, beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde 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 (110.000 TL) aşanlar** bu istisnadan faydalanmazlar.”

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASINDAN YARARLANAMAYACAK OLANLAR

1. İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı **tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (110.000 TL) aşanlar**;
2. Mesken dışında kiraya verilen binalardan elde edilen gelirler;
3. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edip beyan etmeyenler veya eksik beyan edenler;
4. Sahip olunan birden fazla konut dolayısıyla kira geliri elde edilmiş ise istisna yalnızca bir kez uygulanabilir.
5. Kira geliri elde edilen meskene birden fazla kişi ortak ise **3.800.-TL.'lik** istisna her bir ortak için ayrı ayrı uygulanabilecektir.

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İSTİSNASI UYGULAMASINDA TOPLAM GELİR KISTASI

6322 sayılı Kanunun 5. Maddesi ile **1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen hasılat uygulanmak üzere** Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar” ibaresi ;

“ **İstisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden**, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı **tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (110.000 TL) aşanlar** ” şeklinde değiştirilmiştir.

Buna göre istisna miktarının üzerinde konut kira geliri elde edenlerin diğer gelirlerin toplamına göre değerlendirmesi yapılırken, **bu gelirlerin beyanının gerekip gerekmediğine de bakılmayacaktır.**

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 1: Bayan (B), 2016 yılında konut olarak kiraya verdiği daireden 120.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Bayan (B)'nin elde ettiği konut kira geliri (**120.000 TL**), 2016 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (**110.000 TL**) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 2: Bay (C), 2016 yılında, konut olarak kiraya verdiği daireden 7.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 25.000 TL işyeri kira geliri ve 90.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının ($7.000 + 25.000 + 90.000 = \mathbf{122.000 \text{ TL}}$) 2016 yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (110.000 TL) aşması nedeniyle, 7.000 TL'lik konut kira geliri bakımından 3.800 TL'lik istisnanın uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 3: Bay (D), 2016 yılında, konut olarak kiraya verdiği daireden **3.200 TL kira geliri**, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 40.000 TL mevduat faiz geliri ve 90.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bay (D)'nin elde etmiş olduğu kira geliri **istisna haddinin altında kaldığından**, bu gelirin istisnaya konu edilip edilmeyeceğinin tespiti bakımından mükellefin elde etmiş olduğu menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret geliri toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla, Bay (D) elde etmiş olduğu toplam gelir ($3.200 + 40.000 + 90.000 = 133.200 \text{ TL}$) Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (110.000 TL) aşmasına karşın mesken kira geliri (3.200 TL) 3.800 TL'lik istisna tutarının altında kaldığından bu gelir için beyanname vermeyecektir.

İŞYERİ KİRALARINDA STOPAJ YOLUYLA VERGİLENDİRME VE BEYAN

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/5. maddesi hükmü çerçevesinde gayrimenkulleri **işyeri** olarak kiralayan kişi ve kuruluşlar, kira ödemeleri üzerinden **%20** oranında **stopaj** (tevkifat) yapmak zorundadırlar. Yani işyerinin kiracıları, ödeyecekleri kira üzerinden vergi keseceklerdir.
- Ancak, gayrimenkulü kiralayan mükellef **basit usulde vergiye tabi** ise; kira ödemesi üzerinden her hangi bir vergi kesintisi yapılmaz. Bu durumda gayrimenkulden elde edilen kira geliri GVK'nun 1/d bendinde yer alan **1.580 TL**'lik beyan sınırını aşıyorsa yıllık beyanname ile beyan edilir.
- Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin 1/c bendi hükmüne göre; 2016 takvim yılında elde edilen işyeri kira gelirlerinin brüt tutarının **30.000 TL**'yi aşması halinde, yıllık beyanname verilecek, ancak bu durumda daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler beyanname üzerinden mahsup edilecektir.

Bu açıklamalarımız çerçevesinde gerçek kişilerce elde edilen gelirin işyeri kirasından ibaret olduğu durumda aşağıdaki tablonun tetkikinden de görüleceği üzere **30.000 TL**'ye kadar hiç beyanda bulunulmayacak, elde edilen brüt kira tutarının **30.001 TL - 132.000 TL** arasında olduğu durumda ise beyanname verilmesine karşın, ödenecek vergi doğmamaktadır.

2016 YILINDA ELDE EDİLEN İŞYERİ KİRALARININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TABLO (TL)

Yıllık Kira Geliri (Brüt)	Gelir Vergisi Stopajı (% 20)	Götürü Gider Tutarı (% 25)	Gelir Vergisi Matrahı	Hesaplanan Vergi	İade Edilecek Vergi	Ödenecek Vergi
001-30.000	6.000,00	7.500,00	22.500,00	BEYAN YOK		
30.001,00	6.000,20	7.500,25	22.500,75	3.870,15	2.130,05	-
50.000,00	10.000,00	12.500,00	37.500,00	7.395,00	2.605,00	-
75.000,00	15.000,00	18.750,00	56.250,00	12.457,50	2.542,50	-
100.000,00	20.000,00	25.000,00	75.000,00	18.000,00	2.000,00	-
110.000,00	22.000,00	27.500,00	82.500,00	20.625,00	1.375,00	-
132.000,00	26.400,00	33.000,00	99.000,00	26.400,00	0,00	0
200.000,00	40.000,00	50.000,00	150.000,00	44.250,00	0,00	4.250,00

Örnek 1 : Hem İşyeri Hem de Mesken Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanı

Arzu hanım, 2016 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesi dolayısıyla 27.800 TL, işyeri olarak kiraya verdiği bir başka gayrimenkulü dolayısıyla da brüt 25.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Arzu hanımın elde ettiği işyeri kira hasılatı üzerinden 5.000 TL gelir vergisi kesintisi yapılmıştır. Mükellefin vergiye tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olup, götürü gider usulünü seçmiştir.

Bu kapsamda Arzu Hanım, 2016 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesinden istisna sonrası 24.000 TL, işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 25.000 TL olmak üzere toplam 49.000 TL vergiye tabi geliri bulunduğundan işyeri kira gelirini de mesken kira geliri için vermek zorunda olduğu yıllık beyannamesine dahil edecektir.

1- Mesken Kira Hasılatı	27.800,00
2- İşyeri Kira Hasılatı	25.000,00
3- Toplam G.M.S.İ.	52.800,00
4- G.M.S.İ. İstisnası	3.800,00
5- İstisna Sonrası G.M.S.İ.	49.000,00
6- Götürü Gider (49.000 x % 25)	12.250,00
7- Gelir Vergisi Matrahı	36.750,00
8- Hesaplanan Gelir Vergisi	7.192,50
9- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	5.000,00
10-Ödenecek Gelir Vergisi	2.192,50

Örnek 2 : Gerçek Gider Usulü

Mükellef Esra KAYA, Adana’da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2016 yılında 38.000 Türk Lirası kira hasılatı elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 15.000 Türk Lirasıdır.

Gerçek gider usulünü seçen mükellefler, vergiden istisna edilen kısma isabet eden giderleri hasılatlarından indiremeyecekler, sadece vergiye tabi hasılatı isabet eden giderleri indirebileceklerdir. Vergiye tabi hasılatı (38.000 – 3.800) isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}} = \frac{34.200 \text{ TL} \times 15.000 \text{ TL}}{38.000 \text{ TL}} = 13.500 \text{ TL}$$

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi Kira Hasılatı	38.000,00
G.M.S.İ. İstisnası (-)	(-) 3.800,00
Kalan	34.200,00
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	13.500,00
Beyan Edilecek G.M.S.İ	20.700,00

GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDA DEĞER ARTIŞI KAZANCI

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

- **Arazi (arsa), bina**, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatının,
- Voli mahalleri ve dalyanların,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen hakların ve
- Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının,

beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak vergilendirilecektir.

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

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tespitinde de **maliyet bedeli endekslemesi** yapılabilecek ve 2016 yılı için **11.000.-TL'lik** istisnadan yararlanılabilecektir.

Örneğin; Osman Bey 24.08.2013'de 200.000 TL'ye satın almış olduğu bir arsayı 18.11.2016'da 500.000 TL' ye satmıştır.

Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan **Temmuz 2013**'de kümülatif ÜFE 216,56 iken, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan **Ekim 2016**'da ÜFE 263,45'dir. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.

$$((263,45-216,56) / 216,56 = \textbf{\%21,65})$$

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

$$200.000 + (200.000 \text{ TL} * \%21,65) = \textbf{243.300 TL}$$
 olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre Osman Bey, satmış olduğu apartman dairesinden dolayı $(500.000 - 243.300 =)$ 256.700 TL tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazanca **11.000 TL** tutarında istisna uygulanarak bulunacak 245.700 TL'ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2016 yılı için ödeyeceği gelir vergisi hesaplanacaktır.

Hesaplanan Gelir Vergisi 77.745,00 TL

ARSA KARŞILIĞI TESLİM ALINAN DAİRELERİN SATIŞININ VERGİLENDİRİLMESİ

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

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

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

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

ELDEN ÇIKARMA İŞLEMİ OLMADAN, ARAZİNİN PARSELLENEREK ARSA VASFINI KAZANMASI HALİNDE, VASIF DEĞİŞİKLİĞİ NEDENİYLE KIYMETİNDE OLUŞAN DEĞER FARKININ GELİR VERGİSİNE TABİ OLUP OLMAYACAĞI:

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

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

MALİK OLUNULAN GAYRİMENKULLERİN ŞİRKET SERMAYESİNE İLAVE EDİLMEK ÜZERE AYNİ SERMAYE OLARAK KONULMASI DURUMUNDA VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

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

Bu hüküm ve açıklamalara göre, maliki olduğunuz gayrimenkullerin topluca tek satış işlemi ile satışından veya bir ya da birden fazla şirkete aynı sermaye olarak konulmasından elde edilen kazanç, iktisap tarihinden itibaren 5 (beş) yıllık sürenin geçmiş olması durumunda değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmeyecektir.

ORTAKLARA AİT TAŞINMAZLARIN 6736 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ŞİRKET ADINA TESCİLİ

6736 sayılı Kanunu'nun 7/4. fıkrası hükmü çerçevesinde; gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, **Türkiye'de bulunan** ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan **para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazları**, 31/12/2016 (2016/9608 Sayılı BKK ile 30.06.2017) tarihine kadar kanuni defterlere kaydedilebilecektir.

Bu çerçevede gerçek kişilerin ortağı bulunduğu şirkete ait olmakla birlikte **tapuda ortağın adına kayıtlı bulunan taşınmazların** 6736 sayılı Kanunun 7. maddesi kapsamında ortağı bulunduğu şirketin yasal defterlerine intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, varlık barışı uygulaması kapsamında defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte **özel bir fon hesabı** açacaklardır. **Bu fon**, sermayeye eklenebileceği gibi **ortaklara da dağıtılabilir.** Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerince söz konusu fonun gerçek kişi ortaklara dağıtılması durumunda **kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak, gerçek kişi ortaklar tarafından bu nedenle elde edilen tutarlar vergilendirilmeyecektir.**

Diğer taraftan Harçlar Kanunu'nun 123. maddesi hükmü çerçevesinde 6736 sayılı Kanunun 7. maddesi kapsamında aynı sermaye olarak konulmak üzere, şirket aktifine kaydolacak taşınmazların tapuda yapılacak tescil işleminden tapu harcı aranmaması gerekmektedir.(1)

6736 sayılı Kanunu'nun yapılan bu işlemten dolayı söz konusu gayrimenkulü iktisap eden şirket ortağı ya da 3. kişiler adına **değer artış kazancı** hesaplanmayacaktır, (2)

(1) Antalya VDB'nca verilen 01/11/2016 tarih ve 136670 sayılı mukteza.

(2) İstanbul V.D. Başkanlığı'nın 16.12.2016 tarih ve 27238360-125.35. [50-369]- E.141909 sayılı özelgesi

DÖVİZ ALIM SATIM İŞLEMİNDEN ELDE EDİLEN GELİR İÇİN BEYANNAME VERİLİP VERİLMEMEYECEĞİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinde ise; hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak değerlendirileceği tek tek sayılmış olup, döviz alım satımından doğan kazançlar bu madde kapsamına alınmamıştır.

Buna göre; **döviz alım satım faaliyetlerinden doğan kazançların** Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80 inci maddesi kapsamında, **değer artışı kazancı** olarak vergiye tabi tutulması söz konusu olmamakla beraber, söz konusu faaliyetin ticari organizasyon içerisinde **devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ticari faaliyet** olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetlerden elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu faaliyetin ticari bir organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılmaması halinde ise elde edilen kazanç gelir vergisinin kapsamında değerlendirilmeyecektir.

**MALİYE BAKANLIĞI'NCA VERİLEN ÖZELGELER
ÇERÇEVESİNDE SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ
TESPİTİ VE BEYANINDA TARTIŞMALI KONULAR**



A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
www.yildizymm.com.tr

1 MART



MUHASEBECİLER GÜNÜ

KUTLU OLSUN

1. SERBEST MESLEK FAALİYETİ NEDENİYLE MÜŞTERİLER İLE YAPILAN SÖZLEŞMELERE VE VERİLEN BEYANNAMELERE AİT DAMGA VERGİSİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ:

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

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

2- BAĞIMSIZ DENETÇİ BELGESİ KURS VE YETKİLENDİRME BELGESİ ÜCRETİNİN GİDER KAYDI

Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) gideri ile Bağımsız Denetçi Yetkilendirme Belgesine ilişkin ücretler de Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu giderler için yapılan ödemeler de serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılattan indirilemeyecek, ancak Bağımsız Denetçi Belgesine ilişkin eğitim (kurs) giderlerinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, **yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün olacaktır.**

3. MESLEKİ SORUMLULUK SİGORTASININ, YILLIK BEYANNAME ÜZERİNDEN İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILMAYACAĞI

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

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

4. MESLEKİ FAALİYET KAPSAMINDA YAPILAN HATALAR SONUCU MÜŞTERİLERE KESİLEN VE SERBEST MESLEK ERBABI TARAFINDAN ÖDENEN CEZALARIN GİDER KABUL EDİLMEMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinin birinci fıkrasında;

"Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılatтан indirilir:

... 10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile **serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar** gider olarak indirilemez." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ödenen tazminatın gider yazılabilmesi için mesleki faaliyetle ilgili olması ve sözleşmeye, ilama ve kanun emrine bağlı bulunması şarttır. Mesleki faaliyetle ilgili olmayan ve mesleki faaliyetle ilgili olsa dahi serbest meslek erbabının şahsi kusuru nedeniyle ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar ise mesleki kazancın tespitinde gider olarak yazılamayacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, serbest meslek erbaplarının çalışanlarının hatası sonucu müşterileri adına kesilen ve serbest meslek erbaplarınca ödenen cezaların Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. maddesi kapsamında mesleki kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

5. MÜKELLEFİYET BAŞLAMADAN ÖNCE MESLEK KURULUŞLARINA YAPILAN ÖDEMELERİN KAZANCIN TESPİTİNDE İNDİRİM OLARAK DİKKATE ALINMAYACAĞI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olarak serbest meslek faaliyetine başlamak amacıyla Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğine **kimlik ücreti, ruhsat ücreti ve sirküler rapor ücreti** adı altında yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 1 inci bendine göre, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına **yıllık aidat ve giriş aidatı** olarak yaptığınız ödemelerin ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinin 8 numaralı bendine göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, ödemelere ilişkin makbuzda yer alan TURMOB'a **eğitim fonu, ... kampüs inşaat fonu, sosyal yardımlaşma ve dayanışma fonu** adı altında yaptığınız ödemeler ise Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde sayılan giderler arasında yer almadığından, söz konusu ödemelerin indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

6- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ GİYİM HARCAMALARININ GİDER YAZILIP YAZILAMAYACAĞI

GVK'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde yer alan genel giderlerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için kazancın elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması, yapılan işin mahiyetine uygun olması ve iş hacmi ile mütenasip olması gerekmektedir. 2 numaralı bendinde yer alan giyim giderleri ise **işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilen giyim eşyalarıyla sınırlı olup**, bu giyim eşyalarının işçilerce kullanımının işin gereği olması, bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin alışlagelmiş olması ve **hizmetli ve işçilerin işten ayrılmalari durumunda bunların geri teslim edilmesi** 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*

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

* Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı muktezalari ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 11395140-105[313-2012/VUK-1]-1546 sayılı muktezası.

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

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

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

Ancak kanaatimizce muktezaya konu serbest meslek erbabının aksine tek başına çalıştırmayıp yanında sigortalı personeller çalıştıran serbest meslek erbapları meslek faaliyetlerinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması koşuluyla birden fazla araca ait gider ve amortismanları indirim konusu yapmaları mümkün bulunmaktadır.

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

8. SERBEST MESLEK KAZANCINDA ARALIK AYINA AİT FATURALARIN ERTESİ YILIN OCAK AYINDA ÖDENMESİ HALİNDE İNDİRİM KONUSU YAPILACAĞI DÖNEM

Serbest meslek erbaplarının Aralık ayına ait elektrik, su, doğalgaz, kırtasiye vb. masraflar için gider faturalarını serbest meslek defterine fatura tarihine mi ödeme tarihine göre mi gider yazmanız gerektiği, Aralık tarihli elektrik, su, doğalgaz faturalarının Ocak ayında ödenmesi halinde hangi dönemin kayıtlarına intikal ettirileceği ve KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağına ilişkin bir muktezada özetle;

“Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre serbest meslek kazançlarında geçerli olan **“tahsil esası”** kuralının hem gelirler hem de giderler yönünden geçerli olduğundan, yıl içerisinde mal ve hizmet alım bedelleri **ödememin yapıldığı yılda serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınacağı** buna bağlı olarak bir önceki yılın Aralık ayında tüketilen elektrik, su, doğalgaz bedellerine ait faturaların takip eden yılın Ocak ayında düzenlenmiş olması halinde ise bu faturalardaki katma değer vergisinin söz konusu belgelerin defterlere kaydedildiği Ocak vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği” şeklinde görüş bildirmiştir.

9. BAĞ-KUR PRİMLERİNİN SERBEST MESLEK KAZANCINIZIN TESPİTİNDE İNDİRİM OLARAK DİKKATE ALINIP ALINMAYACAĞI VE SÖZ KONUSU ÖDEMELERİN DÖNEM SONUCUNUN ZARAR OLMASI HALİNDE ZARARI ARTIRACAK ŞEKİLDE HESAPLARA İNTİKAL EDİLİP EDİLEMEYECEĞİ

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 110 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Bağ-Kur Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının, Gelir Vergisi Kanununun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı veya sosyal sigorta primi indirmemiş olmaları şartıyla, anılan Kanun gereğince ödedikleri Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini gider yazmaları gerekmekte ise de, diledikleri takdirde serbest meslek erbaplarının Bağ-Kur giriş keseneği ve primlerini serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık beyannamelerinde gösterdikleri gelirden indirmelerinin uygun bulunduğu açıklanmıştır.

Buna göre; sosyal güvenlik (Bağ-Kur) primleri, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi kaydıyla hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın fiilen ödendiği yılda gider ya da indirim konusu yapılacaktır.

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.

10. YABANCI DİL EĞİTİM ÜCRETİNİN GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE İNDİRİLİP İNDİRİLMEYECEĞİ

Gelir Vergisi Kanununun 68 inci maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek mesleki giderler bentler halinde sayılmıştır. **Yabancı dil eğitim harcamaları, 68 inci maddede sayılan mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler arasında değerlendirilmemektedir.**

Ancak, Gelir Vergisi Kanununun “Diğer İndirimler” başlıklı 89 uncu maddesinde;

“Gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere aşağıdaki indirimler yapılabilir:

.....
2. 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 (mükerrer 121 inci madde çerçevesinde eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler).”

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, mali müşavirlik hizmetleri faaliyetlerinden elde edilen serbest meslek kazancı dolayısıyla vereceğiniz Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde bildirilecek gelirden, ilgili yıl içinde yaptığınız yabancı dil kursu eğitim harcamasını Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (2) numaralı bendi kapsamında indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

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

Bilindiği üzere 163 ve 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğlerinde, amortismanı 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 aktive 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.**

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (**ikametgâhlarının 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.**)" hükmüne yer verilmiştir.

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.

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

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

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

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

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

13- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YARARLANAMAYACAĞI BAZI VERGİSEL UYGULAMALAR

A- AZALAN BAKİYELER YÖNTEMİNE GÖRE AMORTİSMAN AYIRMA:

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

B- ALACAK SENETLERİ REESKONTU

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

C- ŞÜPHELİ ALACAK KARŞILIĞI AYIRMA VE DEĞERSİZ ALACAK YAZMA :

Vergi Usul Kanununun 323'üncü maddesine göre; ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar ile yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılacak ve bu şekilde şüpheli hale gelen alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılacaktır.

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 323'üncü maddesine göre; kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklarını değersiz alacak olarak gider yazmalarına da imkan bulunmamaktadır.

14- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ YENİLEME FONU UYGULAMASINDAN YARARLANIP YARARLANAMAYACAĞI

Geçmişte vermiş olduğu görüşlerin aksine Maliye Bakanlığı son dönemlerde vermiş olduğu muktezalarda serbest meslek erbaplarının da diğer şartlarında sağlanması koşuluyla yenileme fonu uygulamasından yararlanabileceği görüşündedir.¹

Bu hükmün uygulanması diğer faaliyet gruplarında olduğu gibi serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı için de aynı olduğundan, örneğin envanterine kayıtlı binek otomobilini satıp, yenisini alan serbest meslek erbabının yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Ancak geçmişte vermiş olduğu görüşlerin aksine Maliye Bakanlığı 2015 yılı içerisinde vermiş olduğu muktezalarda serbest meslek erbaplarının da diğer şartlarında sağlanması koşuluyla yenileme fonu uygulamasından yararlanabileceği yönündeki görüşünden vazgeçerek aksi yönde görüş bildirmiştir. An itibariyle **Maliye Bakanlığı serbest meslek erbaplarının da diğer şartlarında durumunda dahi yenileme fonu uygulamasından yararlanamayacağı görüşündedir. (2)**

(1) Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nca verilen 01/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32328-8407-14 sayılı ile mukteza.

(2) Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 14/01/2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 sayılı mukteza.

15- PERAKENDE SATIŞ FİŞLERİNİN SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE HASILATTAN GİDER OLARAK İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILAMAYACAĞI

204 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde; mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak;

"İşyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen Kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla **perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi)** düzenleme sınırları içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

PERAKENDE SATIŞ FİŞLERİNİN SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE HASILATTAN GİDER OLARAK İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILAMAYACAĞI

Bu düzenlemelere göre serbest meslek erbaplarının işyerinde kullandığı; **temizlik, büro malzemeleri, kırtasiye ve işyeri mutfağında tükettiği yiyecek ve içecek gibi gıda maddeleri, doğalgaz, elektrik, su ve diğer bakım için kullanılan hırdavat malzemeleri giderleri ile faaliyetle ilgili olarak hizmet alış giderlerinin** Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan genel giderler kapsamında, gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Aynı şekilde, serbest meslek faaliyetinin icra edilmesi ile ilgili olmak kaydıyla yapmış olduğunuz kırtasiye, büro, temizlik malzemeleri ve gıda harcamalarına ilişkin **KDV'nin indirim konusu yapılması** da mümkündür.

KDV mükelleflerinin işletmelerinde tüketime konu olacak kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri, gıda gibi genel giderlerin **ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilmesi** mümkündür. Ancak, bunlar dışında kalan alış ve giderler ödeme kaydedici cihaz fişi ile tevsik edilemeyeceğinden, söz konusu belgelerde yer alan KDV de indirim konusu yapılamaz.

16. GENÇ GİRİŞİMCİLERE KAZANÇ İSTİSNASI

10 Şubat 2016 tarihli ve 29620 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan **6663 sayılı Kanun'un** 1. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 20 inci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir. (Yürürlük; 10.02.2016)

Genç girişimcilerde kazanç istisnası:

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

Bu istisnadan yararlanabilmek için;

- 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. Mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla **yirmi dokuz yaşını doldurmamış** tam mükellef gerçek kişi olunması,**
- 4. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,**
- 5. 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,**
- 6. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.**

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

GAZİANTEP SMMM ODASI

BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER



C. Serkan KUMDAKÇI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

1 MART



MUHASEBECİLER GÜNÜ

KUTLU OLSUN

TABLO - 2

GELİR BİLDİRİMİ



GELİR UNSURLARI

ZARAR

(Türk Lirası)

(Kr)

KAR

(Türk Lirası)

17 Ticari Kazançlar

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											17
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

18 Zırai Kazançlar

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											18
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

19 Serbest Meslek Kazançları

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											19
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

20 Ücretler

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											20
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

21 Gayrimenkul Sermaye İratları

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											21
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

22 Menkul Sermaye İratları

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											22
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

23 Diğer Kazanç ve İratlar

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											23
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

24 TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											24
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

25 ZARAR

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											25
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

26 KAR

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

											26
--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	----

[illegible]

YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK

İNDİRİMLER

1. HAYAT, SAĞLIK, VB. ŞAHİS SİĞORTA PRİMLERİ
2. BAĞ- KUR PRİMLERİ
3. BAĞIŞ VE YARDIMLAR
4. ENGELLİLİK İNDİRİMİ
5. ÖZEL SAĞLIK VE EĞİTİM GİDERLERİ
6. SPONSORLUK HARCAMALARI
7. AR-GE İNDİRİMİ
8. GEÇMİŞ YIL ZARARLARI
9. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLAR
10. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU İNDİRİMİ
11. BİREYSEL KATILIM YATIRIMCISI İNDİRİMİ
12. HİZMET İHRACI İNDİRİMİ
13. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ
14. BASİT USULDE TİCARİ KAZANÇLARDA 8.000 TL'LİK İNDİRİM

1. ÖNCEKİ YILLAR ZARARLARININ MAHSUBU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesine göre; gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolanamaz.

Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz.

Diğer kazanç ve iratlara konu işlemlerin birinden doğan zararın diğerinden doğan kâra mahsubu mümkün değildir. Örneğin menkul kıymet alım satımından zarar eden bir kişinin bu zararını, serbest meslek faaliyetinden elde ettiği gelire mahsup edilmesi mümkün değildir.

Ancak gayrimenkul sermaye iratlarında, iktisap bedelinin yüzde 5'inin beş yıl süreyle indirilmesi uygulamasındaki gider (GVK Mad: 74/4) ve kira ile oturulan konutun kira bedelinin elde edilen kira gelirinden indirilmesi uygulamasındaki gider (GVK Mad. 74/10) **hariç olmak üzere**, gider fazlalığından doğan zararların diğer gelir unsurlarında oluşan kazanç ve iratlardan mahsubu mümkündür.

Gelir Vergisi uygulaması açısından birbirini izleyen birden fazla yılın faaliyet sonucu zararlı olduğunda, sonraki yılların gelirinden, öncelikle en önceki yıl zararlarından başlanarak mahsup yapılır.

MATRAH ARTIRIMINDAN YARARLANAN MÜKELLEFLERDE ÖNCEKİ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin (5-ğ) numaralı bendinde, “Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin **matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararların %50’si**, 2016 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında bulundukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2016 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilmeye devam edilecektir.

Örneğin; Ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden Hakan Beyin, 2011-2015 yılları ticari faaliyet sonucunda hesaplanan mali kar/zarar tutarları aşağıdaki gibidir. Mükellef, 2013 yılında beyan ettiği mali kar tutarından 2011 ve 2012 yıllarından devreden geçmiş yıl zararlarını mahsup etmiştir.

YILLAR	MALİ KAR/ZARAR DURUMU
2011	10.000 TL zarar
2012	12.000 TL zarar
2013	21.000 TL kâr
2014	15.000 TL zarar
2015	40.000 TL zarar

Söz konusu mükellefin 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 yılları için matrah artırımından yararlandığı durumda 2016 ve müteakip yıllarda mahsup edebileceği geçmiş yıl zarar tutarı 2012 yılından devreden $(1.000 / 2 =) 500$ TL, 2014 yılından devreden $(15.000 / 2 =) 7.500$ TL 2015 yılından devreden $(40.000 / 2 =) 20.000$ TL olmak üzere toplam 28.000 TL olacaktır.

Diğer taraftan mükellefin 2013 yılı mali karının tespiti sırasında mahsuba konu ettiği 2011 ve 2012 yılı zararlarından dolayı 2013 yılı için herhangi bir düzeltme beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.



2- BAĞ- KUR PRİMLERİ

- Eski Bağ-kur kanunu kapsamındaki kişilerin hak ve yükümlülükleri 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinde yeniden düzenlenmiştir.
- Anılan Kanun'un 88. maddesinde SGK'ya ödenen primlerin gider olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır.
- Özellikle ortaklık şeklindeki işletmelerde gider kaydı sorun yaratabilmektedir. Bu nedenle beyannamede indirim yöntemi kullanılmaktadır (GVK GT.110).
- Bu indirimde, %5 veya %10'luk sınır söz konusu değildir. Kar tutarı kadar Bağ-Kur indirimi yapılabilir.
- Serbest meslek erbabının ödemiş oldukları Bağ-Kur primlerini Gelir Vergisi Kanunun 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak da, mesleki kazançlarının tespitinde hasılattan indirme imkanları mevcuttur.
- **Ödendiği döneme ilişkin beyannamede indirilecektir.**
- Anonim Şirketlerin yönetim kurulu üyeleri ile Limited Şirket ortakları bakımından da yukarıdaki esaslar dahilinde işlem yapılacaktır. Bir başka deyişle söz konusu kurumlarda ortaklara ait Bağ-Kur giriş keseneği ve sigorta primlerinin kurum kazancının tespitinde gider yazılması mümkün değildir.



2- BAĞ- KUR PRİMLERİ (ÖZELGELER)

- ❑ Geçmiş Dönemlere Ait Bağ-kur Prim Ödemeleri Hangi Yıla Ait Olduğuna Bakılmaksızın Gelirin Elde Edildiği Yılda Ödenmiş Olduğunun Tevsik Edilmesi Kaydıyla Gelir Vergisi Matrahından İndirilebilir. (Aydın Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.09.15.01-3.2010.7.GVK.89.Md.-2 sayılı özelgesi.)
- ❑ Gayrimenkul kira geliri ve ücret gelirleri için vereceğiniz yıllık beyannamede, ödediğiniz Bağ-Kur primlerinizi indirim konusu yapmanız mümkün değildir. (İstanbul VDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-89/1 sayılı özelgesi-GGM'nin 16821 sayılı özelgesi).
- ❑ Sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden yıllık beyanname veren mükelleflerce, 5510 sayılı Kanuna göre **isteğe bağlı olarak sigorta primi** ödenilen Sosyal Güvenlik Kurumunun, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci bendinde belirtilen sigorta şirketi niteliğinde olmaması ve sadece gayrimenkul sermaye iradı yönünden mükellef olunması nedenleriyle, bu kuruma ödenilen **isteğe bağlı sigorta primlerinin** gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirlerden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-89-3-511 sayılı özelgesi.)

❑ Gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, limited şirket ortağı olarak ödenilen sosyal güvenlik primlerinin tamamının, Şirketten elde edilen kâr payları nedeniyle beyan edilen **menkul sermaye iradından** indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, gelirin yeterli olmaması nedeniyle indirilemeyen sosyal güvenlik primlerinin, sonraki yıl gelirinden indirilmesi mümkün değildir. (**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1424 sayılı özelgesi**)

❑ Bağ-Kur'a eş adına ödenen primlerin, serbest meslek kazancı nedeniyle beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. (**Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-GVK-2-751-38 sayılı özelgesi.**)

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

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



3- BAĞIŞ VE YARDIMLARIN İNDİRİMİ

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

- a.** Bağış ve yardım, kanunda belirtilen kuruluşlara yapılmış olmalıdır. (Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, İl özel idareleri ve belediyeler, Köyler, Kamu yararına çalışan dernekler (428 adet), Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar. (262 adet))
- b.** Bağış ve yardım, makbuz karşılığında yapılmış olmalıdır.
- c.** Bağış ve yardım, karşılıksız olarak yapılmış bir ödemeyi ifade eder. Bir karşılık bulunduğu anda, ödeme bağış veya yardım olmaktan çıkar.
- d.** Bağış ve yardım, nakden veya aynen yapılabilir.
- e.** Genel olarak bağış ve yardımın matrahtan indirimi, o yıla ait kurum kazancının **yüzde beşi** ile sınırlandırılmıştır. (Kalkınmada Öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için % 10)

BAĞIŞ İNDİRİMİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

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

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

Genel kural olarak yapılan bağış ve yardımın matrahtan indirimi, o yıla ait kurum kazancının yüzde beşi ile sınırlandırılmış olmakla birlikte, yine genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanmış olması koşuluyla aşağıda sayılan yerlere yapılan bağış ve yardımların tamamı (beyan edilen gelir tutarının tamamına kadar olan kısmı) indirim konusu yapılabilecektir.

- 1- Okul,**
- 2- Sağlık tesisi,**
- 3- 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu,**
- 4- Çocuk yuvası,**
- 5- Yetiştirme yurdu,**
- 6- Huzurevi,**
- 7- Bakım ve rehabilitasyon merkezi ,**
- 8- İmar planında dini tesis alanı olarak ayrılan yerlerde ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin,**
- 9- 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.

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

- 10-** Fakirlere yardım amacıyla **gıda bankacılığı** faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, giyecek, yakacak ve temizlik maddelerinin maliyet bedelinin tamamı
- 11- Kültürel mirasımızın** korunması, yaşatılması ve geliştirilmesi maksadıyla yapılacak olan bağış ve yardımlarında tamamı beyan edilen gelirden indirilebilecektir.
- 12-** İktisadi işletmeleri hariç **Türkiye Kızılay Derneğine** ve **Türkiye Yeşilay Cemiyetine** makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış veya yardımların tamamı,
- 13-** Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar
- 14- EXPO 2016 Antalya** Ajansına yapılan Bağış ve Yardımlar (**10/11/2012 tarihinden itibaren**)
- 15-** Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan **doğal afetler dolayısıyla** Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı (**GVK 89/10**)

DİĞER KANUNLARA GÖRE TAMAMI İNDİRİLECEK BAĞIŞ VE YARDIMLAR

- **Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara ilişkin 7269 sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan nakdi bağışların tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan ayni/nakdi bağışlar**
- **YÖK'na göre üniversitelere ve İleri teknoloji Enstitüsüne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışlar ile vakıf üniversitelerine yapılan bağış ve yardımlar**
- **Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Kanununa göre yapılan bağış ve yardımların tamamı**
- **Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan nakdi bağışlar**
- **Sosyal Hizmetler ve ÇEK Kanununa göre yapılan nakdi bağışlar**
- **Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar**
- **TSK Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar**
- **Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan ayni/nakdi bağışlar**
- **İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar**
- **Bakanlar Kurulunca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan ayni veya nakdi bağışlar.**

4- ENGELLİLİK İNDİRİMİ

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

Engellilik indirimi tutarları şunlardır:

	<u>2016 Yılı</u>	<u>2017 Yılı</u>
- Birinci derece engelliler için	900 TL	900 TL
- İkinci derece engelliler için	460 TL	470 TL
- Üçüncü derece engelliler için	210 TL.	210 TL



5- ÖZEL EĞİTİM VE SAĞLIK GİDERLERİ

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

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

85 no'lu Gelir Vergisi Sirküleride; "Çocuk" veya "**küçük çocuk**" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.





ÖZEL EĞİTİM GİDERLERİ (MUKTEZALAR)

- **Okul forma ve ayakkabı harcamalarının**, ilgili ilköğretim kurumu bünyesinde öğrencilerine kullanımı zorunlu kılınmış ihtiyaç kalemleri arasında olduğunun, anılan kurumdan alınan belge ile tevsik edilmesi halinde, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin (2) numaralı bendi çerçevesinde Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1398 sayılı özelgesi.)
- Eğitim kurumları ile yapılan sözleşmeler uyarınca bu kurumlarda öğrencilere **yemek hizmeti** veren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu hizmetlerinin eğitim hizmetinin bir parçası olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu yemek hizmetine ilişkin harcamalar eğitim gideri olarak kabul edilemez. (Ankara VDB'nin 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-11-451 sayılı özelgesi.)
- Çocuğunuzun evden okula gidiş gelişi için servis şirketine ödenen paralar beyannamede indirim konusu yapılabilir. (İVDB'nin B.07.1.GİB. 4.34.16.01/ GVK-89-12415 sayılı özelgeleri).
- Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan **vakıf üniversitesinde** okuyan çocuğun eğitim giderleri beyannamede indirim konusu yapılamaz. (İVDB'nin 12393 sayılı özelgesi).
- Mükellefin bakmakla yükümlü olduğu ve üniversitede okuyan çocuğu için özel öğrenci yurduna yapılan ödemeler, bu kapsamda değerlendirilir. (GGM'nin 23898 sayılı özelgesi)



ÖZEL SAĞLIK GİDERLERİ (MUKTEZALAR)

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

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

➤ **Eşe ait sağlık harcamalarının** öncelikle kendisi tarafından gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmayacak şekilde indirim konusu edilmesi gerekmekte olup, söz konusu sağlık harcamalarının **bu indirimden arta kalan kısmının da diğer eş tarafından** gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacak şekilde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-571 sayılı özelgesi.)



ÖZEL SAĞLIK GİDERLERİ (MUKTEZALAR)

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesine istinaden beyan edilen gelirden indirim konusu yapılacak sağlık harcamalarının gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilebilen bir sağlık harcaması olması gerektiğinden, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından emekli maaşlarından yapılan **SUT reçete kesintisi ile muayene iştirak kesinti tutarlarının** bu kapsamda yapılmış bir sağlık harcaması olarak nitelendirilmesi söz konusu olmayacaktır. **(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-6-139 sayılı özelgesi.)**
- Eğitim ve sağlık harcamalarının kanunla belirlenen kısmının yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmesi mükelleflere kanunla tanınmış bir haktır. Bu hakkın hata sonucu kullanılmamış olması hiç kullanılamayacağı anlamını taşımamaktadır. Dolayısıyla şartların sağlanması halinde ilgili yıllar için verilecek **düzeltilme beyannameleri ile indirim konusu yapabilmeniz mümkün bulunmaktadır.** **(İst. Defterdarlığı'nın 11483 sayılı özelgesi).**
- Tansiyon ölçme cihazı ve kan şekeri ölçme cihazı nedeniyle yapılan harcamalar sağlık harcaması olarak kabul edilecek olup, güneş kremleri ve vitaminler için yapılan harcamalar ise söz konusu krem ve vitaminlerin Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliğlerinde belirtilen tedavilerde kullanılmak üzere reçetelendirilmesi şartıyla, söz konusu Tebliğlerin ekinde yer alan listelerde yer alan fiyatlarla sınırlı olmak üzere sağlık harcaması olarak dikkate alınabilecektir. **(Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2013 tarih ve 13649056-120[89-2013/ÖZE-07]-74 özelgesi.)**

6- SPONSORLUK HARCAMALARI

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 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 bildirilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

Mükelleflerin adlarının anılması koşuluyla,

- 1. Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,**
- 2. Sporcuların iâşe, 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. 2016 YILINDAN İTİBAREN BASİT USULDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN 8.000 TL'Sİ VERGİ DİŞİ

6663 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına 1/1/2016 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihi olan 10.02.2016'dan itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki bent eklenmiştir.

“15. Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 Türk lirasına kadar olan kısmı (Bu Kanunun mükerrer 20'nci maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamaz. Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).”

6663 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123 üncü maddesinde yapılan değişiklikle de 8.000 Türk liralık tutar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle her yıl için yeniden belirlenecektir.

Örneğin: Kayseri ilinde taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bülent KARADENİZ 2016 yılında 10.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef bu yıl içinde 3.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir. Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır.

Ticari Kazanç	10.000
Bağ-Kur Primi	-(3.000)
Kalan (10.000 TL – 3.000 TL)	7.000
Basit Usul İndirimi (G.V.K. Madde 89/15) *	-(8.000)
Kalan (7.000 TL – 8.000 TL) **	-(1.000)

*** Gelir Vergisi Kanunu’nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (15) numaralı bent hükmü uyarınca, ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına 1/1/2016 tarihinden itibaren 8.000 Türk liralık indirim uygulanır.**

**** Söz konusu indirim, basit usule tabi mükelleflerin sadece ticari kazançlarına uygulanacak olup beyana tabi diğer gelir unsurlarının da bulunması halinde bu gelirlere indirim uygulanmaz. Ayrıca, vergilendirme döneminde kazanç elde edilmemesi veya 8.000 Türk lirasının altında kazanç elde edilmesi nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarı ertesi yıllara devredilmez.**

8- HAYAT SİGORTASI VE DİĞER ŞAHİS SİGORTA PRİMLERİ

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.).

Madde hükmünden de görüldüğü gibi; 01/01/2013 tarihinden itibaren, yıllık beyanname veren mükellefler vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının hiçbir şekilde indirim konusu yapamamaktadırlar.

Bir diğer önemli değişiklik ise; 6327 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yapılan düzenleme uyarınca, 01/01/2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin eski uygulamaya benzer bir biçimde beyan edilen gelirin % 15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecek olmasıdır.

YILLIK BEYANNAMEDE MATRAHIN TESPİTİNDE DİKKATE ALINACAK SİGORTA PRİMLERİ;

- **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 primlerinden, müteşekkildir.**
- **İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.**

Bu sınırlamaların tespitinde;

- **İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile Gelir Vergisi Kanununun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, birlikte dikkate alınacaktır.**

➤ **Primin matrahtan indirilebilmesi için; sigorta poliçesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi ile akdedilmiş ve gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması gerekir. Yıllık beyannamede indirim konusu yapılacak prim veya katkı payının, beyannamenin ilgili olduğu yıl ile ilişkili olması ve bu yılın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Geçmiş dönemlere ilişkin olarak yapılan prim ve katkı payı ödemelerinin düzeltme yoluyla ödemenin ilgili olduğu dönemin matrahının tespitinde indirim konusu yapılması da mümkün değildir.**

➤ **Mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir.**

➤ **Mükellefin eş ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilecektir**

ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER HUSUSLAR

➤ "Çocuk" veya "küçük çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.

➤ Konut, taşıt ve tüketici gibi kredilerin kullanımı sırasında bu kredilere bağlı olarak ilgili bankalarca yapılan hayat sigortası poliçelerine ilişkin ödenen primler, indirim olarak dikkate alınabilecektir.

➤ Primi ödeyen ve indirimden yararlanacak olan mükellef, tam mükellef gerçek kişi olmalıdır.

➤ İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır.

➤ Zarar beyanı ya da oran ve tutar sınırlamaları dolayısıyla yıllık beyannamede indirim konusu yapılamayan prim veya katkı paylarının daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Aynı şekilde ücretlilerin ödediği prim ve katkı payının ilgili olduğu ayda indirilemeyen kısmı, izleyen aylara ait ücretin matrahından indirilemeyecektir.

GAZİANTEP SMMM ODASI

BEYANAME VERİLMEMEYEN HALLER



A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
www.yildizymm.com.tr



TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

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

- a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,**
- b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 Yılı için 30.000.-TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),**
- c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2016 Yılı için 30.000.-TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,**
- d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.580.-TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.**

TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, 75 inci maddenin 15 ve 16 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek gelirler olarak belirlenmiştir.
- Stopaja ve istisnaya tabi olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanı, bunların toplam tutarının 1.580.-TL'yi geçmesi durumunda söz konusu olacaktır. Bu düzenlemeyle, çok küçük gelirler için beyanname verilmesi zorunluluğu kaldırılmakta, mükellef ve vergi dairesi gereksiz ve verimsiz işlerden kurtarılmıştır.
- Ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olan tam mükellefler ile yıllık beyanname veren dar mükellefler de sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü getirilen kazanç ve iratlarını beyannamelerine dahil edeceklerdir.

TOPLAMA YAPILMAYAN HALLER

- Beyana tabi gelirin sadece ücretlerden oluştuğu durumda, toplam **ücret** tutarı beyan sınırını geçse dahi, birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının 2016 yılı için 30.000.-TL'yi aşmaması halinde beyanname verilmeyecektir.
- Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellefçe **serbestçe** belirlenebilecektir.
- Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde ücret gelirlerinin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde, sadece birden sonraki işverenden elde edilen ücret gelirleri beyan sınırı olan 30.000.-TL ile kıyaslanacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının önemi bulunmamaktadır.
- Maddenin 1/c bendi uygulamasında; **tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının** beyan edilip edilmeyeceği ise şu şekilde belirlenecektir. Öncelikle tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan toplam tutarı 30.000.-TL'nı aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratların tutarı, beyan edilmesi gereken diğer gelirlerin (ticari kazanç, mesleki kazanç, gerçek usulde zirai kazanç ile diğer kazanç ve iratlar) toplam tutarına eklenerek, bulunan tutar 30.000.-TL'lik beyan sınırını geçiyorsa, tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları verilecek beyannameye dahil edilecektir. Söz konusu beyan sınırının hesabında; bir ya da birden fazla işverenden ücret geliri elde ediliyorsa birden sonraki işverenlerden elde edilen ve toplam tutarı 30.000.-TL'nı aşmayan ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır.

2016 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN BEYANINA İLİŞKİN ESASLAR VE ÖRNEKLER



A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir
www.yildizymm.com.tr



Örnek 1: Osman bey 2016 yılında avukatlık faaliyeti dolayısıyla 150.000 TL serbest meslek kazancı, bunun yanı sıra işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden brüt 4.800 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Serbest Meslek Kazancı	150.000
İşyeri kira geliri (Brüt)	4.800

Örneğimizde Avukat Osman bey serbest meslek kazancı dolayısıyla her hal ve takdirde yıllık beyanname verecek, ayrıca serbest meslek kazancı ile işyeri kira hasılatı toplamı ($150.000 + 4.800 = 154.800$ TL) 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığından serbest meslek kazancı dolayısıyla vermek zorunda olduğu beyannameye işyeri kira gelirini de dahil edecektir.

Örnek 2: Tuncer bey, 2016 yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri, ile birlikte konut kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira geliri (Brüt)	16.000
Konut kira geliri	12.800

Konut kira hasılatından 3.800 TL'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar (8.000 TL) her halükarda beyana konu edilecektir.

İşyeri kira geliri ise, elde edilen gayrimenkul sermaye iradı toplamı (16.000 + 9.000 = 25.000 TL) 30.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Örnek 3 : Nuray hanım üç ayrı şirkette yönetim kurulu üyesi olup, 2016 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir. Ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	90.000
İkinci işverenden alınan ücret	25.000
Üçüncü işverenden alınan ücret	15.000
Konut kira hasılatı	13.800

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

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

Ayrıca Nuray Hanım 2016 yılında elde ettiği gelir toplamı **143.800 TL** ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan 110.000 TL'yi aştığından konut kira gelirinden 3.800 TL'lik istisna tutarı düşemeyecek ve 143.800 TL'nin tamamını beyannameye dahil edecektir.

Örnek 4: Erhan beyin 2016 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	100.000
İkinci işverenden alınan ücret	22.000
Konut kira hasılatı	12.800
İşyeri kira hasılatı (Brüt)	24.000

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

Ayrıca mükellefin 2016 yılında elde ettiği gelir toplamı 158.800 TL ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan 110.000 TL'yi aştığından konut kira gelirinden 3.800 TL'lik istisna tutarı düşemeyecektir.

Diğer taraftan konut kirası ile işyeri kira geliri toplamı olan (12.800 + 24.000) 36.800 TL, 30.000 TL'lik beyan haddini aştığından, tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira geliri de konut kira geliri ile birlikte beyan edilecek; hesaplanan vergiden tevkif yoluyla alınan vergiler mahsup edilecektir.

Örnek 5: Dilek hanımın 2016 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Mesken kira Hasılatı	12.000 TL
Birinci İşveren Ücret Geliri	40.000 TL
İkinci İşveren Ücret Geliri	25.000 TL
Gayrimenkul Satışından Doğan Değer Artış Kazancı	60.000 TL

Her ne kadar 2016 yılı bakımından gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancının 11.000 TL'si Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da, mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde bu tutarın tamamı dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamının, $(12.000 + 40.000 + 25.000 + 60.000 = 137.000 \text{ TL})$ 2016 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı **(110.000 TL)** aşması nedeniyle, 12.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Dilek hanımın, ücretler dışında 2016 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden elde ettiği 8.000 TL kira gelirinin tamamı ile gayrimenkul satışından kaynaklı 60.000 TL değer artış kazancının istisna sonrası tutarı olan $(60.000 - 11.000 =)$ 49.000 TL'yi beyan edecektir.

Örnek 6: Erkan bey 2016 yılında Ankara’da market işletmekte olup, bu faaliyetinden 25.000 TL ticari kazanç, bunun yanı sıra basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 1.500 TL kira hasılatı, gerçek usulde vergiye tabi bir başka kişiye işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 12.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Erkan beyin ayrıca ticari işletmesine dahil olmayıp kendi adına kayıtlı ve 11.10.2015 tarihinde ihraç olunan hazine bonosundan 200.000 TL brüt faiz geliri, İMKB’ye kayıtlı hisse senetlerinin aracı kurum vasıtasıyla iktisabından 6 ay sonra satışından ise 120.000 TL alım-satım kazancı oluşmuştur.

Ticari Kazanç	15.000
İşyeri kira geliri (Stopaj öncesi Brüt)	12.000
İşyeri kira geliri (Basit Usuldeki Mükelleften)	1.500
Hazine Bonosu Faiz Geliri	200.000
Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı	120.000

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

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

Diğer taraftan basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkulünden elde edilen 1.500 TL kira hasılatı tevkifata ve istisnaya tabi bulunmadığından ve 2016 yılı için belirlenen 1.580 TL'lik beyan sınırını aşmadığından GVK'nun 86/1-d Maddesi hükmü çerçevesinde beyan edilmeyecektir.

Son olarak Erkan beyin ticari kazancı ile stopaja tabi tutulan işyeri kira hasılatının toplamı (15.000 + 12.000 = 27.000 TL) 30.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından ticari kazanç nedeniyle vermek zorunda olduğu beyannameye işyeri kira gelirini dâhil etmeyecek, bir başka deyişle Erkan beyin 2016 yılı gelir vergisi matrahı ticari kazanç tutarı olan 15.000 TL ile sınırlı kalacaktır.

Örnek 7: Doktor Selim ASLAN, Özel Ankara Hastanesinde çalışmaktadır. Aynı zamanda Çankaya’da bulunan muayenehanesinde de serbest meslek faaliyetini icra etmektedir.

2016 yılında elde etmiş olduğu gelirlerin yıllık gayri safi tutarları toplamı aşağıdaki gibidir.

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

AÇIKLAMALAR VE ÇÖZÜM:

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

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

- a) Mükellef ücret gelirinin tamamını tek işverenden elde etmiş ve bu tutarın tamamı tevkifata tabi tutulmuştur. Bu durumda ücret geliri tutarına bakılmaksızın Gelir Vergisi Kanunun 86/1-b maddesi gereğince verilecek beyannameye dâhil edilmeyecektir.**
- b) Mükellef tarafından Türkiye'de tam mükellef (A) Bankasından elde edilen mevduat faizleri de Gelir Vergisi Kanunun Geçici 67'nci maddesine göre tevkifata tabi olduğundan tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalacaktır.**
- c) Basit usulde mükellefe kiraya verilen işyerinden elde edilen 1.500 TL tutarındaki gayrimenkul sermaye iradı daha önce tevkifata ve istisnaya konu olmadığından ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d bendinde 2016 yılı için belirlenen 1.580 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından verilecek beyannameye dahil edilmeyecektir.**
- d) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/16-a bendi uyarınca, bireysel emeklilik sisteminden 10 yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlara yapılan ödemeler menkul sermaye iradı olarak belirlenmiş olup, aynı kanunun 94/16-a bendine göre de tevkifata tabidir. Ayrıca, GVK'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86/1-a maddesine göre de, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda da beyannameye dahil edilmeyecektir.**

Bu açıklamalara göre Selim ASLAN'ın 2016 yılında. beyannameye dahil edilecek geliri, 70.000,00 TL tutarındaki serbest meslek kazancından ibaret olacaktır.

Örnek 8 : Banu KAYA sahibi bulunduğu gayrimenkulü **işyeri** olarak kiraya vermesinden dolayı 2016 yılında **48.000 TL** brüt kira geliri elde etmiş olup, kira geliri üzerinden 9.600 TL tevkifat yapılmıştır. Beyannamesinde götürü gider yöntemini seçen Banu KAYA'nın ayrıca küçük çocuğu için yapmış olduğu **8.800 TL eğitim harcaması** bulunmaktadır. Bu durumda Banu KAYA'nın ödemesi gereken gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanabilecektir.

Örneğin çözümünde özellik gösteren hususlar şu şekildedir:

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş işyeri kira gelirinin brüt tutarı 2016 yılı için 30.000 TL'lik beyan haddini aştığından tamamı beyana tabidir. İşyeri kira gelirine konutlara tanınan 3.800 TL'lik istisna uygulanmayacaktır.
- Götürü gider olarak gelirin %25'i yani 12.000 TL'si indirim konusu yapılabileceğinden, vergilendirilecek gelir 36.000 TL olacaktır.
- Diğer taraftan, GVK 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi gereğince, "Eğitim ve Sağlık Harcamaları" safi iradın %10'u ile sınırlı olarak indirim konusu yapılabilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellefin beyanı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Gayrisafi İrat Toplamı	48.000- TL
İndirilebilecek %25'lik Götürü Gider Tutarı	12.000- TL
Safi İrat	36.000- TL
İndirim Konusu Yapılabilecek Özel Eğitim Harcaması (36.000 * %10)	3.600- TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	32.400- TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	6.018- TL
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	9.600- TL
İade Edilecek Gelir Vergisi	3.582- TL



SON 1 YILDA GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER



C. Serkan KUMDAKCI

S.M.Mali Müşavir & Bağımsız Denetçi

GVK GEÇİCİ 67. VE 68. MADDE UYGULAMA SÜRESİ 31.12.2020 TARİHİNE KADAR UZATILDI

01 Ocak 2016 Tarih ve 29580 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren **6655 sayılı Kanunun** 2’nci maddesiyle yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu’nun;

a) 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 vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler içeren **Geçici 67’nci maddesinin,**

b) Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri ile jokey yamağı ve antrenörlere ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmasına ilişkin **geçici 68 inci maddesinin,**

uygulama süreleri 31.12.2015 tarihinden **31/12/2020 tarihine kadar** uzatılmıştır.

GENÇ GİRİŞİMCİLERE KAZANÇ İSTİSNASI GETİRİLDİ

10 Şubat 2016 tarihli ve 29620 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan **6663 sayılı Kanun'un** 1. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun mülga mükerrer 20 inci maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir. (Yürürlük; 10.02.2016)

Genç girişimcilerde kazanç istisnası:

MÜKERRER MADDE 20- Ticari, zirai veya **mesleki faaliyeti** nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla **yirmi dokuz yaşını doldurmamış** tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu **kazançlarının 75.000 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. Mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişi olunması,**
- 4. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,**
- 5. 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,**
- 6. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.**

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

2016 YILINDAN İTİBAREN BASİT USULDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN 8.000 TL'Sİ VERGİ DİŞİ

6663 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına 1/1/2016 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihi olan 10.02.2016'dan itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki bent eklenmiştir.

“15. Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 Türk lirasına kadar olan kısmı (Bu Kanunun mükerrer 20'nci maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamaz. Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).”

6663 sayılı Kanun'un 3. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123 üncü maddesinde yapılan değişiklikle de 8.000 Türk liralık tutar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle her yıl için yeniden belirlenecektir.

Örneğin; Kayseri ilinde taksi işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bülent KARADENİZ 2016 yılında 10.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef bu yıl içinde 3.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir. Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır.

Ticari Kazanç	10.000
Bağ-Kur Primi	-(3.000)
Kalan (10.000 TL – 3.000 TL)	7.000
Basit Usul İndirimi (G.V.K. Madde 89/15) *	-(8.000)
Kalan (7.000 TL – 8.000 TL) **	-(1.000)

*** Gelir Vergisi Kanunu’nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (15) numaralı bent hükmü uyarınca, ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin beyan ettikleri ticari kazançlarına 1/1/2016 tarihinden itibaren 8.000 Türk liralık indirim uygulanır.**

**** Söz konusu indirim, basit usule tabi mükelleflerin sadece ticari kazançlarına uygulanacak olup beyana tabi diğer gelir unsurlarının da bulunması halinde bu gelirlere indirim uygulanmaz. Ayrıca, vergilendirme döneminde kazanç elde edilmemesi veya 8.000 Türk lirasının altında kazanç elde edilmesi nedeniyle yararlanılamayan indirim tutarı ertesi yıllara devredilmez.**

6728 SAYILI YATIRIM ORTAMININ İYİLEŞTİRİLMESİ AMACIYLA BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN İLE GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DÜZENLEMELER

09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “6728 Sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenlemeleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

1- SİGORTA SİSTEMİNDEN AYRILIRKEN ALINAN TOPLU PARALARDA TEVKİFAT DÜZENLEMESİ YAPILDI

6728 Sayılı Kanunun 11. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 22 nci maddesinde yapılan düzenlemeyle, tek primli yıllık gelir sigortalarında sigorta süresinden bağımsız olarak tamamı olan istisna, sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olanlar için uygulanacak şekilde değiştirilmekte, **sigorta süresi on yıl ve üzeri olan tek primli yıllık gelir sigortalarından vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılmalar hariç, erken ayrılma durumunda erken ayrılma tarihinde ödenen iratlar üzerinden tevkifat yapılmasına yasal zemin hazırlanmıştır.**

Ayrıca, birikim priminin alındığı hayat sigortalarından on yıl süreyle prim ödeyerek ayrılanlar, bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin, defaten **toplu para alınması yerine sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırılması durumunda,** yatırılan kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu yolla, hayat sigortaları ve bireysel emeklilik sisteminde biriken tasarrufların defaten ödeme almak yerine sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırılması sağlanarak, yurtiçi tasarrufların teşviki amaçlanmıştır.

2- ÖZEL EMEKLİ SANDIKLARININ ÖDEDİKLERİ EMEKLİ AYLIKLARININ VERGİDEN İSTİSNA EDİLMESİNDE YENİ KISTAS GETİRİLDİ.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ücretlerde istisnaları düzenleyen 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (11) numaralı bendinin parantez içi hükmünde yer alan “**ödenen en yüksek ödeme tutarından**” ibaresi “**çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan**” şeklinde değiştirilmiştir. Böylece, fiilen çalışılan süre esas alınarak en yüksek devlet memuruna yapılabilecek ödeme tutan kadarki kısmı için istisna uygulanması öngörülmüş olup aşan tutar vergiye tabi tutulacaktır.

3- BÖLGESEL YÖNETİM MERKEZLERİNDE ÇALIŞANLARA ÖDENEN ÜCRETLER İSTİSNA KAPSAMINA ALINDI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinde yapılan düzenleme ile **01.09.2016** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Türkiye dışında elde edilen kazançlar üzerinden döviz olarak ödenmesi şartıyla kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerce bölgesel yönetim merkezlerinde **münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam edilen hizmet erbabına ödenen ücretler istisna** kapsamına alınmıştır.

4- YURT DIŐINA HİZMET VEREN İŞLETMELERDE ÇALIŞAN PERSONELİN ÜCRETLERİNDE VERGİ İNDİRİMİ UYGULAMASI GETİRİLDİ.

6728 Sayılı Kanunun 11. Maddesi ile GVK'nun 33 üncü maddesinde **01.01.2017** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan düzenlemeyle, “**Yurtdışına hizmet veren işletmelerde indirim**” başlığıyla yeniden düzenlenerek, indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında yurtdışı yerleşiklere yüksek katma değerli hizmet veren işverenlerin istihdam ettiği hizmet erbabının ücretleri üzerinden hesaplanan vergiden kısmi indirim uygulaması getirilmiştir.

Bu kapsamda, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler ile işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara Türkiye'den verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan ve kanunda sayılan faaliyetleri kapsamında fiilen istihdam ettikleri hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan vergiden, **her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yılın Ocak ayına ait asgari ücretin safı tutarının, Kanunun 103 üncü maddesindeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir diliminde yer alan oranla çarpılması suretiyle bulunan tutarın**, mahsup edilmesi esası getirilmiştir.

Diğer taraftan getirilen vergi indirimden yararlanabilmek için işverenlerin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85'inin yurtdışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Uygulamaya ilişkin detaylı açıklamalar ve örnekler 02.10.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 293 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer almaktadır.

5- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE ISI YALITIMI VE ENERJİ TASARRUFU SAĞLAMAYA YÖNELİK HARCAMALARIN DOĞRUDAN GİDER YAZABİLMESİNE İMKAN SAĞLANDI

6728 Sayılı Kanun'un 14. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendine 09.08.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen parantez içi hüküm ile; mükelleflerin işletmeye dahil gayrimenkullerinin değerini artırıcı nitelikteki ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalarını doğrudan gider yazabilmelerine imkân sağlanmıştır.

6- MUHTASAR BEYANNAME İLE SGK AYLIK PRİM VE HİZMET BELGESİ BİRLEŞTİRİLMESİNE YASAL ZEMİN HAZIRLANDI.

6728 sayılı kanun ile yapılan düzenlemeler ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 98 inci maddesinden sonra gelmek **“Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi”** başlıklı 98/A maddesi eklenerek, Muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek verilmesi durumunda; kapsama alınacak veya kapsam dışında bırakılacak mükelleflerin tespiti ve buna ilişkin usul ve esasların belirlenmesi, beyannamenin şekil, içerik ve ekleri ile verilen beyannamenin dönemini aylık olarak belirleme hususunda Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına yetki verilmiştir.

Ayrıca, yine bu kanunda yapılan düzenlemeler ile söz konusu beyannamenin elektronik ortamda verilmesi ve bilgi verme yükümlülüğü kapsamına alınması ile ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanun’unda da gerekli değişiklikler yapılmıştır.

7- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YER ALAN AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI BU KANUN METİNLERİNDEN ÇIKARILARAK 5746 SAYILI KANUN'DA TEK BAŞLIK ALTINDA TOPLANDI.

6728 Sayılı Kanun'un 15 ve 58. Maddeleri ile sırasıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9 maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/a maddesinde düzenlenen Ar-Ge indirimleri bu kanun metinlerinden çıkarılmış, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna “Diğer teşvik unsurları” başlığı ile eklenen aşağıdaki 3/A maddesi ile tek bir başlık halinde toplanmıştır.

Yapılan bu düzenleme ile uygulamada yaşanan bazı tereddütler giderilmiş, yasal düzenlemelerden kaynaklı **gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında farklı düzenlemelerin önüne geçilerek gelir kurumlar vergisi mükellefleri aynı hükümlere tabi kılınmış ve tam bir uygulama birliği sağlanmıştır.**

8- BÖLGESEL YÖNETİM MERKEZLERİNİN KAZANÇLARININ YARISI VERGİ DIŞI BIRAKILDI.

6728 Sayılı Kanun'un 15. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin (13) numaralı bendinde 09.08.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan bir başka düzenleme ile de;

"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 değiştirilmiştir.

Böylece; bölgesel hizmet merkezi olmaya yönelik hedef çerçevesinde; ürün testi, sertifikasyon, veri işleme, veri analizi ve mesleki eğitim hizmeti verenler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan bu hizmetler dolayısıyla oluşan kazançların yarısının, gelir vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılması sağlanmıştır.

6745 SAYILI YATIRIMLARIN PROJE BAZINDA DESTEKLENMESİ

HAKKINDA KANUN İLE YAPILAN DÜZENLEMELER

(Yürürlük: 07.09.2016)

07.09.2016 tarih ve 29824 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Gelir Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenlemeleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

1. ÖZEL KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVLERİ KAZANÇLARI İSTİSNA KAPSAMINA ALINDI

6745 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinin “Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası” şeklindeki başlığı **“Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası”** olarak değiştirilmiştir.

Ayrıca birinci fıkranın “Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır.” şeklindeki **birinci cümlesinin başına “özel kreş ve gündüz bakımevleri ile” ibaresi eklenmiş** olup “İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.” şeklindeki ikinci cümlesine “istisna,” ibaresinden sonra gelmek üzere **“kreş ve gündüz bakımevleri ile” ibaresi eklenmiştir.**

İstisna uygulaması, 01.01.2017 tarihinden itibaren faaliyete başlayacak özel kreş ve gündüz bakımevlerine uygulanmak üzere 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2. İZOLASYON GİDERLERİ GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE DOĞRUDAN GİDER YAZILABİLECEK.

6745 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere GVK'nın "Giderler" başlıklı 74'üncü maddesinin birinci fıkrasının "Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar (Amortismanla tabi değer, malum ise maliyet bedeli, malum değilse, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267'nci maddesinin 3'üncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir)" şeklindeki (6) numaralı bendine **"ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşılıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir."** ibaresi eklenmiştir.

Yapılan düzenleme ile gayrimenkul sahibi tarafından, taşınmazın iktisadi değerini artıracak nitelikte yapılan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların VUK'un 313'üncü maddesine göre belirlenen tutarı aşması halinde de gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

3. KREDİ TEMİNATI SAĞLAYAN KURUMLARA STOPAJ İSTİSNASI TANINDI.

6745 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere GVK'nın geçici 67'nci maddesinin “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 tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.” şeklindeki beşinci fıkrasındaki “Şu kadar ki,” ibaresinden sonra gelmek üzere “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) bendi kapsamına giren kurumlar ile” ibaresi eklenmiştir.

Yapılan düzenleme ile KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) bendi kapsamında kredi teminatı sağlayan kurumların, GVK'nın geçici 67'nci maddesinin birinci ve dördüncü fıkraları kapsamındaki kazanç ve iratları üzerinden vergi kesintisi yapılamaması sağlanmaktadır.

ASGARİ ÜCRETİN NET 1300 TL’NİN ALTINA DÜŞMESİNE ÖNLEMEK MAKSADIYLA 6753 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU’NDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN İLE GELİR VERGİSİ KANUNU’NA GEÇİCİ 86. MADDE EKLENDİ.

28.10.2016 tarih ve 29871 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 26.10.2016 tarih ve 6753 sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile GVK’na 01.10.2016 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren ve aşağıda yer alan geçici 86’ncı madde eklenmiştir.

Yapılan bu düzenleme ile 2016 yılında en düşük asgari ücret tutarı (net 1.300,99 TL) belirlemesine bağlı olarak 2016 yılı Ekim, Kasım ve Aralık aylarındaki ücretlerde GVK’nın 103’üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle oluşacak kayıpların ilave asgari geçim indirimi yoluyla telafisi amaçlanmıştır.

Maliye Bakanlığı kanunda yer alan yetkisini kullanarak uygulamaya ilişkin usul ve esaslara ilişkin açıklamalara 294 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer vermiştir.

**6770 SAYILI Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile
Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik
Yapılmasına Dair Kanun**

(Yürürlük: 27.01.2017)

**SAYILI KANUN İLE ÖDEME SÜRELERİ UZATILAN ARALIK
2016 DÖNEMİ SGK PRİMLERİ HANGİ YILIN GİDERİ
OLARAK DİKKATE ALINMALIDIR?**

Buna göre de işverenlerin madde kapsamındaki SGK Primleri ile ilgili , 2016 yılı Aralık ayına ait sigorta prim tutarını, 2017 yılı Ekim, 2017 yılı Ocak ayına ait sigorta prim tutarını 2017 yılı Kasım, 2017 yılı Şubat ayına ait sigorta prim tutarını 2017 yılı Aralık ayı sonuna kadar ödemeleri halinde bu aylara ilişkin primler süresinde ödenmiş sayılacaktır.

Konu İle İlgili ; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin ikinci fıkrasında; "...hizmetli ve işçilerin sigorta primlerinin ve emekli aidatlarının (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla)" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca ; 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Primlerin Ödenmesi" başlıklı 88 inci maddesine göre de; *Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.*" hükmü yer almaktadır.

Ancak ; konu ile ilgili olarak 174 sıra Nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde *Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.*" açıklaması yer almaktadır.

Söz konusu prim tutarlarının Gelir ve Kurumlar Vergisi uygulamasında hangi dönemin gideri olarak dikkate alınacağı konusunda iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.

Bu görüşlerden ilki, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun “Primlerin Ödenmesi” başlıklı 88 inci maddesinin on birinci fıkrasında yer alan ve kuruma fiilen ödenmeyen tutarların gider olarak yer yazılamayacağı şeklindeki kanun düzenlemesinden hareketle, ertelenen tutarların ancak fiilen ödeneceği 2017 yılında Gelir ve Kurumlar Vergisi açısından gider olarak dikkate alınması gerektiği şeklindedir.

Diğer görüş ise, Aralık 2016 dönemine ait olan ve ertelenen sigorta primlerinin 6770 sayılı kanunla belirlenen vade tarihinde (Ekim 2017) ödenmesi şartıyla 2016 yılı Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğini savunmaktadır. Bu görüşe gerekçe olarak da, 174 Sıra No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan ve Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin yine sosyal güvenlik mevzuatında yer alan yasal vade tarihi olan ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda, Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabileceği yönündeki düzenleme gösterilmektedir.

GAZİANTEP SMMM ODASI

**Katılımınız İçin
Teşekkürler...**

A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir

www.yildizymm.com.tr

C. Serkan KUMDAKÇI

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

