

SEMINER



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



TESMER
Türkiye Serbest Muhasebeci Mali
Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler
TEMEL EĞİTİM ve STAJ MERKEZİ



ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI

GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE YOL HARİTASI

- Gelirin Unsurları
- Kazancın Tespitinde Özellikli Konular
- İndirimler, İstisnalar ve Muafiyetler
- Yıllık Beyan ve Toplama Yapılmayan Haller
- Özelgeler Işığında Gelir Vergisinde Özellikli Haller

Açış Konuşmaları

**Emrullah Tayfun ÇAVDAR
BAŞKAN**

TÜRMOB Eğitimci

Murat YILDIZ

Tarih : **9 Mart 2018 / Cuma**
Saat : **14.00**
Yer : **Antalya SMMM Odası**

MESLEĞİMİZLE VARIZ

Ekonominin güçlü bir paydaşı olarak,
77 Mali Müşavirler Odası,
8 Yeminli Mali Müşavirler Odası,
105 bin meslek mensubu,
17 bin Stajyer çalışandan oluşan bir aileyiz.

VERDİĞİMİZ HİZMETLERLE ÜLKEMİZİN AYDINLIK GELECEĞİNE KATKI SAĞLIYORUZ...

MUHASEBE HAFTASI KUTLU OLSUN



T Ü R M O B

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY

www.turmob.org.tr



29.

VERGİ HAFTASI
26 ŞUBAT - 4 MART 2018

18 MART 1915

ÇANAKKALE ZAFERİ VE ŞEHİTLERİNİ ANMA GÜNÜ

”Çanakkale Zaferi, Türk askerinin ruh kudretini gösteren şayanı hayret ve tebrik bir misaldir. Emin olmalısınız ki, Çanakkale Muharebelerini kazandıran bu yüksek ruhtur.”

Mustafa Kemal Atatürk



“Büyük Başarılar,
Kıymetli Anaların
Yetiştirdikleri
Seçkin Evlatlar
Sayesinde
Olmuştur.”



M. Atatürk

8 MART
DÜNYA KADINLAR GÜNÜ
KUTLU OLSUN



ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER
ODASI

2017 YILI ŞAHSİ GELİRLERİNİN BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR



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

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 beyannameyi 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 tanımlanmıştır.

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 (2017 yılı için bu tutar 30.000 TL'dir.) 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.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86 ncı maddesine göre ücret gelirin beyan sınırını aşmış olmadığı tespitinde; Gayrisafi ücret tutarından aynı Kanunun 63 üncü maddesinde yer alan indirimler yapıldıktan sonra bulunan gerçek safi tutar üzerinden varsa Engellilik indirimi uygulanmasından sonra bulunan vergi matrahının dikkate alınması gerekmektedir.

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

Birinci işverenden alınan ücret	100.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	48.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	20.000 TL
2. Derece Engellilik İndirimi (470TL*12 AY)	5.640 TL

Bu örnekte beyan sınırının aşılp aşılmadığı **%14 sigorta primi işçi payı ve % 1 işsizlik sigortası işçi payı** toplamı olan % 15 oranı uygulanarak sigorta kesintisi hesaplanacaktır.

$$48.000 \text{ TL} \times \%15 = 7.200 \text{ TL.} \quad 48.000 - 7.200 = 40.800 \text{ TL}$$

$$20.000 \text{ TL} \times \%15 = 3.000 \text{ TL.} \quad 20.000 - 3.000 = 17.000 \text{ TL}$$

$$(40.800 + 17.000) - 5.640 = 52.160 \text{ TL}$$

Buna göre örnekte ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı olan 52.160 TL, 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 168.000 TL'lik ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

ÖRNEK 2: Gerçek usulde ticari kazanç sahibi Berna hanımın ticari kazancının yanında tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri de bulunmaktadır.

Ticari Kazanç	75.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	80.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	24.000 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.

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 oranında 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 tutulmaları 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.

KISMEN MESKEN, KISMEN İŞYERİ OLARAK KULLANILAN APARTMANIN KAPICILIK HİZMETİNİ YERİNE GETİREN GÖREVLİSİNE ÖDENEN ÜCRETİN GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA OLUP OLMAYACAĞI:

Gelir Vergisi Kanununun 23/6 maddesinde hizmetçilere ödenen ücretlerin istisna kapsamında olduğu belirtildikten sonra hizmetçinin tanımı yapılmıştır.

Bu tanıma göre;

- Hizmetin özel fertler tarafından verilmesi,
- Hizmetin ev, bahçe, apartman gibi ticaret mahalli olmayan yerlerde verilmesi,
- Orta hizmetçilik, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi (Mürebbiyeler hariç) özel hizmetlerde çalıştırılması, gerekmektedir.

Bu itibarla, örneğin; 18 dairelik bir apartmanın bağımsız bölümlerinden sadece 2 tanesinin iş yeri mahiyetinde bulunması söz konusu binayı ticaret mahalline dönüştürmeyeceğinden, münhasıran söz konusu işyerlerinin hizmetine tahsis edilmeksizin apartmanınızın tamamının kapıcılık hizmetini yerine getiren görevlinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendinde belirtilen "hizmetçi" kapsamında değerlendirilmesi ve gelir vergisinden istisna olan bu ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 23-1356 sayılı özelgesi.

KONUT SITESİNDE ÇALIŞTIRILAN TEMİZLİK ELEMANI, BAHÇIVAN, ELEKTRİKÇİ SİHHİ TESİSATÇI VE GÜVENLİK GÖREVLİSİNE ÖDENEN ÜCRETLER İLE DIŞARDAN SAĞLANAN HİZMETLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; ücretleri vergiden istisna edilmesi öngörülen hizmetçiler, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde çalıştırılan orta hizmetçisi, **bahçıvan, kapıcı, kaloriferci** gibi hizmet erbabıdır.

Bu itibarla, ticaret mahalli olmayan sitelerde çalıştırılan **bahçıvana** yapılan ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi kapsamında gelir vergisinden müstesna tutulması; **temizlik elemanı, elektrikçi, sıhhi tesisatçı ve güvenlik görevlisi** olarak çalıştırılanların ise hizmetçi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu kişilere yapılan ücret ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre vergi tevkifatı yapılması 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 bonusu 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 A.Ş.'de işlem gören ve **bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri**nin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Sürekli olarak **portföyünün en az % 51'i** Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler.
- Tam mükellef kurumlar tarafından **yurt dışında ihraç edilen tahvillerden** elde edilen faiz gelirleri,
- Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,

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. 22/3) :

Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin 3 numaralı 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;

- Gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı, 2017 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 22/3'E 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 2017 yılında sırasıyla **brüt 100.000 TL, 334.000 TL veya 500.000 TL** tutarında kar payı (temettü) elde ettiği ve mükellefin başkaca geliri bulunmadığı varsayıldığında mükellefin ödeyeceği veya iade olunacak gelir vergisi aşağıdaki gibi olacaktır. (Elde edilen kar payı kurum bünyesinde %15 nispetinde stopaja tabi tutulmaktadır.)

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

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

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (8) numaralı fıkrası hükmü çerçevesinde, Sermaye Piyasası Kanununa 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 tam mükellefler için % 10, dar mükellefler için % 0 olarak belirlenmiştir. 01.10.2010 tarihinden itibaren 2010/962 sayılı BKK ile tam ve dar mükellefler arasındaki ayırım kaldırılarak her iki mükellefiyet türü için de geçici 67. madde kapsamında tevkifat oranı **%10** olarak belirlenmiştir.

Sürekli olarak portföyünün en az %51'i Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan **yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin** elden çıkarılmasından elde edilen gelirler, 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 ÖRNEK

AYŞE GÜZEL'in 2017 yılında elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- 1- Mükellef, (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından 75.000 ABD Doları karşılığı 275.000 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 2017 yılında 120.000 TL kazanç elde etmiştir.**
- 4- Mükellef, (Z) Limited Şirketinin %40 hisseli ortağı olup 2017 yılı içinde söz konusu şirketin 2015 yılına ilişkin karın dağıtımından, brüt 200.000 TL kar payı elde etmiştir. Kar dağıtımı sırasında (Z) Limited Şirketi 30.000 TL gelir vergisi kesintisi yapmış, dolayısıyla mükellefin eline net 170.000 TL geçmiştir.**
- 5- Mükellef (V) Bankası A.Ş. nezdinde 02.01.2017 tarihinde 1.200 gr. vadesiz altın depo hesabı açmış, vadesiz altın depo hesabındaki 1.200 gr. altınını 15.09.2017 tarihinde bozdurmuştur. 2017 yılında altın fiyatlarındaki yüksek artış nedeniyle anaparaya ek olarak 120.000 TL kazanç elde etmiştir.**

AÇIKLAMALAR VE ÇÖZÜM:

Mükellefin 2017 yılı içinde elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarının beyan durumunu aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

1- Mükellefin (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından elde ettiği 75.000 ABD Doları karşılığı 275.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından elde ettiği 150.000 TL mevduat faizi ve 225.000 TL repo kazancı daha önce (A) Bankasınca ödeme yapılırken Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkif suretiyle vergilendirildiğinden, tutarı ne olursa olsun beyan dışı kalacaktır.

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

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

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

5- Mükellefin vadesiz altın depo hesabındaki 1.200 gr. altınını, 15.09.2017 tarihinde bozması sonucunda, 2017 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 Ayşe Hanımın beyan özeti aşağıdaki gibi olacaktır.

1- Off- Shore Faiz Gelir	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	45.900,00
5- Mahsup Edilecek Vergi (Kar Payı Stopajı)	30.000,00
6- Ödenecek Gelir Vergisi	15.900,00

GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI



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



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. Aynı 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 YÖNTEMİNDE 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 konut** olarak kiraya verilen **bir adet** gayrimenkulden elde edilen hasılatı uygulanacak olup, birden fazla gayrimenkulden kira geliri elde edilmesi halinde, diğer gayrimenkuller için bu indirimden yararlanılamayacaktır. **indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmayacaktır.** Ayrıca **işyeri** olarak kiraya verilen gayrimenkuller %5'lik gider indiriminden yararlanamayacaktır.
5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen, emlak vergisi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından belediyelere ödenen harcamalara katılma payları,
6. Amortismanlar,
7. Kiraya veren tarafından, kiraya verilen gayrimenkul için yapılan onarım giderleri ile bakım ve idame giderleri,

8. Kira ile tuttukları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
9. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kirayla oturdukları konut veya lojmanların kira bedeli [Türkiye’de yerleşik olmayan mükelleflerin (Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları dahil), yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri Türkiye’de elde edilen kira gelirinden gider olarak indirim konusu yapılamaz.]
10. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, brüt kira tutarından indirilir.

Ancak, bu giderlerin vergiden istisna edilen tutara isabet eden kısmı indirilemez.

Vergiye tabi hasılat isabet eden yani indirilebilecek gider kısmı aşağıdaki formül kullanılarak bulunacaktır.

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

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

KİRAYA VERİLEN GAYRİMENKULLERDEN ZARAR DOĞMASI HALİ

Gayrimenkul sermaye iradına konu olan sermayenin kendisinde meydana gelen eksilmeler zarar sayılmaz ve iradın gayri safi miktarının tespitinde gider olarak kabul edilmezler.

Gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının hesabında giderlerin fazlalığı dolayısıyla doğan zararlar, beş yılı geçmemek üzere gelecek yıllarda elde edilen kira gelirlerinden gider olarak düşülebilir.

Bu durumun **iki istisnası** vardır:

- Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları **konut veya lojmanların kira bedellerini indirim konusu yapmaları** durumunda bir zarar doğması halinde, bu zararın gelecek yıllarda elde edilen gayrimenkul sermaye iradından indirim konusu yapılması söz konusu değildir.
- Konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkule ait hasılattan indirim konusu yapılan **iktisap bedelinin % 5'i** oranındaki tutarın indirilemeyen kısmı gider fazlalığı olarak dikkate alınamaz.

ŞOFBEN, PETEK VB. HARCAMALARIN GAYRİMENKUL SERMAYE İRADININ TESPİTİNDE GİDER OLARAK DİKKATE ALINIP ALINAMAYACAĞI

Kiralanan gayrimenkullerin onarımı için yapılan giderler gayrisafi hâsıllardan indirilebilmektedir. **Onarımdan amaç; eskiyen, kırılan, dökülen, yıkılan kısımların tamir veya yeniden yaptırılmasıdır.** Onarım giderinin hâsıllardan indirilebilmesi için kiraya veren tarafından yapılmış olması gerekir. Ancak **bu tür giderlerin gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı önem ve genişlikte olmaması gerekmektedir.** Emlağın iktisadi değerini artıracak surette genişletilmesi, değiştirilmesi veya bunlara ilaveler yapılması için yapılan giderlerin onarım gideri sayılmayacağı belirtilmiştir. Onarım gideri olarak kabul edilmeyen bu türden giderlerin hâsıllardan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gerçek gider yönteminin seçilmesi halinde, istisna edilen gayrisafi hasıllara isabet edenler hariç olmak üzere; arızalı şofben değişimi ve halihazırda kullanılmakta olan ısıtma sistemine petek ilavesi vb. için yapılan harcamaların doğrudan indirim konusu yapılması mümkün olmayıp, söz konusu harcamanın maliyet bedeline eklenmesi ve Gelir Vergisi Kanununun 74/6 maddesi uyarınca **amortisman yoluyla hasıllardan indirim konusu yapılması** mümkün bulunmaktadır.

Manisa VDB'nın 07.09.2015 tarih ve 85373914-120[40.01.56]-99 sayılı özelgesi.

EŞ TARAFINDAN ÖDENEN LOJMAN KİRASININ KİRA GELİRİNDE 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 gelirin beyanında, gerçek gider yöntemini seçilmesi koşuluyla, istisnaya isabet eden kısım hariç olmak üzere ikamet edilen konut (lojman) için ödenen kira bedelinin gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

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

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

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

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-51-110 sayılı özelgesi.

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 gelirin ise menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekir.

Bu kapsamda gecikme faizleri alacak faizi niteliğinde olduğundan gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması 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 listesine** kaydedilmesi ve kira gelirleri karşılığında kiralama hizmetinin ifa edildiği tarihten itibaren **yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi** gerektiği tabiidir.

2017 Yılı Günöbirlik Konut Kiralama Denetim Sonuçları

Dönemi	Nezdinde Denetim Yapılan Mükellef Sayısı	Yeni Mükellefiyet Tesisi	Kesilen Ceza Tutarı (TL)
2017	10.503	2.265	12.367.844

KENTSEL DÖNÜŞÜM KAPSAMINDA ALINAN KİRA YARDIMI NEDENİYLE BEYANNAME VERİLİP VERİLMEMEYECİĞİ

Kentsel Dönüşüm Projesi kapsamında, yıkılan gayrimenkul için sahibine ödenen ve sözleşmede aylık kira yardımı olarak belirtilen bedel (2018 yılı için 18 ay süreyle 3 büyük il için aylık 960 TL, diğer iller için aylık 595-905 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.

Ankara VDB'nin 09.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-19-68 ile İstanbul VDB'nin 01.02.2016 tarih ve 62030549-120[70-2015/240]-8508 sayılı özelgeleri,

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

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 **1.600 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; 2017 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.

TAHAKKUK ETTİĞİ TARİHTE TEVKİFATA TABİ TUTULMUŞ OLAN KİRA GELİRİNİN KUR FARKI İLE BİRLİKTE TAHSİL EDİLDİĞİ DÖNEMDE NE ŞEKİLDE BEYAN EDİLECEĞİ

Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesinde tahsil esaslı cari olup gelirin, tahsil edildiği dönemde beyan edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yabancı parası üzerinden yapılan kiralamalarda, kira gelirin tahsil tarihi itibarıyla hesaplanması ve **yabancı parası üzerinden yapılan ödemelerin bu tarihteki kur üzerinden Türk parasına çevrilerek beyan edilecek kira gelirin hesaplanması gerekmektedir.**

Dolayısıyla, tahakkuk ettiği tarihte kiracı tarafından gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan, ancak ödenmeyip dava konusu edilen ve dava sonucuna istinaden tahsil edilen kira gelirin, bu tarihe kadar işleyen kur farkları dahil, brüt tutarının tahsil edildiği dönemin geliri olarak Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesinin (1-c) bendine göre beyan edilmesi gerekmektedir. Bu gelir üzerinden kiracı tarafından kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği tabiidir.

Diğer taraftan, yukarıdaki açıklamalara göre yapılması gereken beyan işlemleri, **tevkifat tarihi ile ödeme tarihi arasında oluşan kur farkı üzerinden ayrıca kiracı tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması sorumluluğunu** ortadan kaldırmamakta olup, söz konusu tutara ilişkin tevkifatın yapılmamış olması halinde, yapılmayan vergi tevkifatının mahsuba konu edilemeyeceği ve buna ilişkin ceza ve gecikme zammının kiracıdan aranacağı tabiidir.

İstanbul VDB'nın 27.11.2012 tarih ve 62030549-GVK 70-3102 sayılı özelgesi.

GÖTÜRÜ GİDER USULÜ

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

2017 takvim yılı içerisinde gerçek kişilerce elde edilen gelirin işyeri kirasından ibaret olduğu ve **%15 götürü gider indiriminin** tercih edildiği durumda aşağıda yer alan tablonun tetkikinden de görüleceği üzere 30.000 TL'ye kadar hiç beyanda bulunulmayacak, elde edilen brüt kira tutarının 30.001 TL - 85.641 TL arasında olduğu durumda ise beyanname verilmesine karşın, ödenecek vergi doğmayacaktır. 2017 takvim yılında elde edilen işyeri kira hasılatının **85.641 TL'yi** aşması halinde de artan oranlı vergi tarifesinin etkisiyle ödenecek vergi çıkacaktır.

2017 YILINDA ELDE EDİLEN İŞYERİ KİRALARININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TABLO (%15 GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI ESAS ALINDIĞINDA)

Yıllık Kira Geliri (Brüt) (A)	Gelir Vergisi Stopajı (B=A x %20)	Götürü Gider Tutarı (C=A x %15)	Gelir Vergisi Matrahı (D = A – C)	Hesaplanan Vergi (E)	İade Edilecek Vergi (F = B – E)	Ödenecek Vergi (G = E – B)
001-30.000	6.000,00	4.500,00	25.500,00	BEYAN YOK		
30.001,00	6.000,20	4.500,15	25.500,85	4.450,17	1.550,03	-
50.000,00	10.000,00	7.500,00	42.500,00	8.725,00	1.275,00	-
75.000,00	15.000,00	11.250,00	63.750,00	14.462,50	537,50	-
85.641,00	17.128,20	12.846,15	72.794,85	17.128,20	0,00	-
100.000,00	20.000,00	15.000,00	85.000,00	21.400,00	-	1.400,00
133.600,00	26.720,00	20.040,00	113.560,00	31.396,00	-	4.676,00
200.000,00	40.000,00	30.000,00	170.000,00	51.150,00	-	11.150,00
300.000,00	60.000,00	45.000,00	255.000,00	80.900,00	-	20.900,00

Ote yandan GVK'nun 74. maddesinin üçüncü fıkrasının 7061 sayılı Kanun ile değişmeden önceki **%25 götürü gider oranının uygulanması durumunda ise** aşağıda yer alan tabloda görüleceği üzere 30.000 TL'ye kadar hiç beyanda bulunulmayacak, elde edilen brüt kira tutarının 30.000 TL - 133.600 TL arasında olduğu durumda ise beyanname verilmesine karşın, ödenecek vergi doğmayacaktır. 2017 takvim yılında elde edilen işyeri kira hasılatının **133.600,00 TL'yi** aşması halinde de artan oranlı vergi tarifesinin etkisiyle ödenecek vergi çıkacaktır. Görüleceği üzere götürü gider oranının %25'ten %15'e indirilmesi mükelleflerin vergisel yükümlülüklerini artırmıştır. (**Örneğin;** Brüt 200.000 TL işyeri kira geliri elde eden mükellefte ödenmesi gereken vergi **7.000 TL**, Brüt 200.000 TL işyeri kira geliri elde eden mükellefte ödenmesi gereken vergi **10.500 TL** artmaktadır.)

2017 YILINDA ELDE EDİLEN İŞYERİ KİRALARININ BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN TABLO (%25 GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASI ESAS ALINDIĞINDA)

Yıllık Kira Geliri (Brüt) (A)	Gelir Vergisi Stopajı (B=A x %20)	Götürü Gider Tutarı (C=A x %15)	Gelir Vergisi Matrahı (D = A – C)	Hesaplanan Vergi (E)	İade Edilecek Vergi (F = B – E)	Ödenecek Vergi (G = E – B)
001-30.000	6.000,00	7.500,00	22.500,00	BEYAN YOK		
30.001,00	6.000,20	7.500,25	22.500,75	3.850,15	2.150,05	-
50.000,00	10.000,00	12.500,00	37.500,00	7.375,00	2.625,00	-
75.000,00	15.000,00	18.750,00	56.250,00	12.437,50	2.562,50	-
85.641,00	17.128,20	21.410,25	64.230,75	14.592,30	2.585,90	-
100.000,00	20.000,00	25.000,00	75.000,00	17.900,00	2.100,00	-
133.600,00	26.720,00	33.400,00	100.200,00	26.720,00	0,00	-
200.000,00	40.000,00	50.000,00	150.000,00	44.150,00	-	4.150,00
300.000,00	60.000,00	75.000,00	225.000,00	70.400,00	-	10.400,00

GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI :

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

“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 2017 yılı için 3.900 TL'si 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.”**

MESKEN KİRALARINDA 3.900 TL'lik İSTİSNADAN YARARLANMA TABLOSU

ELDE EDİLEN MESKEN KİRASINA İLİŞKİN BİLGİ	İSTİSNADAN YARARLANIP YARARLANILAMAYACAĞI
Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olan (Basit Usul Dahil) mükellefler;	Diğer tüm şartları sağlasalar dahi istisnadan yararlanamayacaklardır.
Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olmayıp (Basit Usul Dahil), istisna tutarı olan 3.900 TL'nin üzerinde mesken kira geliri elde eden mükellefler;	Beyanı gerekip gerekmediğine ya da vergiden istisna olup olmadığına 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) aşan mükellefler 3.900 TL'lik istisnadan yararlanamazlar.
Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olmayıp (Basit Usul Dahil), istisna tutarı olan 3.900 TL'nin altında mesken kira geliri elde eden mükellefler;	Ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı ne olursa olsun (110.000 TL'yi aşsa dahi) 3.900 TL'lik istisnadan yararlanabileceklerdir.

MESKEN KİRALARINDA 3.900 TL'lik İSTİSNADAN YARARLANMA TABLOSU**ELDE EDİLEN MESKEN KİRASINA İLİŞKİN BİLGİ****İSTİSNADAN YARARLANIP YARARLANILAMAYACAĞI**

Yıllık 10.000 TL bedelle mesken olarak kiraya verdiği dairenin 2015, 2016 ve 2017 yıllarına ilişkin **3 yıllık birikmiş kirası** olan 30.000 TL'nin tamamını 2017 yılında tahsil eden mükellef;

3 yıla ilişkin toplam kira bedeli olan 30.000 TL'den bu yıllara ilişkin toplam istisna tutarı olan $(3.600+3.800+3.900=)$ 11.300 TL 'yi değil **sadece 2017 yılına ait olan 3.900 TL istisnayı indirim konusu yapabilir.**

Sahip olduğu gayrimenkulü aylık 1.200 TL bedelle 01.08.2017 tarihinde mesken olarak kiraya vererek **5 ay kira geliri** elde eden 7 ay ise gayrimenkulü boş kalan mükellef;

İstisnadan kıst dönem için $(3.900/12 * 5Ay=)$ 1.625 TL olarak değil, **3.900 TL'nin tamamı üzerinden** yararlanabilir.

Kira geliri elde edilen gayrimenkul **tapuda birden fazla adına ortak olarak tescil edilmiş ise** (Örneğin; Veraset yoluyla 3 kardeş adına veya evlilikte eşler adına müştereken kayıtlı ise)

Gayrimenkuldeki hisse oranı ne olursa olsun her bir ortak hisseleri oranında değil **3.900 TL.'lik istisnadan ayrı ayrı ve tam olarak** yararlanabilecektir.

İSTİSNADAN YARARLANMADA GELİR KİSTASI UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 1: Bayan (Z), 2017 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 124.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Bayan (Z)'nin elde ettiği konut kira geliri (124.000 TL), 2017 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (110.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

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

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

Örnek 3: Bay (D), 2017 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.600 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 60.000 TL mevduat faiz geliri ve 90.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bay (D)'nin elde etmiş olduğu kira geliri **istisna haddinin altında kaldığından**, bu gelirin istisnaya konu edilip edilmeyeceğinin tespiti bakımından mükellefin elde etmiş olduğu menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret geliri toplamının Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yer alan tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla, Bay (D) elde etmiş olduğu toplam gelir ($3.600 + 40.000 + 90.000 = 153.600$ TL) Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (110.000 TL) aşmasına karşın mesken kira geliri (3.600 TL) 3.900 TL'lik istisna tutarının altında kaldığından bu gelir için beyanname vermeyecektir.

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

Arzu hanım, 2017 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesi dolayısıyla 27.900 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, 2017 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 beyannameğine dahil edecektir.

1- Mesken Kira Hasılatı	27.900,00
2- İşyeri Kira Hasılatı	25.000,00
3- Toplam G.M.S.İ.	52.900,00
4- G.M.S.İ. İstisnası	3.900,00
5- İstisna Sonrası G.M.S.İ.	49.000,00
6- Götürü Gider (49.000 x % 15)	7.350,00
7- Gelir Vergisi Matrahı	41.650,00
8- Hesaplanan Gelir Vergisi	8.495,50
9- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	5.000,00
10-Ödenecek Gelir Vergisi	3.495,50

Örnek 2 : Gerçek Gider Usulü

Mükellef Esra KAYA, Adana'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2017 yılında 39.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 18.000 TL'dir.

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

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}} = \frac{35.100 \text{ TL} \times 18.000 \text{ TL}}{39.000 \text{ TL}} = 16.200 \text{ TL}$$

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi Kira Hasılatı	39.000,00
G.M.S.İ. İstisnası (-)	(-) 3.900,00
Kalan	35.100,00
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	16.200,00
Beyan Edilecek G.M.S.İ	18.900,00

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, 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 2017 yılı için **11.000 TL'lik** istisnadan yararlanılabilecektir.

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

Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan Temmuz 2014'te kümülatif **Yİ-ÜFE 234,79** iken, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan Ekim 2017'de **Yİ-ÜFE 306,04'tür**. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.

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

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

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

Buna göre Osman Bey, satmış olduğu apartman dairesinden dolayı $(500.000 - 260.700 =)$ 239.300 TL tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır.

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

Hesaplanan Gelir Vergisi 71.555,00 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.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-653 sayılı özelgesi.

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.

Diğer taraftan, bahse konu gayrimenkullerin aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte ya da birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2014 tarih ve 62030549-120[Mük.80-2013/1069]-1168 sayılı özelgesi

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



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.**

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-8-605 sayılı özelgesi ile Çorum Defterdarlığı'nın 27.10.2013 tarih ve 76071283-120(68-2013-1)-16 sayılı özelgeleri.

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 hasılatından indirilir:

... 10. Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelemeye 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 kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

5- SERBEST MESLEK ERBAPLARININ GİYİM HARCAMALARININ GİDER YAZILIP YAZILMAYACAĞI

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 ayrılmaları 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'nin 23/10/2013 tarih ve 39044742-KDV.29-1692 sayılı muktezaları ile İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.06.2014 tarih ve 11395140-105[313-2012/VUK-1]-1546 sayılı muktezası.

6. 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 ödemenin 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.

7. 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.

Ankara V.D. Başkanlığı'nın 08.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-65-2-371 sayılı özelgesi

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

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

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

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.

9- 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 itibarıyla 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.

10- 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.

TABLO - 2

GELİR BİLDİRİMİ

GELİR UNSURLARI	ZARAR		KAR	
	(Türk Lirası)	(Kr)	(Türk Lirası)	(Kr)
17 Ticari Kazançlar				17
18 Zirai 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

YILLIK BEYANNAME İLE BİLDİRİLECEK GELİRDEN YAPILABİLECEK İNDİRİMLER

1. HAYAT, SAĞLIK, VB. ŞAHİS SİGORTA 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- BAĞ- KUR PRİMLERİ

- Eski Bağ-Kur Kanunu kapsamındaki kişilerin hak ve yükümlülükleri 5510 sayılı Kanun'un 4. maddesinde yeniden düzenlenmiştir.
- Anılan Kanun'un 88. maddesinde SGK'ya ödenen primlerin gider olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır.
- Ancak, özellikle ortaklık şeklindeki işletmelerde gider kaydı sorun yaratabilmektedir. Bu nedenle beyannamede indirim yöntemi kullanılmaktadır (GVK GT.110).
- Bu indirimde, **%5 veya %10'luk sınır** söz konusu değildir. Kar tutarı kadar Bağ-Kur indirimi yapılabilir.
- 110 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, 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 indirmeleri de mümkündür.
- **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.

1- 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 verilecek olan yıllık beyannamede, ödenilen Bağ-Kur primlerinin indirim konusu yapılması mümkün değildir. (İstanbul VDB'nin B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-89/1 sayılı özelgesi-GGM'nin 16821 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.)
- Bağ-kur primlerinin 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)

2- 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>2017 Yılı</u>	<u>2018 Yılı</u>
➤ Birinci derece engelliler için	900 TL	1.000 TL
➤ İkinci derece engelliler için	470 TL	530 TL
➤ Üçüncü derece engelliler için	210 TL	240 TL

3- 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 Sirkülerinde; "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.)**
- Çocukların 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 özelgesi).**
- Üniversite'de tahsilde olan çocuğun 25 yaşını doldurmamış olması, şartıyla eğitim amaçlı **kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile özel yurt veya pansiyona ödenen tutarların** yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden indirilmesi mümkün olup **ev kirası, apartman aidatı, doğalgaz, elektrik, su ve internet** gibi ödemelerin gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.**(Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.10.2015 tarih ve 96620903-120[89-15/5]-101 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 gelirlere indirilebilecektir. Mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan KDV, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilememektedir. Bu nedenle, harcama toplamının KDV dahil bedel olarak kabul edilmesi gerekmektedir (GİB'in 046765 sayılı özelgesi).
- **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 iradi 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 iradi 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.)
- Eczanelere ödenen ilaç bedeli karşılığında alınan **yazar kasa fişleri** "tevsik edilecek belge" olarak kabul edilmemekte olup söz konusu harcamaların fatura ile tevsiki gerekmekte ve bu sebeple de söz konusu belgelere dayalı olarak indirim yapılması mümkün değildir.(Eskişehir V.D. Başkanlığı'nın 04.09.2014 tarih ve 11355271-120.04[65-2014/6]-6598 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 yapabilemeniz 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.)**

4- MATRAH ARTIRIMINDAN YARARLANAN MÜKELLEFLERDE ÖNCEKİ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

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

Bu hükme göre, mükellefler, matrah artırımında buldukları 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.

5. 2016 YILINDAN İTİBAREN BASİT USULDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN 8.000 TL'Sİ VERGİ DİŞİ (2018 YILI İÇİN 9.000 TL)

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 (2018 YILI İÇİN 9.000TL) 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 değişiklik ile de 8.000 Türk liralık (2018 YILI İÇİN 9.000TL) 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 2017 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 2017 Yılı için 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.

6. 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.



ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER
ODASI

BEYANNAME VERİLMEMEYEN HALLER



A. Murat YILDIZ

Yeminli Mali Müşavir

muratyildiz@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 Kanununun 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 tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2017 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 tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2017 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 1.600 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 **1.600 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 2017 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.

2017 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN BEYANINA İLİŞKİN ESASLAR VE ÖRNEKLER



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



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

Birinci İşverenden Alınan Ücret	90.000
İkinci İşverenden Alınan Ücret	25.000
Üçüncü İşverenden Alınan Ücret	15.000
Konut Kira Hasılatı	13.900

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

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

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

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

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

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

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

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

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

İşyeri Kira Geliri (Brüt)	20.000
Konut Kira Geliri	12.900

Konut kira hasılatından 3.900 TL'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar (9.000 TL) her halükarda beyana konu edilecektir.

İstisna sonrası konut kira geliri ile işyeri kira gelirinin toplamı (20.000 + 9.000 = 29.000 TL) 30.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından mükellef konut kira geliri için vermek zorunda olduğu yıllık beyannameye işyeri kira gelirini dâhil etmeyecektir.



Örnek 4: Osman bey 2017 yılında avukatlık faaliyeti dolayısıyla 150.000 TL serbest meslek kazancı, bunun yanı sıra işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden brüt 6.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Serbest Meslek Kazancı	150.000
İşyeri Kira Hasılatı (Brüt)	6.000

Örneğimizde Avukat Osman bey serbest meslek kazancı dolayısıyla her hal ve takdirde yıllık beyanname verecek, ayrıca serbest meslek kazancı ile işyeri kira hasılatı toplamı ($150.000 + 6.000 = 156.000$ TL) 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığından serbest meslek kazancı dolayısıyla vermek zorunda olduğu beyannameye işyeri kira gelirini de dahil edecektir.

Örnek 5 : Doktor Ahmet beyin 2017 yılı içinde elde etmiş olduğu serbest meslek kazancının yanı sıra tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri ile yine tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Serbest Meslek Kazancı	18.000
Birinci İşverenden Alınan Ücret	90.000
İkinci İşverenden Alınan Ücret	26.000
İşyeri Kira Hasılatı (Brüt)	9.600

Mükellef elde etmiş olduğu serbest meslek kazancı nedeniyle mutlaka beyanname vermek zorundadır.

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

Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri tutarının toplamı olan 27.600TL, 30.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından, mükellef serbest meslek kazancı için vermek zorunda olduğu yıllık beyannameye işyeri kira gelirini dahil etmeyecektir.

Örnek 6: Dilek hanımın 2017 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 2017 yılı bakımından gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancının 11.000 TL'si Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da, mesken kira 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 TL) 2017 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 2017 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden %15 götürü gider indirimi sonrasında elde ettiği 10.200 TL (12.000 x (1 – 0,15) =) kira gelirin tamamı ile gayrimenkul satışından kaynaklı 60.000 TL değer artış kazancının istisna sonrası tutarı olan (60.000 – 11.000=) 49.000 TL'yi beyana konu edecektir.

Örnek 7: Erkan bey 2017 yılında Ankara’da market işletmekte olup, bu faaliyetinden 15.000 TL ticari kazanç, bunun yanı sıra basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 1.500 TL kira hasılatı, gerçek usulde vergiye tabi bir başka kişiye işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 12.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Erkan bey, ayrıca ticari işletmesine dahil olmayıp kendi adına kayıtlı ve Hazine bonosundan 200.000 TL brüt faiz geliri elde etmiştir.

Ticari Kazanç	15.000 TL
İşyeri Kira Geliri (Stopaj Öncesi (Brüt))	12.000 TL
İşyeri Kira Geliri (Basit Usuldeki Mükelleften)	1.500 TL
Hazine Bonosu Faiz Geliri	200.000 TL

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** GVK'nun geçici 67. Maddesi hükmü çerçevesinde %10 oranında 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 2017 yılı için belirlenen **1.600 TL**'lik beyan sınırını aşmadığından GVK'nun 86/1-d Maddesi hükmü çerçevesinde beyan edilmeyecektir.

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

Örnek 8: Doktor Selim ASLAN, Özel Ankara Hastanesinde çalışmaktadır. Aynı zamanda Çankaya'da bulunan muayenehanesinde de serbest meslek faaliyetini icra etmektedir.

2017 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 Firmasınınca 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 Kanununun 86/1-b maddesi gereğince verilecek beyannameye dâhil edilmeyecektir.

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

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

d) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/16-a bendi uyarınca, bireysel emeklilik sisteminden 10 yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlara yapılan ödemeler menkul sermaye iradı olarak belirlenmiş olup, aynı kanununun 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 2017 yılında. beyannameye dahil edilecek geliri, 70.000 TL tutarındaki serbest meslek kazancından ibaret olacaktır.

ÖRNEK 9: Bilgisayar alım-satımı faaliyeti ile uğraşan Abdullah Beyin 2017 yılında bu faaliyetinden 36.000 TL zararı doğmuş olup, bunun yanı sıra mükellefin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 48.000 TL işyeri, 12.000 TL ise mesken kira hasılatı bulunmaktadır.

Ticari Faaliyetten Doğan Zarar Zararı	36.000-TL
İşyeri Kira Hasılatı (Brüt)	48.000-TL
Mesken Kira Hasılatı	12.000-TL

Bu hüküm ve açıklamalara göre; 2017 yılında tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira hasılatının brüt tutarı, tevkifat yoluyla vergilendirilmemiş konut kira gelir ve ticari faaliyete ait zararın toplamı, 2017 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 30.000 TL'yi aşmaması nedeniyle işyeri kira gelirinin ticari faaliyet ve mesken kira geliri için verilmesi zorunlu bulunan yıllık beyannameye dahil edilmemesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, yıllık beyannameye dahil edilmemiş işyeri kira gelirin'e ilişkin tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin beyanname üzerinden mahsubu ve iadesi de mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan 2017 yılı beyannamesinde ilişkin olarak; ticari kazancınıza ait zararın, tevkifata tabi tutulmamış mesken kira gelirinden mahsubunun mümkün olduğu tabiidir.*

*İstanbul V.D. Başkanlığı'nın 26.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 88-1442 sayılı özelgesi

ÖRNEK 10: Beyin cerrahı Seçkin Beyin 2017 yılı içerisinde açtığı muayehaneden satın aldığı tıbbi cihazların amortismanı ve diğer giderleri nedeniyle ilk yıl **55.000 TL zarar etmiş** olup, muayehanenin yanı sıra iki farklı özel hastanede yaptığı ameliyatlara nedeniyle elde ettiği tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücret gelirleri ise aşağıdaki gibidir.

Serbest Meslek Faaliyet Zararı	55.000-TL
(X) Hastanesinden alınan ücret	70.000-TL
(Y) Hastanesinden alınan ücret	20.000-TL

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

Bu örnekte mükellef düşük ücret geliri elde ettiği (20.000TL) hastaneyi birinci işveren olarak kabul ettiğinde ikinci işverenden alınan ücret geliri olan 70.000 TL, 30.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ücret gelirlerini de beyannameye dahil ederek, bu gelirlerinden serbest meslek faaliyetinden doğan 55.000 TL zararı mahsup edebilecek, bu şekilde ücret gelirlerinden yapılan stopajın önemli bir kısmını iade alabilecektir.

Örnek 11: Mutfak araç ve gereçleri ticareti işi ile uğraşan Erhan ARAÇ'ın 2017 takvim yılında elde ettiği gelir unsurları aşağıdaki gibidir.

1. Mükellef mutfak araç ve gereçleri ticaretinden 2017 takvim yılında 80.000 TL kazanç elde etmiştir.
2. Ticari işletmesi adına açtığı mevduat hesabından brüt 20.000 TL faiz elde etmiş olup ilgili bankaca söz konusu ödemeler üzerinden 3.000 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.
3. Mükellefin, 2015 yılı ticari faaliyetinden doğan **ve 2016 yılı gelir vergisi beyannamesinde mahsup edilemeyen** 30.000 TL devreden zararı olup, mükellef 6736 sayılı Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümlerinden yaralanarak 2015 yılı ticari kazançlar için belirlenmiş olan asgari matrah kadar matrah artırımında bulunmuştur.
4. Erhan ARAÇ mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden 16.000 TL gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş olup, gayrimenkul sermaye iradının safi tutarını belirlemede götürü gider usulünü seçmiştir.
5. Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı bir okula 3.000 TL nakdi bağışta bulunmuştur.
6. Erhan ARAÇ'ın bakmakla yükümlü olduğu 1. dereceden engelli bir çocuğu bulunmaktadır.
7. Mükellef, 2017 yılı için 12.000 TL geçici vergi ödemiştir.

AÇIKLAMALAR VE ÇÖZÜM:

1. Mükellef, ticari faaliyeti neticesinde elde ettiği 80.000 TL gelirin tamamını GVK'nın 85 inci maddesi gereğince beyan edecektir.
2. Elde edilen 20.000 TL mevduat faizi ticari işletmeye dahil fonların değerlendirilmesinden doğduğu için GVK'nun 75 inci maddesinin son fıkrası gereğince ticari kazanç olarak vergilendirilecek ve beyan edilecektir. GVK'nun Geçici 67 inci maddesi uyarınca ilgili Banka tarafından kesilen 3.000 TL'lik vergi de GVK'nun 121 inci maddesi gereğince, beyan edilecek gelir üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir.
3. Mükellef, 6736 sayılı Kanunun matrah artırımına ilişkin hükümlerinden yaralanarak 2015 yılına ilişkin olarak ticari kazançlar için belirlenmiş olan asgari matrah kadar matrah artırımında bulunduğundan, aynı Kanun hükümlerine göre 2015 yılından devreden mali zararının yarısını ($30.000 / 2 = 15.000$ TL) 2017 yılı kazancından mahsuba konu edebilecektir.
4. Erhan ARAÇ ticari kazancı olduğu için, sahibi olduğu konutu kiraya vermesi neticesinde 2017 yılında elde etmiş olduğu 16.000 TL gayrimenkul sermaye iradından GVK'nun 21 inci maddesindeki 3.900 TL'lik istisnayı düşemeyecektir. Ancak elde ettiği kira hasılatının %15'ini (2.400 TL) götürü gider olarak indirim konusu yapabileceğinden vergiye tabi gelir 13.600 TL olacaktır.
5. Millî Eğitim Bakanlığı'na bağlı bir okula yapılan 3.000 TL nakdi bağışın tamamı GVK'nun 89 uncu maddesi hükmü çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.
6. GVK'nun 89/1-3'üncü maddesinde yaralanacaklar arasında gerçek usulde vergiye tabi ticaret erbabı sayılmadığı için mükellef **engellilik indiriminden** faydalanamayacaktır.

7. Mükellef 2017 yılı için ödemiş olduğu 12.000 TL geçici verginin tamamını 2017 Yılı için vereceği Gelir Vergisi Beyannamesinde hesaplanacak olan gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde mükellefin beyanı aşağıdaki şekilde olacaktır.

	TUTAR (TL)
Mutfak Araç ve Gereçleri Ticaretinden Doğan Kazanç	80.000
Ticari İşletmesinin Mevduat Faiz Geliri	20.000
Toplam Ticari Kazanç	100.000
Gayrimenkul Sermaye İradı	
Toplam Hasılat 16.000	13.600
Götürü Gider (% 15) (-2.400)	
Beyan Edilen Gelirler Toplamı	113.600
Mahsup Edilebilecek Önceki Dönem Zararı	-(15.000)
Bağış ve Yardımlar	-(3.000)
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	95.600
Hesaplanan Gelir Vergisi	25.110
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	
Geçici Vergi (Ticari Kazanç): 12.000	-(15.000)
Mevduat Faizi Tevkifatı: 3.000	
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	10.110

Örnek 12 : İstanbul Büyükşehir Belediye sınırları içinde kafeterya işleten Melih YUTMAZ'ın 2017 takvim yılında elde ettiği gelir unsurları aşağıdaki gibidir.

- 1-** Kafeterya işletmeciliğinden elde ettiği kazanç 80.000 TL'dir. Mükellef 2017 yılında ayrıca 6.000 TL Bağ-Kur primi, 12.000 TL geçici vergi ödemiştir.
- 2-** Melih YUTMAZ 2017 yılında ortağı olduğu tam mükellef kurum (YDM) A.Ş.'nin 2015 yılı karının dağıtımından 20.04.2017 tarihinde brüt 60.000 TL kar payı geliri elde etmiş, ayrıca ticari işletmesine dahil olmayan ve tevkif yoluyla vergilendirilmiş 150.000 TL mevduat faiz geliri elde etmiştir.
- 3-** Mükellef sahibi olduğu ve Yozgat ilinde bulunan emlak vergisine esas değeri 120.000 TL olan apartman dairesinden (meskenden) 8.600 TL kira hasılatı elde etmiştir. (Mesken kira gelirinin beyanında götürü gider yöntemi seçilmiştir.)

AÇIKLAMALAR VE ÇÖZÜM

- 1-** Mükellef Melih YUTMAZ, 2017 yılında elde ettiği 80.000 TL ticari kazancını, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 inci maddesi gereği yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecek, dönem içerisinde ödediği geçici vergiyi yıllık beyannamede hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

2- Mükellef tarafından tam mükellef (YDM) A.Ş.'den elde edilen **kâr payı** Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/1 inci maddesi gereği menkul sermaye iradıdır. Söz konusu kâr payının yarısı olan **(60.000/2=) 30.000 TL** ise yine aynı kanunun 22/3 üncü maddesinde yer alan düzenleme uyarınca vergiden müstesnadır.

Mükellefin 2017 yılında elde ettiği kâr payının tevkifat yoluyla vergilendirilmiş 30.000 TL tutarındaki kalan yarısı, mükellefin diğer gelirleri ile birlikte GVK 86/1-c maddesi gereği 2017 yılı için belirlenmiş 30.000 TL tutarındaki beyan haddini aştığı takdirde yıllık beyannameye dahil edilmesi gerekecektir. Mükellefin 80.000 TL'lik ticari kazanç elde ettiği de göz önünde bulundurulduğunda beyan sınırı aşılmış olacak, dolayısıyla da 30.000 TL tutarındaki menkul sermaye iradı beyannameye dahil edilecektir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 22/3 üncü maddesi hükmü gereği, istisna edilen kâr payı üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Mükellefin 2017 yılında elde ettiği ve tevkif yoluyla vergilendirilmiş **150.000 TL mevduat faiz geliri** ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/7'nci maddesi gereğince Menkul Sermaye İradı sayılacak ancak aynı kanunun **geçici 67'nci maddesi** kapsamında tevkifa tabi tutulmuş olduğundan beyannameye dahil edilmeyecektir.

3- Mükellef Melih YUTMAZ, elde ettiği ticari kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olduğundan 2017 yılı mesken kira gelirleri için belirlenmiş olan **3.900 TL'lik istisnadan** faydalanamayacaktır. Mükellefin elde ettiği mesken kira hasılatı emlak vergisine esas değer %5'ini aştığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 73 üncü maddesinde yer alan Emsal Kira Bedeli uygulaması açısından da sorun teşkil etmemektedir.

Yapılan bu açıklamalar çerçevesinde mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır:

	TUTAR (TL)
Ticari Kazanç	80.000
Bağ-Kur Primi	(6.000)
Safi Ticari Kazanç	74.000
Menkul Sermaye İradı (Kar Payının ½ İstisna sonrası Kalan Tutarı)	30.000
Gayrimenkul Sermaye İradı Toplam Hasılat 8.600 Götürü Gider (%15) (-1.400)	7.200
Beyan Edilen Gelirler Toplamı	111.200
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	111.200
Hesaplanan Gelir Vergisi	30.570
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Geçici Vergi (Ticari Kazanç): 12.000 TL Kar Payı Tevkifatı: (60.000 x % 15 =) 9.000 TL	21.000
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	9.570



ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER
ODASI

KATILIMINIZ İÇİN TEŞEKKÜRLER...



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