

# 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](http://www.turmob.org.tr)



# 30.

## VERGİ HAFTASI

25 Şubat - 3 Mart 2019

## 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.”



*Mustafa Kemal Atatürk*

8 MART  
DÜNYA KADINLAR GÜNÜ  
KUTLU OLSUN



ANTALYA  
SERBEST MUHASEBECİ  
MALİ MÜŞAVİRLER  
ODASI

# 2018 YILI ŞAHSİ GELİRLERİNİN BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİKLI KONULAR



**A. Murat YILDIZ**

Yeminli Mali Muvahhir

[muratyildiz@yildizymm.com.tr](mailto: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 tanımlanmış, izleyen ikinci fıkrada ise, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

GVK'nun 86/1-b bend hükmü çerçevesinde **tek işverenden alınan ücretler ile birden fazla işverenden ücret alan ve birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı GVK'nda yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2018 yılı için bu tutar 34.000 TL'dir.) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri** beyanname kapsamı dışında tutulmuştur.

Bu durumda birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 34.000 TL'yi aşması durumunda ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, **birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebilecektir.**

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

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

<b>Birinci işverenden alınan ücret</b>	<b>100.000 TL</b>
<b>İkinci işverenden alınan ücret</b>	<b>28.000 TL</b>
<b>Üçüncü işverenden alınan ücret</b>	<b>12.000 TL</b>

Örnekte ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı (28.000 + 12.000 =) 40.000 TL, 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 140.000 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	150.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	75.000 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 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

## ÜCRETİN YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLMESİ

2018 yılında elde ettikleri ücret gelirleri nedeniyle beyanname vermek zorunda olanlar aşağıda sayılmıştır.

- Birden fazla işverenden alınan ve kesinti yoluyla vergilendirilen ücretlerden, birinciden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 34.000 TL'yi (Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutar) aşan ücretler,
- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- İstisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Stopaj yoluyla vergilendirilmeyen ve istisna olmayan yukarıda sayılanlar dışında kalan ücretler,



## **SİTE YÖNETİM VE DENETİM KURULU ÜYELERİNE YAPILAN HUZUR HAKKI ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ:**

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

**Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.06.2015 tarih ve 38418978-120[61-15/1]-648 sayılı özelgesi.**

## KONUT SITESİNDE ÇALIŞTIRILAN TEMİZLİK ELEMANI, BAHÇIVAN, ELEKTRİKÇİ SİHHİ TESİSATÇI VE GÜVENLİK GÖREVLİSİNE ÖDENEN ÜCRETLERİN 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.

## MAHKEME KARARINA İSTİNADEN YAPILAN KIDEM TAZMİNATI, İHBAR TAZMİNATI, FAZLA ÇALIŞMA VE GENEL TATİL ÖDEMELERİNDE GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ

Mahkeme kararına istinaden işten ayrılan personele yapılan kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinden,

➤ 1475 sayılı Kanuna göre yapılan **kıdem tazminatı** ödemesinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi,

➤ Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesi gereğince ücret olarak kabul edilen **ihbar tazminatı, fazla çalışma ve genel tatil ödemelerinin** ise nakden veya hesaben **ödemenin yapıldığı dönemin ücreti** olarak değerlendirilmesi ve bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılması,

gerekmektedir.

## **İŞVERENLERCE, KADIN HİZMET ERBABINA KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVİ HİZMETİ VERİLMEK SURETİYLE SAĞLANAN MENFAATLER İSTİSNA KAPSAMINA ALINDI**

6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununa ilişkin "Gebe veya Emziren Kadınların Çalıştırılma Şartlarıyla Emzirme Odaları ve Çocuk Bakım Yurtlarına Dair Yönetmeliğin" 13 üncü maddesinde; yaşları ve medeni halleri ne olursa olsun, 150'den çok kadın işçi çalıştıran işyerlerinde, 0-6 yaşındaki çocukların bırakılması, bakılması ve emziren çalışanların çocuklarını emzirmeleri için işveren tarafından, çalışma yerlerinden ayrı ve işyerine yakın bir yurdun kurulmasının zorunlu olduğu, işverenlerin bu yükümlülüklerini yönetmelikte öngörülen nitelikleri taşıyan yurtlarla yapacakları anlaşmalarla da yerine getirebilecekleri belirtilmiştir.

Diğer taraftan 27.03.2018 tarihli ve 30373 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7103 sayılı Kanunun 4. Maddesiyle yapılan düzenleme ile GVK'nun ücretlerde istisnaları düzenleyen 23'üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

**"16. İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, **asgarî ücretin aylık brüt tutarının %15'ini** (2018/11674 sayılı BKK ile **%50**) aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir."**

Bu çerçevede, kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmesinin ilgili mevzuat uyarınca zorunlu olması halinde, mükellef kurum tarafından ilgili mevzuatta belirtilen hizmet erbabına, kreş hizmeti verilmek veya dışarıdan hizmet alınmak suretiyle sağlanan menfaatlerin ücret hükümleri ile ilişkilendirilmeksizin **doğrudan gider yazılması** mümkün bulunmaktadır.

Özet olarak GVK 23/16. maddesi kapsamında;

- **Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin kurum bünyesinde verilmesi halinde**, kadın hizmet erbabına sağlanan bu menfaatlerin, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- **Kreş ve gündüz bakımevi hizmetinin kurumda verilmediği durumlarda**, kadın hizmet erbabının hizmet aldığı gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince işletilen kreş ve gündüz bakım evlerine ödeme yapılmak suretiyle sağlanan menfaatin, asgarî ücretin aylık brüt tutarının (2018/11674 sayılı BKK uyarınca) %50'sini aşmayan kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.
- Ödemenin çalışanlara nakden yapılmadan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan yapılması gerekmekte olup, hizmet bedelinin belirlenen tutarı aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir.
- Bir başka deyişle, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi yardımı gibi adlar altında nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan diğer menfaatler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

**B. Mükellefler VD Başkanlığı'nın 28.09.2018 tarih ve 64597866-120[23/16]-E.20705105621 sayılı özelgesi.**

## **İŞ SÖZLEŞMELERİN KARŞILIKLI SONLANDIRILMASI VEYA İKALE SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA YAPILAN ÖDEMELER ÜCRET KAPSAMINA ALINDI**

27.03.2018 tarihli ve 30373 (2.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **7103 sayılı Kanun**un 7. maddesiyle yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 61 inci maddesinin üçüncü fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

“7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.”

7103 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’nun 61 inci maddesinde 27.03.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişiklik ile hizmet erbabına hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra, **karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar ile iş kaybı, iş sonu ve iş güvencesi tazminatları** gibi çeşitli adlar altında yapılan ödeme ve yardımların **ücret olduğu açıklığa kavuşturulmuştur.**

## **İŞ SÖZLEŞMELERİN KARŞILIKLI SONLANDIRILMASI VEYA İKALE SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA GEÇMİŞTE YAPILAN ÖDEMELER ÜZERİNDEN YAPILAN STOPAJLARIN İADESİ İMKANI GETİRİLDİ**

Diğer taraftan 30.01.2019 tarihli ve 30671 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan **7162 sayılı Kanun** ile G.V.K.’na 30.01.2019 tarihinde yürürlüğe giren aşağıdaki geçici 89. madde eklenmiştir.

**“GEÇİCİ MADDE 89-** 27/3/2018 tarihinden önce karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamaları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilir.

Hakkında kesinleşmiş yargı kararı bulunan iade talepleriyle ilgili olarak bu madde hükmü uygulanmaz.”



### **GVK'nun Geçici 89, maddesine eklenen bu hüküm ile;**

- 1) 27/3/2018 tarihinden önceki dönemlerde, iş akitleri karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi ile sona erdirilen hizmet erbabına; iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları, bonus ödemesi, hizmet ödülü, hizmet primi, ek ödeme, ikramiye gibi çeşitli adlar altında ödenen ek tazminatlar üzerinden kesilen gelir vergisi, hizmet erbabının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları üzerine red ve iade edilecektir.**
- 2) Madde hükmünden yararlanılabilmesi için karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesinin 27/3/2018 tarihinden önce düzenlenmiş ve ödemenin de bu tarihten önce yapılmış olması gerekmektedir.**
- 3) Düzeltme talepleri üzerine red ve iade işlemlerinin yapılabilmesi için bu iade işlemlerine ilişkin dava açılmaması şarttır. Vergi dairesince iade işlemi yapıldıktan sonra her ne sebeple olursa olsun bu iade işleminden dolayı dava açılması halinde, yapılmış olan iade haksız iade kapsamında değerlendirilecek ve iade edilen tutarlar ceza ve faiz uygulanmak suretiyle geriye alınacaktır.**
- 4) Karşılıklı sonlandırma sözleşmesi ve ikale sözleşmesi kapsamında yapılsa dahi ek tazminat niteliğinde olmayan ihbar tazminatı, normal ücret, yıllık izin ücreti ödemeleri ile ücret kapsamında olan benzeri ödemelerden kesilen gelir vergisinin iadesi ise mümkün değildir.**

## **İŞE BAŞLATMAMA TAZMİNATI GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLDİ**

4857 sayılı İş Kanunu'nun 21. Maddesi hükmü çerçevesinde İşverence geçerli sebep gösterilmediği veya gösterilen sebebin geçerli olmadığı mahkemece veya özel hakem tarafından tespit edilerek feshin geçersizliğine karar verildiğinde, işveren, işçiyi bir ay içinde işe başlatmak zorundadır. İşçiyi başvurusu üzerine işveren bir ay içinde işe başlatmaz ise, işçiye **en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti** tutarında tazminat ödemekle yükümlü olacaktır.

30.01.2019 tarihli ve 30671 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 7162 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“1. Ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlar ile 25/8/1999 tarihli ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen işsizlik ödeneği ve 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununa göre ödenen **işe başlatmama tazminatı**;

Yapılan düzenleme ile ölüm, engellilik ve hastalık sebebiyle verilen tazminat ve yardımlara ilişkin gelir vergisi istisnası aynen korunmuş; işverenler tarafından hizmet erbabına ödenen işsizlik veya işe başlatmama tazminatı veya diğer benzer adlar altında yapılan ödemelerden sadece 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunu uyarınca ödenen **işsizlik ödeneği** ve 4857 sayılı İş Kanununa göre en az dört aylık ve en çok sekiz aylık ücreti tutarında ödediği **işe başlatmama tazminatının** gelir vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu düzenleme yayımı tarihi olan 30.01.2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

## UÇUŞ PERSONELLERİNİN ÜCRETLERİNİN %70'İ GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLDİ

7161 sayılı Kanununun 3 üncü maddesi ile GVK'nun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki 17. bent eklenmiştir.

"Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen **aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i** " gelir vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile kamu kurumları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen,

**a) Hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlara,**

**b) Uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına**

**1/2/2019 tarihinden itibaren** nakden veya hesaben ödenen aylık ücretlerinin gerçek safi değerinin **%70'i gelir vergisinden istisna edilmiştir.**

Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde görevli olmakla birlikte birinci fıkrada **belirtilen görevliler dışındaki diğer personel**, yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış veya uçak içinde hizmet veriyor olsa da bu istisnadan yararlanamayacaktır.

**ÖRNEK:** Hava yollarında çalışan ve bekar olan pilot Bay (B)'ye 2019 yılı Şubat ayında brüt 40.000 TL ücret ödenecektir.

Pilot (B)'nin 2019 Şubat ayına ilişkin ödenen ücretine uygulanacak gelir vergisi istisnası tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Brüt ücret	40.000,00 TL
SGK primi (%14+%1)*	2.878,20 TL
Şahıs sigorta primi	1.000,00 TL
Safi ücret (gelir vergisi matrahı)	36.121,80 TL
İstisna edilecek matrah (36.121,80 x %70)	25.285,26 TL
Vergiye tabi matrah	10.836,54 TL
Hesaplanan gelir vergisi	1.625,48 TL
Asgari geçim indirimi tutarı	191,88 TL
Ödenecek gelir vergisi	1.433,60 TL

**\*2019 yılı sigorta prim tavan tutarı olan 19.188 TL dikkate alınarak hesaplanma yapılmıştır.**



ANTALYA  
SERBEST MUHASEBECİ  
MALİ MÜŞAVİRLER  
ODASI

# MENKUL SERMAYE İRATLARI

**A. Murat YILDIZ**  
Yeminli Mali Müşavir  
[muratyildiz@yildizymm.com.tr](mailto: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 01/01/2006-31.12.2020 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.**

## 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 senetlerinin** elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Sürekli olarak **portföyünün en az % 51'i** Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler.
- Tam mükellef kurumlar tarafından **yurt dışında ihraç edilen tahvillerden** elde edilen faiz gelirleri, **yurt dışı mevduat ve Off-shore faiz gelirleri**,

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;

- 2003 ve sonraki yıllara ilişkin karların dağıtımından elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı, 2018 yılı için beyan sınırı olan 34.000 TL'yi aşarsa beyan edilecek, bir başka deyişle brüt 68.000 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 2017 yılı karını dağıtması neticesinde 2018 yılında sırasıyla **brüt 100.000 TL, 380.800 TL veya 1.000.000 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
<b>Kar Payı Tutarı (68.000 TL' ye Kadar Beyan Dışı)</b>	100.000 TL	<b>380.800 TL</b>	1.000.000 TL
<b>İstisna Tutarı</b>	50.000 TL (100.000 x ½)	<b>190.400 TL</b> <b>(380.800 x ½)</b>	500.000 TL (1.000.000 x ½)
<b>Gelir Vergisi Matrahı</b>	50.000 TL	<b>190.400 TL</b>	500.000 TL
<b>Hesaplanan Vergi</b>	10.380 TL	<b>57.120 TL</b>	165.480 TL
<b>Mahsup Edilecek Vergi</b>	15.000 TL (100.000 x %15)	<b>(57.120) TL</b> <b>(380.800 x %15)</b>	(150.000) TL (1.000.000 x %15)
<b>Ödenecek/İade Edilecek GV</b>	4.620 TL <b>İADE</b>	<b>0 TL</b>	15.480 TL <b>ÖDENECEK</b>

## MEVDUAT FAİZLERİ VE REPO KAZANÇLARI

- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında mevduat faizleri vade ve para cinsine göre %10 ila %18 aralığında değişen oranlarda, repo kazançları ise %15 oranında stopaja tabidir.
- Mevduat faizleri ve repo kazançları tutarı ne olursa olsun yıllık beyana tabi değildir.
- GVK'nun geçici 67. maddesi kapsamında yapılan stopaj nihai vergilendirme olacaktır.
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları için de yukarıdaki esaslar uygulanır.
- **Yurt dışı mevduat veya Off-shore** hesaplarından elde edilen gelirler ise Türkiye'de stopaja tabi bulunmadığından 2018 takvim yılı için 1.800 TL'lik beyan sınırını aşması halinde tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

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

- Tam ve dar mükellef ayrımı olmaksızın elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %0 ila %10 oranında stopaja tabidir.
- Söz konusu gelirlerin tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında yapılan stopaj nihai vergilendirme olacaktır.

## EUROBOND FAİZ GELİRLERİ

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendini (a) alt bendi kapsamında %0 oranında stopaja tabidir.
- Anapara üzerinden hesaplanan kur farkları vergilendirilmez.
- İndirim oranı ya da maliyet bedeli endekslemesi uygulanmaz.
- Elde edilen Eurobond faiz gelirleri, beyana ve tevkifata tabi diğer menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte, 34.000 TL'lik beyan sınırı aşıyorsa yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

## EUROBOND ALIM-SATIM KAZANÇLARI

- Elde edilen gelir stopaja tabi değildir.
- İktisap bedeli, Yİ-ÜFE artış oranının %10 veya üzerinde olması şartıyla Yİ-ÜFE artış oranında artırılmak suretiyle alım satım kazancı Türk Lirası cinsinden hesaplanır.
- Maliyet bedeli endekslemesi uygulaması sonucu kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir.
- Bir kısım eurobondların satışından doğan zarar ile diğer kısmın satışından doğan karlar birbirinden mahsup edilebilir.

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

Genel olarak yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %10 oranında stopaja tabidir.

Ancak, sürekli olarak portföyünün en az %51'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının, bir yıldan fazla süreyle elde tutulduktan sonra satışından sağlanan kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında stopaja ve beyana tabi değildir.

Benzer bir biçimde aylık ağırlıklı ortalama bazda portföylerinin en az %75'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında %0 oranında stopaja tabidir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi kapsamında yapılan stopaj nihai vergilendirme olup, söz konusu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

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 2018 yılında elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.**

- 1. Mükellef, (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından 65.000 ABD Doları karşılığı 350.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından 250.000 TL mevduat faizi, repo hesabından ise 275.000 TL kazanç elde etmiştir. Elde edilen faiz gelirleri ve repo kazancı üzerinden (A) Bankasınca gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.**
- 2. Mükellef, (B) Bankasında bir off-shore mevduat hesabı açtırmış olup, bu hesabı dolayısıyla da 25.000 Euro karşılığı 150.000 TL faiz geliri elde etmiştir.**
- 3. Mükellefin sahip olduğu menkul kıymet yatırım fonu katılım belgelerinden ise 2018 takvim yılında 180.000 TL kazanç elde etmiştir.**
- 4. Mükellef, (Z) Limited Şirketinin %40 hisseli ortağı olup 2018 takvim yılı içinde söz konusu şirketin 2017 yılına ilişkin karın dağıtımından, brüt 300.000 TL kar payı elde etmiştir. Kar dağıtımı sırasında (Z) Limited Şirketi 45.000 TL gelir vergisi kesintisi yapmış, dolayısıyla mükellefin eline net 255.000 TL geçmiştir.**
- 5. Mükellef (F) Bankası A.Ş. nezdinde 02.01.2018 tarihinde 1.500 gr vadesiz altın depo hesabı açmış, vadesiz altın depo hesabındaki 1.500 gr altınını 15.09.2018 tarihinde bozdurmuştur. 2018 takvim yılında altın fiyatlarındaki yüksek artış nedeniyle anaparaya ek olarak 180.000 TL kazanç elde etmiştir.**

## **AÇIKLAMALAR VE ÇÖZÜM:**

Mükellefin 2018 takvim yılı içinde elde etmiş olduğu menkul sermaye iratlarının beyan durumunu aşağıdaki gibi açıklayabiliriz.

**1-** Mükellefin (A) Bankasında bulunan döviz mevduat hesabından elde ettiği 65.000 ABD Doları karşılığı 350.000 TL mevduat faizi, TL mevduat hesabından elde ettiği 250.000 TL mevduat faizi ve 275.000 TL repo kazancı daha önce (A) Bankasınca ödeme yapılırken GVK'nun geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi olup, söz konusu faiz gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye faiz gelirleri dahil edilmeyecektir.

**2-** Mükellefin, (B) Bankasındaki off-shore mevduat hesabından elde etmiş olduğu 150.000 TL tutarındaki faiz geliri, tevkif suretiyle vergilendirilmediği ve tutarı GVK'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendinde 2018 takvim için belirlenen 1.800 TL'lik beyan sınırını aştığı için tamamı beyana konu edilecektir.

**3-** Mükellefin sahip olduğu menkul kıymet yatırım fonu katılım belgelerinden 2018 yılında elde ettiği 180.000 TL tutarındaki kazanç da yine geçici 67. madde uyarınca tevkifata tabi tutulduğu için beyan edilmeyecektir.

**4-** Mükellefin (X) Limited Şirketinden 2018 takvim yılı içinde elde ettiği brüt 300.000 TL kâr payının yarısı ( $300.000 \times \frac{1}{2} =$ ) 150.000 TL GVK'nun 22/3. maddesi hükmüne göre gelir vergisinden istisna olup, kâr payının istisna dışında kalan kısmı yine aynı kanununun 86/1-c maddesine göre 2018 takvim yılı için belirtilen 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Elde edilen gelirin beyan edilmesi nedeniyle de bu kâr payı üzerinden yapılan vergi tevkifatının tamamı yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.



**5-** Mükellefin vadesiz altın depo hesabındaki 1.500 gr altınını, 15.09.2018 tarihinde bozdurması sonucunda, 2018 takvim yılında altın fiyatlarındaki yüksek artış nedeniyle anaparaya ek olarak elde ettiği 180.000 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.

Off-shore Faiz Geliri	150.000 TL
Limited Şirket Kar Payı (½ istisna sonrası)	150.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı	300.000 TL

# GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI



**A. Murat YILDIZ**  
Yeminli Mali Müşavir  
[www.yildizymm.com.tr](http://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. Ayın olarak tahsil edilen kiralara, 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 ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanacak, indirilmeyen kısım gider fazlalığı sayılmayacaktır.)
5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen, emlak vergisi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya veren tarafından belediyelere ödenen harcamalara katılma payları,
6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar,
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 [Dar mükelleflerin (yurt dışında işçi olarak çalışan Türk vatandaşlarımız da dar mükellef kapsamındadır) yabancı ülkelerde ödedikleri kira bedelleri hariç],
10. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, brüt kira tutarından indirilir.

**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 hasılatın indirim konusu yapılan **iktisap bedelinin % 5'i** oranındaki tutarın indirilemeyen kısmı gider fazlalığı olarak dikkate alınmaz.

## **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.**

## **EŞ TARAFINDAN ÖDENEN LOJMAN KİRASININ KİRA GELİRİNDE İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILAMAYACAĞI**

**Eşle birlikte oturlan 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.**



## **KİRACININ KİRAYI ZAMANINDA ÖDEMEMESİ DOLAYISIYLA HESAPLANAN GECİKME FAİZLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

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

## **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 özeldeleri,**

## 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 2018 yılı için 1.800 TL'yi aşması halinde emsal kira bedeli olarak hesaplanan tutarın tamamının şirket ortağı tarafından gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

---

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-40-41 sayılı özelgesi.

## **SİTE YÖNETİMİNİN ORTAK KULLANIM ALANLARINI KİRAYA VERMESİNDEN ELDE EDİLEN GELİRLER;**

Site yönetimi olarak sitenin ortak kullanım alanında bulunan işyerlerinin veya kapıcı dairesinin kiraya verilmesinden veya apartman dış cephesinin veya çatısının reklam panosu yada baz istasyonu konulmasına izin verilmesinden elde edilen ve maliklere dağıtılmayarak sitenin ihtiyaçları için kullanılan kira gelirleri için kat maliklerince ayrı ayrı beyanname verilip verilmeyeceği konusunda verilen özgelelerde özetle aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Apartmanların ortak yerlerinin neler olduğu 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'nun 4. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu yasal belirlemeye göre; temeller ve **ana duvarlar**, bağımsız bölümleri ayıran ortak duvarlar, tavan ve tabanlar, avlular, genel giriş kapıları, antreler, merdivenler, asansörler, sahanlıklar, koridorlar ve buralardaki genel tuvaletler ve lavabolar, **kapıcı daire veya odaları**, genel çamaşırılık ve çamaşır kurutma yerleri, genel kömürlük ve ortak garajlar, elektrik, su ve havagazı saatlerinin korunmasına mahsus olup **bağımsız bölüm dışında bulunan yuvalar ve kapalı kısımlar**, kalorifer daireleri, kuyu ve sarnıçlar, yapının genel su depoları, sığınaklar, her kat malikinin kendi bölümü dışındaki kanalizasyon tesisleri ve çöp kanalları ile kalorifer, su, havagazı ve elektrik tesisleri ve aynı zamanda telefon, radyo ve televizyon için ortak şebeke ve antenler, sıcak ve soğuk hava tesisleri, çatılar, bacalar, genel dam terasları, yağmur olukları, yangın emniyet merdivenleri apartmanlara ait ortak yerler olarak sayılabilmektedir.

Aynı Kanun'un 16. maddesinde **kat maliklerinin**, ana gayrimenkulün bütün ortak yerlerine **arsa payları oranında ortak mülkiyet** hükümlerine göre malik olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kanun çerçevesinde apartman yönetimleri tarafından kiraya verilen ortak kullanıma mahsus yerlerin mülkiyet hakkı hisseleri oranında kat maliklerine ait olduğundan söz konusu bölümlerin malikler tarafından bireysel olarak veya yönetim tarafından kendiliğinden kiraya verilmesi mümkün değildir. Bu bölümlerin kiralanabilmesi ancak kat malikleri kurulunun oy birliği ile alacakları karar sonucu olabileceğinden, **yönetim kat malikleri adına kiralama işlevini yerine getirmiş olacaktır.**

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanunu'nun 70 inci maddesi hükmüne göre, kat maliklerinin ortak olarak sahip olduğu kullanım alanlarının site yönetimi tarafından kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen **gayrimenkul sermaye iradının mükellefleri kat malikleri** olacaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, **birçok hak sahibinin ortak mülkiyetinde olan gayrimenkullerin,**

**a)** GVK'nun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olmayanlara kiraya verilmesi (Örneğin, basit usulde vergiye tabi olanlara kiraya verilmesi) söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, adı geçen Kanununun 86 ncı maddesinin birinci bendinin (d) alt bendinde yer alan tutarı **(2018 yılı için 1.800-TL)** aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecek,

**b)** Söz konusu gayrimenkullerin, anılan Kanununun 94 üncü maddesine göre tevkifat yapma mecburiyetinde olanlara kiraya verilmesi söz konusu ise, hak sahibi başına elde edilen kira bedeli, yine aynı Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı **(2018 yılı için 34.000-TL)** aşması halinde beyana dâhil edilecek, aşmaması halinde ise beyana dâhil edilmeyecektir.

- c) Hak sahiplerinin ortak mülkiyeti olan bu gayrimenkullerin ticari, zirai veya kurumlar vergisine tabi olan **işletmelerin aktifinde kayıtlı olması halinde**; ödenen kira bedellerinden ticari, zirai veya kurumlar vergisine tabi işletmelere isabet eden kısım üzerinden herhangi bir gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak olup, hak sahiplerinin elde ettikleri kira gelirlerinin ticari, zirai veya kurum kazancının tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanıp, beyan edilecektir.**
- d) Kat maliklerinin beyana tabi başkaca bir gelirin bulunması halinde ise, elde edilen gayrimenkul sermaye iradının beyannameye dâhil edilip edilmeyeceği kat maliklerinin mükellefiyet türlerine göre belirlenecektir.**
- e) Site Yöneticiliği” tüzel kişiliğe sahip olmayıp gelir ve kurumlar vergisine tabi değildir. Ayrıca, kiraya verilen yerler, site yöneticiliğine ait olmayıp, kat maliklerine aittir. **Dolayısıyla, kira ödemesi site yöneticiliğine yapılsa dahi kat maliklerinin geliri sayılır.****
- f) Kira gelirlerinin apartman veya site yönetimleri tarafından tahsil edilip ortak giderlerin karşılanmasında kullanılması bu gelirlerin yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda vergilendirilmesine engel değildir.**

## 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 **1.800 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; 2018 takvim yılında elde edilen işyeri kira gelirlerinin brüt tutarının **34.000 TL**'yi aşması halinde, yıllık beyanname verilecek, ancak bu durumda daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler beyanname üzerinden mahsup edilecektir.



## 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 indirimine konu edemeyeceklerdir.**
- **Götürü gider usulünü seçmek mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. 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.**

2018 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 34.000 TL'ye kadar hiç beyanda bulunulmayacak, elde edilen brüt kira tutarının 34.001 TL- 97.641 TL arasında olduğu durumda ise beyanname verilmesine karşın, ödenecek vergi doğmayacaktır. 2018 takvim yılında elde edilen işyeri kira hasılatının **97.641 TL'yi** aşması halinde de artan oranlı vergi tarifesinin etkisiyle ödenecek vergi çıkacaktır.

**2018 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)
<b>001-34.000</b>	<b>6.800,00</b>	<b>5.100,00</b>	<b>28.900,00</b>	<b>BEYAN YOK</b>		
34.001,00	6.800,20	5.100,15	28.900,85	5.040,17	1.760,03	-
50.000,00	10.000,00	7.500,00	42.500,00	8.355,00	1.645,00	-
75.000,00	15.000,00	11.250,00	63.750,00	14.092,50	907,50	-
<b>97.641,00</b>	<b>19.528,20</b>	<b>14.646,15</b>	<b>82.994,85</b>	<b>19.528,20</b>	<b>0,00</b>	<b>-</b>
100.000,00	20.000,00	15.000,00	85.000,00	20.230,00	-	230,00
<b>200.000,00</b>	<b>40.000,00</b>	<b>30.000,00</b>	<b>170.000,00</b>	<b>49.980,00</b>	<b>-</b>	<b>9.980,00</b>
300.000,00	60.000,00	45.000,00	255.000,00	79.730,00	-	19.730,00

## **GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İSTİSNASI :**

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

**“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın 2018 yılı için 4.400 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 (120.000 TL) aşanlar** bu istisnadan faydalanmazlar.”**

## MESKEN KİRALARINDA 4.400 TL'lik İSTİSNADAN YARARLANMA TABLOSU

ELDE EDİLEN MESKEN KİRASINA İLİŞKİN BİLGİ	İSTİSNADAN YARARLANIP YARARLANILAMAYACAĞI
<b>Ticari, zirai veya mesleki</b> kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olan ( <b>Basit Usul Dahil</b> ) mükellefler;	Diğer tüm şartları sağlasalar dahi istisnadan yararlanamayacaklardır.
Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olmayıp ( <b>Basit Usul Dahil</b> ), <b>istisna tutarı olan 4.400 TL'nin üzerinde mesken kira geliri elde eden mükellefler;</b>	Beyanı gerekip gerekmediğine ya da vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği <b>ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının</b> gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (120.000 TL) aşan mükellefler <b>4.400 TL'lik istisnadan yararlanamazlar.</b>
Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olmayıp ( <b>Basit Usul Dahil</b> ), <b>istisna tutarı olan 4.400 TL'nin altında mesken kira geliri elde eden mükellefler;</b>	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 ( <b>120.000 TL'yi aşırsa dahi</b> ) <b>4.400 TL'lik istisnadan yararlanabileceklerdir.</b>

## 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 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin **3 yıllık birikmiş kirası** olan 30.000 TL'nin tamamını 2018 yılında tahsil eden mükellef;

3 yıla ilişkin toplam kira bedeli olan 30.000 TL'den bu yıllara ilişkin toplam istisna tutarı olan  $(3.800+3.900+4.400=)12.100$  TL 'yi değil **sadece 2018 yılına ait olan 4.400 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  $(4.400/12 * 5Ay=)$  1.833 TL olarak değil, **4.400 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 **4.400 TL.'lik istisnadan ayrı ayrı ve tam olarak** yararlanabilecektir.

## GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ İSTİSNASI UYGULAMASINDA TOPLAM GELİR KISTASI

6322 sayılı Kanunun 5. Maddesi ile **01.01.2013** tarihinden itibaren elde edilen hasıllata uygulanmak üzere; Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar” ibaresi “**istisna haddinin üzerinde hasıllat 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 (120.000 TL) aşanlar**” şeklinde değiştirilmiştir.

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

## GAYRİMENKUL SERMAYE İRADI İSTİSNASI UYGULAMASINA İLİŞKİN ÖRNEKLER

**Örnek 1:** Bayan (Z), 2018 yılında konut olarak kiraya verdiği daireden 132.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Bayan (Z)'nin elde ettiği konut kira geliri (132.000 TL), 2018 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

**Örnek 2:** Bay (C), 2018 takvim yılında, konut olarak kiraya verdiği daireden 7.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 25.000 TL işyeri kira geliri ve 95.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının ( $7.000 + 25.000 + 95.000 = 127.000$  TL) 2018 takvim yılı için Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşması nedeniyle, 7.000 TL'lik konut kira geliri bakımından 4.400 TL'lik istisnanın uygulanması söz konusu olmayacaktır.

**Örnek 3:** Bay (D), 2018 takvim yılında, konut olarak kiraya verdiği daireden **4.000 TL kira geliri**, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 50.000 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 diğer gelirleri toplamının GVK'nun 103. maddesinde yer alan tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla, Bay (D) elde etmiş olduğu toplam gelir ( $4.000 + 50.000 + 90.000 =$ ) 144.000 TL GVK'nun 103. maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşmasına karşın mesken kira geliri (4.000 TL) **4.400 TL'lik istisna tutarının altında kaldığından bu gelir için beyanname vermeyecektir.**

### **Örnek 4 : Hem İşyeri Hem de Mesken Kira Geliri Elde Eden Bir Mükellefin Beyanı**

Arzu hanım, 2018 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesi dolayısıyla 28.400 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, 2018 yılında mesken olarak kiraya verdiği apartman dairesinden istisna sonrası 24.000 TL, işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden ise brüt 25.000 TL olmak üzere toplam 49.000 TL vergiye tabi geliri bulunduğundan işyeri kira gelirini de mesken kira geliri için vermek zorunda olduğu yıllık beyannamesine dahil edecektir.

1- Mesken Kira Hasılatı	28.400,00
2- İşyeri Kira Hasılatı	25.000,00
3- Toplam G.M.S.İ.	53.400,00
4- G.M.S.İ. İstisnası	4.400,00
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	8.125,50
9- Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	5.000,00
10-Ödenecek Gelir Vergisi	3.125,50



### **Örnek 5 : Gerçek Gider Usulü**

Mükellef Hülya KAYA, Adana'da bulunan dairesini konut olarak kiraya vermesi sonucu, 2018 takvim yılında 44.000 TL kira hasılatı elde etmiştir. Beyana tabi başka geliri olmayan mükellef, gerçek gider yöntemini seçmiş olup, bu konut ile ilgili gerçek giderleri toplamı 20.000 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 (44.000 – 4.400 =) 39.600 TL isabet eden gider aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$\frac{\text{Vergiye Tabi Hasılat} \times \text{Toplam Gider}}{\text{Toplam Hasılat}} = \frac{39.600 \text{ TL} \times 20.000 \text{ TL}}{44.000 \text{ TL}} = 18.000 \text{ TL}$$

Mükellefin kira gelirine ilişkin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Gayrisafi Kira Hasılatı	44.000,00
G.M.S.İ. İstisnası (-)	(-) 4.400,00
Kalan	39.600,00
İndirilebilecek Gerçek Gider Tutarı	18.000,00
Beyan Edilecek G.M.S.İ	21.600,00

## **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 **2018 yılı için 12.000 TL'lik** istisnadan yararlanılabilecektir.

**Örneğin;** Osman Bey kendi nam ve hesabına 24.03.2015 tarihinde 200.000 TL'ye aldığı satın aldığı arsayı 12.11.2018 tarihinde 500.000 TL'ye satmıştır.

Türkiye İstatistik Kurumu tarafından gayrimenkulün iktisap bedelinin endekslenmesinde elden çıkarıldığı tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Ekim/2018** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksi **(Yİ-ÜFE) 443,78** olarak, iktisap tarihinin içinde bulunduğu aydan önceki ay olan **Şubat/2015** dönemi yurt içi üretici fiyat endeksine **(Yİ-ÜFE) ise 239,46** olarak açıklanmıştır. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.  $((443,78 - 239,46) / 239,46 = \%85,33)$

Dolayısıyla elden çıkarılan gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli;

$200.000 + (200.000 \text{ TL} \times \%85,33) = 370.660 \text{ TL}$  olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre Osman Bey, satmış olduğu arsadan dolayı  $(500.000 - 370.660 =)$  **129.340 TL** tutarında **istisna öncesi değer artışı kazancı** elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazançta **12.000 TL** tutarında **istisna** uygulanarak bulunacak 117.340 TL'ye Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesindeki vergi nispetleri uygulanarak mükellefin 2018 takvim yılı için ödeyeceği **gelir vergisi tutarı 31.549 TL** olarak hesaplanacaktır.

Bulunan 31.549 TL tutarındaki vergi 25.03.2019 tarihine kadar yıllık beyanname ile beyan edilip, 2019 yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitle ödenecektir.

## **GEL FARKI İZAH ET!**

Hazine ve Maliye Bakanlığı, satılan konutların tapudaki satış kaydı ile alınan banka kredilerini karşılaştırıp satış bedelini düşük gösteren mükellefleri vergi dairelerine çağırdı. 2018 yılında 4 bin 421 mükellefe ‘Gel aradaki farkı izah et’ diyen Maliye’nin görüşmeleri sonrasında devletin kasasına toplamda 6.8 milyon lira girdi.

Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın yeni uygulaması kapsamında 4 bin 421 mükellefi çağırarak, “gel izah et” dedi. Maliye, vergi kaybının olduğuna ilişkin emare bulduğu zamanlarda izaha davet ile mükelleflerle, “gel izah et” diyor. Örneğin bir konutun değerini tapu değeri ile banka kredisi karşılaştırılıyor. Eğer düşük gösterilmişse “gel aradaki farkı izah et” deniliyor.

2018 yılında 4 bin 421 mükellef izaha davet için çağırıldı. İzaha Davet için çağrılan mükelleflerden;

- Hazine ve Maliye Bakanlığı, satılan konutların tapudaki satış kaydı ile alınan banka kredilerini karşılaştırıp satış bedelini düşük gösteren mükellefleri vergi dairelerine çağırdı.
- 2 bin 719’u ilgili birime inceleme için gönderildi.
- Bin 142 mükellefin yaptığı açıklama ise yeterli bulundu.
- Bu uygulama kapsamında 43.4 milyon liralık matrah artırıldı.
- 4.9 milyon liralık ödenecek vergi bulundu, devletin kasasına toplamda 6.8 milyon lira girdi.

## İZAHA DAVET SONUCUNDA HANGİ KARARDA NE YAPILYOR ?

Maliye'nin izaha davet ettiği mükellefler 5 kararla değerlendiriliyor. Kararların anlamı şöyle;

- **1 No'lu karar:** İzahın Komisyonca yeterli bulunması,
  - **2 No'lu karar:** Komisyonca yeterli bulunmadığı,
  - **3 No'lu karar:** İzaha davet şartlarının yerine getirilmesi,
  - **4 No'lu karar:** Muhatabın izahının verginin ziyaa uğratıldığı yönünde olduğu,
  - **5 No'lu karar:** İlgili birime gönderilmesi.
- 1 No'lu kararda mükellef çağrılıyor, izah yeterliyse inceleme yapılmıyor.
  - 2 No'lu karar ara bir karar, mükellef yeni beyana davet ediliyor.
  - 3 No'lu kararda mükellef yeni beyanını veriyor.
  - 4 No'lu karar da ara bir karar. Mükellef yeni beyanname vermiyor, izahı yeterli bulunmuyor.
  - 5 No'lu kararla yeni beyanname vermeyen mükellef incelemeye gönderiliyor.

<b>İZAHA DAVET KARARLARI</b>	<b>1 No'lu karar</b>	<b>3 No'lu karar</b>	<b>5 No'lu karar</b>	<b>TOPLAM</b>
	<b>1.142</b>	<b>560</b>	<b>2.719</b>	<b>4.421</b>

## **TAKSİ, DOLMUŞ VE SERVİS PLAKALARININ SATIŞINDAN DOĞAN KAZANCIN TAMAMI İSTİSNA KAPSAMINA ALINDI**

06.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 7104 sayılı Kanununun 15. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80 inci maddesinin üçüncü fıkrasında yer alan hüküm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“...Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 12.000 Yeni Türk Lirası (1.1.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 302 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen tutar) gelir vergisinden müstesnadır.”

Yapılan düzenleme uyarınca **06.04.2018 tarihinden itibaren** taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca 7104 sayılı Kanununun 18. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen **geçici 88’nci madde** uyarınca; “Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servislere ait ticari plakaların, 06.04.2018 tarihinden önce elden çıkarılmasından doğan kazanç ve işlemlerle ilgili olarak vergi incelemeleri veya takdir işlemlerine istinaden herhangi bir vergi tarhiyatı yapılmaz, vergi cezası kesilmez, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan ve kesilmiş cezalardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilir, tahakkuk eden tutarlar terkin edilir, tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmez.” hükmüne yer verilmiştir.



ANTALYA  
SERBEST MUHASEBECİ  
MALİ MÜŞAVİRLER  
ODASI

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



ANTALYA  
SERBEST MUHASEBECİ  
MALİ MÜŞAVİRLER  
ODASI

**A. Murat YILDIZ**  
Yeminli Mali Müşavir  
[www.yildizymm.com.tr](http://www.yildizymm.com.tr)



## 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.**

**\* Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.07.2014 tarih ve 17192610-120[ÖZG-2014-32]-215 sayılı özelgesi.**

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

## **5. 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.

## **6. 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.

## 7. SERBEST MESLEK ERBABININ KREDİ KULLANARAK ALDIĞI VE HOME-OFFİS OLARAK KULLANDIĞI GAYRİMENKUL İÇİN ÖDEDİĞİ FAİZLERİN GİDER KAYDI

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

Bilindiği üzere 163 ve 334 Sıra No'lu VUK Genel Tebliğlerinde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir. Bu itibarla, **serbest meslek faaliyetinde kullanılan gayrimenkulün iktisabı için kullanılan banka kredisi dolayısıyla ödenen faizlerin, gayrimenkulün aktive alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.**

Öte yandan Gelir Vergisi Kanunu'nun 68 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (**ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.**)" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, banka kredisi kullanarak iktisap edilen konutun aynı zamanda ofis olarak da kullanıldığı durumda (home office), söz konusu konut için hesaplanacak amortismanların ve ödenecek faizlerin yarısının serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, kredi ile satın alınan konutun işyeri olarak kullanılmaması halinde ise söz konusu konuta ilişkin olarak hesaplanacak amortismanların ve ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği tabiidir.

\* Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nın 02/01/2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı muktezası.

## **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.

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

## **9- 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.

## 10- 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.<sup>1</sup>

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.

## **11- PERAKENDE SATIŞ FİŞLERİNİN SERBEST MESLEK KAZANCININ TESPİTİNDE HASILATTAN GİDER OLARAK İNDİRİM KONUSU YAPILIP YAPILAMAYACAĞI**

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

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

**İşletmenin tüketimi dışında satışa konu olacak mal ve hizmetlerin alımlarında ise bedeli ne olursa olsun fatura düzenlenmesi defterlere faturalara dayanılarak kayıt yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan gider belgesi olarak kabul edilen perakende satış veya yazar kasa fişlerinde ayrıca gösterilen katma değer vergisi, bu belgelerin kanuni defterlere de kaydedilmesi şartıyla, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır."**

**açıklamalarına yer verilmiştir.**

**\*Maliye Bakanlığı Ordu Defterdarlığı'nın 01.03.2016 tarih ve 25953680-002-5 sayılı özelgesi**

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

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

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

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

# BEYANAME VERİLMEMEYEN HALLER



**A. Murat YILDIZ**  
Yeminli Mali Müşavir  
[www.yildizymm.com.tr](http://www.yildizymm.com.tr)





ANTALYA  
SERBEST MUHASEBECİ  
MALİ MÜŞAVİRLER  
ODASI

# BEYANAME VERİLMEMEYEN HALLER



**A. Murat YILDIZ**

Yeminli Mali Muvahhir

[muratyildiz@yildizymm.com.tr](mailto: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 (2018 yılı için 34.000 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 (2018 yılı için 34.000 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 1.800 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 **1.800 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 2018 yılı için 34.000 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 **34.000 TL** ile kıyaslanacak olup, beyana tabi diğer gelirlerin tutarının önemi bulunmamaktadır.
- Maddenin 1/c bendi uygulamasında; **tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları**nın beyan edilip edilmeyeceği ise şu şekilde belirlenecektir. Öncelikle tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan toplam tutarı 34.000 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 34.000 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 34.000 TL'nı aşmayan ücret gelirleri dikkate alınmayacaktır.

# 2018 YILINDA ELDE EDİLEN GELİRLERİN BEYANINA İLİŞKİN ESASLAR VE ÖRNEKLER



**A. Murat YILDIZ**  
Yeminli Mali Müşavir  
[www.yildizymm.com.tr](http://www.yildizymm.com.tr)



**Örnek 1:** Nuray Hanım üç ayrı şirkette yönetim kurulu üyesi olup, 2018 takvim yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

<b>Birinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>120.000</b>
<b>İkinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>32.000</b>
<b>Üçüncü İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>18.000</b>
<b>Konut Kira Hasılatı</b>	<b>14.400</b>

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

Ücret gelirleri ile ilgili olarak birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için birinci işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı (170.000 TL) beyan edilecektir.

Ayrıca Nuray Hanım 2018 takvim yılında elde ettiği gelir toplamı 184.400 TL ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan 120.000 TL'yi aştığından konut kira gelirinden 4.400 TL'lik istisna tutarı düşemeyecek ve 184.400 TL'nin tamamını beyannameye dahil edecektir.

**Örnek 2:** Erhan beyin 2018 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci İşverenden Alınan Ücret	124.000 TL
İkinci İşverenden Alınan Ücret	32.000 TL
Konut Kira Hasılatı	15.400 TL
İşyeri Kira Hasılatı (Brüt)	27.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret, **34.000 TL**'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Ayrıca mükellefin 2018 yılında elde ettiği **gelir toplamı 198.400 TL** ücret geliri elde edenler için uygulanacak gelir vergisi tarifesinin üçüncü diliminde yer alan tutar olan **120.000 TL**'yi aştığından konut kira gelirinden **4.400 TL**'lik istisna tutarı düşemeyecektir.

Diğer taraftan konut kirası ile işyeri kira geliri toplamı olan (15.400 + 27.000) **42.400 TL**, **34.000 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, 2018 yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri, ile birlikte konut kira geliri elde etmiştir.

İşyeri Kira Geliri (Brüt)	18.000
Konut Kira Geliri	13.200

Konut kira hasılatından 4.400 TL'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar (8.800 TL) her halükarda beyana konu edilecektir.

İşyeri kira geliri ise, elde edilen gayrimenkul sermaye iradı toplamı (18.000 + 8.800 = 26.800 TL) 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından beyannameye dâhil edilmeyecektir.

**Örnek 4:** Osman bey 2018 yılında avukatlık faaliyeti dolayısıyla 150.000 TL serbest meslek kazancı, bunun yanı sıra işyeri olarak kiraya verdiği gayrimenkulünden brüt 4.800 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Serbest Meslek Kazancı	150.000
İşyeri Kira Geliri (Brüt)	4.800

Örneğimizde Avukat Osman bey serbest meslek kazancı dolayısıyla her hal ve takdirde yıllık beyanname verecek, ayrıca serbest meslek kazancı ile işyeri kira hasılatı toplamı ( $150.000 + 4.800 = 154.800$  TL) 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığından serbest meslek kazancı dolayısıyla vermek zorunda olduğu beyannameye işyeri kira gelirini de dahil edecektir.

**Örnek 5:** Dilek hanımın 2018 yılında elde ettiği gelirler aşağıdaki gibidir.

Mesken Kira Hasılatı	14.400 TL
Birinci İşveren Ücret Geliri	50.000 TL
İkinci İşveren Ücret Geliri	32.000 TL
Gayrimenkul Satışından Doğan Değer Artış Kazancı	40.000 TL

Her ne kadar 2018 yılı bakımından gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancının 12.000 TL'si Gelir Vergisi Kanunu'nun 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,  $(14.400 + 50.000 + 32.000 + 40.000 = 136.400 \text{ TL})$  2018 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (120.000 TL) aşması nedeniyle, 14.400 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Dilek hanımın, ikinci işverenden aldığı ücret, **34.000 TL**'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir. Ancak ücretler dışında 2018 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden elde ettiği 12.240 TL  $(14.400 \times (1 - 0,15) =)$  kira gelirinin tamamı ile gayrimenkul satışından kaynaklı 40.000 TL değer artış kazancının istisna sonrası tutarı olan  $(40.000 - 12.000 =)$  28.000 TL'yi beyana konu edecektir.

**Örnek 6:** Erkan Bey 2018 takvim yılında Ankara’da market işletmekte olup, bu faaliyetinden 18.000 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 14.000 TL kira hasılatı elde etmiştir.

Erkan Bey'in ayrıca ticari faaliyeti dışında nakdi sermaye konu olan 11.10.2017 tarihinde ihraç edilen Hazine bonosundan 300.000 TL brüt faiz geliri, BİST’e kayıtlı hisse senetlerinin aracı kurum vasıtasıyla iktisabından 6 ay sonra satışından ise 200.000 TL alım-satım kazancı oluşmuştur.

Ticari Kazanç	18.000 TL
İşyeri kira geliri (Stopaj öncesi Brüt)	14.000 TL
İşyeri kira geliri (Basit Usuldeki Mükelleften)	1.500 TL
Hazine Bonosu Faiz Geliri	300.000 TL
Hisse Senedi Alım-Satım Kazancı	200.000 TL



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

➤ **Hazine bonosundan elde ettiği faiz geliri %10 oranında, BİST'e kayıtlı hisse senetlerinin aracı kurum vasıtasıyla iktisabından 6 ay sonra satışından elde edilen 200.000 TL alım-satım kazancı ise Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67. maddesi hükmü çerçevesinde %0 oranında da olsa tevkifata tabi bulunduğundan aynı maddede yer alan düzenleme çerçevesinde tutarı ne olursa beyan dışı kalacaktır.**

➤ **Diğer taraftan basit usulde vergiye tabi ticari kazanç sahibine işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkulünden elde edilen 1.500 TL kira hasılatı tevkifata ve istisnaya tabi bulunmadığından ve 2018 takvim yılı için belirlenen 1.800 TL'lik beyan sınırını aşmadığından Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinin (d) alt bendi hükmü çerçevesinde beyan edilmeyecektir.**

➤ **Son olarak Erkan beyin ticari kazancı ile stopaja tabi tutulan işyeri kira hasılatının toplamı olan (18.000 + 14.000 =) 32.000 TL, 34.000 TL'lik beyan sınırının altında kaldığından Erkan Bey ticari kazanç nedeniyle vermek zorunda olduğu yıllık beyannameye işyeri kira gelirini dahil etmeyecek, bir başka deyişle Erkan Bey'in 2018 takvim yılı gelir vergisi matrahı ticari kazanç tutarı olan 18.000 TL ile sınırlı kalacaktır.**

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

2018 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
<b>TOPLAM</b>	<b>780.000 TL</b>

**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 2018 yılı için belirlenen 1.800 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 2018 yılında beyannameye dahil edilecek geliri, 70.000 TL tutarındaki serbest meslek kazancından ibaret olacaktır.**

**Örnek 8 :** Avukat Ahmet beyin 2018 yılı içinde elde etmiş olduğu serbest meslek kazancının yanı sıra tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden ücret geliri ile yine tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

<b>Serbest Meslek Kazancı</b>	<b>84.000</b>
<b>Birinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>76.000</b>
<b>İkinci İşverenden Alınan Ücret</b>	<b>28.000</b>
<b>İşyeri Kira Hasılatı (Brüt)</b>	<b>24.000</b>

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

Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri 34.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Serbest meslek kazancı ve işyeri kira geliri tutarının toplamı olan 108.000 TL, 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, işyeri kira geliri beyannameye dahil edilecektir.

**ÖRNEK 9:** Bilgisayar alım-satımı faaliyeti ile uğraşan Abdullah Beyin 2018 yılında bu faaliyetinden 48.000 TL zararı doğmuş olup, bunun yanı sıra mükellefin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 24.000 TL işyeri, 54.000 TL ise mesken kira hasılatı bulunmaktadır.

<b>Ticari Faaliyetten Doğan Zarar Zararı</b>	<b>48.000-TL</b>
<b>İşyeri Kira Hasılatı (Brüt)</b>	<b>24.000-TL</b>
<b>Mesken Kira Hasılatı</b>	<b>54.000-TL</b>

Bu hüküm ve açıklamalara göre; 2018 yılında tevkifata tabi tutulmuş işyeri kira hasılatının brüt tutarı, tevkifat yoluyla vergilendirilmemiş konut kira gelir ve ticari faaliyete ait zararın toplamı,  $(54.000+24.000-48.000= 30.000 \text{ TL})$  2018 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 34.000 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 2018 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 2018 yılı içerisinde açtığı muayehaneden satın aldığı tıbbi cihazların amortismanı ve diğer giderleri nedeniyle ilk yıl **60.000 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.

<b>Serbest Meslek Faaliyet Zararı</b>	<b>60.000-TL</b>
(X) Hastanesinden alınan ücret	90.000-TL
(Y) Hastanesinden alınan ücret	24.000-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 (24.000TL) hastaneyi birinci işveren olarak kabul ettiğinde ikinci işverenden alınan ücret geliri olan 90.000 TL, 34.000 TL'lik beyan sınırını aştığından ücret gelirlerini de beyannameye dahil ederek, bu gelirlerinden serbest meslek faaliyetinden doğan 60.000 TL zararı mahsup edebilecek, bu şekilde ücret gelirlerinden yapılan stopajın önemli bir kısmını iade alabilecektir.

# BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILABİLECEK İNDİRİMLER



**A. Murat YILDIZ**  
Yeminli Mali Müşavir  
[www.yildizymm.com.tr](http://www.yildizymm.com.tr)











## YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ EKİ

( Gelirlerini Mart Ayında Beyan Edenler Tarfindan Doldurulacaktır. )

TABLO-1

2018 YILI

### TABLO-3 İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM

	Kar		Zarar	
	(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)
Eğitim ve Öğretim İşletmelerinden Elde Edilen Kazançlar				
Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar				
Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar				
Türk Ulusl. Gemi Sic. Kay. Gemi İşl. ve Devr. Sağlanan Kazançlar				
Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B)				
Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası(G.V.K. Mük. Mad. 20)(*****)				
Yurt Dışında Bulunan Daimi Temsilci Aracılığıyla Elde Edilen Kazançlar (7143 Sayılı Kanun Mad. 10/13)				
<b>TOPLAM</b>				

## **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 9.000 TL'LİK İNDİRİM**



## 1- BAĞ- KUR PRİMLERİ

- Eski Bağ-Kur Kanunu kapsamındaki kişilerin hak ve yükümlülükleri 5510 sayılı Kanun'un 4/b maddesinde yeniden düzenlenmiştir.
- Anılan Kanun'un 88. maddesinde SGK'ya **ödenen** primlerin gider olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır.
- 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.
- Bu indirimde, %5 veya %10'luk sınır söz konusu değildir. Kar tutarı kadar Bağ-Kur indirimi yapılabilir.
- **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 ücret geliri elde eden 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.

YILLAR	2018 YILI		2019 YILI	
	AYLIK TUTAR	YILLIK TUTAR	AYLIK TUTAR	YILLIK TUTAR
Birinci derece engelliler için	1.000 TL	12.000 TL	1.200 TL	14.400 TL
İkinci derece engelliler için	530 TL	6.360 TL	650 TL	7.800 TL
Üçüncü derece engelliler için	240 TL	2.880 TL	290 TL	3.480 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,
- 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 iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde, beyan edilen gelirin %10'unu aşmayacak şekilde indirim konusu edilmesi gerekmekte olup, söz konusu sağlık harcamalarının **bu indirimden arta kalan kısmının da diğer eş tarafından** gayrimenkul sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacak şekilde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. **(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-571 sayılı özelgesi.)**
- 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 Kanunun** 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.

6736 sayılı Kanun kapsamında matrah artıran mükellefler artırımda buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2018 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.

**7143 sayılı Kanunun** 5 inci maddesinin (5-ğ) bendinde, “Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin **matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50’si**, 2018 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.” hükmü yer almaktadır.

7143 sayılı Kanun kapsamında matrah artıran mükellefler artırımda buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2018 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. BASİT USULDE KAZANÇ İNDİRİMİ

**6663 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasına 01.01.2016 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 2018 yılı için 9.000 Türk lirasına (2019 yılı için 11.000TL) 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 değişiklikle de 8.000 Türk liralık **(2018 yılı için 9.000TL, 2019 yılı için 11.000TL)** 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 2018 takvim yılında 12.000 TL kazanç elde etmiştir. Mükellef bu yıl içinde 4.000 TL Bağ-Kur primi ödemiştir. Mükellefin beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

Ticari Kazanç		12.000 TL
Bağ-Kur Primi		(-4.000 TL)
Kar	(12.000 TL – 4.000 TL)	8.000 TL
Basit Usul İndirimi	(GVK Madde 89/15) *	(-9.000 TL)
Kalan	(8.000 TL – 9.000 TL) **	---

\* 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 9.000 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 9.000 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.

**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.**

## 7- VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE VERGİ İNDİRİMİ

6824 sayılı Kanununun 4. maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden düzenlenen mülga mükerrer 121. maddesi ile 01.01.2018 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi uygulamasına ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenleme çerçevesinde vergi indirimine ilişkin şartları haiz mükellefler, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinin %5'i oranında vergi indirimi tutarını hesaplayacaktır.

Vergi indirimi tutarı, her hal ve takdirde 1 milyon Türk lirasından (305 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2019 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.200.000 TL) fazla olamayacaktır.

Bu suretle hesaplanan vergi indirimi tutarı, öncelikle bu beyannameler üzerinden ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilebilecektir. Vergi indirimi tutarının ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde ise kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

Uygulamadan **ticari, zirai veya mesleki faaliyeti** nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilmektedir.



Söz konusu indirimden faydalanabilmek için;

**1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş** (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş **olması** (Her bir beyanname itibarıyla **10\*** Türk lirasına kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz. Vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların sağlanamaması halinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden onbeşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.”

**2. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıllık süre içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re’sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat** bulunmamalıdır. (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.),

**3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması** gerekir.

Son olarak 7162 sayılı Kanun ile 01.01.2019 tarihinden itibaren verilecek olan gelir vergisi beyannameleri için geçerli olmak üzere her bir beyanname itibarıyla yapılacak için eksik ödemelerin hak kaybına yol açmaması için aranılan **10 TL'lik sınır 250 TL'sına** çıkarılarak en azından beyannameden kaynaklanan damga vergisini ödemeyen mükelleflerin bu indirimden yararlanabilmeleri sağlanmıştır.

Diğer taraftan, ilgili vergi kanunu gereğince tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesi halinde terkin edilecek vergilerin, söz konusu şartların sağlanamaması durumunda, kanunlarında öngörülen tecil süresinin bitiminden itibaren 15 gün içerisinde ödenmesi halinde, tahakkuk eden vergilerin kanuni süresi içerisinde ödenmiş olması şartı ihlal edilmiş sayılmayacaktır.

**Örnek:** Serbest avukatlık yapan Zeliha hanım 2018 yılına ilişkin olarak 25/3/2019 tarihinde vermiş olduğu gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk eden gelir vergisini vadesinde ödemiştir.

Zeliha hanım, 2016, 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin tüm vergi beyannamelerini kanuni süresi içerisinde vermiş ve 2017/1. döneme ilişkin geçici vergi beyannamesi üzerine tahakkuk eden 33,90.- TL'lik vergi hariç tahakkuk eden tüm vergilerini süresinde ödemiştir.

Buna göre, diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla, 2017/1. döneme ilişkin geçici vergi beyannamesi üzerine tahakkuk eden 33,90.- TL'lik verginin süresinde ödenmemesi, Zeliha hanımın vergi indiriminden yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.



ANTALYA  
SERBEST MUHASEBECİ  
MALİ MÜŞAVİRLER  
ODASI

**SABRINIZ VE DİKKATİNİZ İÇİN  
TEŞEKKÜRLER...**



**A. Murat YILDIZ**  
Yeminli Mali Muvahhir  
[muratyildiz@yildizymm.com.tr](mailto:muratyildiz@yildizymm.com.tr)