

T.C.  
BAŞBAKANLIK  
Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü

Sayı : 31853594-101-779-3138

12/6/2013

Konu : Kanun Tasarısı


TÜRKİYE BÜYÜK MİLLET MECLİSİ BAŞKANLIĞINA

Maliye Bakanlığı'na hazırlanan ve Başkanlığınıza arzı Bakanlar Kurulu'na 27/5/2013 tarihinde kararlaştırılan "Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı" ile gerekçesi ilişikte gönderilmiştir.

Gereğini arz ederim.

  
Recep Tayyip ERDOĞAN  
Başbakan

EKİ :  
1- Kanun Tasarısı  
2- Gerekçe (Genel-Madde)

TBMM BAŞKANLIĞI				
Tali Komisyon	- Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler - Tarım, Orman ve Köylükleri - Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji - Bayındırlık, İmar, Kestirme ve Turizm			
Esas Komisyon	Plan ve Bütçe			
Tarih:	14 Haziran 2013		E. No: 1/289	
Ysm. Uzm.	Bşk. Yrd.	Başkan	Gn. Sek. Yrd.	Gn. Sek.
S. E.	76	M. B.	M. B.	M. B.
TBMM BAŞKANI				

TBMM KANUNLAR ve KARARLAR BŞK. LİGİ
13 Haziran 2013
Numara:

T B M M KANUNLAR ve KARARLAR BŞK. LİGİ
13 Haziran 2013
No : 220634

## GENEL GEREKÇE

Ülkemiz, sürdürülebilir ekonomik kalkınma anlayışı ile küresel ölçekte yüksek rekabet gücüne dayalı ve gelişmiş ülkelerle uyumlu yasal altyapıya sahip olarak, Dünyanın ilk on ekonomisi arasına girmeyi hedeflemektedir. Bu hedefe ulaşmada kullanılacak en önemli araçlardan biri vergi politikasıdır.

Etkin, basit ve adil bir vergi sistemi oluşturarak kamu finansmanını sağlam temellere dayandırmak, sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek; istihdamı, üretimi, tasarruf ve yatırımları teşvik etmek, vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırıp ekonominin kayıtlılık düzeyini artırmak ve bölgesel gelişmişlik farklarının azaltılmasına katkıda bulunmak bu Tasarının temel hedefleri arasında yer almaktadır.

Bu temel hedefler doğrultusunda hazırlanan Tasarı ile günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek ve ülkemizin sürdürülebilir ekonomik kalkınma altyapısına destek olacak bir gelir vergisi sistemi öngörülmektedir.

Mevcut vergi sistemimizde gerçek kişilerin gelirlerinin ve kurumların kazançlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki kanun bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu, dışa kapalı ekonominin nispeten hâkim olduğu bir dönemde hazırlanmış ve 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten bu yana, Türkiye dış dünyaya daha fazla açılmış, serbest piyasa ekonomisi her alanda uygulanmaya başlanmıştır. Kanunu ekonomideki değişimlere daha uygun hale getirebilmek için zamanla yeni düzenlemeler yapılmış; ancak yapılan değişiklikler bir bütünlük arz etmediğinden, sistematik bozulmuş, Kanun; basit, sade ve kolay anlaşılabilir olmaktan uzaklaşmıştır. Ayrıca, yapılan bu değişiklik ve eklemeler sonucu, Kanununun madde sayısı 210'u aşmıştır. Mevcut Gelir Vergisi Kanununda bazı temel düzenlemelere geçici maddeler ile yön veriliyor olması da öngörülebilirliği azaltan bir unsur olmuştur.

Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu olmak üzere iki ayrı kanunda düzenlenmiş olması; indirim, istisna ve bazı önemli düzenlemelere her iki Kanunda birden yer verilmesine sebep olmaktadır. Mükerrerliği ortadan kaldırmak ve bazı ülkelerin iyi uygulama örneklerinde olduğu gibi daha kısa ve kolay anlaşılır bir sistematik oluşturmak üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun tek bir kanun haline getirilmesi Tasarı hazırlanırken esas alınan çalışma eksenlerinden biri olmuştur.

Ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, vergi kapasitesinin altında kalması dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olması sonucunu doğurmakta, bu durum ise vergi adaletini zedelemektedir. Nitekim Türkiye'de gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH'ye oranı yaklaşık %6 gibi oldukça düşük bir seviyededir. Oysa son verilere göre OECD ülkelerinde bu oran %11,4'tür. Türkiye, OECD ülkeleri arasında gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde en düşük vergi yüküne sahip üçüncü ülkedir.

Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının birlikte bir bütünlük içerisinde ele alınarak ve yukarıda belirtilen hususlar gözetilerek yazımı amacıyla, Maliye Bakanlığı bünyesinde yürütülen çalışmalara, kamu ve özel sektör temsilcilerinin yanı sıra sivil toplum örgütleri, akademisyenler ve uzmanlar da katkıda bulunmuştur.

Tasarı, ülkemizin uzun dönemli stratejik hedef ve politikalarına uygun olarak hazırlanmış, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergileri düzenleyen ve Türk Vergi Sisteminin köşe taşlarını teşkil etmiş olan 5421, 5422, 193 ve 5520 sayılı Kanunların üzerine inşa edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu Tasarısının hazırlanmasında aşağıda belirtilen ilkeler dikkate alınmıştır:

- Yatırım, üretim, istihdam ve tasarrufların teşvik edilmesi



- Vergiye gönüllü uyumun artırılması ve kayıtlı ekonomiye geçişin hızlandırılması
- Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin pekiştirilmesi
- Vergi güvenliğinin güçlendirilmesi
- Sosyal ve çevresel politikalarla uyumlu düzenlemelerin yapılması
- Yürütmede esneklik ve etkinliğin artırılması

#### I- Yatırım, üretim, istihdam ve tasarrufların teşvik edilmesi

Tasarıda yatırım, üretim ve istihdamın artırılmasına olumlu katkılar sağlamış olan vergi oranları ve tarife yapısı korunmaktadır. Bu çerçevede, gerçek kişilerin gelirleri artan oranlı tarifeye göre %15 ile %35 arasında, kurum kazançları ise %20 oranında gelir vergisine tabi tutulmaya devam edilecektir.

Asgari geçim indirimini müessesesi, ücretlerde özel indirim adı altında uygulanmaya devam edilecek olup, üçüncü çocuk için indirim oranı %5'ten %10'a çıkartılmaktadır.

Tasarrufların katma değeri yüksek yatırımlara yönlendirilmesi ile üretim, istihdam ve rekabetçiliğin artırılması amacıyla, yatırım teşvik sistemi kapsamında yürütülen indirimli kurumlar vergisi uygulaması da indirimli gelir vergisi adı altında düzenlenmektedir. Benzer şekilde, yatırım teşvik sistemi kapsamında, sosyoekonomik gelişmişlik düzeyine göre belirlenen iller için sağlanmış olan istihdam teşviklerine devam edilmektedir.

Yüksek katma değer yaratma potansiyeli bulunan mal ve hizmetlerin üretiminin artırılması ve Türkiye'nin katma değer zincirinde daha yukarıya taşınabilmesi için uygulanmaya konulan hizmet ihracına yönelik teşvikler Tasarıda yer almaktadır. Ülke ekonomisinin uluslararası düzeyde rekabet gücünü artırmak amacıyla, yapılan ar-ge harcamalarının tamamı beyanname üzerinden indirilebilecektir.

Ülkemizin beşeri sermaye kapasitesini ve kalitesini daha yukarı seviyelere çıkarmak amacıyla eğitime sağlanan vergisel teşvikler artırılarak devam ettirilmektedir.

Kurumların halka açılması teşvik edilmek suretiyle, sermayenin tabana yayılması kolaylaştırılmaktadır. Finansal piyasaların derinliğini artırmak, yatırımlara kaynak sağlamak ve girişimciliği desteklemek amacıyla bireysel katılım sermayesi, girişim sermayesi ve uluslararası fon yönetim şirketlerinin ülkemizde faaliyette bulunması desteklenmektedir.

Yurtiçi tasarruf seviyesinin artmasını desteklemek amacıyla işverenler tarafından çalışanları için bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının gelir ve kazançlardan indirilebilmesi sağlanmaktadır.

Genç girişimcilere vergi indirimleri getirilmektedir. Ekonomik büyüme ve kalkınmanın itici gücü, yenilik ve yaratıcılığın kaynağı olan girişimcilik, Tasarıda teşvik edilen önemli bir unsur olmaktadır. İlk defa gelir vergisine tabi olacak yirmidokuz yaşını doldurmamış genç girişimcilerin iş kurmaları teşvik edilmektedir. Bu kapsamda, üç yıl boyunca elde edilen kazancın asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan vergi, genç girişimciler tarafından verilecek gelir vergisi beyanamesi üzerinden hesaplanan vergiden indirilebilecektir.

Mevcut Gelir Vergisi Kanununda geçici madde ile yönlendirilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesine yönelik düzenleme tüm unsurları ile birlikte kalıcı hale getirilerek öngörülebilirlik önemli derecede artırılmaktadır.

Son verilere göre, ülkemizde tarım kesiminde çalışanların toplam istihdama oranı %22'nin üzerinde olup, tarım kesiminin GSYH'den aldığı pay ise %8,2'dir. Bu nedenle, tarımda yatırım, üretim ve istihdamın çok daha güçlü bir şekilde teşvik edilmesi ihtiyacı bulunmaktadır. Bu amaca yönelik olarak, Tasarı ile tarımda verimliliğin artırılması ve ölçek ekonomisine ulaşılabilmesi amacıyla tarım sektöründe kurumsallaşmayı teşvik edici uygulamalar getirilmektedir. Münhasıran zirai faaliyette bulunan ve işletme büyüklüğü ölçülerini aşan şirketler, gerçek kişi çiftçilerle benzer esaslarda vergilendirilecektir. Ticari kazanç olarak vergilendirmeyi gerektiren sertifikalı tohum, yumru ve fide yetiştiriciliği ile



hayvan fetüsü üreticiliği de zirai faaliyet kapsamına alınmaktadır. Çiftçi ve çiftçi sayılanların yanında çalışan işçilerin asgarî ücrete tekabül eden ücretleri için vergi indirimi getirilmektedir. Tarımda kullanılan iktisadi kıymetlerin daha kısa sürede itfa edilebilmesine yönelik düzenleme yapılmaktadır. Ayrıca biçerdöver, kamyon veya ikiden fazla traktöre sahip olmak tek başına gerçek usulde vergilendirmeyi gerektirmeyecektir.

## II- Vergiye gönüllü uyumun artırılması ve kayıtlı ekonomiye geçişin hızlandırılması

Tasarı ile Gelir Vergisi Kanununun daha basit, sade ve kolay anlaşılabilir bir çerçevede hazırlanması, böylece vergiye gönüllü uyumun artırılması ile kayıtlı ekonomiye geçişin hızlandırılması amaçlanmaktadır.

Halihazırda ek, geçici ve mükerrer maddeleriyle birlikte 210 maddeyi aşmış olan Gelir Vergisi Kanunu ile 45 maddeden oluşan Kurumlar Vergisi Kanunu birleştirilerek, tasarıdaki madde sayısı toplamda 92'ye indirilmektedir.

Tasarıda, her bir gelir unsurunu ilgilendiren istisna ve muafiyetler ile giderler ve özelliği müesseseler, ilgili bölümlerine taşınmakta, unsurlar itibarıyla giderler uyumlaştırılmakta ve böylece Kanunda bir bütünlük sağlanmaktadır. Önceki unsurlar ile aynı olan giderlere atıf yapılmak suretiyle içeriği gereksiz yere uzatan tekrarlara yer verilmemekte, dolayısıyla Kanun daha sade bir hale getirilmektedir.

Kanunun daha basit ve anlaşılır bir hale getirilmesi için vergi kesintisi yükümlülükleri gelir unsurları itibarıyla gruplandırılmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında ayrı ayrı düzenlenmiş hükümler tek bir çatı altında birleştirilmektedir.

Tasarı ile beyanname veren mükellef sayısının artırılması öngörülmektedir. Bu kapsamda, ücret ve istisna serbest meslek kazancı elde eden gerçek kişilerden, elde etikleri gelirleri Kanunda belirlenen tutarı aşanlara da beyanname verme zorunluluğu getirilmektedir. Beyanname verilmesi durumunda bu kişiler; yaptıkları bağış ve yardımlarını vergi matrahlarından, eğitim ve sağlık harcamalarının bir kısmını hesaplanan vergilerinden indirebilecektir. Gerek beyanname veren mükellef sayısının artması gerekse gider ve indirimlerin beyannamelere yansıtılması kayıtlı ekonomiye geçişi daha da hızlandıracaktır.

Diğer taraftan, mükellefin vergiye uyum maliyetlerinin azaltılarak vergiye gönüllü uyumunun artırılması hedeflenmektedir. Tasarıda, beyanname verme süreleri bir ay öne çekilerek, dördüncü dönem geçici vergi beyanname kaldırılmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, hasılat eşiklerinin altında kalanların, basit usulde vergilendirilebilmesi imkânı korunmuştur. Ayrıca, basit usule tabi mükellefler kayıtlarını kendileri tutabileceklerdir.

Geçici verginin iade talebi, ilgili yılın sonuna kadar yapılabilirken, bu süre zaman aşımı süresine ötelenerek, mükellef haklarına yönelik önemli bir yenilik getirilmektedir. Mükellef haklarına yönelik yapılan söz konusu iyileştirmeler, mükellefin vergiye gönüllü uyumunu artırarak kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandıracaktır.

## III- Vergi tabanının genişletilmesi ve vergi adaletinin pekiştirilmesi

Tasarı ile vergi tabanını genişletmeye ve vergi adaletini güçlendirmeye yönelik önemli düzenlemeler yapılmaktadır. Kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnalar daraltılmaktadır. Buna göre; taşınmazlar, pay senetleri, ortaklık hakları ve hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, elde tutma süresine göre kademeli olarak istisnaya tabi tutularak vergilendirilecektir.

Vergi tabanını genişletmeye yönelik yapılan diğer bir önemli düzenleme ise kira gelirlerinde götürü gider uygulamasına getirilen sınırlamadır. Taşınmazların konut olarak kiralanmasından elde edilen gelirin beyanında uygulanan götürü gider, elde edilen hasılat tutarına göre sınırlandırılmakta, belli bir hasılat tutarı üzerinde gelir elde edilmesi halinde ise kaldırılmaktadır. Haklar ile taşınmazların konut olarak kullanım dışındaki amaçlarla kiraya



verilmesinden elde edilen hasılat için ise götürü gider uygulamasına son verilmektedir. Ancak, bu mükellefler, kiralamaya konu taşınmazlar için yaptıkları gerçek giderleri gelirlerinden indirebilecektir.

Türkiye’de kalma süresi üç tam yılı aşan iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın çalışanları tüm kazançları üzerinden vergilendirilecektir. Tam mükellefiyet ölçütü, OECD uygulamalarına paralel olarak, oniki aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, toplam yüzseksenüç gün veya daha fazla Türkiye’de kalanları kapsayacak şekilde düzenlenmektedir. Bu düzenlemeler ile vergi tabanı daha da genişleyecektir.

Ayrıca, vergi tabanını genişletmeye yönelik olarak mevcut istisnalar gözden geçirilmiştir. Bu kapsamda, mülkiyeti işverene ait konutların çalışana mesken olarak tahsis edilmesi suretiyle uygulanan ücret istisnası, Kamu Konutları Kanunundaki kira bedelleri emsal alınarak sınırlandırılmaktadır. Birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunanlar ile Kanunda öngörülen haller hariç birden fazla taşıtla iş yapanlar basit usulden yararlanamayacaktır.

Vergi tabanını genişletmeye yönelik olarak, teknolojik gelişmeler ışığında her türlü elektronik ortam veya alan adlarının kiralamasından elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmaktadır.

Kurumların, yönetim kurulu başkan ve üyelerine ortaklık payı ile ilişkili olmaksızın ödenen kar paylarının ücret olarak tarifeye göre vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Mevcut kanunların uygulamalarında yaşanan belirsizlikler giderilmektedir. Kentsel rantların etkin bir şekilde kavranabilmesi amacıyla özel inşaat işlerinin vergilendirilmesine yönelik hükümler netleştirilmektedir. Benzer şekilde ticari kazançların vergilendirilmesindeki belirsizlikleri gidermek amacıyla “ticari organizasyon” tanımına yer verilmektedir. Ayrıca, çalışanlara pay senedi verilmesi veya pay senedi alım hakkı tanınması halinde vergilemedeki belirsizlik de giderilmektedir.

#### IV- Vergi güvenliğinin güçlendirilmesi

Gelir vergisinde vergilendirme esas itibarıyla mükelleflerin beyanına göre yapılmaktadır. Vergi idaresi gerekli hallerde bu beyanların doğruluğunu kontrol etmektedir. Ancak, yapılan kontroller ne kadar kapsamlı olursa olsun vergi uygulaması bünyesinde iç güvenlik müesseselerine yer verilmemesi mükelleflerin vergiye tam uyumunu zorlaştırmaktadır.

Vergi alacağını güvence altına almak, vergi kaçırmaya veya vergiden kaçınmaya yönelik girişimlerin önüne geçebilmek amacıyla vergi güvenlik müesseselerine yer verilmektedir.

Tasarıda yer verilen başlıca vergi güvenlik müesseseleri şunlardır:

- Emsal kira bedeli esası
- Örtülü sermaye
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı
- Kontrol edilen yabancı kurum kazancı
- Zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi

Ayrıca, Kat Mülkiyeti Kanununa göre oluşturulan yönetimler, her türlü iş hanı ve toplu iş yönetimlerine vergi kesintisi yapma sorumluluğu getirilmektedir.

#### V- Sosyal ve çevresel politikalarla uyumlu düzenlemelerin yapılması

Konut sahipliğinin temel ihtiyaçlar arasında yer aldığı gerçeğinden hareketle, ikamet amacıyla kullanılan tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiden istisna edilmektedir. Bu düzenleme, aynı zamanda inşaat sektörünü canlandırarak ekonomik büyümeye olumlu katkı sağlayacaktır.



Türk aile yapısının sosyal değerleriyle uyumlu olarak, kira gelirleri için eşin anne ve babasının kullanımına bedelsiz olarak tahsis edilen konutlarda emsal kira bedeli esası uygulamasından vazgeçilmektedir. Sahip olduğu konutu eşinin anne ve babasının ikametine bedelsiz olarak bırakanlar bu konutlar için emsal kira bedeli üzerinden gelir beyan etmek zorunda kalmayacaklardır. Çocuk tanımının kapsamı genişletilmektedir. Kardeşler ve anne babasını kaybetmiş kardeş çocukları da kanunun uygulanmasında mükelleflerin kendi çocukları gibi vergi indirimlerinden yararlandırılacaktır. Üçüncü çocuk için vergi indirimi tutarı artırılarak çocuklara bakmakla yükümlü olan mükellefin üzerindeki vergi yükü hafifletilmektedir.

Kreş hizmetlerinin yaygınlaştırılması teşvik edilerek, kadınların çalışma hayatına katılımını ve aile ve toplum refahını arttırmak için nüfus ve aile politikaları çerçevesinde destekleyici vergi düzenlemeleri yapılmaktadır.

Öğrencilere, bakıma muhtaç olanlara ve yaşlılara destek olmak amacıyla; öğrenci yurtları, bakımevleri ve huzurevlerine ödenen oda ve yatak ücretlerinin gayrimenkul sermaye iradından indirilmesine olanak sağlanmaktadır.

Ülkemizin kültürel zenginliklerini korumak ve geliştirmek, fikir ve sanat eserlerini teşvik etmek amacıyla sanat ve sanatçı desteklenmeye devam edilmektedir. Bu kişilerin ve bunların kanuni mirasçılarının, fikir ve sanat eserlerinden elde ettikleri gelirlerin Kanunda belirtilen haddi aşmayan kısmı vergiden istisna edilmektedir.

Sosyal devlet olmanın bir gereği olarak; çok küçük çapta iş yapan, kazancı ancak geçimini sağlamaya yeterli olan kişiler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar ile belirli koşullarla el emeğine dayalı üretim yapan ev kadınları vergiden muaf olacaktır.

Engellilere sağlanan vergisel avantajlar artırılarak devam ettirilmektedir. Engelli vatandaşlarımızın istihdam imkânlarının artırılması amacıyla korumalı işyeri indirimi getirilmektedir. Bu işyerlerinde istihdam edilen engelli çalışanlara yapılan ve kazancın tespiti sırasında indirilen ücret ödemeleri ayrıca beyanname üzerinden de indirilebilecektir.

Isı yalıtımı ve enerji tasarrufuna yönelik harcamaların elde edilen kira gelirinden doğrudan indirilebilmesi imkanı getirilerek, enerji tüketiminde tasarrufun artırılması ve dışa bağımlılığın azaltılmasına katkı sağlanmaktadır.

#### VI- Yürütmede esneklik ve etkinliğin artırılması

Değişen ekonomik koşullara hızlı bir şekilde uyum sağlayabilmek ve beklenmeyen dış etkenlerin ekonomi üzerindeki etkisini kontrol edebilmek, önemli ölçüde yürütmenin esneklik kapasitesine bağlıdır. Maliye politikasının yürütülmesinin esnek bir yapıda kurgulanması, izlenen politikaların etkinliğini de artırmaktadır. Bu kapsamda, yürütmeye verilen yetkiler genişletilmektedir.

Yukarıda belirtilen temel ilkeler doğrultusunda hazırlanan Gelir Vergisi Kanunu Tasarısıyla; kamu finansmanını sağlam temellere dayandıran, sürdürülebilir ekonomik kalkınmayı hedef alan, katma değeri yüksek üretimi destekleyen, uluslararası iyi uygulama örnekleriyle uyumu gözetilen, mükellef odaklı, etkin, verimli ve adil bir vergi sistemine ulaşma yolunda önemli bir adım daha atılmaktadır.



## MADDE GEREKÇELERİ

**MADDE 1-** Maddede Kanunun amacının gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasları düzenlemek olduğu belirtilmektedir.

31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu dünyadaki yaygın uygulamalara paralel olarak, tek kanun haline getirilmektedir.

**MADDE 2-** Maddede, asgari ücret, çocuk, daimi temsilci, eş, iş merkezi, işyeri, kanuni merkez ve kurum tanımlarına yer verilerek Kanunun çeşitli yerlerinde geçen bu ifadeler ile neyin anlaşılması gerektiği açıklanmaktadır.

Çocuk tabiri mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan onsekiz yaşını veya tahsilde olup yirmibeş yaşını doldurmamış olan çocukları ifade etmektedir. Ancak, maddede çocuk tabiri sosyal gerekçelerle tanımlanmakta, nafaka verilenler, evlat edinilenler, vesayeti altında bulunmak ve mükellefle birlikte oturmak şartıyla ana veya babasını kaybetmiş torunlar ya da mükellefin veya eşinin kardeşleri veya mükellefin veya eşinin kardeşlerinin çocukları da Kanunun uygulamasında çocuk olarak kabul edilmektedir.

Hizmet veya vekâlet sözleşmesi ile temsil edilene bağlı olup onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süreyle ya da birden fazla sayıda ticari işlem gerçekleştirmeye yetkili bulunan kimseler ile bu şartlara bağlı olmaksızın ticari mümessiller, ticari vekiller, satış memurları ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar daimi temsilci olarak tanımlanmaktadır. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler veya mağaza ya da depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar da daimi temsilci olarak değerlendirilmektedir.

Maddede ayrıca, eş, işyeri ve kanuni merkez tanımları yapılmıştır. Buna göre eşin, aralarında kanuni evlilik bağı bulunan kişileri, işyerinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen işyerlerini, kanuni merkezin kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde ve sözleşmelerinde gösterilen merkezi ifade edeceği belirtilmiştir.

Kurum ibaresinin ise sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

**MADDE 3-** Herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması vergilemenin temel prensibi olup, ödeme gücünün en iyi göstergesinin de gelir olduğu kabul edilmektedir.

Genel olarak geliri tanımlayan ve kapsamını belirleyen iki teori bulunmaktadır. Bunlar net artış teorisi ve kaynak teorisidir.

Geliri tanımlayan net artış teorisine göre, vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde kaynak ve devamlılık ölçütlerinin kullanılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bir kişinin geliri, belirli bir dönemde yaptığı harcamaları ile yine aynı dönemde net varlığında gerçekleşen değişimin (artış veya azalış) toplamından ibarettir.

Kaynak teorisine göre ise gelir; kişilerin, sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımı olarak tanımlanmaktadır. Bu teoriye göre, gelir sayılabilmesi için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar, belirli bir kaynağa (üretim faktörüne) bağlılık ve devamlılık unsurlarıdır. Üretim faktörlerinden devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir.

Maddede, gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançlarının gelir vergisine tabi olduğu belirtilerek, gelir unsurları sayılmaktadır. Kanunda kaynak teorisi esas alınmakla





birlikte dünya uygulamaları da dikkate alınarak Kanunda sayılan diğer kazanç ve iratların da vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Diğer kazanç ve iratlar, değer artış kazancı ve arızı kazanç olarak ikiye ayrılmakta ve ilgili maddelerde hangi gelirlerin kapsama dâhil olacağı sayılmaktadır.

Diğer taraftan maddede, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, gelirin tespitinde gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınacağı belirtilmekte; kurum kazancının ise maddede sayılan ve bir hesap dönemi içinde elde edilen gelir unsurlarından oluşacağı ve gelir vergisinin hesabında safi kurum kazancının esas alınacağı ifade edilmektedir.

**MADDE 4-** Maddede, gerçek kişiler ve kurumların Kanun hükümleri çerçevesinde gelir vergisi mükellefi oldukları belirtilmekte ve sonrasında kurum olarak kabul edilen organizasyonlar açıklanmaktadır.

Okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket mahiyetinde olanlar, Kanunun uygulanmasında kooperatif sayılmayacak ancak Kooperatifler Kanununa göre veya derneğe bağlı iktisadi işletme şeklinde kurulmaları durumunda, hukuki durumlarının gerektirdiği şekilde gelir vergisi mükellefi olarak dikkate alınacaklardır. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanununun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

Günümüzde devletlerin iktisadi işletme meydana getirerek iktisadi faaliyet yürütmesi azalan bir eğilim olsa da Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışındaki ticari, sınai ve zirai işletmelerin de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, gelir vergisi mükellefi olmaları sağlanarak rekabet eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ve devamlılık unsuru taşıyan ticari, sınai ve zirai işletmeler de aynı şekilde gelir vergisinin kapsamına alınmaktadır.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri; kamu idareleri ve kamu kuruluşları olmak üzere iki grupta toplanır. Kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta Devlet olmak üzere il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir. Kamu kuruluşları ise belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır.

İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve kuruluşlardan birine ait olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında faaliyet gösteren ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder. İktisadi kamu kuruluşlarının, vergiye tabi olmaları maddede birtakım koşullara bağlanmaktadır. İktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri şöyle sıralanabilir:

a) Bağlılık: İktisadi kamu kuruluşları, kamu idareleri veya kamu kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından, bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.

b) İşletme özelliği: İktisadi kamu kuruluşları, ticari, sınai veya zirai bir işletme niteliğinde olmalıdır. İşletmenin konusunun ve faaliyetinin piyasa ekonomisine dâhil olması, bedel mukabilinde her türlü mal ve hizmet üretimi ve alım satımı veya pazarlanması ya da kiralama ve benzeri iktisadi faaliyetler olarak ifade edilebilir.

c) Devamlılık: Ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin devamlı olarak yapılması gerekmektedir.

Faaliyetin ticari organizasyon çerçevesinde yapılması veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi



tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayınlanması bir defa yapılmış olsa da devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu değildir. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından, aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması durumunda, devamlı bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Asıl olan işin niteliği olduğundan, faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi) faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan kuruluşların, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaları da şarttır. Aksi halde, iktisadi kamu kuruluşları olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak vergiye tabi tutulurlar.

Bu şartları taşıyan iktisadi kamu kuruluşları;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
  - Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
  - Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
  - Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
  - Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin olup olmadığına,
- bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Ayrıca, söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde ve devamlı olması durumlarında da kamu idare ve kuruluşlarına ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi kamu kuruluşları, Kanunda kullanılan bir kavramdır. Bu kavram, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi, bir bakıma kendi kendini vergilendirme gibi düşünülebilecekse de kamu idarelerine vergi ayrıcalığı tanınması piyasadaki serbest rekabet koşullarını olumsuz yönde etkileyecek ve özel sektörün gelişme imkanı ile mal ve hizmet kalitesinin artmasını engelleyecektir. Piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması açısından iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin gereği açıktır.

Maddede ayrıca, yabancı kamu idare ve kuruluşlarının vergilendirilmesinde de aynı vergilendirilme ilkelerinin geçerli olduğu belirtilmektedir.

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler gelir vergisi mükellefidirler. Ticari, sınai ve zirai işletmenin belirlenmesinde maddede yer alan koşullar dikkate alınacak olup, iktisadi mahiyetteki işletmelerin belirgin özellikleri, yukarıda açıklandığı üzere bağlılık, işletme özelliği ve devamlılıktır. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen iktisadi faaliyetleri ve sermaye şirketi ya da kooperatif dışında kalan tüm ticari, sınai ve zirai işletmeleri kapsama almıştır.

Derneklere ve vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek gelir vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabının iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek ve vakıfların olacağı tabiidir.



Dernekler, 5253 sayılı Dernekler Kanununa göre kurulmaktadır. Bazı dernekler ise özel kanunla kurulabilmektedir. Ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağlı yukarıda nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler, Kanun ile muafiyet tanınmadığı müddetçe gelir vergisi mükellefidir.

Bu şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
  - Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
  - Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
  - Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
  - Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin olup olmadığına,
- bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Ayrıca, söz konusu mükellef grubunca satılan mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir. Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı, kiralaması ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı olması durumlarında da dernek ya da vakıflara ait iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir.

Kanunun uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf sayılacağı belirtilmektedir. Vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri, bunların üst kuruluşları ve siyasi partiler ile vakıf olarak kabul edilen sandıklar gelir vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp, söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda bunlar her hal ve takdirde gelir vergisine tabi olacaklardır.

Bakanlar Kurulunca derneklere kamuya yararlı statüsü, vakıflara vergi muafiyeti tanınması, bunların iktisadi işletmelerinin mükellefiyetlerini etkilemeyecektir. Dolayısıyla, bizzat kendileri mükellef olmayan dernek veya vakıfların iktisadi işletmelerinin oluşması durumunda, söz konusu iktisadi işletmeler gelir vergisinin mükellefi olacaklardır. Örneğin, özel kanunlarla her türlü vergi ve harçtan muaf tutulan bir derneğin maden suyu işletmesi, bir iktisadi işletme oluşturacağından, bu faaliyet gelirlerinin derneğin amacına tahsis edilecek olması halinde dahi gelir vergisinin konusuna dâhil edilip vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, dernek ve vakıfların elde ettikleri gelirlerin vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kar payları, repo gelirleri ve değer artış kazançlarından ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmaktadır.

Yabancı devletler ile ekonomik ilişkilerimizin artması nedeniyle iş ortaklıklarının sayısı da artmakta olup, bu kuruluşlar kazanç paylaşımı amacıyla kurulmakta ve belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler. Bu şekilde oluşturulan iş ortaklıklarının kendi aralarında oluşturdukları ortaklıklar da bu kapsamdadır. İş ortaklıkları bir işin bölümlerini ayrı ayrı taahhüt eden (yüklenen) konsorsiyumlardan bu noktada farklılaşmaktadırlar.

**MADDE 5-** Devletler vergilendirme konusundaki hakkını, vatandaşlık bağı olup olmadığına bakılmaksızın ülkesinde yaşayan herkesin veya nerede yaşarsa yaşasın kendisine vatandaşlık bağı ile bağlı bulunan kişilerin gelirleri üzerinde kullanabilmektedir. Belli bir ülke vatandaşının diğer ülke vatandaşları ile yapmış olduğu işlemlerden doğan gelirin vergilendirilmesinde hangi ülkenin vergileme hakkına sahip olduğunun tespitinde yani vergi yasalarının yer bakımından uygulanmasında mülkîlik ilkesi, şahsîlik ilkesi ve karma ilke olmak üzere üç temel ilkenin varlığından söz edilebilir. Bu bağlamda söz konusu vergilendirme yetkisinin ülkede yaşayan vatandaş, yabancı ve yurtsuzları da kapsayacak şekilde uygulanması mülkîlik ilkesi; ülkenin milli sınırları içinde yaşayıp yaşamadığına



bakılmaksızın bütün vatandaşlara uygulanması şahsilik ilkesi; her iki ilkenin bir arada uygulanması ise karma ilke olarak adlandırılmaktadır.

Buna paralel olarak ülkeler, özellikle küreselleşme ile birlikte bahsi geçen prensiplerden hareketle vergilendirme yetkilerini kullanırken kaynak, ikametgâh ve uyrukluk olmak üzere üç ilke benimsemişlerdir. Kaynak ilkesi, bir ülkenin egemenlik alanında doğan ve vergiye tabi olan her türlü gelir unsurunun vergilendirilmesini, ikametgâh ilkesi, bir devletin egemenliği altında ikamet eden kişilerin gerek o ülkede gerekse o ülke dışında elde ettiği gelir unsurlarının vergilendirilmesini, uyrukluk ilkesi ise o ülkeye vatandaşlık bağı ile bağlı olan herkesin söz konusu gelir unsurlarını hangi ülkede elde ettiğine bakılmaksızın vatandaşlık bağlarının bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmesini ifade etmektedir.

Ülkemiz vergi sistemi yukarıda bahsi geçen üç vergilendirme ilkesinin sentezine dayanmaktadır. Bu bağlamda, Kanunda tam mükellefiyet esasına göre vergilendirmede ikametgâh ve uyrukluk ilkesi benimsenirken, dar mükellefiyet esasında vergilendirmede kaynak ilkesi benimsenmiştir. Bunun sonucu olarak tam mükellefler hem Türkiye’de hem de Türkiye dışında elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilmektedir.

Kanunda gelir vergisi mükellefiyeti tam ve dar mükellefiyet olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kanununun 3 üncü maddesinde sayılan gelir unsurlarını elde eden gerçek kişiler, Türkiye’de yerleşmiş olup olmadıklarına göre, kurumlar ise kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir.

Türk Medenî Kanununun 19 uncu maddesinde bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanan yerleşim yerine sahip bulunan gerçek kişiler, resmi kurum ve kuruluşlara veya merkezi Türkiye’de bulunan her türlü kurum ve kuruluşlara bağlı olup söz konusu kurum ve kuruluşların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları ile Türkiye’de yerleşmiş olanların gerek Türkiye’de gerekse Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilmeleri amaçlanmaktadır. Söz konusu resmi kurum ve kuruluşlara veya merkezi Türkiye’de bulunan her türlü kurum ve kuruluşlara bağlı olup yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşlarının buldukları ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratların o ülkede gelir vergisi veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş olması halinde, bu kazanç ve iratların Türkiye’de ayrıca vergilendirilmesini önlemek üzere bendin sonuna eklenen parantez içi hükümlerle mükerrer vergi ödenme ihtimali de bertaraf edilmektedir.

Yerleşmiş sayılma kavramının uluslararası anlaşma modellerine göre hazırlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ile paralel hale getirilmesi amacıyla, geliş günü dâhil olmak üzere, oniki aylık herhangi bir kesintisiz dönemde bir veya birkaç seferde toplam yüzseksenüç gün veya daha fazla Türkiye’de kalanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılmaktadır. Böylece, yerleşmiş sayılmada halen bir takvim yılında altı ay olarak uygulanan süre oniki aylık kesintisiz dönemde yüzseksenüç gün olarak değiştirilerek diğer ülke mukimi gerçek kişilerin mükellefiyet durumlarının tespitinde uluslararası mevzuat ile iç mevzuatımız uyumlu hale getirilmektedir.

Türkiye’de yerleşmiş sayılanlarda tam mükellefiyet yüzseksenüç günün dolduğu takvim yılı itibarıyla doğacak olup yüzseksenüç günün hesabında geçici ayrılmaların Türkiye’de kalma süresini kesmeyeceği hüküm altına alınarak muvazaalı durumların önlenmesi amaçlanmıştır.

Ayrıca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen bilim adamları ile eğitim, tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelen yabancılar yüzseksenüç günden fazla Türkiye’de kalsalar dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır. Ancak, belli ve geçici bir görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyenlerin Türkiye’de kalma sürelerinin üç tam yılı yani bindoksanbeş günü aşması halinde, bunlar bu sürenin dolduğu takvim yılı itibarıyla



Türkiye’de yerleşmiş sayılmakta ve tam mükellefiyet esasına göre gerek Türkiye’de gerekse Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerinin tamamı üzerinden vergilendirilmektedir. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar kalma süreleri yüzseksenüç günden fazla olsa dahi Türkiye’de yerleşmiş sayılmamaktadır.

Kurumlar ise Kanununun 2 nci maddesinde tanımlanan kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirilmektedir. Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlardan; kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedir.

**MADDE 6-** Türkiye’de yerleşmiş olmayan (sayılmayan) gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri gelir ve kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmeleri belirli esaslara bağlanmakta ve bu esaslar gelir unsurları itibarıyla açıklanmaktadır.

Dar mükellef gerçek kişi veya kurumun Türkiye’de ticari kazanç elde edebilmesi için Türkiye’de bir işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması gerekmektedir. Gelir vergisi ise bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanan kazançtan alınmaktadır. Ancak, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunsa dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin, bu işlerden elde ettikleri kazançlar Türkiye’de elde edilmiş sayılmamakta ve gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Yapılan düzenleme ile dar mükellefin, Türkiye’den temin ettiği malları hiç bir surette Türkiye’de satmaması halinde, Türkiye’de yalnızca mal teminine imkan sağlayan bir alan (yer) bulundursa dahi vergiye tabi gelir veya kazanç doğmayacağına kabulü gerekir. Alıcı veya satıcıdan herhangi birisinin Türkiye’de bulunması veya satış akdinin Türkiye’de yapılması ya da işin veya işlemin Türkiye’den yürütülmüş veya yönetilmiş olması hallerinde, bu istisna uygulanmayacaktır.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişi veya kurumların anılan gelirlerini veya kazançlarını Türkiye’de elde etmiş sayılabilmeleri için; zirai faaliyetlerin Türkiye’de yapılması, hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması, mesleki faaliyetin Türkiye’de ifa edilmiş olması veya değerlendirilmesi, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrimenkulün Türkiye’de bulunması, bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kiralanması, kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi, menkul sermaye iratlarında sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması, diğer kazançlarda ise bu kazanç ve iratları doğuran iş veya işlemlerin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, yabancı kurumların Türkiye’de ücret geliri elde etmesi, bir mensubunu veya personelini tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kurum hiyerarşisine dâhil olarak firmaya Türkiye’de hizmet verilmesi veya bu hizmet bedelinin (yurtdışından fatura edilen bedel) Türkiye’de gider yazılması suretiyle olmaktadır. Bu şekliyle ücret ile serbest meslek kazancı arasında fark bulunmadığından ve dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olması mümkün olamayacağından yabancı kurumların personeli vasıtasıyla bu şekilde elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı sayılmaktadır.

Ayrıca, maddenin sonunda Türkiye’de değerlendirme kavramı açıklanmaktadır.

**MADDE 7-** Maddede vergiden muaf esnafa ilişkin hükümler düzenlenmektedir.



Söz konusu madde ile çok küçük çapta iş yapan, kazancı ile ancak geçimini sağlayan, gelir seviyesi yeterli olmayan kişilerin gelir vergisinden muaf tutulmaları sağlanmaktadır. Bu muafiyetten, vergi ödevlerini yerine getirmekte güçlük çekecek olan kişilerin yararlandırılması hedeflenmektedir.

Maddede belirtilen şartları taşıyan kişiler muafiyetten yararlandırılacaktır. Şartları taşımayanlar ise durumlarına göre basit usulde veya gerçek usulde vergilendirilecektir.

Maddenin birinci fıkrasında esnaf muafılığı kapsamında bulunanlar bentler halinde sayılmıştır.

- Motorlu nakil vasıtaları kullanmadan gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler esnaf muafılığı kapsamında olacaktır. Ancak, sabit işyerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o işyerlerinde satışı yapılan türden malları satanlarca elde edilen kazançlar ile pazar takibi yaparak faaliyette bulunanlar satışını yaptıkları emtianın nevi dikkate alınarak muafiyet kapsamı dışında tutulmaktadır.

- Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan, hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı muafiyetten yararlandırılmaktadır. Bu meslek kollarına benzeyen işlerle uğraşan küçük sanat erbabı da aynı şartlarla muafiyetten faydalanacaktır.

- Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleriyle uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan Kanununun 17 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartları taşıyanlar esnaf muafılığından faydalanacaktır.

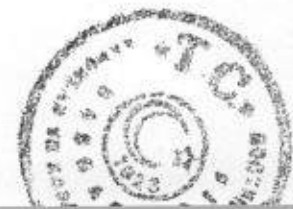
Köylerde, sabit işyerinde faaliyette bulunanlar için basit usule tabi olmanın; kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, işyerinin vergi değeri ile kira tutarına ilişkin hadlere ve ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyetine tabi olmamak şartlarının taşınması gerekmektedir. Ancak, basit usulün şartlarını taşımayan mükellefler bu işlerinden elde ettikleri kazançlar nedeniyle esnaf muafiyetinden de yararlanamayacaklardır.

- Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde tonilatosuna bakılmaksızın motorsuz ve makinesiz nakil aracı işletenler ile hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar bu faaliyetleri nedeniyle esnaf muafılığından yararlanacaktır.

- Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi araçları mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığı başkalarının eşya ve insan nakli gibi zirai faaliyet sayılmayan işlerinde kullanan çiftçiler bu faaliyetleri nedeniyle vergiden muaf esnaf kapsamında değerlendirilecektir.

- Ev hanımlarının el işlerini değerlendirirken, vergiden muaf olmaları ve onların iş yaşamına katılmaları konusunda önemli bir teşvik sağlanmıştır. Evlerde kullanılan dikiş ve nakış makinaları, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletlerin kullanılması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir. Ancak, evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletleri kullanmak suretiyle kazanç elde edenler muafiyet kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürün ve mamullerin üretim ve satışıyla iştigal edenler muafiyetten yararlanacaktır. Muafiyet kapsamındaki ürünler, bentte yer alan ürünlerle sınırlı olmayıp bu ürünlere benzerlik gösteren diğer ürünleri aynı şartlarla üretip satanlar da muafiyet kapsamında değerlendirilecektir. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafılıktan faydalanmaya engel olmayacaktır.



- Hurdacılık sektörünün hammadde girdisini oluşturan ve evlerde biriktirilen, çöplüklerden veya sokak aralarından toplanan ve geri dönüşüm maddesi olarak adlandırılan, hurda metal, hurda plastik, hurda naylon, atık kağıt, hurda cam ile atık şişelerini geçimini sağlamak üzere toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satan kişiler esnaf muafılığından faydalanacaktır. Muafiyetten yararlanmak için işin kendi nam ve hesabına ve münhasıran kapı kapı dolaşarak yapılması esastır. Söz konusu işlerin devamlı olarak yapılması ya da motorlu araç kullanılarak faaliyette bulunulması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir. Ancak, ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar söz konusu muafiyetten faydalanamayacaktır.

- Geleneklerimizi ve kültürümüzü yansıtan, turizm alanında da önemli gelir potansiyeli taşıyan, ancak teknolojik gelişmeler ve küreselleşme nedeniyle kaybolma tehlikesiyle karşı karşıya bulunan meslek kollarının; rekabet gücünün artırılması, desteklenmesi, değişim ve dönüşümünün sağlanması amaçlanmaktadır.

Teknolojik gelişmeler ve küreselleşmenin olumsuz etkileri nedeniyle kaybolmaya yüz tutan el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyalılık gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan meslek kollarında faaliyette bulunanlar esnaf muafılığından yararlanacaktır. Kanununun 17 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartları haiz olup kendi ürettiği ürünü satan bu kişiler, işyeri açarak bu faaliyetlerini yürütebilecek ve yanında mesleğin devamının sağlanması için çırak ve yardımcı işçi çalıştırabilecektir.

Getirilen muafiyet hükmü ile geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunan küçük esnafın korunması amaçlanmıştır.

Dolayısıyla, yapılan faaliyetin;

- Seri üretime imkan sağlayacak şekilde ticari bir organizasyon içinde yapılması,
- Sanayi tipi makine ve aletler kullanılarak yürütülmesi,
- Üretimin işçi ve usta vasıtasıyla yapılması (mesleğin devamı veya zorunlu nedenlerle işinde yardımcı işçi ve çırak kullanılması hariç),
- Gelir vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapılması,
- Başka bir faaliyetinden dolayı ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olunması,
- Başkaları tarafından üretilen ürünlerin satışının yapılması veya başkalarına ait ürünlerle birlikte kendi ürettiklerinin satışının yapılması,

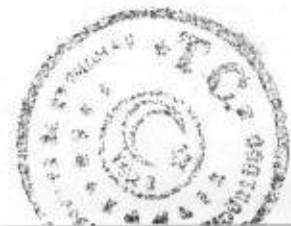
hallerinde söz konusu muafiyet hükmünden faydalanılamayacaktır.

Bu fıkra söz edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler de esnaf muafılığı kapsamına alınabilecektir.

Maddenin ikinci fıkrasında esnaf muafılığından faydalanamayacaklar yer almaktadır. Buna göre; ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muafılığından faydalanamayacaktır.

Maddenin üçüncü fıkrası ile esnaf muafılığından faydalananların faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal ve giderlere ilişkin aldıkları belgeleri saklama zorunluluğu bulunmaktadır. Ticari faaliyetler sırasında malın üretiminden tüketiciye kadar uzanan zincirde gerçek ve basit usulde vergilendirilen mükellefler yanında, vergiden muaf esnafın da belge alması sağlanmakta, böylece oto kontrol ile esnaf muafılığı müessesesinin kayıt dışı ekonomiyi beslemesinin engellenmesi ve belge düzeninin yerleştirilmesi amaçlanmaktadır.

Maddenin dördüncü fıkrasında, esnaf muafılığına ilişkin şartlarla sınırlı olmaksızın muafiyetten faydalananlar sayılmaktadır. Bu fıkra ile; bir işyeri açmaksızın sadece gezici olarak milli piyango bileti satanlar bu kazançları ile sınırlı olarak esnaf muafılığı kapsamında



bulunmaktadır. Söz konusu faaliyetin bir işyeri açarak yapılması halinde muafiyetten faydalanılamayacaktır.

23/2/1995 tarihli ve 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek veya tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarla sınırlı olmak üzere esnaf muafılığı kapsamında bulunmaktadır. 4077 sayılı Kanunda "Kapıdan satış; işyeri, fuar, panayır gibi satış mekanları dışında yapılan satımlardır." hükmü yer aldığından işyeri açmak suretiyle faaliyette bulunanlar bu fıkra kapsamında esnaf muafılığından yararlanamayacaktır. Bu fıkra kapsamında muafiyetten faydalanabilmek için satışı yapılan ürünlerin ve ürünü satılan gerçek veya tüzel kişilerin 4077 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunması gerekmektedir. 4077 sayılı Kanun kapsamında satış yapılsa dahi, gerçek ve tüzel kişiler ile kapı kapı dolaşarak tüketici ile temas kuran kişi arasında bir iş akdi varsa satış yapan kişiye ödenen komisyon, prim ve benzeri ödemeler ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

Maddenin beşinci fıkrası ile esnaf muafılığından yararlananların Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alabilecekleri belirtilmektedir. Şekil ve muhtevası Maliye Bakanlığınca belirlenen Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi, tarha yetkili vergi dairesinden alınabilecektir. Böylece, küçük esnafın diğer kanunlarla getirilen imkanlardan yararlanma konusunda vergiden muaf olduğunu ispatlama kolaylığı sağlanmış olmaktadır. Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi isteğe bağlı olarak alınacaktır.

Maddenin altıncı fıkrasında uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Maddenin yedinci fıkrasında, vergiden muaf esnafa kesinti yapmak zorunda olanlar tarafından yapılan ödemeler üzerinden kesinti yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla kesinti suretiyle ödenen vergiler bu kişilerin faaliyetlerine ilişkin olarak ödedikleri nihai vergi olacaktır.

**MADDE 8-** Maddede Devletler Hukuku uygulamasında milletlerarası bir kural haline gelmiş olan diplomat muafılığı düzenlenmektedir.

Diplomat muafılığının temel prensibi müttekabiliyet olup yabancı bir ülkenin Türkiye'deki elçilik veya konsolosluklarında çalışan elçi, maslahatgüzar, konsolos ve yabancı uyruklu görevlilerine muafiyet tanınması ancak Türkiye'nin söz konusu yabancı ülkedeki benzer nitelikteki görevlilerine vergi muafiyeti tanınması halinde mümkün olmaktadır.

Muafiyet elçi, maslahatgüzar ve konsoloslar için uyruklu şartı aranmadan geçerli bulunmaktadır. Ancak fahri konsoloslar muafiyet kapsamı dışında bulunmaktadır.

Yabancı ülke elçilik veya konsolosluklarında çalışan diğer görevlilerin muafiyetten yararlanabilmeleri için bunların o elçilik ve konsolosluğun ait olduğu devletin uyrukluğunda bulunmaları gerekmektedir.

Ayrıca, bu muafiyetten yararlanacak kimsenin Türkiye'de görevli olması şarttır. Bir yabancı ülkenin Türkiye'de gelir elde eden ancak Türkiye'de görevli olmayan diplomatı bu muafiyetten yararlanamamaktadır. Ancak diplomat muafılığı, menkul sermaye iratları ve değer artışı kazançları üzerinden kesinti yoluyla gelir vergisi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

**MADDE 9-** Bu maddede gelir vergisinden muaf olan kurumlar sayılmaktadır.

Birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentleri ile kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek veya genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla ya da sosyal amaçlarla işletilen bazı müesseseler vergiden muaf tutulmaktadır. Söz konusu kuruluşlar Kanun metninde sayılmakla beraber, gibi ve benzeri müesseseler şeklinde düzenleme yapılmak suretiyle, sosyal devlet ilkesi gereği bentlerde sayılanlara benzer kuruluşların bu muafiyetten yararlanabilmesine imkan tanınmaktadır.





Bu muafiyetin temel şartı söz konusu işletmelerin kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi olup bunlar dışındakiler tarafından işletilen işletmeler söz konusu muafiyetten yararlanamayacaktır.

(ç) bendinde, kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırar vergiden muaf tutulmaktadır. Ancak bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

(d) bendinde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

Bu muafiyetle, sadece kamu görevlilerine hizmet veren kreşler üçüncü kişilere kiraya verilmemek ve kar amacı gütmemek, konukevleri ise barınma ve barınmanın gerektirdiği zaruri ihtiyaçları karşılamak şartıyla, sözü edilen askeri kışlalardaki kantinler ise sadece kışlada kalan askere hizmet vermek ve bunların ihtiyaç duyduğu kısıtlı türden malların satışını yapmak şartıyla gelir vergisinin dışında tutulmaktadır.

(e) bendinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 2 nci maddesine göre, 31/12/2015 tarihine kadar geçerli olan muafiyet bu kurumların sağlamış olduğu sosyal faydalar da dikkate alınarak kalıcı hale getirilmektedir.

(f) bendinde, kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları muafiyet kapsamına alınmaktadır. Muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır.

(g) bendi ile kamu kuruluşlarının yaptıkları iş ve hizmetler karşılığında aldıkları resim ve harçların ticari hasılat olarak kabul edilmesi ve bu nedenle bu tür kamu idarelerinin vergi kapsamında değerlendirilmesini önlemek amacıyla muafiyet hükmü getirilmektedir.

(ğ) bendi ile Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Ancak, şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar bu muafiyet kapsamında değerlendirilmeyecektir.

(h) bendinde Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü, askeri fabrika ve atölyelere tanınan vergi muafiyetinin, bunların sadece kuruluş amacına uygun işler ile sınırlı olduğu belirtilmektedir.

(ı) bendine göre, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen,

- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri vergi muafiyeti kapsamına alınmaktadır. Muafiyet kapsamına giren su işletmesinden şebeke suyunun anlaşılması gerekmektedir. Çeşitli kaplara konularak yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

- Belediye sınırları içinde yolcu taşıma faaliyetinde bulunan işletmeler için gelir vergisi muafiyeti öngörülmüştür. Taşıma faaliyetinin belediye sınırlarını aşacak şekilde yapılması halinde muafiyet uygulanmayacaktır.

- Mezbahalar sadece kesim, taşıma ve muhafaza işleri ile sınırlı olmak üzere muafiyet kapsamına alınmaktadır.

Söz konusu işletmelerin sayılan kurumlar dışındakiler tarafından işletilmesi halinde bu muafiyetten yararlanılamayacaktır.

(i) bendine göre, köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu işletmeleri ile tarım işletmeleri vergiden muaf olmaktadır. Ayrıca, köy ve köy



birliklerine ait olup bağılı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri de vergiden muaf olmaktadır. Yolcu taşıma faaliyetinin il sınırını aşması durumunda muafiyetten yararlanılamayacaktır.

(j) bendine göre, Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

(k) bendi, kooperatiflerle ilgili muafiyet hükmünü içermektedir. Kooperatiflerde üyelerin meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçların, karşılıklı dayanışma ve yardımlaşma ile sağlanması esastır. Bu ilkedan hareketle, tüketim ve taşımacılık dışındaki kooperatiflere belirli şartlarla muafiyet imkanı getirilmektedir.

Yapılan düzenleme ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan diğer kooperatiflerin muafiyetten yararlanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
  - Yönetim kurulu başkan veya üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
  - İhtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
  - Münhasıran ortaklarla iş görülmesine dair hükümlerin bulunması,
- ayrıca mutlak surette bu kayıt ve şartlara uyulması gerekmektedir.

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, söz konusu yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerinin ve bunların ilişkili olduğu kişiler veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer vermemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması, gerekmektedir.

(l) bendine göre muafiyetten yararlanacak kurumun, yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması ve kuruluş sözleşmelerinde sadece kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri ile ortaklara kâr payı dağıtmayacaklarının açıkça yazılı olması şarttır.

(m) bendine göre münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, gelir vergisinden muaf tutulacaktır.

(n) bendinde ise sanayi tesislerinin uygun mekanlara kurularak kaynakların en iyi şekilde kullanılması, bu tesislerin çevreyi ve doğayı olumsuz etkilemesinin önlenmesi için alt yapı ve arıtma tesislerinin öncelikle inşa edilmesi amacıyla organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin bu bent dışındaki gelir getirici faaliyetleri nedeniyle oluşacak iktisadi işletmelerinin gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir. Ayrıca bentte yazılı faaliyetlerden elde edilen gelirlerin tamamının bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılmaması halinde söz konusu muafiyetten yararlanılamayacaktır.

(o) bendine göre 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri gelir vergisinden muaf olacaktır.

Maddenin ikinci fıkrası ile bu maddede sayılan muafiyetlerin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.



**MADDE 10-** Ticari kazanç emek, sermaye ve girişimin bir araya gelmesi ile ortaya çıkan organizasyonun sonucudur.

Gelir vergisine tabi gelir unsurlarından ticari kazanç bu maddede tanımlanmakta ve tereddüt edilebilecek bazı faaliyetlerden elde edilen kazançların da ticari kazanç sayılacağı belirtilmektedir.

Ticari olarak değerlendirilen faaliyetler ikinci fıkrada belirtilmekte ve fıkranın;

(a) bendinde, maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesi ticari faaliyet olarak sayılmaktadır.

Özel eğitim ve öğretim kurumları ile hastanelere (b) bendinde yer verilmekte, ayrıca özellikleri itibarıyla ticari faaliyet olarak değerlendirilen laboratuvar, bakımevi ve benzeri yerlerin işletilmesinden elde edilen kazançların da ticari nitelikte oldukları belirtilmiştir.

(c) bendinde yapılan düzenlemeyle dış protezciliğinden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmıştır. Dış protezciliği faaliyeti esas olarak şahsi mesai, ilmî veya mesleki bilgiye dayanan ve uzmanlık gerektiren bir faaliyet olmayıp, daha çok sermaye unsuruna dayanmakta; yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddeler, el emeği ile dış protezine dönüştürülmektedir. Dolayısıyla yapılan iş esas olarak imalat faaliyeti niteliğinde olduğundan, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

(ç) bendinde, ticari organizasyon çerçevesinde, borsalarda doğrudan kendi nam ve hesabına veya borsa komisyoncusu, borsa ajanı ve benzerleri aracılığıyla kendi hesabına alım satım yapanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmiştir. Ticari organizasyon ise maddenin altıncı fıkrasında tanımlanmıştır. Burada özellikle sermaye ve emeğin bir araya geldiği sürekli bir organizasyonun varlığı vurgulanmıştır. Coberlik faaliyetleri de bu kapsamda değerlendirilecektir.

(d) bendinde, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin beş yıl içinde parsellenerek kısmen veya tamamen satılması faaliyetleri ticari faaliyet olarak değerlendirilmektedir.

(e) bendinde, maddede tanımlanan ticari organizasyon çerçevesinde, taşınmazların alım, satım ve inşaa işleriyle uğraşanların bu işlerinden elde ettiği kazançlar ticari kazanç olarak sayılmıştır. Ticari organizasyonun tanımında yer alan özellikler olmaksızın yapılan taşınmaz alım, satım ve inşaa işleri ise ticari faaliyet kapsamı dışında bırakılmıştır.

Maddenin üçüncü fıkrasında, adi ortaklık veya kollektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde ise komandite ortakların ortaklık karından aldıkları payların, şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ayrıca fıkrada, ilgili maddelere atıf yapılarak; bu ortaklıklardan serbest meslek faaliyeti ile uğraşanların ortaklarının elde ettikleri kazançların serbest meslek kazancı, zirai faaliyetle uğraşan bu ortaklıkların ortaklarının elde ettiği kazançların zirai kazanç olduğu ifade edilmiştir.

Maddenin dördüncü fıkrasında, ticari işletmelere dâhil bulunan ve Kanunun menkul ve gayrimenkul sermaye iradına konu varlıklar bölümünde yer alan kıymetlerin elden çıkarılması da dâhil olmak üzere, bu kıymetlerden elde edilen gelirlerin ticari kazanç olduğu belirtilmektedir.

Maddenin beşinci fıkrasında, faaliyetini sürdüren ticari bir işletmenin kısmen ya da tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dâhil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançların ticari kazanç sayılması ve bunlara ticari kazanç ilişkili hükümlerin uygulanması düzenlenmektedir.

Maddenin altıncı fıkrasında, ticari organizasyonun tanımı yapılmıştır. Vergi kanunlarının daha anlaşılır ve sade şekilde düzenlenmesi amacına uygun olarak, ticari organizasyon müessesesine bu maddede yer verilmiş olup, bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması, faaliyetin özelliğine göre, sermaye tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girişilmesi, dış



kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi haller ticari organizasyonun varlığına karine olarak kabul edilmiştir.

Ekonomik faaliyetin özelliğine göre, belirli bir sermayeyi belirli bir işe özgülemeyen işin yürütülemez olması veya sermaye tahsisinin ekonomik faaliyetin yürütülmesi için gerekli ve zorunlu olması; faaliyetin icrasında personel istihdamının gerekmesi; ekonomik faaliyetin reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlerle tanıtılarak piyasada aktif bir ekonomik birim olarak algılanmasının sağlanması; işin dış kaynak temini gerektirmesi ve bu surette finanse edilmesi; işe mahsus makine ve araç tedariki suretiyle ekonomik faaliyetin devam ve ikmal edilmesi gibi hallerde ticari organizasyondan bahsedilebilecektir. Bu sayılan işlemlerin biri veya bir kısmı ya da tümü, faaliyetin özelliğine göre işin ticari organizasyon kapsamında olup olmadığının tespitinde dikkate alınabilecektir. Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması durumunda da ticari organizasyonun varlığı kabul edilecektir.

Bir kişinin sahip olduğu konutun satışı için yazılı basın veya elektronik ortamda ilan verilmesi veya satılacak konutun çeşitli yerlerine bu ilanın asılması reklam ve tanıtım kapsamında bir karine olarak değerlendirilmeyecek, ekonomik faaliyetin aktif bir ekonomik birim olarak algılanmasını sağlayacak şekilde çeşitli platformlarda reklam ve tanıtım yapılması halinde ise ticari organizasyonun varlığı kabul edilecektir.

Fıkra yer alan "gibi" ifadesiyle, ekonomik gelişmelere bağlı olarak yukarıda sayılan durumlara benzer faaliyetlerin de gerektiğinde kapsama dâhil edilmesi imkanı getirilmiştir. Ayrıca, kanunlarda işe başlamanın belirtisi olarak kabul edilen durumlara ilişkin hükümlerin de dikkate alınması gerektiği tabiidir.

Maddenin yedinci fıkrasında, ticari kazancın gerçek veya basit usulde tespit edilebileceği, maddenin sekizinci fıkrasında ise özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabının serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarında gösterebilecekleri belirtilmiştir.

Maddenin dokuzuncu fıkrasına göre, kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanacaktır.

Maddenin onuncu ve onbirinci fıkraları, dar mükellef kurumların kazancının tespitine ilişkindir.

Tam mükellef kurumlar ile dar mükellef kurumların kazanç unsurları arasındaki paralellik vergileme ilkelerinin doğası gereği tespit aşamasından sonra ayrılmaktadır. Tam mükellefiyet esasındaki kurumlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirler üzerinden vergilendirilirken, dar mükellefiyet esasındaki kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedirler.

Kurumların vergileme işlemlerinin yapılabilmesi için safi kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. Safi kurum kazancı, mükelleflerin hasılatlarından bu Kanuna göre indirebilecekleri gider veya maliyet unsurları ile diğer indirimleri düşmeleri ve indirimi kabul edilmeyen giderleri ilave etmeleriyle bulunur.

Dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde, tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Bu kazançlar, uygulamada ticari kazanç veya zirai kazanç olarak vergilendirilmektedir. Çünkü bir dar mükellef kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmesi için zirai işletmesinin Türkiye'de bulunması gerekmektedir. Bu zirai işletme de Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre işyeri oluşturacağı için belirtilen hükmün uygulanması, zirai kazançlar için de geçerlilik kazanacaktır.

Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları için, bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümler uygulanır. Örneğin dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu gelir unsuruna ilişkin safi kurum kazancının tespitinde bu Kanunun menkul sermaye iradı hükümleri uygulanacaktır.



Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazancın tespitinde ticari veya zirai kazanç hükümleri geçerli olur. Örneğin dar mükellefiyet esasında vergilendirilen yabancı bir kurumun Türkiye’deki şubesinin aktifine kayıtlı gayrimenkulün vergilendirilmesinde ticari kazanç hükümleri geçerli olacaktır. Söz konusu gayrimenkul yabancı kurumun ana merkezinin aktifine kayıtlı olması halinde Kanunun gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümleri uygulanacaktır.

**MADDE 11-** Vergi Usul Kanununda mükelleflerin defter tutma yükümlülükleri düzenlenmektedir. Anılan Kanuna göre tacirler bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre defter tutmakla yükümlüdür.

Bu maddede, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde kazancın tespit usulü açıklanmıştır. Bilanço esasında defter tutmakla yükümlü mükelleflerin ticari kazançları, işletmelerinin dönem sonundaki öz sermayesi ile dönem başındaki öz sermayesinin karşılaştırılması sonucunda oluşan fark esas alınarak tespit edilecektir. Bu dönem zarfında teşebbüs sahibi veya sahiplerince işletmeye eklenen değerler bu farktan indirilecek, işletmeden çekilen değerler ise farka eklenecektir.

Ticari kazancın bu şekilde tespiti sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun indirilecek giderler ve indirim kabul edilmeyen giderleri düzenleyen hükümlerine uyulacaktır.

**MADDE 12-** Maddede, ticari kazancın işletme hesabına göre tespitinin bir hesap döneminde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu fark olduğu belirtilmiştir. Elde edilen hasılatın, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderlerin ise, ödenen ve borçlanılan tutarları ifade ettiği belirtilerek, ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değerinin hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değerinin ise giderlere ilave olunacağı belirtilmiştir.

Bilanço esasında olduğu gibi ticari kazancın bu suretle tespiti sırasında da Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun kazancın tespitinde indirilecek giderler ile indirim kabul edilmeyen giderleri düzenleyen hükümlerine de uyulacaktır.

**MADDE 13-** Gelir Vergisi Kanununun ilk ihdas edildiği dönemde, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde her yıl beyanname verilmesi esası getirilmiş, ancak bu düzenleme dönemsellik ve tahakkuk esası ilkeleri ile çeliştiğinden mükelleflerin mağduriyetlerine yol açmıştır.

Bu nedenle, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde, işin bir vergilendirme döneminden fazla bir süre boyunca ve bütünlük içerisinde devam etmesi niteliği gereği, kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı ifade edilmiştir. Bu faaliyetlerle ilgili elde edilen hasılat ile yapılan giderler izleyen yıllara devredilerek işin bittiği yıla kadar getirilecektir. Aynı yıl içinde başlayıp biten inşaat işlerine ilişkin kazançlar ise ticari kazancın tespitine ilişkin genel hükümlere göre vergilendirilecektir. Esasları yukarıda açıklanan bu düzenleme bu madde hükmü ile birlikte korunmuştur.

Yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işleri üç ana unsuru içermektedir. Birinci unsur yıllara yaygınlık, ikinci unsur işin taahhüt niteliği, üçüncü unsur ise inşaat ve onarımdır.

Maddenin birinci fıkrasında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde, kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, uygulamada mükellefler tarafından tereddüde düşülen dekapaj işlerinin de inşaat işi kapsamında olduğu belirtilmiştir.



Maddenin ikinci fıkrasında, mükelleflerin tereddüt ettikleri bir husus Kanuna eklenmiş ve yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak alınan hakediş bedellerinin (avanslar dâhil) çeşitli şekillerde (mevduat faizi, repo vb.) değerlendirilmesinden doğan gelirlerin, bu gelirlerin elde edildiği yılın kazancı sayılarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde, her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde izlenmesi veya aynı defterde ayrı ayrı izlenebilmesine imkan verecek şekilde gösterilmesi zorunlu tutulmuştur. İşin bitimi ile beyan edilecek kazançların ayrı şekilde tespit edilmesi, matrahın tespiti ve zamanlaşımı hükümleri açısından önem arz ettiğinden, bu fıkra hükmü ile mükelleflerin bu kazançlarını ayrı şekilde tespit edebilmesine imkan verecek şekilde takip etmeleri gerekmektedir.

Maddenin dördüncü ve beşinci fıkralarında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde işin başlangıç ve bitim tarihleri, bu işlerin tabi olduğu usuller gözönünde bulundurularak ayrı ayrı belirtilmiştir.

Maddenin altıncı fıkrasında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinin bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu hüküm ile madde kapsamındaki işlerin kâr ve zararlarının tespiti usulüne açıklık getirilmektedir.

Maddenin yedinci fıkrasında, yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve amortismanların nasıl dağıtılacağı açıklanmıştır.

**MADDE 14-** Madde ile özel inşaat işlerinden doğan kazancın nasıl vergilendirileceği açıklanmaktadır.

Birinci fıkrada özel inşaat işlerinde başkasının arsası üzerinde yapılan taşınmaz inşaat faaliyetinin, şüpheye yer bırakmaksızın ticari kazanç hükümlerine tabi olacağına yönelik düzenleme yapılmıştır. Bu faaliyetin, taahhüt niteliğinde olup olmamasının ticari kazanç hükümlerine tabi olma noktasında herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

İkinci fıkrada yapılan düzenleme ile iktisap şekli ve tarihine bakılmaksızın kendi arsası üzerine inşaat yaptıranların kat karşılığı da dâhil olmak üzere inşaat işinin bir ticari işletme kapsamında gerçekleştirilmesi de ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Üçüncü fıkrada yapılan düzenlemeye göre inşaatın başkasına yaptırılması, kat karşılığı inşaat işleri dâhil arsa sahibi ile müteahhidin hasılatı paylaşması halinde bu faaliyet arsa sahibi yönünden de ticari kazanç kapsamında değerlendirilecektir.

Dördüncü fıkrada, arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamı temel kriteri altında, arsa sahibi yönünden ticari kazancın oluşup oluşmayacağına, oluşuyor ise hangi tarihten itibaren ticari faaliyete başlanmış sayılacağına ilişkin düzenleme yapılmaktadır. Bu kapsamda taşınmaz inşa ettiren arsa sahipleri, istedikleri takdirde inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebilecektir.

Beşinci fıkrada, dördüncü fıkraya göre ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilen işlere yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmaktadır. Buna göre, arsa sahibi yönünden, dördüncü fıkranın (a) bendi kapsamına giren inşaat işlerinde; inşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren üç takvim yılı içinde taşınmaz satışı yapılmaması halinde, bu sürenin sonunda anılan taşınmazların inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılacak ve bu taşınmazlar daha sonra ticari bir organizasyon olmaksızın satılması halinde değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilme yapılacaktır. Yine aynı kapsamdaki inşaatlarda, yapılan son satış işleminden başlayarak üç yıl içinde herhangi bir



taşınmaz satışı yapılmaması durumunda, ticari faaliyetin sona erdiği kabul edilerek satışa konu edilmeyen taşınmazlar işletmeden çekilmiş sayılacaktır. Bu hüküm ticari faaliyetine bu süre içerisinde son verenler hakkında da uygulanacaktır. İşletmeden çekilen taşınmazlar, inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden bu tarihte iktisap edilmiş sayılacak ve bu taşınmazlar daha sonra ticari bir organizasyon olmaksızın satılması halinde değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilme yapılacaktır.

Buna göre, söz konusu mükelleflerin inşaatın tamamlanmasını takip eden takvim yılı başından itibaren üç yıl veya en son satış yaptığı tarihten itibaren üç yıl içinde başkaca bir taşınmaz satışı yapmaması durumunda, başka bir ticari faaliyeti bulunmaması koşuluyla ticari kazanç mükellefiyeti sona erecektir. Bu süreden sonra bahsi geçen taşınmazlarını ticari bir organizasyon olmaksızın elden çıkarması durumunda ise elde edeceği gelir, değer artış kazançları hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Altıncı fıkrada, maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendi kapsamındaki inşaatlarda, arsa sahiplerinin inşaatla başlama tarihinden itibaren bu inşaatla ilgili her türlü belgeleri almak ve inşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl süreyle muhafaza etmek ve istenildiğinde ibraz etmek zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Yedinci fıkrada, dördüncü fıkrada yer alan metrekare büyüklüğünün hesaplanması ve sınırlarının belirlenmesi hususuna açıklık getirilmektedir. Buna göre, söz konusu metrekare büyüklüğünün hesabında aynı takvim yılı içinde inşasına başlanan, sürdürülen ve tamamlanan inşaat işlerinin tamamı topluca dikkate alınacaktır.

Maddede geçen metrekare büyüklük değerlerinin yeniden belirlenmesi hususunda Bakanlar Kurulu yetkilendirilmektedir.

**MADDE 15-** Kentleşmeyle birlikte yaygın bir uygulama haline gelen özel inşaat işleri ile kat karşılığı inşaat işleri bir önceki maddede düzenlenmiş olup bu işlerden doğan kazancın ne şekilde hesaplanacağı bu madde ile açıklanmıştır.

Birinci fıkrada, özel inşaat işlerinde kar veya zararın, inşa edilen veya ettirilen her bir bağımsız bölüm veya müstakil yapının alıcıya teslim edildiği yılda tespit edileceği, inşaatı tamamlanan bağımsız bölüm veya müstakil yapıya ait tapunun devir ve tescil işlemi yapılmamış olsa bile, bağımsız bölümlerin veya müstakil yapının alıcının fiilen kullanımına sunulmasının teslim sayılacağı belirtilmiştir.

Maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarında, arsa sahibi ve müteahhit açısından maliyetin tespitine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Dördüncü fıkrada ise birden fazla bağımsız bölüm ya da müstakil yapı içeren özel inşaatlarda, hangi bölüm veya yapıya isabet ettiği belli olmayan giderlerin, her bir bölüm veya yapının brüt alanının inşaatın toplam brüt alanına oranı dâhilinde dağıtılacağı ifade edilmiştir.

Beşinci fıkrada, özel inşaat işleri kapsamına giren ve ticari faaliyet sayılan birden fazla işin bulunması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde her bir inşaat işine ait hasılat ve giderlerin hangi defterlerde ve nasıl izleneceğine dair açıklamalara yer verilmiştir.

Altıncı fıkrada, inşaat faaliyetine tahsis edilen arsanın ticari bir işletmeye dâhil olduğu hallerde, maddedeki fıkraların uygulanmasında, arsanın emsal bedeli yerine maliyet bedelinin esas alınacağı belirtilmiş ve Vergi Usul Kanunundaki maliyet bedeli esasına paralel bir düzenleme yapılmıştır.

Yedinci fıkrada, beşyüz veya bin metrekareyi aşan, Kanunun 14 üncü maddesinin dördüncü fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamındaki inşaatlarda, arsa sahipleri inşaatla başlama tarihinden itibaren söz konusu inşaatla ilgili belgelerdeki katma değer vergisi dâhil tutarları mükellefiyetlerinin tesisi halinde, mükellefiyetin tesis edildiği yılın maliyet veya giderlerine intikal ettirecekleri öngörülmektedir.



Sekizinci fıkrada ise özel inşaat işleri veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve amortismanların dağıtımının 13 üncü maddenin yedinci fıkrası hükmüne göre yapılacağı belirtilmiştir.

**MADDE 16-** Bu maddede yapılan düzenlemeyle basit usule tabi mükelleflerin gerçek kazançları üzerinden vergiye tabi olması esasını benimsenmiştir. Basit usulde ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet fark olacaktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır. Kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Kanunun 19 uncu ve 20 nci madde hükümlerine uyulacaktır.

Yapılan düzenlemeyle kazançları basit usulde tespit olunacak mükellefler, defter tutmayacak ancak, ikinci sınıf tüccarlara ilişkin Vergi Usul Kanununda belirtilen bildirimler, vesikalar, muhafaza ve ibraz hükümlerine tabi olacaklardır. Dolayısıyla bu mükellefler, yaptıkları satış ve hizmetler dolayısıyla belge düzenleyecek ve faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları mal ve hizmet alışları ve giderleri için belge alacaklardır.

Bu usulde vergilendirilen mükelleflerden isteyenler muhasebe kayıtlarını kendileri tutabileceği gibi meslek mensubu veya bağlı bulunduğu meslek odası bünyesindeki muhasebe bürosuna da tutturabileceklerdir.

Basit usul, mükelleflere kolaylık sağlamak açısından getirilmiş bir yöntem olduğu için, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilenlerin bu usulden yararlanmaları engellenmiştir. Bu amaçla basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren işletme hesabı esasına göre vergilendirileceklerdir. Bu şekilde gerçek usule geçen mükellefler bir daha hiçbir şekilde basit usule dönemeyeceklerdir.

Beşinci fıkrada yapılan düzenlemeye göre, basit usule tabi olmanın şartlarını kaybeden mükellefler izleyen takvim yılı başından itibaren kazançlarını işletme hesabı esasına göre belirlemeye başlayacaklardır.

Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler, dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren kazançlarını istekleri doğrultusunda bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edebileceklerdir.

Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin belirli şartlarla basit usule dönmelerine imkan sağlanmaktadır. Söz konusu uygulamadan mükelleflerin eş ve çocukları da faydalanacaktır. Böylece, ticari hayatta kişilerin iş hacminin genişlemesi yanında daralması da mümkün olduğundan iş hacmi küçülen mükelleflere şartları taşımaları kaydıyla basit usulde vergilendirilme imkanı sağlanmaktadır.

Yapılan düzenlemeyle, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, Kanunun 17 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi aynı maddede yazılı alış, satış ve hasılat hadlerinden düşük olanların, talepleri üzerine, bu şartın gerçekleşmesini izleyen takvim yılı başından başlayarak basit usule geçebilmelerine imkan tanınmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin basit usule geçmeleri için alış, satış ve/veya hasılat tutarlarının her birinin arka arkaya iki yıl süreyle belirlenen hadlerden düşük olması gerekmektedir.

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükelleflerin, terk tarihini izleyen takvim yılının başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemeyecekleri hüküm altına alınmak suretiyle, bu konuya açıklık getirilmiştir.





Maddede yapılan diğ er bir düzenlemeyle Maliye Bakanlığı bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

**MADDE 17-** Bu maddede basit usule tabi olmanın şartları düzenlenmiştir.

Maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak şartı düzenlenmiştir. Ticari kazanç sahibinin, bu şartı sağlaması için her şeyden evvel işinde bilfiil çalışması veya bulunması, işin icabı olan işlemlerle kısmen veya tamamen kendisinin uğraşması gerekmektedir.

Bu nedenle, bir ticaret ve sanat erbabı, işinde bilfiil çalışıyorsa bu bentteki şartı haiz sayılacak, işinde bilfiil çalışmıyorsa veya bulunmuyorsa basit usule ilişkin diğ er şartları taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın basit usulden faydalanamayacaktır.

İşyerinde ç ırak veya yardımcı işçi çalıştırmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işin başında bulunmamanın bu şartı ihlal anlamına gelmeyeceği belirtilmiştir. Ayrıca, iş sahibinin ölümü halinde, dul eşi veya çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bu şartın aranmayacağı açıklanmıştır.

(b) bendinde, faaliyette bulunulan işyerinin vergi değ eri ve yıllık kira tutarı ölçüsüne yer verilmektedir.

(c) bendinde, ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak basit usule tabi olmanın bir başka şartı olarak belirlenmiştir. Böylece bir mükellefin aynı anda hem basit usul hem de gerçek usulde vergi mükellefi olması önlenmektedir.

(ç) bendinde, basit usulden yararlanmak için gerekli olan alış, satış ve hasılat tutarları belirlenmiştir. Bu düzenleme ile iş hacimleri belirli bir düzeyi aşmayan küçük sanat ve ticaret erbabının basit usulden yararlandırılması hedeflenmiştir.

Maddenin ikinci fıkrasında, milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin (ç) bendinde yazılı hadler yerine Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadlerinin uygulanması öngörülmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, öteden beri işe devam edenlerde, takvim yılı başındaki kira tutarına ve vergi değ erine bakılacaktır. Aynı şekilde ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmamak şartında da takvim yılı başındaki durum esas alınacaktır. İşe yeni başlayanlar açısından anılan hükümler işe başlama tarihi itibarıyla dikkate alınacaktır.

Dördüncü fıkrada, aynı işte ortak olarak çalışanlar hakkında maddenin birinci fıkrasında yazılı yıllık kira bedeli, vergi değ eri ve iş hacmi ölçüleri toplu olarak, diğ er şartların ortakların her biri için ayrı ayrı aranması esası getirilmiştir.

Bakanlar Kuruluna bu maddede yer alan tutarları iki katına kadar artırma, yarısına kadar indirme yetkisi, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda ise Maliye Bakanlığ ına yetki verilmektedir.

**MADDE 18-** Bu maddede basit usulden yararlanamayacak mükellefler bentler halinde sayılmıştır.

Basit usulde vergilemeden, genellikle küçük çapta iş yapan, sadece kendi geçimini sağlayan, bazı vergi ödevlerini yerine getiremeyecek kişilerin yararlanması hedeflenmiştir. Bu maddede, günümüz ekonomisi içinde oldukça önemli bir yere ve mali güce sahip iş ve sektörlerin basit usulde vergilemenin dışına çıkartılarak gerçek usulde vergilendirilmesi amaçlanmıştır.

Maddede yazılı olanlar faaliyete başladıkları tarihten itibaren gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmaktadır.



Kanun uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan mükelleflere karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanların basit usulden yararlandırılmaması esası getirilmektedir. Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlara inşaat ve onarma işi ve bu mükelleflere karşı derece derece taahhüt işi dışında kalan işleri yapanlar, basit usule tabi olmaya ilişkin şartları topluca taşımaları kaydıyla basit usulden yararlanabileceklerdir.

Her türlü ilan ve reklam işleri ile uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler basit usulden yararlanamayacaktır.

Treyler, çekici ve benzeri araçların sahip veya işleticileri gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmaktadır.

Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar gerçek usulde vergilendireceklerdir. Ancak, yapısı itibarıyla sürücüsünden başka ondört veya daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanların şartları dâhilinde basit usulden yararlanmaları sağlanmıştır. Bu bentte yer alan şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığından kasıt; bir il dâhilinden diğer bir il dâhiline yapılan yük ve yolcu taşımacılığı olup, aynı il sınırları içinde yapılan yük ve yolcu taşımacılığı bu bent hükmünün uygulanması bakımından şehirlerarası taşımacılık sayılmayacaktır.

Bir takvim yılı içinde aynı anda üç aydan fazla süreyle, ticari faaliyetini ayrı ayrı veya birlikte birden fazla işyeri veya motorlu taşıtla yürütenler gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmaktadır. Söz konusu bentte yapılan düzenleme ile birden fazla işyerinde veya sahibi ya da işleticisi sıfatıyla birden fazla motorlu taşıtla ticari faaliyette bulunanların basit usulden faydalanmaması öngörülmektedir.

Ayrıca bir takvim yılı içinde üç ay süre ile birden fazla işyerinde veya sahibi ya da işleticisi sıfatıyla birden fazla motorlu taşıtla ticari faaliyette bulunulması hali basit usule tabi olmaya engel sayılmayacaktır.

İş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dâhil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınması gerekli bulunan mükellefler için Maliye Bakanlığının teklifi üzerine Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

**MADDE 19-** Gelirin gerçek ve safi tutarı ile vergiye tabi tutulması esastır.

Birinci fıkrada mükelleflerin kazancın tespitinde indirebilecekleri giderler sayılmış, ikinci fıkrada ise kurumların varsa bunlara ilave olarak indirim konusu yapabilecekleri giderlere yer verilmiştir.

Birinci fıkranın;

(a) bendine göre, ticari kazancın elde edilmesi ve faaliyetin sürdürülmesi için yapılan genel giderler kazançtan indirilebilecektir. Söz konusu giderler, ticari faaliyetin çeşitliliğine göre değişebilen ve faaliyet konusuyla doğrudan ilgili olup kazancın elde edilmesine yönelik harcamalardır.

(b) bendinde, çalışanların işyerinde veya işyerinin eklentilerinde yemek ve barınma giderleri ile tedavi ve ilaç harcamalarının gider olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir. Ayrıca, sigorta primi ve emekli aidatlarının da indirim konusu yapılabileceği hususu belirtilmiş olup, bu primlerin ve aidatların geri alınmamak üzere Türkiye'de bulunan sigorta şirketlerine, sosyal güvenlik kuruluşlarına veya tüzel kişiliğe sahip yardım sandıklarına ödenmiş olmasının gerektiği ifade edilmiştir. Bunların yanında hizmet erbabına, yapılan işin icabı olarak verilen, günlük yaşamda kullanılması mutad olmayan ve bunların işten ayrılmalarda halinde geri alınan giyim eşyası ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olduğundan bu giyim giderlerinin de kazançtan indirilebileceği bentte belirtilmiştir.



Ayrıca bu bendin (4) numaralı alt bendine göre, bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları da indirim kapsamına alınmıştır. Gönüllü katılıma dayalı özel emeklilik sistemlerinin gelişiminde işyeri bazlı emeklilik planları aracılığı ile işverenlerin çalışanları adına katkı payı ödemesi hem sistemin büyümesi hem de çalışanların katkıda bulunmalarının teşvik edilmesi bakımından önem arz etmektedir.

(c) bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar indirilebilecek giderler arasında sayılmıştır.

(ç) bendinde, işle ilgili, yapılan işin önemi ve hacmi ile orantılı ve yolculuk amacının gerektirdiği süreyle sınırlı seyahat ve konaklama giderlerinin indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. İşin gerektirdiğinden uzun süreli seyahat veya konaklamadan kaynaklanan giderlerin ise indirilmesine imkan bulunmamaktadır.

(d) bendinde, kiralama yoluyla edinilen veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin matrahtan indirilebileceği belirtilmiştir.

(e) bendinde, işle ilgili olmak şartıyla, emlak, gider, damga ve belediye vergileri, harçlar ve katılma payları gibi aynı vergi ve harçların gider olarak indirilebileceği ifade edilmiştir. Bu düzenlemedeki harcama kalemleri sadece aynı vergi ve harçlarla sınırlı olmakla birlikte, mükelleflerin verdikleri beyannameler üzerinden tahakkuk eden damga vergileri de indirim konusu yapılabilecektir.

(f) bendinde, işverenlerce, Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlara gider olarak yer verilmiş olup, gider kabul edilen bu aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamayacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme ile sendikalara ödenen aidatlar belli bir sınırlama ile ticari faaliyet sonucunda oluşan kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

(g) bendinde, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

(ğ) bendi ile, ihracat, yurtdışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, fiilen gerçekleşen ancak ilgili ülkelerdeki belge düzeni, mevzuat veya fiili imkansızlıklar nedeniyle belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olmak üzere, döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü olarak hesapladıkları giderleri de matrahtan indirebilmelerine imkan sağlanmıştır.

h) bendinde, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin indirimi sağlanmıştır.

Maddenin ikinci fıkrasında ise, ticari kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanan kurum kazancının tespitinde, ayrıca hasılattan indirilebilecek giderler düzenlenmiştir.

İkinci fıkranın;

(a) bendine göre, ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılattan indirilebilecektir. Bu giderler arasında senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tescil giderlerini, damga vergisini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harçları, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse senedi ve tahvillerin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri örnek olarak saymak mümkündür.

(b) bendinde, kurumların kuruluşları sırasında yapılan ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurulu toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi bir takım kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilmesine imkan sağlanmaktadır.

(c) bendine göre, genel kurul toplantıları için kurum tarafından yapılacak giderler, ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderler kurum kazancından indirilebilir. Ayrıca birleşme, bölünme, fesih ve tasfiye aşamasında yapılan giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, hissedar ve ortakların toplantıya



katılmak için yaptıkları giderler kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

(ç) bendinde, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, şahsi ticari kazanç sayılmaktadır. Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde vergiye tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesinin gider olarak hasılatından indirilmesi öngörülmüştür.

(d) bendinde, katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları kurum kazancından indirilecek giderler arasına dâhil edilmiştir.

(e) bendinde ise, sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait teknik karşılıkların indirimi düzenlenmiştir.

**MADDE 20-** Bu maddede, ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmeyen gider, ödeme ve indirimlere yer verilmiştir.

Birinci fıkranın;

(a) bendinde, teşebbüs sahibi ile eşinin veya çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ile aynen aldıkları diğer değerlere ilişkin ödemeler gider olarak kabul edilmemiştir. Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilip teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunacaktır. Ortaklık halindeki işletmelerde, ortaklıktan ayrılan mükelleflerin işletmeden aynen aldığı kıymetler ve paralar da bu kapsamda değerlendirilmekte ve kazançtan indirimi kabul edilmemektedir.

(b) bendinde, teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği öngörülmüştür.

(c) bendinde, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler gider olarak kabul edilmemiştir.

(ç) bendine göre, teşebbüs sahibinin, eşinin veya çocuklarının işletmeden cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler de gider olarak kabul edilmeyecektir.

(d) bendinde, sözleşmelerde öngörülen cezai şartlar ve teşebbüsün işletilmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere teşebbüs sahibi tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatlar ve basın veya diğer iletişim araçları yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatların ticari kazançtan gider olarak indirilmesi kabul edilmemiştir.

(e) bendinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin indirimi kabul edilmemiştir.

(f) bendinde, kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan motorlu deniz taşıtları ile hava taşıtlarından, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan veya faaliyetle ilgili olsa bile işin önem ve hacmiyle mütenasip olmayanların giderleri ve amortismanlarının matrahtan indirilemeyeceği öngörülmüştür.

(g) bendinde, finansman giderleri kapsamında olup maddede sayılan şartları taşıyanlardan Bakanlar Kurulunca kararlaştırılanların indirimine izin verilmeyeceği belirtilmektedir. İşletmelerin öz kaynak yapılarının güçlü olması, mikro düzeyde firmalar ve makro düzeyde ülke ekonomisi için büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin finansman ihtiyaçlarını borçlanma yerine öz kaynakları ile finanse etmelerini teşvik etmek amacıyla, yatırımın maliyetine eklenenler hariç olmak üzere, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'una kadar kısmının Bakanlar Kurulunca kararlaştırılması halinde, kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hususu öngörülmektedir. Ayrıca hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.



Maddenin ikinci fıkrasında, adi ortaklıklar ve kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının teşebbüs sahibi sayılacağı belirtilmiş ve bu kişiler hakkında da bu madde hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, kurumların kazancının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmesine izin verilmeyen giderler sıralanmaktadır.

Fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde, örtülü sermaye ve örtülü kazançla ilişkin gider ve kazançlar ile öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir.

(ç) bendi ile, yapısı itibarıyla maddede sayılan diğer gider unsurlarından farklılık gösteren yedek akçeler de kabul edilmeyen indirimler arasında sayılmaktadır. Aslında yedek akçeler gider niteliğinde değildir ve bunlar işletme bünyesinde elde edilen kazancın dağıtılmayıp işletmede alıkonulan kısmıdır. Her ne şekilde ve adla ayrılmış olursa olsun yedek akçelerin vergiye tabi kazançtan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bendin parantez içi hükmü ile Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre ayrılan genel karşılıkların bu bent kapsamında olduğu açıkça belirtilmiş ve bunların gider olarak indirimi kabul edilmemiştir. Bankacılık Kanununa göre ayrılan özel karşılıkların ise bankalarca gider yazılabileceği tabiidir.

(d) bendi ile menkul kıymetlerin Kanunların belirlediği hadler hariç olmak üzere itibari değerlerinin altında ihraç edilerek aradaki farkın gider yazılması da önlenmektedir. Ayrıca, bu menkul kıymetlere ilişkin pazarlama komisyonlarının gider kaydı konusunda da kısıtlama getirilmektedir.

(e) bendine göre, sözleşmelerde öngörülen cezai şartlar ve teşebbüsün işletilmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere kurumun ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmamaktadır.

Maddenin dördüncü fıkrası, dar mükellef kurumlarda safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimleri düzenlemektedir.

Dar mükellef kurumun Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise, safi kurum kazancı, ilke olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanır. Ancak dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri, tam mükellefiyettekinden farklı bazı giderlerin ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle bazı giderlerin indirimi, dar mükellef kurumlar için kabul edilmemiştir.

Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin Türkiye'deki dar mükellef kurumlar hesabına yaptıkları alım ve satımlar için, dar mükellefin ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verdiği faizler, komisyonlar ve benzerleri kurum kazancının tespitinde indirilmez. Bu hüküm ile Türkiye'de oluşan kazancın, ana merkez veya diğer şubelere aktarılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.

Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar dar mükellef kurum kazancının tespitinde indirilemez. Ancak, indirimlerden Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenecek dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kimselerin seyahat giderlerinin indirimi kabul edilecektir. Ancak gider indirimi emsaline uygun belirli esaslara bağlı kalınarak yapılacaktır. Buna göre, söz konusu giderler, Türkiye'deki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak zorundadır. Ayrıca söz konusu giderlerin Türkiye'deki kazançla isabet eden kısmının belirlenmesinde kullanılan dağıtım anahtarının emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde belirlenmesi gerekmektedir. Emsallere uygunluk ilkesi, Kanunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım maddesine uygun olarak belirlenecektir.



Maddenin beşinci fıkrası ile gelir vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderler ile istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği öngörülmektedir. İstisna kazançlar elde edilirken, giderlerin yanı sıra gider fazlalığı sebebiyle doğan zararların da aynı kapsamda değerlendirileceği tabidir. Öte yandan, iştirak hisselerinin alımıyla ilgili finansman giderleri, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Maddenin altıncı fıkrası ile Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerin, özel bir fon hesabında tutulacağı ve gelir olarak dikkate alınmayacağı belirtilmektedir. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar ise gelir vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmayacaktır. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması halinde ise bu tutar gelir kaydedilecektir.

**MADDE 21-** Maddenin birinci fıkrasında, taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası düzenlenmektedir.

İstisnanın amacı, işletmelerin bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve işletmelerin mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu fıkroda belirtilen koşulların sağlanması halinde söz konusu taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları elde tutulma süresine bağlı olarak istisnadan yararlanacaktır. Maddede yer alan şartlar dâhilinde tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında 49 uncu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi hükümleri gözetilecektir.

İştirak hisseleri; anonim şirketlerin pay senetlerini, limited şirketlere ait iştirak paylarını, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını ve iş ortaklıkları ile adi ortaklıklar ve kooperatiflerin ortaklık paylarını ifade eder. Esasen iştirak kazancı içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri bentte ayrıca sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmiştir.

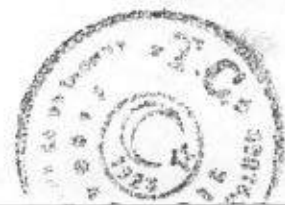
İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medenî Kanununda yer alan, taşınmaz olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medenî Kanununun 704 üncü maddesinde; arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Türk Medenî Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş ve aktife alınmış olması ya da ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler için tapuya tescil ettirilerek işletme aktifine alınmış olması gerekmektedir.

İstisnanın uygulanabilmesinin temel koşulu, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının belirli bir süreyle aktifte yer almasıdır. Örneğin, en az iki tam yıl aktifte yer alma şartı 730 günün dolmasıyla gerçekleşecektir.

Taşınmaz satış kazancı istisnasından, varlık kiralama şirketleri ile sat geri kirala yönteminde finansal kiralama şirketleri ve bunlara taşınmazlarını devreden ve devralan mükelleflerin süre şartı aranmaksızın yararlanabilmelerine ilişkin düzenleme yapılmaktadır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın, istisnadan yararlanan kısmının beş yıl süreyle pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereklidir. Söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. Ancak, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, işletmelerin finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. Bu nedenle, satışın yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar, söz konusu satış



kazancının özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilemeyen veya beş yıl içinde özel fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilen, işletmeden çekilen, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılan kazanç kısmı için, uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilemeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi (devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Gerçek kişi ve kurumların mevcut pay senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni pay senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu pay senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski pay senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen pay senetleri için de geçerlidir.

İstisna uygulaması esas itibarıyla gerçek kişiler ve kurumlar açısından geçerlidir. Ancak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz ticareti olan gerçek kişiler ve kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl işletme aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Taşınmaz ticareti, aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralınmasını da kapsamaktadır. Faaliyet konusu, taşınmazların inşası ve kiraya verilmesi olan işletmelerin bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, "...taşınmazların kiralınmasıyla uğraşan işletmelerin..." ifadesi konuya açıklık kazandırmak amacıyla fıkra hükmüne eklenmiştir.

Örneğin, inşaat faaliyetinde bulunan bir işletmenin satın aldığı arsayı iki yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşa etmek ve kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki yıl geçtikten sonra satması halinde, söz konusu işletmelerin bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisnanın temel amacı işletmelerin mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan işletmelere ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır. Bu bağlamda, işletmelerin yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dâhil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Holding şirketleri, esas itibarıyla başka şirketlere iştirak etmek amacıyla kurulmaktadır. Bu çerçevede, holding şirketlerinin ellerinde tuttukları iştirak hisselerinin satışı dolayısıyla istisnadan faydalanmaları mümkün değildir.

Ayrıca, taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için oranın %100 olarak uygulanacağı ve bu taşınmazlar için süre şartı aranmayacağı fıkarda belirtilmiştir. Ancak, söz konusu taşınmazların kaynak kuruluş tarafından veya kaynak kuruluşça kira sözleşmesinden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hali hariç olmak üzere, varlık kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi veya kurumlara satılması durumunda, bu varlıkların kaynak kuruluştaki, varlık kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda



ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

İkinci fıkrada, uluslararası rekabet açısından büyük önem taşıyan yurtdışı hizmet ihracatı teşvik edilmektedir.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişiler ile işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara Türkiye’den verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunanların bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu hizmetler, yararlanıcısı yurtdışında olan ve uzaktan erişim imkanları kullanılarak verilecek hizmetlerdir.

Ayrıca, ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet verenlerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye’de verilmekle birlikte, hizmetlerin yararlanıcısının yurtdışı yerleşikler olması gerekecektir. Söz konusu istisna, bir kazanç istisnası olduğundan; istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurları ve istisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ile müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortisman giderlerinden pay verilmesi sonucu bulunacak kazancın %50’si gelir vergisinden istisna olacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda beyan edilecek gelirin tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekecektir.

Bu teşvikler, bir taraftan ülkemizde belli bir konuda uzmanlaşmış, yabancı dil bilgisine sahip olan vatandaşlarımızın istihdam olanaklarını artıracak, diğer taraftan yurtdışına gitmeksizin dünyanın her yerine birçok hizmetin verilmesi imkanı doğacağı için beyin göçünü de engelleyecektir. Bu istisna, öngörülen şartları taşıyan serbest meslek kazançları hakkında da uygulanacaktır.

Bakanlar Kurulu, %50 oranını, hizmet alanları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya yetkili olacaktır.

Maliye Bakanlığı, ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle bu teşvik mekanizmasının uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirleyecektir.

Üçüncü fıkrada, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançların beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmesi öngörülmektedir. Düzenlemede ayrıca, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ya da kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da Maliye Bakanlığınca belirlenen usuller çerçevesinde beş vergilendirme dönemi vergiden istisna edilmektedir. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden başlamak üzere beş vergilendirme döneminde uygulanacaktır.

Öte yandan, eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır. Taşıma, yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dâhil olduğu durumlarda ise bu faaliyetler eğitim faaliyetleri içinde kabul edilerek istisna uygulamasına konu olabilecektir. Ancak, bu faaliyetlerin okul işletmecisi tarafından sağlanmaması halinde, bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için istisna uygulanmayacaktır.

Dördüncü fıkrada, gerçek kişilerin Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi acenteliği faaliyetinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmektedir.





Beşinci fıkrada, ülkemizde ekonomik faaliyetleri canlandırmak amacıyla yetkili mercilerin izniyle açılan sergi ve panayırarda, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin (Türkiye’de başkaca işyeri ve daimi temsilci bulundurmamak şartıyla) yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmektedir.

**MADDE 22-** Kurumların vergiden istisna edilen kazançları, bu maddede sayılmaktadır.

Maddenin birinci fıkrasının;

(a) bendinde, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek, mükerrer vergilemeye yol açmamak amacıyla iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir. Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumun sermayesine katılımlar nedeniyle elde edilen kazançları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla, iştirak edilen kurumun tam mükellef kurum olması gerekmektedir. Kurumların, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları da iştirak kazancı olarak değerlendirilecektir. Ayrıca (3) numaralı alt bent ile, ülkemizde girişimciliğin geliştirilmesi amacıyla kurumların; tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları gelir vergisinden istisna edilmektedir. Diğer fonların katılma belgeleri ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları ise iştirak kazancı olarak değerlendirilmeyerek, gelir vergisine tabi tutulacaktır.

(b) bendinde, kurumların yurtdışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu bentte belirtilen istisnadan yararlanabilmek için, iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye’de olmaması; Türkiye’de tam mükellef olarak vergilendirilmemesi gerekmektedir.

İstisnadan yararlanabilmenin bir diğer koşulu, iştirak edilen yurtdışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde olmasıdır. Kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Bentin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde belirtilen koşullar, iştirakin oranı ve elde bulundurma süresi ile ilgilidir. Buna göre, yurtdışı kurumdaki iştirakin en az %10 oranında olması ve bu iştirakin iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla %10 oranındaki iştirak koşulunun bütün bir yıl boyunca devam ettirilmiş olması bir zorunluluktur. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle iktisap edilen iştirak payları için bir yıllık süre, sahip olunan eski hisse senedinin iktisap tarihi esas alınarak belirlenecektir.

(3) numaralı alt bent ile getirilen diğer koşul, söz konusu iştirak kazançlarının, doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerektiğidir. Oran kıstası, iade, mahsup gibi indirimler uygulandığında, karşılaştırılabilir olma özelliğini zaman zaman yitirebilmekte, ilk belirtilen oran ile indirim işlemleri sonrası kalan oran çok farklı olabilmektedir. Bu nedenle, kıyaslama için vergi yükü kıstası esas alınmıştır. Vergi yükü kıstası, her tür indirim sonrası kalan nihai olarak ödenen vergi tutarını esas aldığı için karşılaştırılabilir niteliktedir.

Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dâhil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, yukarıda belirtilen %15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de kurum kazançları için uygulanan oranda gelir vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır.



Bendin (4) numaralı alt bendi uyarınca, söz konusu iştirak kazançlarının, elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Maddede anılan koşulların aranmadığı husus, yurtdışındaki inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması koşuluyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlardır. Burada, zorunluluklardan dolayı şube ya da yurtdışında bulunan işyeri çerçevesinde yapılamayan faaliyetler için söz konusu koşullar kaldırılmıştır.

(c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurtdışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançlarına istisna tanınmıştır. Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin bu bent uyarınca yararlanacağı iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası için, söz konusu iştirak hisselerinin iki tam yıl (yediyüzotuz gün) işletme aktifinde kayıtlı olması gerekir. Ayrıca, tam mükellef anonim şirketlerin (b) bendindeki koşulları sağlamaları halinde yurtdışı iştirak kazançları istisnasından da yararlanabilmeleri söz konusudur.

Bu bentte yer alan anonim şirket, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla devamlı olarak en az bir yıl süreyle nakit ve benzeri varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketleri ifade etmekte olup, belirtilen şartları taşımayan kurumların bu istisnadan yararlanması mümkün değildir.

(ç) bendi ile anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların, itibari değerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, payların itibari değerleri toplamı ile elden çıkarma bedelleri toplamı arasındaki fark olan emisyon primleri, herhangi bir koşul ile bağlı olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(d) bendinde, Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföy içeriği herhangi bir sınırlamaya tabi tutulmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiştir. Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançları, emeklilik yatırım fonlarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları da gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisnalar, söz konusu kuruluşların gelişmesinin sağlanması amacıyla getirilmiştir.

(e) bendinde yer alan düzenleme ile, banka borçları nedeniyle takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kurum olan kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona satışından veya diğer şekilde devrinden doğan kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'i en az iki yıl elde tutulma şartı aranmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiştir.

(f) bendinde, kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli koşullar altında vergiden istisna edilmiştir.

Yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen kazançların, doğduğu ülke kanunları uyarınca ticari bilanço kârı üzerinden en az %15 oranında gelir vergisi benzeri bir vergiye tabi olması gerekmektedir.



Öte yandan, iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dâhil finansman temini ve sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda maddede belirtilen %15 vergi yükü yerine iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de kurum kazançları için uygulanan oranda gelir vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması şartı aranacaktır. Kâr dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler, bu vergi yükünün hesabında dikkate alınacaktır. Maddenin ikinci fıkrasında açıklanan vergi yükü hesaplamasına ait ölçüler, bu bent için de geçerlidir.

(g) bendinde yapılan düzenleme ile yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve bunlara ilişkin teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın vergiden istisna edilmiştir.

(ğ) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiştir. Burada, tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar, ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında gelir vergisinden istisna edilmiştir. Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan kullanılmayarak iade edilen kısımlar istisnadan yararlanacaktır. Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işleminde, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dâhil olmak üzere kooperatifin yıllık genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyecektir.

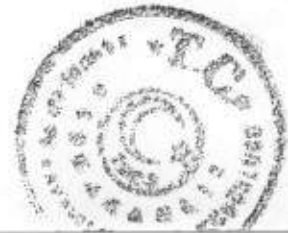
Maddenin ikinci fıkrasında, vergi yükünün nasıl belirleneceği açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden toplam gelir vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir. Vergi yükü hesaplanırken gelir vergisi düştükten sonra kalan toplam dağıtılabilir kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. İşletmede bulunan ancak karşılık olarak veya yedek akçe olarak ayrılan kazanç tutarları da dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. Buna karşılık, bulunduğu ülke mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen ancak fiilen yapılmış olan gerçek mahiyetteki giderler nedeniyle dağıtılabilir kazançta azalmaya yol açan unsurlar, dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Maddenin üçüncü fıkrası ile uygulamaya ilişkin usul ve esasların tespitine yönelik olarak Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

**MADDE 23-** İstanbul Uluslararası Finans Merkezi Strateji ve Eylem Planına göre İstanbul’un öncelikle bölgesel, nihai olarak da küresel finans merkezi olması amaçlanmıştır.

Türkiye, genç ve dinamik nüfusu, nitelikli işgücü, jeopolitik avantajları, hızlı büyüyen ve gelişen ekonomisi, kültürel ve tarihi birikimi, gelişmiş piyasaları, finansal ürün, hizmet ve uygulama çeşitliliği, finans sektöründeki güçlü düzenleme çerçevesi ile dünyanın önemli ve sayılı finans merkezleri arasındaki yerini almayı hedeflemektedir.

Madde ile, bugüne kadar fon yönetim şirketlerinin Türkiye’de ofis açmalarına engel olarak görünen vergi düzenlemeleri değiştirilerek, durumun Türkiye için bir avantaj haline dönüştürülmesi, finans piyasalarının geliştirilmesi ve derinleştirilmesi amacıyla yabancı fonların ülkemizden yönetimi teşvik edilmektedir. Böylece, İstanbul’un uluslararası finans merkezi olması yolunda da önemli bir adım atılması ve büyük ölçekli fonların Türkiye’ye çekilmesinin vergisel açıdan teşviki amaçlanmaktadır.



Yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulunca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, maddede belirtilen şartları birlikte gerçekleştirmesi halinde, portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi olarak sayılmayacaktır. Bu kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dâhil edilmeyecektir.

**MADDE 24-** Maddede zirai kazançla ilişkin tanımlar yapılmaktadır.

Maddenin birinci fıkrasında, zirai faaliyetten doğan kazancın zirai kazanç olduğu belirtilmiştir.

İkinci ve üçüncü fıkralarda, çiftçi ve çiftçi sayılanların tanımına yer verilmiştir. Düzenlemeyle, zirai işletmeleri işleten gerçek kişilerin ve adi ortaklıkların çiftçi olduğu belirtilmiş olup ayrıca sadece zirai faaliyette bulunan, işletme büyüklüğü ölçülerinin birbuçuk katını aşan ve ana sözleşmelerinde sadece zirai faaliyette bulunacağına ilişkin düzenlemeler yer alan sermaye şirketleri, kollektif şirketler, adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler de çiftçi sayılmıştır. Çiftçi sayılanlara ilişkin düzenlemeler; tarımsal üretimi artırma, arazi toplulaştırılmasını sağlama, tarımda ölçek ekonomisine ulaşabilme ve tarımsal üretimde dışa bağımlılığı azaltma amaçlarına yönelik olarak getirilmiştir.

Dördüncü fıkrada ise zirai faaliyetin nerede ve nasıl yapılacağı ile neleri ihtiva ettiği gibi belirleyici özelliklere yer verilmiştir. Bu kapsamda, arazide, deniz, göl ve nehirlerde yapılan ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla yahut doğrudan doğruya doğadan faydalanmak suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimi, avlanması, avcılar ve yetiştiriciler tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu ürünlerden bir şekilde faydalanılmasının zirai faaliyet sayılacağı belirtilmektedir. Yine bu fıkrada, bazı bitki ve hayvan türlerinin üretiminin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmadığı hususu dikkate alınarak; bazı bitki ve hayvan türlerinin üretiminin arazi üzerinde yapılmaması halinde, bu durumun faaliyetin zirai olma vasfını değiştirmeyeceği belirtilmektedir.

Dördüncü fıkranın (a) bendinde; hayvanların çoğaltılması amacıyla erkek damızlık hayvan beslenmesi, hayvan fetüsü ve damızlık üretimi ile bitkisel üretimde kullanılan tohum, yumru ve fide üretimi ile yetiştiriciliğiyle uğraşanların faaliyetleri de zirai faaliyet kapsamına alınmıştır. Bitkisel üretimde kullanılan tohum, yumru ve fide yetiştiriciliği ile üreticilerinin bu faaliyetlerinin zirai faaliyet olarak kabul edilmesi için bu ürünlerin tohumluk sertifikasyon belgesi taşıması gerekmektedir.

Ayrıca, zirai faaliyet kapsamına alınan nitelikli tohum, yumru, fide üretimine yönelik olarak belge düzeninin oluşturulması, kalitede belli bir standart ve denetimin sağlanması amacıyla tohumluk sertifikasyon kuruluşlarının faaliyetleri de zirai faaliyet sayılmaktadır.

Dördüncü fıkranın (b) bendi çerçevesinde; çiftçi ve çiftçi sayılanların sahip olduğu zirai makina ve aletler ile traktör, biçerdöver, kamyon ve bu mahiyetteki araçların başka çiftçilerin işlerinde kullanılması neticesinde elde edilen gelirlerin ne şekilde vergilendirileceği hususu açıklığa kavuşturulmakta, böylelikle bu konuda uygulamada ortaya çıkan problemler ile oluşacak tereddütlere son verilmektedir. Bu çerçevede, çiftçi ve çiftçi sayılanlara ait ve zirai işletmeye kayıtlı olan ziraat makine ve aletlerinin diğer çiftçilerin zirai üretim işlerinde kullanılması zirai faaliyet kapsamına alınmaktadır.

Dördüncü fıkranın (c) bendine göre; elde edilen ürünlerin zirai üretimin bir parçası olarak işlenmesi de zirai faaliyet olarak nitelendirilmektedir. Ancak bu işlemin, aynı



teşebbüsün bir parçası niteliğindeki bir bölümde yapılması, bu işletmenin sınai bir kurum niteliğini taşıması ve sadece bu zirai işletmenin ürünlerini işlemesi gerekmektedir.

Fıkranın (ç) bendi çerçevesinde, üretilen zirai ürünlerin Vergi Usul Kanununa göre işyeri olarak kabul edilen dükkân ve mağazalarda satışının yapılması durumunda, ürünlerin bu yerlere gelinceye kadar geçirdikleri safhalar da zirai faaliyet kapsamına alınmaktadır. Elde edilen ürünlerin dükkân ve mağazalarda satılması halinde, bu faaliyetin zirai faaliyet olmadığı da bu bentle açıklığa kavuşturulmaktadır. Ayrıca, çiftçiler ve çiftçi sayılanlar tarafından sadece kendi zirai faaliyetleri ile doğrudan ilgili alım satım işlerinin yürütülmesi için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu konuyla sınırlı kalmak şartıyla, dükkân ve mağaza olarak sayılmamaktadır.

Dördüncü fıkranın (d) bendinde; tarım kesiminde yapılan ticari ve mesleki özellik arz etmeyen hizmetlerin de zirai faaliyet kapsamında olduğu belirtilmektedir. Tarım sektöründe sunulan bu tür hizmetlerin zirai faaliyet kapsamında değerlendirilebilmesi için bu hizmetleri ifa eden kişilerin bir işverene bağlı olmadan kendi adlarına bağımsız olarak bu hizmetleri ifa etmeleri gerekmektedir.

Beşinci fıkrada, dördüncü fıkrada belirtilen faaliyetlerin gerçekleştirildiği işletmelerin zirai işletme olduğu açıklanmıştır. Ayrıca fıkrada, birden fazla zirai işletmenin hangi şartlarda tek işletme kabul edilerek işletme büyüklüğü ölçüleri ile karşılaştırılacağına açıklık getirilmektedir. Bu çerçevede, bir çiftçi, çiftçi sayılanlar veya ortaklığın aynı köy sınırları içinde veya aynı köy sınırları içinde olmamakla birlikte birbirine bitişik iki arazisi bulunması halinde, bunlar tek işletme olarak kabul edilecektir.

Altıncı fıkrada, çiftçilerin yaptıkları üretim faaliyeti sonucunda üretilen maddeler ürün olarak tanımlanmaktadır.

Yedinci fıkrada, zirai kazancın uygulaması bakımından hane halkının tanımı yapılmaktadır.

**MADDE 25-** Bu maddede zirai kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

Birinci fıkrada, zirai kazanç bakımından temel vergileme rejiminin vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergileme olduğu belirtilmektedir. Buna bağlı olarak çiftçi ve çiftçi sayılanların elde ettikleri zirai kazançların herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın, hasılat üzerinden vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirileceği hükme bağlanmaktadır.

İkinci fıkrada, işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin kazançlarının tespit yöntemine yer verilmektedir.

Üçüncü ve dördüncü fıkralarda, kazancın tespitinde işletme hesabı esasından bilanço esasına geçiş, zirai kazancın gerçek usulde tespitinde uygulanacak hükümler ve çiftçi ile çiftçi sayılanların sahip olduğu ziraat makine ve aletleri ile traktör, biçerdöver ve kamyonların başka çiftçilerin işlerinde kullanılmasından sağlanan gelirlerin ne şekilde vergilendirileceği hususlarına açıklık getirilmektedir.

İşletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin elde ettikleri kazancın, ticari kazançla ilişkin hükümlerin de ayrıca gözönünde bulundurulması suretiyle bu bölümde yapılan açıklamalar esas alınarak gerçek usulde (işletme hesabı veya talep edilmesine bağlı olarak bilanço esasına göre) tespit olunacağı, bilanço esasını kabul edenlerin iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemeyecekleri hükme bağlanmaktadır.

Çiftçilerin ve çiftçi sayılanların sahip oldukları veya zirai işletme aktifine kayıt ettikleri traktörler, biçerdöver, kamyon ve bu mahiyetteki motorlu tarımsal araçlar ile zirai makine ve aletlerin başka çiftçilerin zirai faaliyetlerinde çalıştırılması karşılığında elde edilen gelirlerin zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği öngörülmektedir.

İşletme büyüklüğü ölçülerine ilişkin gruplarda yer alan unsurlardan herhangi biri aktifine kayıtlı olmayan ve aktife kayıtlı araçları zirai faaliyetinin niteliği ile mütenasip



bulunmayan çiftçi sayılanların araçlarını başka çiftçilerin zirai faaliyetlerinde çalıştırmalarından elde ettikleri hasılat ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Aynı hane içinde birlikte yaşayan eş ile alt ve üst soya ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğünün toplu olarak dikkate alınacağı öngörülmektedir. Ortaklıklarda ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması, bu durumu değiştirmeyecektir. Bu hükmün uygulanmasında birlikte yaşamaktan kasıt eş, alt ve üst soyun aynı haneyi paylaşmasıdır. Aynı yerleşim yerinin paylaşılmaması durumunda alt ve üst soyun hane halkı olarak değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

İşletme büyüklüğü ölçülerinde yer alan ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüklerinin bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşması halinde zirai kazanç gerçek usulde vergilendirilecektir.

Ayrıca, birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanlar bakımından zirai işletme büyüklüğünün tespitinde ortaklık payları toplamı dikkate alınacaktır. Ortaklık payları toplamı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan ortaklar gerçek usulde, aşmayan diğer ortaklar ise vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilecektir.

Yine bu çerçevede, şahsi işletme veya dâhil bulunulan ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kalsa da kendisine ait işletme ve ortaklıklardaki payların toplamı zirai işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilecektir. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar vergi kesintisi yoluyla vergilendirilecek ve yarıcılık da bu bendin uygulamasında ortaklık sayılacaktır.

Yedinci fıkra hükmüyle, öteden beri zirai faaliyette bulunan ancak işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan çiftçilere, vergi dairesine bildirimde bulunmaları şartıyla izleyen vergilendirme dönemi başından geçerli olmak üzere kazançlarını zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespit edebilme imkanı tanınmaktadır. İşe yeni başlayanlar bakımından ise bu imkan işe başlama tarihinden itibaren tanınmaktadır.

Öteden beri işe devam edenlerin; yıl içerisinde zirai işletme büyüklüğü ölçüsünü aşmaları halinde kazançlarının, müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde tespit edileceği öngörülmektedir.

Yine öteden beri işe devam edenlerin, yıl içinde zirai işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kalmaları halinde, müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilecekleri hükme bağlanmaktadır.

Sekizinci fıkrafta, zirai faaliyetle uğraşan ticaret şirketlerinin çiftçi sayılmalarını gerektiren şartları kaybetmeleri halinde müteakip aybaşından itibaren çiftçi sayılmayacakları ve zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilmelerinin sona ereceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, bu kapsama giren kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar da şahsi ticari kazanç hükümlerine tabi olarak vergilendirilecektir.

Maddede, zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki ürünlerin değerinin giderlere, hesap dönemi sonundaki ürünlerin değerinin ise hasılatla ilave olunacağı öngörülmektedir.

Kamu kurum ve kuruluşları tarafından muhtelif adlar altında yapılacak destek ödemeleri ile ilgili olarak hangi şartların aranacağı onuncu fıkra hükmüyle düzenlenmektedir. Bu düzenlemeyle, tarım kesimindeki kayıt dışılığı azaltmak için bazı destekler defter ve belge düzenine uyma şartına bağlanmaktadır. Defter tutma, belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayanlar çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi adlar altında verilen aynı ve nakdi destek unsurlarından yararlanamazlar.



Bu destek ödemeleri ile ilgili usul ve esasların ilgili kuruluşların görüşlerinin alınması suretiyle tespit edilmesi hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

**MADDE 26-** Maddede, zirai faaliyetlerin kendilerine has özellikleri gözönünde bulundurularak çiftçi ve çiftçi sayılanlar bakımından zirai kazancın gerçek usulde tespitinde dikkate alınacak işletme büyüklüğü ölçüleri belirlenmektedir.

Maddede, işletme büyüklüğü ölçüleri bakımından Bakanlar Kuruluna, söz konusu grupları bölmeye, birleştirmeye veya yeni gruplar ihdas etmeye, gruplar için belirlenen ölçüleri üretim havzaları, bölgeler, iller, mükellef grupları, arazi, ürün ve üretimin organik gerçekleştirilmesi gibi üretim türlerine farklılaştırarak üç katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye ya da bu hadler arasında yeniden tespit etmeye yetki verilmektedir.

Üçüncü fıkrada ise meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı ile işletme büyüklüğü ölçüsü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsünün Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Orman ve Su İşleri Bakanlığı ile Maliye Bakanlığınca müştereken tespit olunacağı belirtilmektedir.

**MADDE 27-** Zirai işletme büyüklüğünü aşan çiftçilerin gerçek usule tabi olarak kazançlarını tespit etmeleri gerekmektedir. Bu usulde hasılatın hangi unsurlardan oluştuğu birinci fıkrada sayılmaktadır.

İkinci fıkrada ise işletmede üretilen zirai ürünlerin üretim araçları ile takası veya yine zirai ürünlerin kişisel veya ailevi ihtiyaçlar ile işletmenin çeşitli ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim mallarıyla değiştirilmesi halinde, alınan mal karşılığında verilen ürünün Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre hesaplanacak emsal bedelinin işletmenin hasılatı sayılacağı, üçüncü fıkrada da, işletme içerisinde üretilen tohum, yem ve benzeri zirai ürünlerin tohum, yem ve benzeri suretlerle işletmenin kendi ihtiyaçları için kullanılması halinde, bunların Vergi Usul Kanununa göre hesaplanan emsal bedelinin işletmenin hasılatına dâhil edileceği belirtilmektedir. Ancak, bu hasılatı tespit etmenin zor olması gözönünde bulundurularak bunların yıl sonunda topluca hasılat yazılabilmesine imkan verilmektedir.

**MADDE 28-** Maddede zirai kazancın gerçek usulde tespitinde, elde edilen hasılatın hangi unsurların indiriminin kabul edileceği bentler halinde sayılmaktadır. Ayrıca, safi kazancın tespitinde maddede yer verilen giderlere ilave olarak ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlerin de düşülebileceği ve ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderlerin yine zirai kazancın safi tutarının tespitinde düşülemeyerek kazanca ekleneceği açıkça belirtilmektedir.

Safi zirai kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderlerden, işletmeye dâhil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman oranının iki katı esas alınarak hesaplanan amortismanların indirimi kabul edilmek suretiyle, zirai faaliyete mahsus olmak üzere iktisadi kıymetlerin daha kısa sürede itfa edilmesi sağlanmaktadır. Amortisman uygulamasında, işletmede üretildikten veya yetiştirildikten sonra iktisadi kıymet olarak işletmede kullanılan ve amortisman tabi tutulması gereken kıymetler, ürün verir safhaya gelmesine kadar geçen süre için yapılan masraflar esas alınarak aktifleştirilecek ve bu tutar maliyet bedeli kabul edilerek amortisman uygulamasına tabi olacaktır.

Ayrıca, işletmede üretilen ve yine işletme ile ilgili olarak kullanılan tohum, yem ve sair maddelerin emsal bedelinin hasılat yazılmasına bağlı olarak işletmede üretilen ürünlerin teşebbüs sahibi ile hane halkı tarafından tüketilen kısmı bakımından da aynı uygulama benimsenmiş ve bunların gider yazılması imkanı getirilmiştir.



**MADDE 29-** Maddede serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetinin tanımı yapılmaktadır.

Serbest meslek kazancını diğer gelir unsurlarından ayıran temel özellikler; serbest meslek faaliyetinde kişisel emeğin sermayeye göre ağırlıklı olması, faaliyetin ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanması, ticari mahiyette olmaması, bir işverene bağlı olarak yapılmaması ve şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu faaliyetlerin sermaye unsuru taşıması, yapılan faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma özelliğini kaybettirmeyecektir. Söz konusu faaliyetlerin bir işverene bağlı ve belli bir işyerinde yapılması halinde ise serbest meslek kazancından bahsedilemeyecektir.

Serbest meslek faaliyetinin, sermayeden ziyade mesleki faaliyetin ön planda olduğu ortaklıklar bünyesinde yapılması halinde de elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olacaktır. Bu çerçevede, avukatlık ortaklıkları dâhil olmak üzere kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançtan bu ortakların bizzat elde etmiş oldukları kazanç serbest meslek kazancı olarak tanımlanmaktadır. Tahkim işlerine bakan hakemlerin yaptıkları işin de bağımsızlığı gerektiren ve ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanan nitelikte olması nedeniyle, söz konusu hakemlerin bu işleri dolayısıyla aldıkları ücretler de serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir.

Serbest meslek erbabı serbest meslek faaliyetini yapanlardır. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kişinin başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşması, serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmeyecektir.

Öte yandan, bazı faaliyetler niteliği itibarıyla maddede tanımlanan serbest meslek faaliyetinin tüm unsurlarını taşıyamamakta ya da yapılan faaliyetin mesleki veya ticari faaliyet olup olmadığı konusunda tereddütler yaşanabilmektedir. Benzer şekilde, bazı faaliyetlerden elde edilen kazancın ücret ya da serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesinde güçlükler yaşanabilmektedir. Bu kapsamda, muhtemel tereddütlerin önüne geçebilmek amacıyla Kanun uygulamasında serbest meslek erbabı olarak kabul edilecek kişiler sayılmakta ve bunların faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirler de serbest meslek kazancı kapsamına alınmaktadır.

**MADDE 30-** Maddede, serbest meslek kazancının nasıl tespit edileceği ve kazancın tespitinde hasılatın indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlerin neler olduğu belirtilmektedir.

Serbest meslek kazancının elde edilmesi tahsil esasına bağlanmaktadır. Ancak, serbest meslek kazancından doğan alacağın temlikinde karşılıklı olup olmadığına bakılmayacak ve karşılıklı temliklerde tahsil şartı aranmayacaktır. Dolayısıyla faaliyet karşılığı kazancın tahsil edilmiş olması için nakden alınması zorunlu olmayıp kazanç sahibi açısından hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmiş olması yeterli olacaktır.

Serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan kısım serbest meslek kazancı olarak tanımlanmaktadır.

Hasılatın indirilebilecek giderlerin kapsamını ticari kazançtan indirilebilecek giderlerle paralel hale getirebilmek amacıyla ticari kazançtan indirilebilecek giderlerin sayıldığı 19 uncu maddeye atıf yapılmaktadır. Bunun yanı sıra, serbest meslek faaliyetlerine ilişkin bazı giderler de ayrıca sayılmaktadır.

Diğer taraftan, bazı serbest meslek kazançları için götürü gider uygulaması imkanı verilmektedir. Kanunun 31 inci maddesinde belirtilen serbest meslek erbabı esas itibarıyla hasılat üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir. Dolayısıyla, bu mükelleflerin defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Ancak, anılan maddenin birinci fıkrasında belirtilen faaliyetlerle iştigal eden mükellefler Kanunda belirlenen hadleri aşmaları halinde beyanname verecekleri için beyan edecekleri kazançla ilişkin giderlerini de tevsik etmeleri gerekecektir. Öte yandan, bu mükelleflerden dileyenler





maddede sayılan giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'lik kısmını götürü gider olarak dikkate alabileceklerdir.

Maddede ayrıca serbest meslek kazancının tespitinde biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellef serbest meslek erbabına yönelik bir kolaylık öngörülmektedir. Bu mükellefler; konser vermek, gösteri yapmak ve benzeri nedenlerle geçici süre ile faaliyette bulunmak üzere ülkeye gelen kişilerdir. Söz konusu mükelleflere diledikleri takdirde defter tutmaksızın kazançlarını tespit etme imkanı getirilerek bunların daha basit bir şekilde vergilendirilmeleri sağlanmaktadır.

Maddede son olarak yabancı parayla yapılan ödemelerin Türk parasına nasıl çevrileceği belirlenmektedir.

**MADDE 31-** Madde ile ülkemizin kültürel zenginliklerini korumak ve geliştirmek, fikir ve sanat eserlerini teşvik etmek, kaybolmaya yüz tutmuş meslekleri yaşatmak, sanatı ve sanatçıyı desteklemek, bilgisayar programcılığının gelişmesini sağlamak ve kazancı belirli bir tutarı aşmayan bazı serbest meslek erbabını daha basit bir şekilde vergilendirmek amacıyla müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, senarist, mucit gibi kişiler ve bunların kanuni mirasçılarının söz konusu eser ve buluşlardan elde ettikleri gelirler vergiden istisna edilmektedir.

Maddenin ikinci fıkrasında birinci fıkra kapsamında elde edilen hasılatın 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ücret gelirleri için geçerli olan dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın iki katını aşması halinde birinci fıkra da öngörülen istisna hükmünün uygulanmayacağı belirtilmektedir. Bu durumda elde edilen hasılatın söz konusu eşiği aşması halinde tamamı beyan edilecek ve bu hasılat nedeniyle yapılan kesintiler tarifeye göre hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Ayrıca, birinci fıkra da sayılanların, söz konusu istisnadan faydalanma durumlarına bakılmaksızın Vergi Usul Kanununa göre defter tutma, belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden muaf tutulacakları belirtilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, birinci fıkra da yer almayan ancak bunlara benzerlik taşıdığı belirlenen diğer kişi, eser ve ortamları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmekte ve bunların da ilgili bent hükmüne göre vergilendirileceği belirtilmektedir.

Maddenin dördüncü fıkrasında, gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunan arzuhâlcı, rehber, ebe, sünnetçi, sağlık memuru ve hayvan sağlık memurlarının kazançları istisna kapsamına alınmaktadır. Buna göre, arzuhâlcı, rehber, ebe, sünnetçi, sağlık memurları ve hayvan sağlık memurlarının köylerde veya nüfusu 2.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunmaları halinde bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirin tamamı vergiden istisnadır. Ancak, bu kişilerin söz konusu yerler dışında faaliyette bulunmaları halinde istisnadan yararlanabilmeleri için Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımaması gerekmektedir.

Maddenin beşinci fıkrasında, dördüncü fıkra da sayılanlarda olduğu gibi gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunan müzisyenlerin kazançları da istisna kapsamına alınmaktadır. Buna göre, köylerde veya nüfusu 2.000'i aşmayan yerlerde düğün ve benzeri toplantılarda müzik icra edenlerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Maddenin altıncı fıkrasında ise ülkemizde düzenlenen sergi ve panayirlara olan ilginin artırılması, buralarda kendi ürünlerimizin ve yabancı ülkelerde üretilen yeni ürünlerin tanıtılması ve ticaretin canlandırılması için resmi izinle açılan sergi ve panayirlarda dar mükellefiyete tabi olanların, yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmektedir.



Maddenin yedinci fıkrasında, madde kapsamındaki istisnaların vergi kesintisi suretiyle vergilendirilmesine imkan vermek amacıyla, söz konusu istisnaların 61 inci madde uyarınca yapılacak vergi kesintisine etki etmeyeceği hüküm altına alınmaktadır.

**MADDE 32-** Maddede ücretin tanımı yapılmakta ve ücret olarak kabul edilecek ödemeler sayılmaktadır.

Maddede yapılan tanıma göre elde edilen gelirin ücret sayılabilmesi için gereken unsurlar, geliri elde edenin bir işverene tabi ve işyerine bağlı olarak çalışması ve bunun karşılığında para, parayla temsil edilebilen bir menfaat ya da bir mal temin etmiş olmasıdır. Ayrıca, bu unsurları içermesi şartıyla, ödenek, cezai şart olarak ödenenler dâhil tazminat, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı, pay senedi verilmesi ya da pay senedi satın alma hakkı tanınması gibi ödeme ve menfaatlerin farklı isimlerle anılmasının elde edilen gelirin ücret niteliğini değiştirmeyeceği belirtilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, ücret unsurlarını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın fıkrada sayılan ödemelerin ücret kapsamında değerlendirileceği belirtilmektedir. Bazı faaliyetlerden elde edilen kazançlar niteliği itibarıyla ücret ve serbest meslek kazancı unsurlarını bir arada taşıyabilmektedir. Bu kazançların vergilendirilmesinde yaşanan tereddütleri gidermek amacıyla fıkrada sayılan ödemelerin ücret kapsamında vergilendirileceği belirtilerek uygulamaya açıklık getirilmektedir.

Maddenin dördüncü fıkrasında ise işverenin tanımı yapılmakta, işveren sıfatını taşımasa dahi maddede sayılan ödemeleri yapan gerçek ve tüzel kişilerin de işveren sayılacağı belirtilmektedir.

**MADDE 33-** Ücret gelirleri, gerçek ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki şekilde vergilendirilmektedir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ilke olarak gerçek usul kabul edilmiş olup, vergi; gelirin gerçek ve safi tutarı üzerinden alınmaktadır.

Birinci fıkrada ücretin safi tutarına ulaşmak için işverence verilen para, mal ve diğer menfaatlerin toplamından yapılacak indirimler sayılmaktadır. Bu kapsamda ücretlilerden kesilen sosyal güvenlik prim ödemeleri, sendika aidatları ve ücretlinin kendisi, eşi ve çocukları adına ödenen şahıs sigortası primleri indirim konusu yapılacaktır.

Söz konusu indirimler kapsamında, sosyal devlet olma ilkesinin bir gereği olarak çalışanların engellilik derecelerine göre belirlenen maktu tutarların aylar itibarıyla bu kişilerin gelir vergisi matrahından indirilmesi öngörülmektedir.

İkinci fıkrada, çalışanlara pay senedi verilmesi veya pay senedi alım hakkı tanınması halinde bunların hangi tarihte elde edilmiş olacağı hüküm altına alınmaktadır. Fıkrada ayrıca, pay senedi alım hakkının kullanılması durumunda ücret olarak vergiye tabi tutulacak tutarın nasıl tespit edileceği belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada, hizmet erbabına verilen ayın ve menfaatler ile konut tedarikinin parasal karşılığının tespitinde uygulamada birlik sağlamak amacıyla, emsal bedel veya emsal kira bedeli esası uygulanacağı öngörülmektedir.

Dördüncü fıkrada ücret ödemesinin yabancı para ile yapılması halinde ise Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kurunun dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Beşinci fıkrada, kendisi bir engele sahip olmasa dahi bakmakla yükümlü olduğu bir engelli kişi bulunan çalışanın da engelli indiriminden faydalanması imkanı getirilmektedir. Fıkrada ayrıca maddede belirtilen engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca müştereken belirleneceği belirtilmektedir.

**MADDE 34-** Ücretlerinin gerçek usulde vergilendirilmesinde güçlük bulunan bazı çalışanların safi ücretleri, takvim yılı başı itibarıyla geçerli olan asgari ücretin yıllık tutarının



%25'i olarak kabul edilmektedir. Bu düzenlemeye paralel olarak, diğer ücret sahibi çalışanlar bu gelirleri için yıllık beyanname vermeyecek, diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermeleri halinde de bu gelirlerini beyannameye dâhil etmeyeceklerdir.

Ayrıca, maddede sayılanlar dışında kalan ve gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması nedeniyle Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar diğer ücret geliri sahibi olarak değerlendirilecektir. Diğer ücret kapsamında vergilendirilen çalışanların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi karnesi almaları gerekmektedir.

**MADDE 35-** Çalışanlara hizmetleri karşılığında verilen ücretlerin gelir vergisine tabi tutulması esas olmakla birlikte çeşitli sosyal, kültürel ve ekonomik nedenlerle bazı ücretler vergiden istisna edilmektedir. Maddede gelir vergisinden istisna edilen söz konusu ücret gelirleri sayılmaktadır.

Birinci fıkrada, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna edilmektedir. Genel ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar da söz konusu istisnaya dâhildir. Ancak, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olması halinde aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Devletler hukukunun bir neticesi olarak yabancı ülke elçilik ve konsolosluklarının diplomat muaflığı maddesi kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Köylerde veya nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el dokuması halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri vergiden istisna edilmekte, böylece geleneksel Türk halıcılığı ve kilimciliğinde maliyetlerin düşürülmesi ve bu yolla üretimin artırılması amaçlanmaktadır. Ayrıca köylerde ve nüfusu az olan yerlerde kurulacak bu tür işletmelerin teşviki yeni iş alanları açarak köylerden şehirlere olan göçü azaltacak ve düzensiz kentleşmenin önlenmesine destek olacaktır.

Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna, köy bütçesinden ödenen ücretleri kapsamaktadır. Bu kişilerin köy bütçesi dışında genel bütçeden veya herhangi bir yerden alacakları ücretler istisna kapsamında olmayacaktır. Ancak, çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretlerinde köy bütçesinden ödenme şartı bulunmamaktadır.

Sanat okulu ve enstitülerinde, ceza infaz kurumları ve tutukevlerine ait işyurtlarında, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve acezelere verilen ücretler gelir vergisinden istisna edilmektedir. Belirtilen atölyelerde çalışan diğer kimselerin ücretleri ile maddede sayılan kimselerin diğer yerlerdeki çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretlerinin tamamı tarımsal ekonominin desteklenmesi kapsamında gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Toprak altı işletmesi halindeki madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların yalnızca yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri yeraltında çalışmanın yıpratıcılığı gözönünde bulundurularak gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Hizmetçilerin ücretleri mükellefiyet durumunun tespitindeki güçlükler nedeniyle gelir vergisinden istisna edilmektedir. Hizmetçi, özel fertler tarafından evlerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan değişik yerlerde orta hizmetçiliği, çocuk bakıcılığı ve kapıcılık gibi



özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.

Uygulamada yaygın olarak, apartman ve site yönetimi kat malikleri arasında seçilmektedir. Bu kapsamda ortaya çıkan genel giderler malikler arasında paylaşılmakta ve bu işi organize eden yöneticilerin payına düşen kısım da bu yöneticilerin emeğinin karşılığı olarak alınmamaktadır. Bu düzenlemeyle genel yönetim giderlerinden yöneticinin hissesine düşen pay istisna edilmektedir. Dolayısıyla genel yönetim giderlerinden yöneticinin payına düşen kısmı aşan miktar ücret olarak değerlendirilecektir.

Eşitlik ve sosyal adalet ilkeleri gereğince Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar vergiden istisna edilmektedir. Ancak, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemelerin en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla olması halinde aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınacaktır.

Mesleki bilginin gelişmesinde önemli bir aşama olan staj çalışmalarının teşviki amacıyla, Mesleki Eğitim Kanununa tabi çıraqlara ödenen ücretlerin ay sınırlaması olmaksızın asgari ücret kadar olan kısmı istisna edilmektedir.

İşverenlerin çalışanlarına yemek vermek suretiyle sağladığı menfaatler sosyal gerekçelerle istisna kapsamına alınmaktadır. Yemek işyerinde hazırlanıyor veya dışarıdan alınmakla birlikte, işyeri veya eklentilerinde veriliyorsa, kişi başına yemek maliyeti ne olursa olsun istisna uygulanacaktır. İşyeri veya eklentileri dışında yemek verilmesi halinde ise istisna günlük belirli bir tutarla sınırlandırılmaktadır. Ayrıca bu istisna sadece fiilen çalışılan günler için geçerli olacaktır.

Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri ücretlilerin gelir vergisi matrahına eklenmeyecektir.

4857, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, bu istisna 4857 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatlarında ödenen tutarın tamamına, 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarında ise hizmet erbabının ücretinin yirmidört aylık tutarına uygulanacaktır. Hizmet ifa edilmeksizin ödenen ücretlerin ise tazminat sayılarak gelir vergisinden istisna tutulması mümkün değildir.

Hizmet erbabına resmi ve özel daire ve müesseselerce demirbaş olarak verilen giyim eşyaları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın uygulanabilmesi için giyim eşyasının hizmet erbabına ayın olarak verilmesi, demirbaş niteliği taşıması, hizmet erbabının gördüğü işin gereği olarak verilmesi ve hizmet erbabının işten ayrılması halinde geri alınması gerekmektedir.

Özel kanunlara dayanılarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyetteki ödemeler istisna kapsamına alınmaktadır. İstisna için temel şart ödeme veya menfaat sağlanmasının bir kanuna dayanmasıdır.

Maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedarik edilmesi ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatlerin tamamı istisna edilmektedir. Mülkiyeti işverene ait olan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi



suretiyle sağlanan menfaatlerin yalnızca kamu konutlarına uygulanan metrekare kira bedeli ile kıyaslanmak suretiyle bulunacak kısmına ücret istisnası uygulanacaktır.

Kaybolmaya yüz tutan çeşitli meslek ve zanaatların öğretilmesi ve devam ettirilmesi amacıyla gelir vergisinden muaf esnafın yanında çalışanların ücretleri istisna edilmektedir.

Fiilen uçuş ve denizaltına dalış hizmetleri karşılığında verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ücret istisnası kapsamına alınmaktadır.

4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu uyarınca Türkiye’de faaliyet gösteren ve ticari faaliyet ile iştigal etmeyen irtibat bürolarında çalışanlara işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden ödenen ücretler, ödemenin döviz cinsinden olması halinde istisna edilmektedir.

İkinci fıkrada, hizmet erbabına gider karşılığı olarak yapılan ve vergiden istisna edilen ödemeler sayılmaktadır.

Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından hizmet erbabına harcırah ve yol giderleri olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmektedir. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından yönetim kurulu başkanı ve üyeleri ile Türk Ticaret Kanununun 366 ncı maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyelerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderleri karşılığı verilen gündelikler de vergiden istisna edilmektedir.

Sayım ve seçim işlerinde görevlendirilen ve kamu hizmeti ifa eden kimselere bu görevleri dolayısıyla verilen ücretler vergiden istisna edilmektedir.

Üçüncü fıkrada gelir vergisinden istisna edilen sosyal amaçlı tazminat ve ödemeler sayılmaktadır.

Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları ile evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna edilmektedir. Ancak, çocuk zamları Devletçe verilen çocuk zammı miktarıyla, evlenme ve doğum yardımları ise hizmet erbabının iki aylığı veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmı ile sınırlandırılmaktadır. Bu tutarları aşan zam ve yardımlar ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Sosyal amaçlarla, ölüm, engellilik, hastalık ve işe başlatmama tazminatları dâhil işsizlik dolayısıyla verilen tazminat ve yardımların tamamı vergiden istisna edilmektedir.

Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ve ödenen mükâfatlar ile harp malullüğü zamları, harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine bu sıfatları nedeniyle yapılan her türlü ödemeler ücret istisnası kapsamına alınmaktadır. Ayrıca, şehitlik tabirine açıklık kazandırılmakta, böylece benzerlik arz eden bu çeşit ödemelerde istisna uygulanması bakımından yeknesaklık sağlanmaktadır.

Sosyal amaçlı ödemelerin yanı sıra asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları dâhil olmak üzere, herhangi bir sınırlama olmaksızın muhtaç olanlara yapılan yardımların tamamı vergiden istisna edilmektedir.

Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye’de tahsilde bulunan öğrencilere beslenme, barınma ve öğrenim gideri olarak ödenen paralar istisna edilmektedir.

Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı ülkelerde tahsilde bulunan öğrencilere gider karşılığı olarak ödenen paralar istisna edilmektedir. Ancak, istisna tutarı, Devlet tarafından öğrenci ve memurlara verilen bu mahiyetteki ödemeleri aşan kısım için uygulanmayacak olup, bu ödemeler ücret olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Öğrencilere staj dolayısıyla öğretim müesseseleri veya öğrenim masraflarını üstlenenler tarafından verilen paralar ile öğrencilere yapılan giyim giderleri gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Alınan nafakalar vergiden istisna edilmektedir.

Ülkemizde amatör sporun teşviki amacıyla yarışmalara katılan amatör sporculara verilecek ikramiye ve ödüller ile spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmektedir.



Ülkemizin başta bilimsel ve kültürel konularda ilerlemesine ve tarımsal yönden kalkınmasına katkı sağlamak üzere yeni bir eser, buluş ya da uygulama yöntemi geliştirenlere verilecek ikramiye ve ödüller vergiden müstesna tutularak faaliyetlere ilave bir destek ve teşvik sağlanmaktadır.

Son olarak, Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalılara yapılan ödemeler ile yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar gelir vergisinden istisna edilmektedir.

**MADDE 36-** Gelir vergisi uygulamasında, bireyin veya ailenin asgari geçim düzeyini sağlayacak gelir tutarının vergiden müstesna tutulması dünyada yaygın olarak kullanılan bir yöntemdir.

Bu müessese, bir kimsenin vergi ödeme gücünün, o kimsenin asgari geçimini sağlayacak gelirlerinden sonra oluşabileceği düşüncesinden hareketle ve vergilendirmede sosyal adaleti sağlama amacına yönelik olarak ortaya çıkmıştır.

Maddeyle, dünya uygulamalarına paralel olarak, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilerin ödeyecekleri gelir vergisi tutarının tespitinde ücretlerde özel indirim uygulaması getirilmekte ve bu indirimin usul ve esasları düzenlenmektedir.

İndirim hakkı, gerçek usulde vergilendirilen ücretlilere medenî durumları dikkate alınarak tanınmakta ve indirim tutarının belirlenmesinde asgari ücret baz alınmaktadır.

Özel indirim, mükellefin kendisi için asgari ücretin %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eş için %10'u, ilk iki çocuk için ayrı ayrı uygulanmak üzere %7,5'i ve üçüncü çocuk için %10'u olarak uygulanacaktır.

Özel indirim, mükellefin kendisi, eş ve çocukları için hesaplanan indirim tutarları toplamı ile gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan miktarın hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanacaktır. Mahsup edilecek tutarın ücret üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde, özel indirim uygulaması dolayısıyla vergi iadesi yapılması söz konusu olmayacaktır. Özel indirimin sağladığı vergi avantajından, ücret seviyesi ne olursa olsun, medenî hali ve aile durumları aynı olan tüm mükellefler aynı ölçüde yararlanacaktır.

Özel indirim tutarının tespitinde mükellefin gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınacaktır. Yıl içinde mükellef lehine meydana gelecek değişiklikler bu tarihten itibaren dikkate alınacaktır. İndirim, gelir elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı olmak üzere, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanacak; boşananlarda indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınacaktır.

Maddeyle, özel indirim tutarlarını; ücretlinin kendisi, eş ya da çocuklar için uygulanacak oranları ayrı ayrı ya da topluca artırma veya kanuni oranına kadar indirme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir. Artırılan oranlar üzerinden hesaplanan indirim tutarları toplamı asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Ayrıca, özel indirim uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

Ücretlerin herhangi bir şekilde indirim veya istisna uygulamasına konu olması halinde özel indirim bu istisna ve indirimlerden önce uygulanacaktır. Bu suretle, her ne şekilde olursa olsun herhangi bir indirim veya istisna uygulamasının ücretlilerin özel indirim hakkını ortadan kaldırmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır.

İkinci fıkrada, profesyonel sporcuların gelir ve olanaklarına sahip olmayan amatör sporcuların desteklenmesi amacıyla bunların ücretleri üzerindeki gelir vergisi yükü azaltılmaktadır.



**MADDE 37-** Birinci fıkrada gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmakta, maddede sayılan mal ve hakların başkalarına kiralanması veya kullandırılması karşılığında elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı hükme bağlanmaktadır.

Maddede belirtilen mal ve hakların sahipleri, bunları tasarruf edenler, elinde bulunduranlar, yararlananlar ve fiilen hâkimiyet kuranlar, mallar ve haklar üzerinde kullanma ve yararlanma yetkisi bulunanlar ile bunların kiracıları veya diğer kullanıcıları tarafından kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

İkinci fıkrada, tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan taşınmazlar ile haklar hakkında madde hükümlerinin uygulanacağı öngörülmektedir.

Üçüncü fıkrada, vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan paylar ile zirai faaliyete bilfiil katılmaksızın sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı öngörülmektedir.

Dördüncü fıkrada, bir taşınmaz üzerinde başka bir taşınmaz veya üçüncü kişiler lehine süreli veya süresiz irtifak veya intifa hakkı tesis edilmesinin kiralama sayılacağı belirtilmektedir.

**MADDE 38-** Maddede, gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasılat tutarının nelerden oluşacağı ve safi iradın nasıl hesaplanacağı düzenlenmektedir.

Birinci fıkrada, Kanunun 37 nci maddesindeki mal ve hakların kiraya verilmesi sonucunda, içinde bulunulan yıla ya da geçmiş yıllara ilişkin kira bedellerinin nakden veya aynen tahsil edilen kısımlarının toplamının, tahsilâtın gerçekleştiği takvim yılının gayrisafi hasılat tutarını oluşturacağı belirtilmektedir.

İkinci fıkrada, gelecek yıllarda tahsil edilmesi gereken kira bedelinin, içinde bulunulan yılda peşin tahsil edilmiş olması halinde, ilgili yılların gayrisafi hasılat tutarı olarak dikkate alınacağı öngörülmektedir. Ancak, mükellefiyetin sona ermesi anlamına gelen ölüm halinde veya ülkeyi terk durumunda, mükellefiyetin sona erdiği tarihten sonraki dönemlere ilişkin olarak mükellefiyet döneminde peşin tahsil edilmiş olan bedeller, mükellefiyetin sona erdiği dönemin hasılatı olarak değerlendirilecektir.

Üçüncü fıkrada, ayın olarak tahsil edilen bedellerin Vergi Usul Kanununda yer alan emsal bedel üzerinden paraya çevrileceği hüküm altına alınmaktadır. Bunun yanında kiracı tarafından taşınmazı genişletecek veya taşınmazın iktisadi değerini devamlı olarak artıracak şekilde taşınmaza ilave edilen kıymetlerin, kullanım süresinin bitiminde bedelsiz olarak mal ve hakları kullandıran ya da mal ve hak sahibi kişiye devrolunması halinde, söz konusu kıymetler de kiralayana bakımından devir tarihi itibarıyla aynen tahsil olunmuş hasılat sayılmakta, anılan kıymetlerin emsal bedelinden daha düşük bir değerle devri halinde ise aradaki farkın gayrimenkul sermaye iradına eklenmesi öngörülmektedir.

Dördüncü fıkrada, gayrimenkul sermaye iradı elde edenin bilgi sahibi olması şartıyla irat sahibi adına veya hesabına kamu kurumlarına, icra dairelerine, bankalara, noterlere ya da posta idaresine yatırılan paralar ile kiracısına olan borcu ile takası veya başka bir şahsa bedelsiz ya da tahsil şartı aranmaksızın bedelli devri yapılan kiralamaya konu mal ve haklara ilişkin kira alacakları, tahsil edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Beşinci fıkrada, yabancı parasıyla yapılan ödemelerin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ödeme günü için tespit edilen döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrileceği öngörülmektedir.

Altıncı fıkrada, gayrimenkul sermaye iratlarında safi irat, gayrisafi hasılatırdan iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderlerin indirilmesinden sonra oluşan olumlu fark olarak tanımlanmaktadır.



**MADDE 39-** Maddede, gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde indirilecek giderlere ilişkin düzenlemelere yer verilmektedir.

Birinci fıkrada, gayrimenkul sermaye iradı mükelleflerinin, konut kira istisnasına isabet eden kısım hariç olmak üzere gerçek giderlerini, gayrisafi hasılatlarından indirmek suretiyle safi irat tutarını hesaplayacakları belirtilmektedir.

Taşınmazın iktisadi değerini artırıcı özelliği bulunmamak şartıyla taşınmaz sahibinin kiraya verdiği taşınmazı için yaptığı onarım giderleri ile taşınmazın eskiyen, bozulan, kırılan taraflarının düzeltilmesi ve yenilenmesi, boya, badana ve benzeri için yapılan normal onarım giderlerinin safi iradın tespitinde dikkate alınacağı öngörülmektedir. Ayrıca, taşınmaz sahibi tarafından, taşınmazın iktisadi değerini artıracak nitelikte yapılan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların gider olarak indirilebileceği; bu harcamaların bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşması halinde maliyet olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmaktadır.

Kiraya verilen taşınmazın satın alınması, inşa edilmesi ve genişletilmesi gibi sebeplerle alınan ve bina için harcanan borçlara ilişkin finansman giderlerinin, alınan borçların tamamının bu amaçla harcanması koşuluyla gayri safi hasılatından indirilebileceği öngörülmektedir.

Ayrıca, sahip olduğu taşınmazı konut olarak kiraya verenlerin konut olarak kiraya verilen taşınmazlardan sadece bir tanesi için taşınmazın iktisap edildiği tarihten başlayarak beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'ini indirebileceği hükme bağlanmaktadır. Ancak söz konusu bu gider, 67 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendi gereğince gider fazlalığı sayılmamaktadır.

İkinci fıkrada, mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, sadece kiraya verilen kısma isabet eden giderlerin, hasılatından indirilebileceği belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada, gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespit edilmesinde gerçek gider usulünün esas olduğu belirtilmektedir. Ancak, fıkrada sayılan şartların gerçekleşmesi durumunda konut kira geliri elde edenlerin götürü gider usulünü de tercih edebileceği vurgulanmaktadır. Götürü gider uygulamasından sadece konut kira geliri elde eden kişiler yararlanacak olup hakları kiraya verenler ile taşınmazları konut dışında kullanım amaçlarına yönelik olarak kiraya verenlerin buradan elde ettikleri hasılatla ilgili olarak götürü gider usulünden yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

Konut kira gelirleri için belirlenen eşiklere göre, irat sahibi kişiler, diledikleri takdirde giderlerine karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'ini veya %15'ini götürü gider olarak indirebileceklerdir.

Dördüncü fıkrada, Maliye Bakanlığına indirilecek giderlerle ilgili ispat edici belgelerin düzenlenmesine, saklanmasına ve ibrazına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi hususunda yetki verilmektedir.

**MADDE 40-** Maddede, gayrimenkul sermaye iradına yönelik istisna hükümleri düzenlenmekte olup, konut olarak kiraya verilen taşınmazlardan bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın bir kısmı gelir vergisinden istisna edilmektedir.

İstisna tutarının altında kira geliri elde edenlerin, bu gelirleri için beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır. İstisna tutarının üzerinde gelir elde ettiği halde bu gelirini beyan etmeyenler ile eksik beyan edenler istisnadan faydalanmayacaktır.

İkinci fıkrada, ticari, zirai veya mesleki kazançları nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamı gelir vergisi tarifesinin üçüncü gelir diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarın üzerinde olanların gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanmayacakları öngörülmektedir.





**MADDE 41-** Maddede menkul sermaye iradının tanımı yapılmakta ve menkul sermaye iradı sayılan unsurlar belirtilmektedir.

Birinci fıkrada, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında, nakdî sermaye veya para ile temsil edilebilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmaktadır.

İkinci fıkrada, kaynağına bakılmaksızın hangi iratların menkul sermaye iradı olarak değerlendirileceği bentler halinde sayılmaktadır.

Fıkrada, pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile kurucu pay senetleri ve diğer intifa senetlerinin ihraççıya iade edilmek suretiyle imha edilmesi karşılığı yapılan ödemeler dâhil olmak üzere her nevi pay senetleri ile kurucu pay senetleri ve diğer intifa senetleri ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr paylarının menkul sermaye iradı olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipotège dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı ve benzeri iratlarda menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar da dâhil olmak üzere, limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları da menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Esasen, kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu kapsamda; menkul sermaye iratları açısından, kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan kârların ortaklara kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtılması, kazanç dağıtımında değerlendirilmemektedir. Ayrıca, adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr paylarının, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılacağı belirtilmektedir.

Fıkrada "kontrol edilen yabancı kurum" ile ilgili düzenleme de yapılmaktadır. Vergi mevzuatında kurumlar yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kâr dağıtımına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Ancak, avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelerde, genellikle kâr dağıtımını yapma zorunluluğu olmamakta ve bu durum vergi planlaması ve vergi ertelemesi için elverişli ortam hazırlamaktadır. Maddede, belli şartlar altında yurtdışı iştiraklere yatırım yapan Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin yurtdışı iştirak kârları, fiilen dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılmaktadır. Madde kapsamındaki yurtdışı iştirakler, Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri iştiraklerden oluşmaktadır. Burada sözü edilen "doğrudan veya dolaylı" ve "ayrı ayrı ya da birlikte" ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaşılması, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmektedir. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda ise, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmının tekrar vergilendirilmemesini sağlayan düzenlemeye de yer verilmektedir.

Fıkrada bu Kanun uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan gelir vergisi düşüldükten sonra kalan kısmının menkul sermaye iradı sayılması öngörülmektedir. Dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri bu tür kazançlar, bu kurumların ana merkezlerine transfer edilecek kâr payı niteliğindedir. Bu tür gelirler, uluslararası vergi anlaşmalarında, vergi kesintisine imkan veren menkul sermaye iratlarından sayıldığı için vergi



hukukumuzda da bu gelir kategorisi içinde yer almaları zorunlu görülmektedir. Böylece, bu kazançların vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilmesi de sağlanmış olmaktadır.

İpotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotega dayalı menkul kıymetler hariç olmak üzere ipotekli sermaye piyasası araçları ve varlık teminatlı menkul kıymetler ile her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınınca ihraç edilen likidite senetleri, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin menkul sermaye iradı olduğu belirtilmektedir. Ayrıca, Sermaye Piyasası Kanunu veya ilgili mevzuat uyarınca kurulmuş olan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler de bu fıkrada düzenlenmektedir.

Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ile kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dâhil olmak üzere her türlü alacak faizleri ve benzeri ödemeler de menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Bankalara, bankarlara, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca söz konusu kişi ve kurumlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun topladıkları paralara sağladıkları gelirler ile menfaatlerin de menkul sermaye iradı olduğu düzenlenmektedir. Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerin de mevduat faizi olduğu öngörülmektedir.

Esas itibarıyla mevduat faizi ile benzer nitelikler taşıyan kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve katılım bankalarınınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının da menkul sermaye iradı olduğu belirtilmektedir.

Fıkranın (g), (ğ) ve (h) bentlerinde; pay senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller, iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve aylıklar ile her türlü senedin iskonto edilmesi karşılığında alınan bedellerin menkul sermaye iradı olduğu düzenlenmektedir.

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler; bir başka deyişle, repo ve ters repo işlemlerinden elde edilen menfaatler ile menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler de menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

İade olunan anapara ödemelerinin dışarıda tutulması ve yalnızca nema ödemelerinin vergilendirilmesine yönelik olarak tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta şirketleri ve emeklilik şirketleri tarafından gerçekleştirilen emeklilik taahhüt planları ve şahıs sigorta poliçelerine ilişkin ayrılmalara bağlı irat ödemeleri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmektedir.

Bireysel emeklilik sisteminden ayrılmalara bağlı olarak yapılan irat ödemeleri menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmekte ve sistemden ayrılış biçimine ve kalış süresine bağlı olarak üç alt bent halinde yalnızca nema tutarlarının vergilendirilmesine imkan sağlayan bir düzenleme yapılmaktadır.

Maddede ayrıca, piyasaların yeni finansal enstrümanlar geliştirme potansiyeline paralel olarak; yeni finansal ürünlerin vergilendirilmesinde düzenleme boşluğu oluşmamasını teminen bu maddenin ikinci fıkrasında ayrıca sayılmamış olsa dahi; menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratların da menkul sermaye iradı kabul edileceği hususu belirtilmektedir.



Üçüncü fıkrada, (j) ve (k) bentlerinde düzenlenen emeklilik taahhüt planları ve şahıs sigorta poliçelerine ilişkin ayrılmalar ile bireysel emeklilik sisteminden ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerde menkul sermaye iradı olarak tanımlanan irat tutarlarının nasıl hesaplanacağı hususu düzenlenmektedir.

Dördüncü fıkrada, döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının menkul sermaye iradı sayılmayacağı hususu belirtilmektedir.

Beşinci fıkrada, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının muhtelif şekillerde elden çıkarılması karşılığında elde edilen gelirler ile bunların tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan anapara ve ikramiyelerin irad sayılmayacağı belirtilmektedir.

**MADDE 42-** Maddenin birinci fıkrasında, menkul sermaye iratlarında safi iradın bulunabilmesi için indirilecek giderlerin neler olduğu belirtilmektedir. Buna göre, saklama ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının muhafazası için yapılan giderler, kâr payları ve faizlerin tahsil giderleri, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları ve bunların gelirlerinin elde edilmesi için Kanun kapsamında alınan gelir vergisi hariç ödenen vergiler ve harçlar, gayrisafi irattan indirilebilecektir.

Ancak, şirket toplantılarına bizzat veya vekil tayin ederek katılma gibi sermayenin idaresi için yapılan giderlerin gayrisafi irattan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İkinci fıkrada, yabancı para birimiyle tahsil edilen, kayıtlara intikal ettirilen veya tasarruf edilen menkul sermaye iratlarının değerlendirilmesine ilişkin hükümlere yer verilmektedir. Buna göre menkul sermaye iratları, tahsil edilen, kayıtlara intikal ettirilen veya tasarruf edilen gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru ile değerlendirilecektir. Böylece, değerlemeye yönelik olarak diğer gelir unsurları ile de paralellik sağlanmış olmaktadır.

**MADDE 43-** Maddede, menkul sermaye iradına yönelik istisna hükümleri düzenlenmektedir.

Birinci fıkrada, tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamının gelir vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmaktadır.

İkinci fıkrada, kâr paylarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler kapsamında; 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri kapsamında elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu istisnanın kesinti yoluyla alınan vergiye etkisinin olmadığı belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada, kurumsal sermaye birikiminin artırılmasına katkı sağlamak amacıyla; portföylerinin sürekli olarak en az %51'i Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarına ait bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesinden elde edilen kazançlara vergi istisnası getirilmektedir.

**MADDE 44-** Kanunda vergilendirilecek gelirler esas itibarıyla kaynak teorisine göre sayma yöntemi ile belirlenmekle birlikte bu maddede diğer bazı gelir unsurlarının da vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bu maddede söz konusu gelir unsurlarının neler olduğu belirtilmektedir.

**MADDE 45-** Maddede, değer artış kazancının hangi mal ve hakların elden çıkarılması halinde doğacağı belirtilmektedir.

Birinci fıkrada, ivazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere, Kanunun 37 nci maddesinin birinci fıkrasının (a), (b), (ç), (d), (f) ve (ğ) bentlerinde yazılı mal ve haklar ile (g) bendinde belirtilen motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların hat, plaka



veya işletme haklarının elden çıkarılması halinde elde edilen kazancın değer artış kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmaktadır. Ayrıca, kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri taşınmazların tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılacağı; gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazların elden çıkarılmasından sağlanan kazancın da değer artış kazancı olarak vergilendirileceği öngörülmektedir.

Telif haklarının ve patentlerin yazarı, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları tarafından elden çıkarılması suretiyle elde edilen kazançların serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği Kanunun ilgili maddelerinde belirtilmektedir. Bu maddede ise, söz konusu telif haklarının ve patentlerin anılan kişiler dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından elde edilecek kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği öngörülmektedir.

Maddede, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmektedir. Buradaki ortaklık hakkı veya hisseleri, her türlü şahıs ve sermaye şirketlerinde, ortakların hisse senedine bağlanmamış paylarını ifade etmektedir. Limited, adi komandit ve kollektif şirket ortaklarının payları bu hükmün kapsamı içindedir. Adi şirketlerde de, ortakların hisselerini satmaları karşılığı sağladıkları kazanç değer artış kazancıdır. Kooperatiflere üye olunması karşılığında elde edilen hisselerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançların da ortaklık hakkının elden çıkarılması sonucu elde edilen kazanç olarak değerlendirilerek değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazancın değer artış kazancı olduğu belirtilmektedir.

İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

İkinci fıkrada elden çıkarma deyimi, birinci fıkrada belirtilen mal ve hakların her ne suretle olursa olsun satılması, ivazlı devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulması şeklinde tanımlanmaktadır.

Üçüncü fıkrada, kentleşme ile birlikte değeri yükselen arsaların satılması veya bu arsaların üzerine bina inşa edilmesi durumunda elde edilecek kazançların kayıt altına alınarak vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bu itibarla, ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı olmaması şartıyla, sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların (kat karşılığı inşaat işleri dâhil) bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa paylarının da tahsis tarihi itibarıyla elden çıkarılmış sayılacağı öngörülmektedir.

**MADDE 46-** Maddede, ferdi bir işletmenin devri ve şahıs şirketlerinin sermaye şirketine dönüşmesi halinde değer artış kazançlarının hesaplanmayacağı durumlar belirtilmektedir.

Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü durumunda, yasal mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetinin sürdürülmesi ve işletmeye dâhil iktisadi değerlerin kayıtlı tutarlarıyla aynen devir alınması halinde değer artış kazancı hesaplanmayacaktır. Ayrıca parantez içi hükümlerle, bilanço esasına göre defter tutulması halinde bilançonun aktif ve pasifiyle bir bütün olarak devredilmesi gerektiği hükme bağlanmaktadır. Böylece, işletmenin faaliyetinin varislerce devralınması suretiyle ticari işletmenin devamlılığının sağlanması amaçlanmaktadır.

Birinci fıkranın (b) ve (c) bentleri ile, ekonomik gelişmelere bağlı olarak, ferdi işletmelerin sermaye şirketleri haline dönüşmesi teşvik edilerek ölçek ekonomisinden faydalanılması amaçlanmaktadır. Buna göre, (b) bendinde, kazancı bilanço esasına göre tespit



edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Ayrıca, (c) bendinde kollektif ve adi komandit şirketlerin (b) bendinde ifade edilen koşullar dâhilinde şekil değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi durumunda değer artış kazancı hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği hükme bağlanmaktadır.

İkinci fıkrada, (b) bendi kapsamında yapılan devir işleri sonucu alınacak ortaklık payını temsil eden pay senetlerinin ve (c) bendi kapsamındaki tür değiştirmelerinde tür değiştiren şirket ortaklarına verilecek pay senetlerinin nama yazılı olması gerektiği ifade edilmektedir.

**MADDE 47-** Maddede değer artış kazançlarında vergiye tabi tutulacak kazanç tutarının tespitine yönelik düzenlemelere yer verilmektedir.

Değer artışında vergiye tabi tutulacak safi kazanç elde edilen hasılatın bu hasılatın elde edilmesi için katlanılan maliyet, gider ve vergilerin düşülmesi suretiyle bulunacaktır. Hasılat, elden çıkarma karşılığında alınan para veya mal ve hizmet şeklinde sağlanan, para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin toplamından oluşmaktadır. Bu tutardan düşülecek olan unsurlar ise, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcı tarafından yüklenilen giderler, ödenen vergi ve harçlardır. Elde edilen karşılığın para dışında mal ya da menfaat olması halinde Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümleri uygulanır.

Diğer taraftan, mal ve hakların maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi durumunda maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedeli, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise, son bilançoda ya da envanter kayıtlarında gösterilen değeri esas alınır.

Bununla birlikte, faaliyeti durdurulan ticari veya zirai bir işletmeye ya da durdurulan serbest meslek faaliyetine ait envanter kayıtlarında yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli yerine, kayıtlara göre amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır.

Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kişi ve kurumların, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden gerekli izni almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi ve aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmaları halinde kur farkından doğan kazançlar değer artış kazancının hesabında dikkate alınmamaktadır. Kur farkının dikkate alınmaması için; bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların münhasıran bu menkul kıymet ve hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarından ibaret olması gerekmektedir. Ayrıca bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde kur farkından doğan kazançlar da ticari kazancın hesabında dikkate alınacaktır.

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında, iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde, bunların edinilmesi için yapılan her türlü ödemelerle, giderler, vergi ve harçlardan oluşan iktisap bedeli yerine menkul kıymetin üzerinde yazılı olan değeri (itibari değer) dikkate alınır. Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak alış bedeli tespit edilecektir.

Ayrıca maddede, enflasyondan kaynaklanan değer artışlarının vergilendirilmemesi amaçlanmış ve mal ve hakların elden çıkarılmasında maliyet bedelinin, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu tarafından belirlenen üretici fiyatları endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilmesine imkan tanınmaktadır.



**MADDE 48-** Maddede, kentleşmeyle birlikte yaygın bir uygulama haline gelen özel inşaat işlerinde (kat karşılığı inşaat işleri dâhil) değer artış kazancının tespitine ilişkin özellik arz eden hususlar düzenlenmektedir.

Ticari mahiyette olmayan özel inşaat işleri dolayısıyla elde edilen değer artış kazancı iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Birincisi, arsa sahibinin uhdesinde bulunan arsa payının elden çıkartılması sonucu doğan bir değer artış kazancı; ikincisi ise, inşaat işini arsa sahibinin kendisinin yapması veya kat karşılığı yaptırması dolayısıyla elde etmiş olduğu taşınmazların satışı sonucu ortaya çıkan değer artış kazancıdır. Bahsi geçen iki farklı değer artış kazancının tespitinin sağlıklı bir şekilde yapılabilmesi için, madde metninde arsa veya arsa payına ilişkin maliyet bedeli ile taşınmazlara ilişkin maliyet bedelinin hesaplanması hususu belirtilmektedir.

Birinci fıkrada, arsa sahibinin gerek kendisinin inşaat yapması, gerekse kat karşılığı inşaat işi yaptırması durumunda, arsa veya arsa payının elden çıkarma bedelinin nasıl hesaplanacağı belirtilmektedir.

İkinci fıkrada, elden çıkarılan arsa veya arsa paylarından doğduğu kabul edilen elden çıkarma kazançları, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu satışlar nedeniyle yapılan tahsilatların, öncelikle satılan taşınmaza isabet eden arsa veya arsa payının elden çıkarma bedeline ilişkin olduğunun kabul edileceği öngörülmektedir.

Üçüncü fıkrada, Kanunun 14 üncü maddesinin beşinci fıkrasındaki hükmü saklı kalmak üzere diğer fıkralarına göre ticari kazanç hüviyeti arz etmeyen ve kat karşılığı inşaat işleri ile kendi arsası üzerine inşaat yapan veya yaptıranların elde etmiş oldukları taşınmazların iktisap tarihine ilişkin belirleme yapılmaktadır. Ayrıca, söz konusu fıkrada, taşınmazlara ilişkin yasal işlemlerin uzaması veya ortaya çıkabilecek farklı nedenler dolayısıyla yapı kullanma izin belgesinin alınmasının gecikmesi durumunda, taşınmazların fiilen kullanıma başlandığı tarihin iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerektiği açık bir şekilde belirtilmektedir.

Dördüncü fıkrada, arsa sahibi tarafından iktisap edilen taşınmazlara ilişkin maliyetin belirlenmesi hususuna yer verilmiştir. Arsa sahibi tarafından ilk defa iktisap edildiği kabul edilen taşınmazların maliyet bedeli;

Kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın inşa edilen ya da ettirilen taşınmazlarda;

- 1) İnşaata tahsis edilen arsanın emsal bedeli,
- 2) Arsa sahibinin fiili inşaat maliyetleri toplamından oluşur.

Kat karşılığı inşaat işleri kapsamında iktisap edilen taşınmazlarda ise maliyet bedeli;

- 1) Arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli,
- 2) Müteahhit tarafından, arsa sahibine verilen taşınmazlara ilişkin olarak müteahhit bünyesinde oluşan ve arsa sahibine fatura edilen tutarların toplamından oluşur.

Beşinci fıkrada, değer artış kazancına ilişkin tarh zamanaşımının ne zaman başlayacağı hükme bağlanmaktadır. İkinci fıkrada değer artış kazancının, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılacağı belirtilmektedir. Ortaya çıkan değer artış kazancının vergilenmesi, taşınmazların satışına kadar ertelendiğinden, tarh zamanaşımı süresi de, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olmak üzere taşınmazın satıldığı tarihten sonraki takvim yılının başından başlayacağı hükme bağlanmıştır.

**MADDE 49-** Maddede, sosyal politikalar ve ekonomik teşvikler nedeniyle vergiden müstesna tutulan değer artış kazançlarına yer verilmektedir.

Birinci fıkranın (a) bendinde, ikamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar vergiden istisna edilmektedir. Yine, arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin, arsa payının devri sonucu doğan değer



artış kazançları vergiden istisna edilmektedir. Bu bendin uygulanmasında istisnadan yararlanacak mükellef ile eş ve çocukları birlikte dikkate alınacaktır. Bu istisna, bir ailenin ikamet amacıyla satın aldığı ya da kat karşılığı teslim aldığı konutu vergisiz olarak elden çıkarmalarına olanak sağlamaktadır.

(b) bendinde motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil olmak üzere, motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil 37 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (ç) ve (f) bentlerinde yazılı olan mal ve haklar ile tam mükellef kurumlara ait pay senetleri, ortaklık hakları veya hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara elde tutulma süresine bağlı olarak değişen oranlarda istisna uygulaması getirilmektedir. Ayrıca istisna uygulaması açısından iktisap tarihi önem arz ettiğinden, kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri taşınmazların tahsis tarihinde; finansal kiralama yoluyla iktisap edilmiş taşınmazların ise finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarihte iktisap edilmiş sayılacağı öngörülmektedir.

(c) bendinde, tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan pay senetlerinin ve portföyünün sürekli olarak en az %51'i Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören pay senetlerinden oluşan yatırım fonlarına ait bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin fona iadesi dışındaki yollarla elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar istisna kapsamına alınmaktadır.

(ç) bendinde, anonim şirketlerin halka açılmasını ve sermayenin tabana yayılmasını teşvik etmek amacıyla, tam mükellef anonim şirketlere ait pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasından doğacak kazancın vergiden istisna edilecek oranları diğer pay senetlerine göre daha yüksek olarak tespit edilmektedir. Yine bu istisnanın uygulamasında da pay senetlerinin elde tutulma süreleri dikkate alınacaktır.

(d) bendinde, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları haricindeki gelir unsurlarından elde edilen değer artış kazançlarına getirilmiş olan istisnalara ilave olarak 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin birinci gelir diliminde yer alan tutarda gelir için istisna öngörülmektedir.

**MADDE 50-** Maddede, vergiye tabi arızı kazançlar bentler halinde sayılmakta ve safi tutarın hesaplanmasına ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

Birinci fıkranın (a) bendine göre; ticari işlemlerin ya da bu işlemlere aracılığın devamlılık arz etmeyecek şekilde yapılması ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar arızı kazanç olarak vergilendirilecektir. Ayrıca, kiracıların kiraladıkları taşınmazları tahliye etmeleri ya da tesisat veya malları devretmeleri karşılığında elde ettikleri kazançlar ile taşınmazların buldukları konum itibarıyla fiziki değerlerinin dışında oluşan peştemallık, şerefiye veya sair adlar altında nitelenen bedeller dolayısıyla elde edilen kazançlar, arızı kazanç olarak ifade edilmektedir. Diğer taraftan, ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında sağlanan gelirler de arızı kazanç kapsamında yer almaktadır. Bir takvim yılında (a) bendi kapsamında elde edilecek arızı kazançların bir kısmı vergiden istisna edilmektedir.

(b) ve (c) bentlerinde sırasıyla "henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılatlar" ile "gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin bıraktıkları işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar ve karşılık ayırdıkları şüpheli alacaklar ile zarar yazdıkları değersiz alacaklar" karşılığında elde edilen kazançların arızı kazanç olduğu belirtilmektedir.



(ç) bendinde, dar mükellefiyete tabi olanların Kanunun 60 ıncı maddesinde belirtilen ve arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançların da arızı kazanç olarak vergilendirileceği öngörülmektedir.

İkinci fıkrada, arızı kazançlarda safi tutarın nasıl tespit edileceği belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada, bu maddede geçen hasılat kavramının, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade ettiği belirtilmekte, hasılatın ayın ya da menfaat olarak sağlanan tutarının ise Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı hükme bağlanmaktadır.

**MADDE 51-** Madde ile tasfiye edilen kurumların vergilendirilmesi düzenlenmektedir. Tasfiye hali, mükellefiyeti sona erdiren bir olay olarak ele alınmakta ve tasfiye hükümleri tek bir madde içinde toplanmaktadır. Ayrıca, tasfiyeden vazgeçilmesi halinde yapılması gereken işlemler konusunda da açıklayıcı hükümlere yer verilmektedir.

Tasfiyeye giren bir kurumun işlemlerinde kâr elde etmesi temel amaç olmadığından, matrahın belirlenmesinde tasfiye kârına itibar edilmektedir. Madde ile tasfiye halinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi esasına göre vergilendirme öngörülmektedir. Bir yıldan uzun süren tasfiyelerde yıllık olarak verilecek tasfiye beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiler, otuz gün içinde verilen nihai tasfiye beyannamesi ile tasfiye sonuçlandırılıp tasfiye kârı kesinleştirildiğinde düzeltilenektir.

Madde ile her bir tasfiye dönemi bağımsız birer vergilendirme dönemi olarak dikkate alınmakta; tasfiyenin başlangıç ve bitiş tarihlerine açıklık kazandırılmakta; ancak tasfiyenin zararlı kapanması durumunda, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltme yapılabildiği anılan dönemlerde fazla ödenen vergilerin mükellefe iadesi öngörülmektedir.

Tasfiye kârının hesaplanmasında dikkate alınacak kurallar ile kârın tespiti sırasında ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerlerinin belirlenmesinde, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili hükümlerin dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Ayrıca, tasfiye memurlarının kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamesine göre hesaplanan vergiler ve diğer tarhiyatlar ile tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergi ve cezalardan dolayı sorumlulukları düzenlenmekte; Maliye Bakanlığına, tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırma yetkisi verilmektedir.

Öte yandan, tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak tarh edilen her türlü vergi ve kesilen cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

Son fıkrada, tasfiyeye ilişkin hükümlerin dar mükellef kurumlar için de geçerli olduğu vurgulanmaktadır.

**MADDE 52-** Madde ile bir veya daha fazla kurumun diğer bir kurumla birleşmesi durumunda birleşme sebebiyle infisah eden kurumların birleşme kârının, tasfiye kârının tespiti yöntemine göre belirleneceği öngörülmektedir. Bu kârın hesaplanması sırasında da birleşen kurumların ortaklarına birleşilen kurum tarafından verilen değerlerin, transfer fiyatlandırması esaslarına göre belirlenmesi gerekmektedir.

Ayrıca tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevlerin, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olduğu hükmü getirilmektedir.





**MADDE 53-** Maddenin birinci ve ikinci fıkrası, birleşmenin özel bir türünü devir olarak tanımlamakta, tam mükellef kurumlar arasında kayıtlı değerler üzerinden ve kül halinde devralma suretiyle gerçekleştirilen işlemler devir olarak nitelendirilmektedir.

Maddenin üçüncü fıkrasında, bölünme ve hisse değişimi işlemleri düzenlenmekte ve Kanun metninde açıklık sağlamak amacıyla bazı belirlemelere yer verilmektedir. Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde ise işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunluluğu getirilmektedir. Devre konu iktisadi kıymetlere ilişkin aktif ve pasif kalemlerin de ilgili oldukları kıymetlerle aynı şekilde işleme tabi olmaları gereği vurgulanmaktadır.

Devir işlemlerinde olduğu gibi bölünmenin de vergisiz olarak yapılmasına olanak sağlanmaktadır. İşletmelerin daha etkin ve verimli çalışmalarını sağlayabilecek bölünme işlemlerini gerçekleştirmeleri mümkün hale getirilmektedir. Dolayısıyla, aynı şirket bünyesinde bulunan taşınmaz ve iştirak hisseleri ile bu şirkette yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetinin ayrıştırılarak, işletmelerin belli alanlarda uzmanlaşmasına, böylece daha verimli ve kârlı kuruluşlar haline gelmesine imkan tanınmaktadır. Böylece şirketler yeniden yapılabilecek, aynı şirket bünyesinde yürütülen birden çok hizmet veya üretim faaliyetini ayrıştırarak bu faaliyetlerin her birini ayrı şirketler bünyesinde yürütebileceklerdir.

Maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketinin bütün mal varlığı, alacak ve borçlarının mukayyet değerleri üzerinden tam mükellefiyete tabi mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla sermaye şirketine devrolunmak suretiyle şirketin tasfiyesiz dağılması hali öngörülmüştür. Tam bölünme olarak nitelendirilen bu halde, bölünen şirketin tüm mal varlığı iki veya daha fazla şirkete geçmekte ve bölünen şirketin ortakları devralan şirketlerin ortaklık paylarını iktisap etmektedir. Ayrıca, bölünme işlemi sonucu devrolan şirketin ortaklarına belli miktarda nakit ödeme yapılması imkanı verilerek, hesapların kapatılması amacıyla yapılacak küçük miktarlardaki nakit ödemelerin bölünme işleminin vergisiz yapılmasını engellememesi sağlanmaktadır.

Maddede yer alan düzenlemeye göre, bölünen şirketin varlıkları kayıtlı değer üzerinden devralan şirketlere aktarılacaktır. Vergi Usul Kanununun 265 inci maddesine göre bu değer, bir iktisadi kıymetin muhasebe kayıtlarında yer alan hesap değeridir. Bu varlıklar, devir olan şirket tarafından da kayıtlı değerleriyle kayıtlara intikal ettirilecektir. Böylece, bölünme işlemiyle gerçekte bir vergi ertelemesi yapılmış olmaktadır. Zira, varlıkları devralan şirket ilerde bunları elden çıkardığında satış bedeliyle kayıtlı bedel arasındaki fark, kurum kazancına dâhil edilecektir.

Üçüncü fıkranın (b) bendinde kısmî bölünme öngörülmektedir. Buna göre, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması mümkündür.

Aynı sermaye olarak konulan varlıklar karşılığında devralan şirket kendi hisse senetlerini, aynı sermaye koyan şirkete veya bunun ortaklarına verecektir. Hisselerin, devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, aynı sermaye olarak aktifinden bir varlık çıkan şirketin bilançosunun, sermaye azaltılmasıyla dengelenmesi mümkün olabilecektir.

(c) bendinde tam mükellef bir sermaye şirketinin diğer bir sermaye şirketinin hisselerini vergisiz devralabilmesi ve karşılığında bu şirketin ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hissesini vermesi öngörülmektedir. Bu değişimin vergisiz yapılabilmesi için hisseleri toplayan tam mükellef şirketin, hisselerini topladığı şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde etmesi gerekmektedir. Bu şartlar birlikte aranacaktır.

Dördüncü fıkrada, bölünme işlemlerinde aktifi ve pasifi düzenleyici hesapların ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devredileceği hususuna açıklık kazandırılmaktadır.



Varlıkların kayıtlı değer üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi bölünen şirketin ortaklarına varlıkların mukayyet değeri kadar bir hisse verilmesini gerektirmemektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranını tespit etmeleri gerekmektedir. Değiştirme oranının ise bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirleneceği tabiidir.

Beşinci fıkrada, Kanunun kısmî bölünme hükümlerinin dar mükellef kurumlar için de geçerli olduğu belirtilmektedir.

Son fıkrada ise devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

**MADDE 54-** Devir ve bölünmenin bu maddede belirtilen şartlar çerçevesinde yapılması halinde, devrolunan veya bölünen kurumun sadece devir ve bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilecek olup, devir ve bölünmeden doğan kazanç hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir.

Buna göre, Kanunun 53 üncü maddesine uygun olarak yapılacak devirlerde;

1) İlgili hesap döneminin başlangıcından devir tarihine kadar olan döneme ilişkin faaliyet sonuçlarına göre hazırlanıp müştereken imzalanan münfesihi kuruma ait kıst dönem gelir vergisi beyannamesi,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan gelir vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesihi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlanıp müştereken imzalanan münfesihi kuruma ait gelir vergisi beyannamesi,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesihi kurum ve birleşilen kurum tarafından münfesihi kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verilecektir.

Devir tarihine kadar olan kazanç, devir ile ilgili şirket yetkili kurul kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarih itibarıyla hesaplanacaktır. Bu tarihten sonraki işlemlerden doğan kazanç devralan kuruma ait olacaktır.

Kanunun 53 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre gerçekleştirilen tam bölünmelerde de bölünen kurumun, sadece bölünme tarihine kadar olan kazancının vergilenmesi ve bölünmeden doğan kârın hesaplanmaması ve vergilendirilmemesi için devir sırasında yapılan işlemlerin, bölünme durumunda da gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

53 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen kısmî bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kazançlar da hesaplanmayacak ve vergilendirme yapılmayacaktır. Diğer taraftan bu bentler çerçevesinde yapılan kısmî bölünme ve hisse değişimi sonucunda bölünen veya hisseleri değiştirilen kurumların tüzel kişiliği devam ettiğinden bölünme veya hisse değişimi tarihine kadar olan kıst dönem için beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, 53 üncü maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre kısmî bölünme yapan kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş veya edecek vergi borçlarından bu kurumun varlıklarını devralan kurumların devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacakları madde metninde ifade edilmektedir.

**MADDE 55-** Maddede, vergi sistemimizin güvenlik müesseselerinden biri olan emsal kira bedeli esas düzenlenerek kira gelirlerinin kısmen ya da tamamen beyan dışı bırakılmasının önlenmesi amaçlanmaktadır.

Birinci fıkrada, emsal kira bedelinden daha düşük bir bedelle ya da karşılıksız olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların kira bedellerinin tespitinde emsal kira bedelinin esas alınacağı düzenlenmektedir. Bina ve arazide emsal kira bedeli ilgili



makamlarca belirlenen bedel, böyle bir bedel bulunmaması halinde ise Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'i olacaktır. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli ise, bu mal ve hakların maliyet bedeli, bu bedelin bilinmemesi halinde Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belirlenen değer %10'u olarak dikkate alınacaktır.

İkinci fıkrada, emsal kira bedeli esasının uygulanmayacağı durumlar belirtilmektedir. Örneğin, eşin anne ve babasının ikametine bırakılan konutlarda da emsal kira bedeli esası aranmayacaktır.

**MADDE 56-** Maddede, uluslararası genel kabul görmüş ilkeler ve gelişmeler dikkate alınarak örtülü sermaye müessesesi düzenlenmektedir.

Buna göre, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımları için objektif kıstaslar konulmakta ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar belirtilmektedir.

Maddede kurumların, iştiraklerinden, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin ederek işletmede kullandıkları borçların tamamı değil, sadece öz sermayenin üç katını aşan kısmının örtülü sermaye olduğu hüküm altına alınmaktadır. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşması halinde, aşan kısma isabet eden faiz ve kur farklarının geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Örtülü sermaye tutarının hesabında, ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınacaktır.

Üçüncü fıkrada, ortakla ilişkili sayılacak gerçek kişi ve kurumlardan kimlerin kastedildiği ve öz sermayenin kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade ettiği belirtilmektedir.

Altıncı fıkrada, örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecek borçlanmalar düzenlenmektedir.

Yedinci fıkrada, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri ödemelerin borcu alan ve veren açısından dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olduğu hüküm altına alınmaktadır. Örtülü sermaye kullanan kurum adına vergi tarh edilmesi ve tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, kesinleşmiş ve ödenmiş olan vergiler nispetinde tarh edilen vergilerden kesinleşen ve ödenenler, borç alan ve veren mükelleflerce örtülü sermayeye ilişkin kur farkını kapsayacak şekilde düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Bu bağlamda, örtülü sermaye kullanan kurumda, zarar mahsubu indirim ve istisnalar nedeni ile bir vergi tarh edilmemesi halinde borç veren kurum nezdinde de bir düzeltme yapılamayacaktır.

Sekizinci fıkrada, dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için örtülü sermaye hükümlerinin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından %10'luk sermaye payı veya oy hakkı şartı aranmayacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla dar mükellef kurumların ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden yapılan borçlanmalarda ortaklık yapısına ilişkin herhangi bir oran dikkate alınmaksızın öz sermayenin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye sayılacaktır.

**MADDE 57-** Maddede, kazançların tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı durumlar düzenlenmektedir.

Bu kapsamda kurumlarca ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde emsallere aykırı bir bedel veya fiyatın tespit edilmesi halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapılmış sayılacaktır.



İkinci fıkrada, kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılabilmesine yönelik olarak ilişkili kişilerden kimlerin anlaşılması gerektiğine yer verilmektedir.

Üçüncü fıkrada, kazancın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmasının tespitinde dikkate alınan emsallere uygunluk ilkesi açıklanmaktadır.

Dördüncü fıkrada kurumların, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde uygulayacakları fiyat veya bedelleri tespit ederken kullanabilecekleri yöntemler belirtilmektedir. Buna göre kurumlar, söz konusu fiyat veya bedelin tespitinde karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ya da yeniden satış fiyatı yönteminden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanmak zorundadırlar.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbiriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte yani işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde gerekse aralarında ilişki bulunmayan kişilerin arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olması gerekmektedir.

Maliyet artı yönteminin uygulanması halinde emsallere uygun fiyatın tespitinde dikkate alınacak uygun brüt kâr oranı, mal veya hizmet alım veya satıma konu işlemin ilişkisiz kişilerle yapılmış olması ya da üçüncü kişiler arasında yapılmış olması halinde uygulanacak kâr oranını ifade etmektedir.

Yeniden satış fiyatı yönteminde emsallere uygun fiyat, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat ya da bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanacaktır.

Mükellefler söz konusu yöntemlerden herhangi birisini kullanmalarına rağmen emsallere uygun fiyatı tespit edememişlerse işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyecekleri diğer yöntemleri kullanabileceklerdir.

Beşinci fıkrada mükelleflere, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlere ilişkin olarak belirleyecekleri yöntem konusunda Maliye Bakanlığına başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmektedir.

Altıncı fıkrada, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olduğu belirtilmektedir. Ayrıca gerçek kişi teşebbüs sahibinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımı yapması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasında işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılacaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazançlar üzerinden tarh edilen ve kesinleşerek ödenen vergiler taraf olan mükelleflerce düzeltme işlemine tabi tutulacaktır. Bu bağlamda, örtülü kazanç dağıtan kurumda, zarar mahsubu, indirim ve istisnalar nedeni ile bir vergi tarh edilmemesi halinde taraf olan kurum nezdinde de bir düzeltme yapılamayacaktır.

Yedinci fıkrada, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurtiçindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlanmaktadır. Hazine zararından neyin kastedildiği fıkranın devamında belirtilmektedir.

Sekizinci fıkrada, Bakanlar Kuruluna düzenlemenin işleyişine ilişkin olarak usul ve esasları belirleme yetkisi verilmektedir.

**MADDE 58-** Maddede, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını vergi oranı düşük olan ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır. Bu kapsamda belirli şartlar



altında yurtdışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurtdışı iştirak kârları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

Birinci fıkrada, yurtdışı iştiraklerin tam mükellef gerçek kişi ve kurumlarca doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol edilen iştirakler olduğu belirtilmektedir. Ayrıca kontrol edilen yurtdışı iştiraklerin elde ettikleri kazancın dağıtılma ya da dağıtılmasın Türkiye’de gelir vergisine tabi tutulması için aranan şartlar sayılmaktadır.

İkinci fıkrada, toplam vergi yükünün 22 nci maddenin ikinci fıkrasındaki tanıma göre tespit edileceği öngörülmektedir.

Üçüncü fıkrada, kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oranın dikkate alınacağı hükme bağlanmaktadır.

Dördüncü fıkrada, gelir vergisine tabi tutulacak kontrol edilen yabancı kurum kârının, yurtdışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef gerçek kişi ve kurumların gelir vergisi matrahına hisseleri oranında dâhil edileceği belirtilmektedir.

Beşinci fıkrada, yurtdışı iştirakin elde ettiği gelirleri üzerinden kâr payı dağıtımında bulunması halinde, elde edilen kâr paylarının daha önce Türkiye’de vergilenmiş kısmı üzerinden Türkiye’de yeniden gelir vergisi hesaplanmayacağı hükmüne yer verilmektedir.

**MADDE 59-** Maddede, güvenlik müessesesi olarak zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılabilmesi imkanı getirilmektedir. Bu kapsamda vergi cenneti olarak da adlandırılan söz konusu ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye’deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi öngörülmektedir.

Birinci fıkrada, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara ve tam mükellef kişi ve kurumların söz konusu ülkelerdeki işyerlerine nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden her hal ve şartta ödemeyi yapanlarca %30 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

İkinci fıkrada, muhtelif işlemler karşılığında ödenecek bedel ve ücretler üzerinden yapılacak kesinti oranını belirleme konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

Üçüncü fıkrada, sigorta ve reasürans ödemeleri ve yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz veya kâr payı ödemeleri üzerinden madde uyarınca vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmektedir.

Dördüncü fıkrada, madde uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler üzerinden, 61 inci ve 62 nci maddeler kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hüküm altına alınmaktadır.

Beşinci fıkrada, maddede düzenlenen vergi kesintisinin yapılmasında, 63 üncü ve 64 üncü madde hükümlerinin dikkate alınacağı öngörülmektedir.

**MADDE 60-** Ülkeler arasında yapılan ulaştırma işlerinde, bu işler dolayısıyla Türkiye’de oluşan safi kurum kazancının kesin olarak tespiti her zaman mümkün olmamaktadır. Bu nedenle maddede, ulaştırma işi yapan dar mükelleflerin bu işlerinden elde ettiği kazançtan vergiye tabi tutulacak kısmın belirlenmesine ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

Birinci fıkrada, dar mükellefiyete tabi olanların ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlarının tespitinde ortalama emsal oranlarının dikkate alınacağı öngörülmektedir.

İkinci fıkrada, dar mükellefiyete tabi olanlardan Türkiye’de daimi veya arazi olarak çalışan mükelleflerin hava, kara ve deniz taşımacılığında elde ettikleri kazançlarını tespit ederken esas alacakları ortalama emsal oranları belirtilmektedir.



Üçüncü fıkrada, ticari ve arazi ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen mükelleflerin, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatlarının hangi unsurlardan oluşacağı belirtilmektedir.

**MADDE 61-** Verginin mükellef tarafından beyanı ve ödenmesi esas olmakla birlikte; verginin en az masrafla ve en kısa sürede tahsilini sağlamak, vergi alacağını güvence altına almak, maddi ve şekli ödevlerin zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirilmesini sağlamak, vergi kayıplarını azaltmak ve kayıtdışı ekonomi ile mücadele etmek gibi amaçlara yönelik olarak vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Vergi kesintisine muhatap olacakların mükellefiyet türü, vergiden muaf olması ya da bazı gelirleri nedeniyle vergi istisnasından yararlanıyor olmasının yapılacak kesinti açısından önemi bulunmamaktadır. Bunlardan yapılacak vergi kesintisinin sorumlusu maddede sayılan ve bunlarla iktisadi veya hukuki ilişki içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Birinci fıkrada vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar sayılmakta ve halen kesinti yapmak zorunda olan aile hekimleri, Kat Mülkiyeti Kanununa göre oluşturulan yönetimler ile her türlü işhane ve toplu işyerleri yönetimleri de vergi sorumluları içerisinde sayılmak suretiyle konuya açıklık getirilmektedir.

İkinci fıkrada vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanların avanslar da dâhil nakden veya hesaben yapacakları ödemeler üzerinden maddede belirlenen oranda kesinti yapmak zorunda oldukları hükme bağlanmaktadır. Kesinti yapılacak gelirler, gelir unsurları itibarıyla gruplandırılarak sayılmaktadır.

Üçüncü fıkrada, kurumlara yapılacak bazı ödemeler ve bunların gelirleri üzerinden kesinti öngörülmektedir.

Dördüncü fıkrada dar mükelleflere sağlanan bazı kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak kesintiler düzenlenmektedir.

Beşinci fıkrada Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri gelirleri üzerinden vergi kesintisi öngörülmektedir.

Altıncı fıkrada, Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemelerden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, bu hibelerle sınırlı olmak üzere, vergi kesintisi yapılmayacağı öngörülmektedir.

Yedinci fıkrada, Bakanlar Kuruluna maddede yer alan vergi kesintisine konu gelir unsurları yanında Kanun kapsamında yer alan gelir unsurlarına dâhil olan benzer gelirleri de vergi kesintisi kapsamına alması, bunlardan yapılacak kesintinin oranı da dâhil olmak üzere maddede yer alan vergi kesintisi oranlarını, her bir gelir unsuru, gelir veya ödeme türü veya aracı için ayrı ayrı sınıra kadar indirmek veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etme hususunda yetki verilmesi öngörülmektedir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini maddede sayılan ve kesintiye tabi ödemelere benzerlik gösteren ödemeler için kullanabilecektir. Ayrıca bu yetkisini geliri elde edenler, ödeyenler ve bunların hukuki durumları ile elde edilen gelirin türü, elde edilme şekli ve süresi ile gelirin Türk Lirası, döviz ya da altın cinsinden elde edilip edilmediğine, kara, deniz ve hava ulaştırması işiyle iştigal eden dar mükellefler için ise karşılıklı olmak şartıyla ayrı ayrı veya topluca ülkeler itibarıyla farklılaştırmak suretiyle de kullanabileceği hükme bağlanmaktadır.

Sekizinci fıkrada, maddeye göre vergi kesintisine tabi olmayan ödemeler belirtilmektedir.

**MADDE 62-** Maddede, münhasıran banka ve aracı kurumlarca takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla yapılacak kesintiler düzenlenmektedir. Bu kapsamda banka ve aracı



kurumların; alım satımına, tahsiline veya itfasına aracılık ettikleri, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen kazançlar, dönemsel getiriler ile bu kıymetlerin ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

Birinci fıkrada menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler üzerinden bankalar veya aracı kurumlar aracılığıyla vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

İkinci fıkrada sermaye şirketleri ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artış kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için uygulanacak kesinti oranı belirlenmektedir.

Üçüncü fıkrada, üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı için yapılan alım satımların tek bir işlem gibi kabul edilerek yapılacak kesintinin buna göre hesaplanacağı öngörülmektedir. Üç aylık dönemlerde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alım satımından doğan zararların takvim yılı aşılması koşuluyla izleyen dönemlerin kesinti matrahından mahsup edilebileceği öngörülmektedir.

Dördüncü fıkrada menkul kıymetlerin başka bir banka veya aracı kuruma aktarılması, başka bir kişi veya kurum adına naklin aynı banka veya aracı kurumun bünyesinde gerçekleştirilmesi veya kıymetin sahibi tarafından fiziken teslim alınması halinde yapılması gerekenler açıklanmaktadır. Yapılan işlemler hakkında bilgi verilmesine gerek duyulan merciin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı olduğu hükme bağlanmaktadır.

Beşinci fıkrada madde kapsamına girmeyen gelirler belirtilmektedir.

Altıncı fıkrada, bankalar ve aracı kurumların, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (pay senetleri ile beşinci fıkrada belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) birinci fıkra kapsamında kesintiye tabi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden belirlenen oranda vergi kesintisi yapmaları öngörülmektedir.

Yedinci fıkrada banka, aracı kurum, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının tanımı yapılmaktadır.

Sekizinci fıkrada madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulan ve yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için, gelirleri kesintiye tabi tutulan gerçek kişilerin ihtiyari olarak beyanname verebilecekleri öngörülmektedir.

Dokuzuncu fıkrada ise, sekizinci fıkraya göre beyan edilen gelirler üzerinden maddede belirlenen oranda gelir vergisi hesaplanacağı öngörülmekte, beyannameye konu edilen değer artış kazançları nedeniyle kesilen vergilerin ve oluşan zararların mahsubuna ilişkin hususlara yer verilmektedir.

Onuncu fıkrada, maddede belirtilen kesinti oranlarını farklılaştırma hususunda Bakanlar Kuruluna, on birinci fıkrada ise maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirleme hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

**MADDE 63-** Maddede Kanunun 61 inci ve 62 nci maddelerinde düzenlenen vergi kesintisinde uyulacak esaslara yer verilmektedir.

Birinci fıkrada, banka ve aracı kurumlarca yapılacak vergi kesintileri ve ücretler dışındaki vergi kesintisine konu gelir ya da kazancın gayri safi tutarı üzerinden kesinti yapılacağı belirtilmektedir. Kesilmesi gereken verginin kesinti yapanlarca üstlenilmesi halinde bu verginin, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağı hükme bağlanmaktadır.



İkinci fıkrada hesaben ödeme deyiminin vergi kesintisine tabi gelir ve kazançları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemi ifade ettiği belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada Kanunun 61 inci maddesinin ikinci fıkrasının (m), (n), (o) ve (ö) bentleri ve 62 nci maddesi uyarınca yapılacak kesinti açısından, kazanç sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının, elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının veya kazancın ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edilmiş olmasının, özel Kanunlarında muafiyet veya istisna hükmü bulunmasının söz konusu kazançlardan gelir vergisi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyeceği belirtilmektedir.

Dördüncü fıkrada Kanunun 22 nci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen gelir vergisinden istisna edilen kazançlar ile aynı bente belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranının Kanunun 61 inci maddesinin dördüncü fıkrasının (c) bendi uyarınca kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisi oranının yarısını aşamayacağı hükme bağlanmaktadır.

Beşinci fıkrada kesinti yapmakla sorumlu tutulan tüccar, serbest meslek erbabı ile çiftçi ve çiftçi sayılanların kesinti yapma sorumluluğunun bunların sadece ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemelerine yani bu kapsamda kendilerine yapılacak teslim ve hizmetlere ilişkin olduğu açıklanmaktadır.

Son fıkrada Maliye Bakanlığının vergi kesintisine ilişkin usul ve esasları belirlemeye, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya yetkili olduğu belirtilmektedir.

**MADDE 64-** Maddede vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanların bu kesinti işlemlerini yasal belge ve kayıtlarında nasıl gösterecekleri açıklanmaktadır.

Birinci fıkrada, vergi kesintilerinin, kesinti yapanın kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterileceği belirtilmektedir.

İkinci fıkrada, işverenlerin, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden yaptıkları kesintileri Vergi Usul Kanununda yazılı ücret bordrosunda veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda gösterecekleri hükme bağlanmaktadır.

Üçüncü fıkrada, mevduat faizlerinden yapılan vergi kesintisinin takvim yılının sonunda, mevduat hesabı yıl içinde kapatılmışsa, hesabın kapatıldığı tarihte kesinti yapanın kayıt ve hesaplarında gösterileceği öngörülmektedir.

**MADDE 65-** Maddede mükelleflerin gelir ve kazançlarının beyanına ilişkin hükümlere yer verilmektedir.

Birinci fıkrada, verginin mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı, beyanının ise mükellefiyet veya sorumluluk türlerine, vergilendirme dönemine ya da gelir unsurlarına göre farklı beyannameler ile bildirileceği hüküm altına alınmaktadır. Maddeye göre beyannameler ilgili bulunduğu takvim yılı veya hesap dönemi sonuçlarına göre hazırlanacaktır.

Kanunun 3 üncü maddesinde belirtilen kaynaklardan bir takvim yılı veya hesap dönemi içinde elde edilen kazanç ve iratlar ile bir takvim yılının veya hesap döneminin sadece belli bir döneminde elde edilen gelirler vergi dairesine yıllık beyanname ile bildirilecektir.

Vergi kesintisi yapan gerçek ve tüzel kişiler, kesilen vergilerin matrahı ile kesinti tutarını muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildireceklerdir.

Dar mükellef gerçek kişilerin, yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlarından vergisi kesinti yoluyla alınmamış olanların ve vergiye tabi kazancı





diğer kazanç ve iratlardan ibaret olan dar mükellef kurumların kazançlarının ise özel beyanname ile bildirileceği öngörülmektedir.

İkinci fıkraya göre, her kurum vergiye tabi kazancının tamamı için yıllık beyanname verecektir. Kurumların şubeleri, ajansları, alım satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer işyerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmeyecektir. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilecektir.

Üçüncü fıkrada ise beyannamelerin şekli, içeriği ve eklerinin Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmaktadır. Ayrıca, mükelleflerin beyanlarını bu beyannamelerle ve bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorunda oldukları öngörülmektedir.

**MADDE 66-** Maddede, kurumların ve gerçek kişilerin gelirlerinin beyanına ilişkin hususlar düzenlenmektedir.

Birinci fıkrada, tam mükellef kurumların kazançlarının tamamını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda oldukları hükme bağlanmaktadır. Kooperatiflerin gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş olan taşınmaz kira gelirlerinden müteşekkil olması durumunda, anılan kurumlar tarafından zikredilen gelir için beyanname verilmeyeceği hususuna fıkrada ayrıca yer verilmektedir.

İkinci fıkrada, Kanunda aksine hüküm olmadıkça gerçek kişilerin; bir takvim yılı içinde elde ettikleri tüm kazanç ve iratlar için beyanname vermeleri gerektiği ve beyanı gereken bu gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunluluğu düzenlenmektedir.

Üçüncü fıkrada ise ticari kazanç ve gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verecekleri hüküm altına alınmaktadır.

Dördüncü fıkra ile tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar, 31 inci madde kapsamındaki serbest meslek kazançları veya ücretlerden, gelir unsurları itibarıyla herhangi birinin, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın iki katını aşması halinde, beşinci fıkranın (a) bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde yer verilenler dışında kalan diğer gelirlerin tamamının beşinci fıkrada yer alan beyan sınırları aşılmaya dahi bu gelirlerle birlikte, yıllık beyannameye toplanması gerekeceği hususu düzenlenmiştir.

Beşinci fıkrada, tam mükellef gerçek kişilerde bazı gelir unsurları için beyanname verilmemesi, diğer gelir unsurları için beyanname verilmesi halinde ise bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmemesi öngörülmektedir.

Buna göre;

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları, sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ilgili sistemlerden ayrılan veya emekli olanlara kalış süresi ve ayrılış biçimine göre ödenen irat tutarları ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

- Türkiye’de kesinti suretiyle vergilendirilmiş 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (ç) bendinde yer alan menkul kıymetlerin yurtiçinde ihraçlarından elden edilen kazanç ve iratlar, aynı fıkranın (e), (f) ve (ı) bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile 62 nci madde kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler,

- Gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın iki katını aşmayan tek işverenden elde edilen ücretler,

- Toplamı, gelir vergisi tarifesinin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşmayan birden fazla işverenden alınan ücretler (Birden fazla işverenden alınan



ücretlerde, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde birinci işverenden alınan da dâhil ücretlerin tamamı beyan edilecektir.),

- Dar mükelleflere de uygulanmak üzere, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.390 Türk Lirasını aşmayan, Kanunda kesinti ve istisna öngörülmemiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,

- (1), (2), (3), (4) ve (5) numaralı alt bentlerindeki şartları taşıyanlar dışındaki beyana dâhil edilmesi gereken gelirler toplamının, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması şartıyla, Türkiye'de kesinti suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,

için gerçek kişiler tarafından beyanname verilmeyecek, diğer gelirlerinin beyanı halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Dar mükellefiyette, maddenin birinci fıkrasındaki hükümler saklı kalmak üzere tamamı Türkiye'de kesinti suretiyle vergilendirilmiş olan, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar ile kazanç ve iratların istisna haddi içinde kalan kısımları için de beyanname verilmeyecek, diğer gelirlerin beyanı halinde de bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir.

Yedinci fıkra, dar mükellef kurumların vermeleri gereken beyannamelere dâhil edilmesi gereken ve gerekmeyen kazançlar ile beyanı ihtiyari olan kazançlar belirtilmektedir.

Sekizinci fıkra, yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratların ne zaman elde edilmiş sayılacağı düzenlenmektedir.

Son olarak, Bakanlar Kuruluna dördüncü ve beşinci fıkra, yer alan ve beyanname verme sınırlarını gösteren tutarları gelirler itibarıyla ayrı ayrı ya da topluca iki katına kadar artırma veya tarifinin ikinci gelir dilimindeki tutara kadar indirme hususunda yetki verilmektedir.

**MADDE 67-** Birinci fıkra, gerçek kişilerce gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararların (değer artış kazançları ve arazi kazançlarından doğanlar hariç) diğer kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratlara mahsup edilebileceği öngörülmektedir. Bu mahsup sonucunda kapatılmayan zarar kısmının ise, arka arkaya beş yıl ile sınırlı olmak üzere izleyen yıllarda beyan edilen gelirlerden mahsup edilebileceği hükme bağlanmaktadır. Fıkra, ayrıca, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar dışında, sermayede meydana gelen azalmaların zarar kabul edilmeyeceği hükme bağlanmaktadır.

İkinci fıkra, kurumların gelir vergisi matrahının tespitinde, indirebilecekleri zararlar belirtilmiş olup, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla, devir halinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile tam bölünme halinde tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayenin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlar da, son beş yıla ilişkin gelir vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şartıyla indirim konusu yapılması hususu düzenlenmektedir.

Tam mükellefiyet esasına tabi olan gerçek kişilerin yurtdışında gerçekleştirdiği ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri ve kurumların yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararları, belli şartlarla Türkiye'de yıllık beyannameye dâhil edilen gelirlerden mahsup edebilmesine de imkan tanınmaktadır.

Ayrıca, Türkiye'de indirim konusu yapılan yurtdışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi ve gider yazılması halinde, yurtdışı kazancın Türkiye'deki beyannameye mahsup



veya gider yazılmadan önceki tutar üzerinden dâhil edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Yurtdışı zararın Türkiye’de gerçek usulde vergiye tabi olmayan bir faaliyetten kaynaklanmış olması halinde buna ilişkin zararların mahsubu mümkün olmayacaktır.

**MADDE 68-** Maddede, yıllık beyannameye bildirilecek gelir veya kazancın indirime esas gelir tutarından yapılabilecek indirimler düzenlenmektedir.

İkinci fıkrada, bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının nakden yapılmaması hallerinde bu mal ve hakların ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

Maddede ayrıca, Bakanlar Kuruluna maddede yazılı oranların konularına ve amaçlarına göre %100’e kadar artırma ve %0’a kadar indirme; Maliye Bakanlığına ise maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda yetki verilmektedir.

**MADDE 69-** Maddede, gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler, her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları ile 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, her türlü zam ve faizler ile 213 sayılı Kanun hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, pişmanlık zamları gelir vergisinin matrahından, gelir unsurlarından ve kurum kazancından indirilemeyeceği düzenlenmektedir.

**MADDE 70-** Maddede, yıllık beyannamenin, gerçek kişiler tarafından takvim yılını izleyen yılın Şubat ayının başından yirminci günü akşamına kadar; kurumlar tarafından ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen üçüncü ayın başından yirminci günü akşamına kadar verilmesi hususu düzenlenmektedir.

Takvim yılı içinde Türkiye’yi terk edenlerin beyannameleri terkten önceki onbeş gün içinde; ölüm halinde ise ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verileceği belirtilmektedir.

**MADDE 71-** Maddede, vergilendirme döneminin, gerçek kişiler için geçmiş takvim yılı; kurumlar için hesap dönemi ve kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenler için ise özel hesap dönemi olduğu belirtilmektedir.

Diğer yandan, gerçek kişilerin mükellefiyetinin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalktığı tarihinin kadar geçen süre, diğer ücretlerde ise hizmetin ifa edildiği takvim yılıdır.

Kesinti yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık veya özel beyanname vermeye mecbur değilse, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi kabul edilmektedir.

Özel beyanname ile bildirilen gelir ve kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazanç ve iratların elde edilme tarihinin esas alınacağı belirtilmektedir.

**MADDE 72-** Maddede, 61 inci madde kapsamında kesinti yapmak zorunda olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri tutarlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine; 62 nci madde kapsamında vergi kesintisi yapanların, kestikleri vergileri üçer aylık vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar ayrı bir beyannameyle bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeleri yönünde düzenleme yapılmaktadır. Çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı on ve daha az olanlara muhtasar beyannamelerini her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmiüçüncü günü akşamına kadar verebilmeleri imkanı getirilmektedir. Ancak zirai ürün bedelleri üzerinden kesinti yapanlar bu imkandan yararlanamayacak olup beyannamelerini aylık olarak vereceklerdir.

Madde ile Bakanlar Kuruluna, yaptıkları kesintiler için genel bütçeye dâhil kurum ve



kuruluşlara muhtasar beyanname verdirme konusunda yetki verilmiştir.

Maddede ayrıca, vergi kesintisine konu kazanç ve iratlar için ayrı ayrı beyanname verme mecburiyeti getirme, verilmesi gereken beyannameler için gelir unsurları itibarıyla ay içerisinde farklı bir gün belirleme ve üçer aylık dönemler itibarıyla verilen muhtasar beyannamelerin dönemini aylık, aylık dönemler itibarıyla verilenleri ise üçer aylık olarak belirleme hususlarında Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

**MADDE 73-** Maddenin birinci fıkrasında, dar mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanların hangi hallerde ve hangi vergi dairesine özel beyanname verecekleri düzenlenmektedir.

İkinci fıkrada, yıllık beyanname vermeye mecbur olmayan dar mükelleflerin fıkra da sayılan gelirler için Kanunda aksine hüküm olmadıkça özel beyanname vermeyecekleri, verecekleri beyannamelere bu gelirleri dâhil etmeyecekleri belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş telif, imtiyaz, patent, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlikinden elde edilen kazançlar dışındaki kazanç ve iratların özel beyanname ile beyan edilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmektedir.

**MADDE 74-** Maddede, özel beyannamenin, serbest meslek kazançlarında faaliyetin sona erdiği, diğer gelir unsurlarında ise gelirin elde edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde verileceği düzenlenmektedir.

Dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının diğer kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimselerin, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde 75 inci maddede belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorunda oldukları belirtilmektedir.

**MADDE 75-** Maddede, gelir vergisinin gerçek kişi mükelleflerde yerleşim yerinin, kurumlarda ise kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilmesi belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde işyeri ve yerleşim yeri ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergilerinin, işyerinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmesine imkan tanınmaktadır.

Diğer ücretlerle, gezici olarak çalışanların ticari ve serbest meslek kazançlarının vergileri, bu ücret ve kazanç sahiplerinin yerleşim yerlerinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri yer vergi dairesince tarh edilmesi belirtilmektedir.

Dar mükellefiyete tabi olanların vergilerinin ise beyannamelerin verilme mecburiyeti bulunan yer vergi dairesince tarh edileceği hükme bağlanmaktadır.

Gelir vergisi, verginin mükellefi olan gerçek kişiler adına; kurumların ise tüzel kişiliği adına; iktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur. Ancak küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcilerinin tarhiyata muhatap tutulacağı belirtilmektedir.

Dar mükellefiyette ise tarhiyatın daimi temsilci adına, daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar adına tarhiyat yapılması yönünde düzenleme yapılmaktadır. Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisinin ise bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve



iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunacağı belirtilmektedir. Tarhiyatın sayılanlar adına yapılması dar mükellef gerçek kişi ve kurumların sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Kaynaktan kesinti suretiyle alınan vergilerde muhatabın, mükellef hesabına vergi kesintisini yapmaya mecbur olan kişiler olduğu belirtilmektedir.

Ayrıca, yıllık gelir vergisi beyannamesinin hangi vergi dairesine verileceğine veya taahhütlü posta ile gönderilebileceğine ilişkin açıklamalara yer verilmektedir.

**MADDE 76-** Maddede, gelir vergisinin beyanname verilmesi gereken hallerde, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç iş günü içinde tarh edileceği düzenlenmektedir.

Ayrıca, diğer ücret sahiplerinin tarh zamanı süresinin bitiminden önce Türkiye'yi terk etmeleri halinde, bunların vergilerinin hangi sürede tarh edileceğine ilişkin de belirleme yapılmaktadır.

Diğer yandan, diğer ücretlilerin tarh zamanlarında bağlı oldukları vergi dairelerine başvurarak vergilerini tarh ettirmeye mecbur oldukları belirtilerek vergi matrahları ve vergilerinin nasıl hesaplanacağı belirtilmektedir.

**MADDE 77-** Maddede, gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınacak tarifeye yer verilmektedir.

Diğer yandan kurum kazançlarına uygulanacak vergi oranı ise %20 olarak öngörülmektedir.

Ayrıca, yabancı ulaştırma işlerinde vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma faaliyetleri için ayrı ayrı veya topluca sifira kadar indirme veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmektedir.

**MADDE 78-** Maddede, indirimli gelir vergisi uygulamasından yararlanacak yatırımların teşvik belgesine bağlanmasının gerektiği, bu yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden gelir vergisine tabi tutulacağı belirtilmektedir.

Maddede yatırıma katkı tutarının, indirimli gelir vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade ettiği belirtilmektedir. Söz konusu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranı olarak tanımlanmaktadır.

Maddeyle Bakanlar Kuruluna; istatistikî bölge birimleri sınıflandırılması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illerin gruplandırılması, gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerinin belirlenmesi hususlarında yetki verilmektedir.

Bakanlar Kuruluna ayrıca, her bir il grubu, stratejik yatırımlar, teşvikine karar verilen yerler için veya yatırım büyüklüğüne göre yatırıma katkı ve vergi indirimi oranını Kanunda belirtilen had ve oranı aşmamak üzere belirleme konusunda yetki verilmektedir.

Yine Bakanlar Kuruluna yatırım döneminde toplam yatırıma katkı tutarının bir kısmının, Kanunda yazılı sınır dâhilinde o yatırıma verilecek katkı tutarını aşmamak ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarıyla sınırlı olmak üzere, mükellefin diğer faaliyetlerinden elde edilecek kazançlarına da indirimli gelir vergisi uygulamak suretiyle kullandırma hususunda yetki verilmektedir.



Bakanlar Kurulu ayrıca yatırım harcaması olarak değerlendirilebilecek sabit kıymet, makine, teçhizat ve gayrimaddi hakların yatırım içindeki oranlarının sınırlandırılması hususunda da yetkilendirilmiş bulunmaktadır.

Aynı mükellef tarafından yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanması öngörülmektedir.

İndirimli gelir vergisinin esas itibarıyla yeni yatırımlarda uygulanması öngörüldüğünden, tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın yeni yatırımlardan kaynaklanan kısmının işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, bu kazançta indirimli oran uygulanacaktır. Bir dönemde oluşan kazancın ne kadarının tevsi yatırımından elde edildiğinin ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise yeni yatırım tutarının toplam yatırım tutarına oranlanmak suretiyle indirimli oran uygulanacak kazanç tespit edilecektir. Buna göre, indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dâhil) oranlanması suretiyle belirlenecektir. Maddedeki sabit kıymet ifadesinden amortisman tabi iktisadi kıymetlerin anlaşılması gerekmektedir.

Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, aktife alındıkları dönem sonu itibarıyla enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleriyle dikkate alınacak ayrıca bir değerlendirme yapılmayacaktır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanacaktır. Hesap dönemi itibarıyla belirtilen şartların sağlanamadığının tespit edilmesi halinde, indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilmesi öngörülmektedir.

Maddeyle, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurum, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanacak; yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde ise indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanacaktır. Ayrıca, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmektedir.

**MADDE 79-** Maddede, yıllık beyana tabi gelirler, diğer ücretler ve özel beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerin ödeme zamanı ile ilgili düzenlemeler yapılmaktadır.

Diğer yandan maddede tasfiye ve birleşme halinde tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler ile 54 üncü maddenin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesi kurumu adına tahakkuk eden vergilerin ne zaman ödeneceği belirtilmektedir.

Ayrıca, dar mükellefiyette tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde verginin beyanname verme süresi içinde ödeneceği belirtilmektedir.

**MADDE 80-** Maddede, vergi kesintilerinin vergi dairesine ne zaman yatırılacağına ilişkin düzenleme yapılmaktadır.

Maliye Bakanlığına, 61 inci maddeye göre kesinti yapacaklardan on ve daha az hizmet erbabı çalıştıranlar ile hizmet erbabı çalıştırmayanlara ilişkin olarak beyanname verme süresinden itibaren üç ayı geçmeyecek şekilde, ödeme zamanı belirleme hususunda yetki verilmektedir.

**MADDE 81-** Maddede, basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere, ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ile kurumların (dar mükellefiyete tabi kurumlar sadece ticari



ve zirai kazançları için), cari vergilendirme döneminde ve bu dönemin gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemelerine ilişkin düzenleme yapılmakta ve takvim yılı veya hesap döneminin son üç ayına dair (takvim yılı için Ekim, Kasım, Aralık aylarını kapsayan dönem) geçici vergi beyannamesi verilmeyeceği ve geçici vergi ödenmeyeceği öngörülmektedir.

Maddeyle geçici vergi oranı, gerçek kişi mükellefler için 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oran, kurumlar için ise aynı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan oran olarak tespit edilmektedir.

Kanunun 13 üncü maddesi kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançların geçici vergi matrahına dâhil edilmeyeceği vurgulanmaktadır.

Ayrıca, işin bırakılması veya tasfiyeye girilmesi halinde, işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği dönemi izleyen dönemler için geçici vergi beyannamesi verilmeyeceği belirtilmektedir.

Bakanlar Kuruluna, geçici vergi oranını beş puana kadar indirme veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirme, gerçek kişi veya kurumlar için farklı oranlar belirleme; Maliye Bakanlığına da geçici vergi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda yetki verilmektedir.

**MADDE 82-** Maddede geçici verginin beyanı, ödenmesi ve mahsubuna ilişkin hususlar düzenlenmektedir.

Birinci fıkrada, geçici verginin üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmesi ve onyedinci günü akşamına kadar ödenmesi hususu düzenlenmektedir.

İkinci fıkrada, geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, %10'u aşan kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edileceği, mahsup süresi geçtikten sonra tarh edilen veya kesinleşen geçici vergilerin terkin edileceği ancak gecikme faizi ve cezanın tahsil edileceği hükme bağlanmaktadır.

Üçüncü fıkrada, tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin yıllık gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği ve bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının ise, zamanaşımı süresi içinde yazılı olarak talep edilmesi halinde mükelleflere red ve iade edileceği düzenlenmektedir.

Dördüncü fıkrada, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu, ödenmiş olma şartına bağlanmaktadır.

**MADDE 83-** Maddenin ilk fıkrasında, girişimciliği teşvik etmek amacıyla ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisine tabi olan yirmidokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişiler için bir vergi kredisi sağlanmaktadır. Buna göre, bu kişilerin talepleri halinde, faaliyete başladıkları vergilendirme döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançlarının asgari ücretin yıllık brüt tutarına isabet eden kısmı üzerinden vergi tarifesinin ilk dilimine uygulanan orana isabet eden verginin bu kişilerin kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesi öngörülmektedir. Ancak, mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmayacağı ayrıca belirtilmektedir. Vergi indiriminin uygulanabilmesi için; gerekli şartlara maddede yer verilmektedir.

İkinci fıkrada, gerçek kişiler tarafından yıllık beyannameye bildirilen gelir ve kazancın indirime esas tutarının %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gerçek ya da tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının



77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutarın, bu kişilerin kazançları üzerinden hesaplanan vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Üçüncü fıkrada, gerçek usulde vergilendirilen ve işletme büyüklüğü ölçülerini en az %50 oranında aşan çiftçi ve çiftçi sayılanların yanında bilfiil zirai faaliyette çalışan işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, bu istisna tutarını, istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle iller, ürün veya ürün havzaları itibarıyla sifra kadar indirmeye ve asgari ücretin iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

**MADDE 84-** Madde ile kamunun vergi alacağıının zamanında hazineye intikali imkanını sağlayan ve aynı zamanda bir vergi güvenlik müessesesi olarak yıllık beyanname gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlarla ilgili olarak cari yılda kesinti yoluyla tahsil edilmiş olan vergilerin yıllık beyanname ile beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu düzenlenmektedir. Mahsubu yapılan miktar gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki farkın zamanaşımı süresi içerisinde yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği hükme bağlanmaktadır.

İkinci fıkra ile kâr payı gelirlerinin yıllık beyannameyle beyan edilmesi durumunda, istisnadan yararlanan kâr payları üzerinden kesinti yoluyla alınmış bulunan verginin tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubuna imkan sağlanmaktadır.

Üçüncü fıkrada, kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden kesilen vergilerin mahsubu düzenlenmektedir.

Dördüncü fıkrada, kesinti suretiyle ödenen vergilerin hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebileceği, ancak, geçici vergi dönemleri itibarıyla iade doğmayacağı belirtilmektedir.

Beşinci fıkrada, kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği, yıllık beyanname mahsup edilemeyen tutarların öncelikle mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği ve mahsuplara rağmen kalan kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin ise zamanaşımı süresi içinde yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği öngörülmektedir.

Altıncı fıkrada, uygulamada sorunlara neden olan bir konu çözüme kavuşturulmakta ve mahsuben iade işleminin aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacağı hükme bağlanmaktadır. Ancak, ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi yapılırken, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesinin kayıtlarına girdiği tarihin esas alınarak belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Yedinci fıkrada, fon ve ortaklık kazançlarından kesilen vergilerin ödenmiş olması şartıyla, fon ve ortaklık bünyesinde 61 inci madde uyarınca yapılacak vergi kesintisine mahsup imkanı getirilmektedir. Söz konusu fıkraya göre mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilebilecektir.

Sekizinci fıkrada, vergi kesintisi yapılan kurum kazancından kâr payı alan kurumların, aldıkları kâr payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilecekleri ve mahsup edilecek tutarın, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanacağı düzenlenmektedir.

Dokuzuncu fıkrada, ticari faaliyet kapsamında elde edilip de Kanunun 61 inci ve 62 nci maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulmuş olan kazanç ve iratların ticari kazanç





ilişkin hükümler çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve kesinti suretiyle ödenmiş olan vergilerin, bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde anılan kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edileceği düzenlenmektedir.

Onuncu fıkrada, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna ve teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmekte olup, bu yetkinin kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı veya belli hadler çerçevesinde kullanılabileceği hükme bağlanmaktadır.

**MADDE 85-** Maddede yurtdışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hususlar düzenlenmektedir.

Birinci fıkrada; tam mükellef gerçek kişi ve kurumlarca beyan edilen gelirlere ilişkin olarak yurtdışında ödenen vergilerin Türkiye’de tarh edilen vergiden mahsup edileceği hükme bağlanmaktadır.

İkinci fıkrada; tam mükellef kurumların, sermayesi veya oy hakkının en az %25’ine sahip olmaları koşuluyla yurtdışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden ödeyecekleri gelir vergisinden, ilgili kâr paylarına ilişkin olarak, iştiraklerinin bulunduğu ülkede ödedikleri vergileri mahsup edebilecekleri hüküm altına alınmaktadır.

Üçüncü fıkrada; kontrol edilen yabancı kurum kazançlarından ilgili ülkede ödenen vergilerin, Türkiye’de ödenmesi gereken gelir vergisinden mahsup edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Dördüncü fıkrada; mahsup edilecek tutarların Türkiye’de tarh edilen vergi tutarını aşamayacağı, bu sınır dâhilinde indirilemeyen vergilerin izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmaktadır.

Beşinci fıkrada; geçici vergilendirme dönemi içinde yurtdışından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden alınan vergilerin, ilgili dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından mahsup edilebilmesi imkanı getirilmektedir. Ayrıca indirilebilecek bu tutarın, yurtdışında elde edilen bu kazanç ve iratlar için Türkiye’de tarh edilen geçici vergi tutarından fazla olamayacağı hükme bağlanmaktadır.

Altıncı fıkrada; yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa mahallindeki Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergilerin, Türkiye’de tarh olunan vergilerden indirilemeyeceği öngörülmektedir.

Yedinci fıkrada; gelir vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan verginin, Türkiye’de bunlar üzerinden tarh edilen vergiyi aşmamak kaydıyla o memlekette geçerli olan oranlar üzerinden hesaplanacağı hükme bağlanmaktadır. Ayrıca; tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi; ibraz edilmesi gereken belgelerin tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi öngörülmektedir.

Sekizinci fıkrada; mücbir sebepler olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacağı hükme bağlanmaktadır.

Dokuzuncu fıkrada; yabancı para ile ödenen vergilerin, bunların ilgili bulunduğu kazanç veya gelirler için uygulanan kurlar üzerinden Türk parasına çevrileceği öngörülmektedir.



**MADDE 86-** Maddede, diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabından ücreti kesinti yoluyla vergilendirilmeye başlananların bu surette çalışmaya başladıkları tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergilerin, gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilerinden mahsup edileceği düzenlenmektedir.

**MADDE 87-** Kanunda yer alan maktu had ve tutarların herhangi bir işleme gerek olmaksızın her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmasına ilişkin düzenleme yapılmaktadır. Ayrıca madde ile Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiler belirlenmektedir.

**MADDE 88-** Madde ile diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin gelir vergisi bakımından geçersiz olduğu; muafiyet, istisna ve indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanuna ya da Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği ve uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hükme bağlanmaktadır.

**MADDE 89-** Madde ile, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu kanunların ek ve değişiklikleri, maddenin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde belirtilen maddeler hariç olmak üzere yürürlükten kaldırılmaktadır.

**GEÇİCİ MADDE 1-** Birinci fıkrada, Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınmaya kadar, daha önceki tarihlerde yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerli olması öngörülmektedir.

İkinci fıkrada, diğer Kanunlarla bu Kanunla mülga 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanun ile mülga 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılacağı belirtilmektedir.

Üçüncü fıkrada, Kanunun yürürlük tarihinden önce başka kanunlarla tanınmış muafiyet, istisna ve indirimlerin geçerli olduğu ve Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla bu Kanunla mülga 193 ve 5520 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunacağı hususu açıklanmaktadır.

Dördüncü fıkrada, Kanunun yürürlüğünden önceki takvim yılı veya dönemler itibarıyla bu Kanunla mülga 193 ve 5520 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam edileceği hükme bağlanmaktadır.

Beşinci fıkrada, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen ve Türkiye'de kalma süresi üç tam yılı aşmamış olan; iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler için üç yıllık sürenin başlangıcının hesabında Kanunun yürürlük tarihinin esas alınması düzenlenmektedir.

Altıncı fıkrada, kurumların aktiflerine kayıtlı 21 inci maddenin birinci fıkrası kapsamındaki iktisadi kıymetlerden Kanunun yayımı tarihi itibarıyla iki yıl süreyle elde bulundurulmuş olanların, Kanunun yayımı tarihinden sonra elden çıkarılmasında istisna oranının %75 olarak uygulanacağı öngörülmektedir.

**MADDE 90-** Yürürlük maddesidir.

**MADDE 91-** Yürütme maddesidir.



# GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISI

## BAŞLANGIÇ

### Amaç

**MADDE 1-** (1) Bu Kanunun amacı, gerçek kişilerin gelirleri ile kurumların kazançları üzerinden alınan gelir vergisine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.

### Tanımlar

**MADDE 2-** (1) Bu Kanunun uygulanmasında aksi belirtilmediği sürece;

a) Asgari ücret: Onaltı yaşını doldurmuş işçiler için uygulanan asgari ücretin brüt tutarını,

b) Çocuk: Mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler ve evlat edinilenler ile mükellefle birlikte oturan; ana veya babasını kaybetmiş torunlar ve vesayeti altında bulunmak şartıyla kendisinin veya eşinin kardeşi, kendisinin veya eşinin kardeşlerinin çocukları dâhil) onsekiz yaşını veya tahsilde olup yirmibeş yaşını doldurmamış olan çocukları,

c) Daimi temsilci: Bir hizmet veya vekâlet sözleşmesi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli veya belirsiz bir süreyle ya da birden fazla sayıda ticari işlem gerçekleştirmeye yetkili bulunan kimseler ile bu şartlara bağlı olmaksızın ticari mümessiller, ticari vekiller, satış memurları, 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre acente durumunda bulunanlar, temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler veya mağaza ya da depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranları (Bir kişinin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi, daimi temsilcilik vasfını değiştirmez.),

ç) Eş: Aralarında kanuni evlilik bağı bulunan kişileri,

d) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezi,

e) İşyeri: 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen işyerini,

f) Kanuni merkez: Kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezi,

g) Kurum: Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarını,

ifade eder.

## BİRİNCİ KISIM

### Konu, Mükellefiyet ve Muafiyet

## BİRİNCİ BÖLÜM

### Verginin Konusu ve Gelirin Unsurları

#### Konu ve gelirin unsurları

**MADDE 3-** (1) Gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançları gelir vergisine tabidir.

(2) Gerçek kişiler için gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

a) Ticari kazançlar.

b) Zirai kazançlar.

c) Serbest meslek kazançları.

ç) Ücretler.

d) Gayrimenkul sermaye iratları.



e) Menkul sermaye iratları.

f) Diğer kazanç ve iratlar.

(3) Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi tutarları ile dikkate alınır.

(4) Kurum kazancı, bir hesap dönemi içinde elde edilen ve ikinci fıkrada sayılan gelir unsurlarından oluşur. Gelir vergisinin hesabında safi kurum kazancı esas alınır.

## İKİNCİ BÖLÜM Mükellefiyet

### Mükellef

**MADDE 4-** (1) Gerçek kişiler ve aşağıda belirtilen kurumlar bu Kanun hükümleri çerçevesinde gelir vergisi mükellefidir.

a) Sermaye şirketleri: Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.

b) Kooperatifler: 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatiflerdir.

c) İktisadi kamu kuruluşları: Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler iktisadi kamu kuruluşudur. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler, iktisadi kamu kuruluşu gibi değerlendirilir.

ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler: Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleridir. Bu Kanunun uygulanmasında sendikalar dernek; cemaatler ise vakıf sayılır (Vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kâr payları, repo gelirleri ve değer artış kazançları nedeniyle dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmaz.).

d) İş ortaklıkları: Tüzel kişiliklerinin olup olmadığına bakılmaksızın; (a), (b), (c) ve (ç) bentlerinde sayılan kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

(2) İktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadi niteliğini değiştirmez.

### Tam mükellefiyet

**MADDE 5-** (1) Aşağıda yazılı gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı üzerinden vergilendirilirler:



a) Türkiye’de yerleşmiş olanlar;

1) 22/11/2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medenî Kanununa göre Türkiye’de yerleşim yeri bulunanlar,  
2) Geliş ve ayrılma günleri dâhil olmak üzere, oniki aylık kesintisiz bir dönemde, bir veya birkaç seferde toplam yüzseksenüç gün veya daha fazla Türkiye’de kalanlar (Tam mükellefiyet, yüzseksenüç günün dolduğu takvim yılı itibarıyla doğar. Yüzseksenüç günün hesabında geçici ayrılmalar Türkiye’de kalma süresini kesmez.).

b) Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan her türlü kurum, kuruluş, teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bunların işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları (Bu kişilerden, buldukları ülkelerde elde ettikleri gelirleri dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, bu gelirleri üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.).

(2) Aşağıda yazılı yabancılar Türkiye’de yüzseksenüç günden fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmazlar:

a) Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen bilim adamları, Türkiye’de kalma süresi üç tam yılı aşmamış olan; iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler.

b) Eğitim, tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelenler.

c) Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

(3) Kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilirler.

#### **Dar mükellefiyet**

**MADDE 6-** (1) Tam mükellefiyet esasında vergilendirilmeyen gerçek kişiler ve kurumlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelir veya kazançlar üzerinden vergilendirilirler.

(2) Dar mükellefiyete tabi olanlar bakımından gelirin veya kazancın Türkiye’de elde edilmesi aşağıdaki şartlara göre belirlenir:

a) Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları taşımasalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya iş veya işleme ilişkin sözleşmenin Türkiye’de yapılmış olması veya işin ya da işlemin Türkiye’den yürütülmüş ya da yönetilmiş olmasıdır.).

b) Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye’de yapılması.

c) Ücretlerde:

1) Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş ya da edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

2) Türkiye’de bulunan kurum ve kuruluşların yönetim kurulu başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi.

ç) Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

d) Gayrimenkul sermaye iratlarında: Taşınmazın Türkiye’de bulunması, 37 nci maddede sayılan mal ve hakların Türkiye’de kiralanması, kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

e) Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması.



f) Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi.

(3) Türkiye'de değerlendirmeden maksat, bir iş ya da işlemin karşılığı olan bedelin Türkiye'de ödenmesidir. Ödemenin Türkiye dışında yapılması halinde ise bedelin, ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirilmesi veya kazancından ayrılmasıdır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Muafiyetler

### Esnaf muafılığı

**MADDE 7-** (1) Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve surette çalışanlar gelir vergisinden muafır:

a) Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit işyerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o işyerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç).

b) Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı.

c) 18 inci madde kapsamına girenler hariç olmak üzere, köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan 17 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartları haiz bulunanlar.

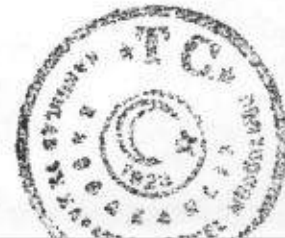
ç) Nehir, göl, deniz ve su geçitlerinde motorsuz ve makinesiz nakil aracı işletenler ile hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar.

d) Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler.

e) Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar (Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafıktan faydalanmaya engel değildir.).

f) Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar.

g) 17 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık,



yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar.

ğ) Bu fıkrada sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştilal edenler.

(2) Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri gelir vergisi mükelleflerine bağılılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muafliğından faydalanamazlar.

(3) Esnaf muafliğından faydalananlar faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar.

(4) Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar ile 23/2/1995 tarihli ve 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağılı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar yukarıdaki şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muafır.

(5) Esnaf muafliğına ilişkin şartları taşıyanlara talepleri halinde vergi dairesince Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi verilir.

(6) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ile beşinci fıkrada belirtilen Belgenin şekline, içeriğine ve iptaline ilişkin hususları belirlemeye Maliye Bakanlıği yetkilidir.

(7) Bu muaflığın 61 inci madde uyarınca kesinti yoluyla alınan vergiye şümulü yoktur.

#### **Diplomat muaflığı**

**MADDE 8-** (1) Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o ülkenin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilen kimseler, bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muafırlar.

(2) Bu muafiyetin, menkul sermaye iratları ve 62 nci madde uyarınca değer artış kazançları üzerinden kesinti yoluyla alınan vergiye şümulü yoktur.

#### **Muaf kurumlar**

**MADDE 9-** (1) Aşağıda sayılan kurumlar gelir vergisinden muafır:

a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılıği, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar.

b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağılığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner, bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar (Bunlardan sağılık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağılık Bakanlığına bağılı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı 37 nci maddede belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.).

c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar.

ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırklar.



d) Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler.

e) Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmeleri.

f) Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları.

g) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları.

ğ) Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

h) Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askeri fabrika ve atölyeler.

ı) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

1) Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,

2) Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,

3) Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

i) Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu, kiraathane, kahvehane ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri.

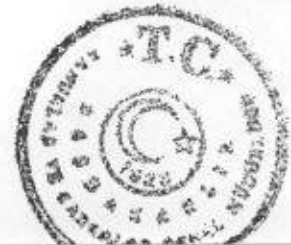
j) Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler.

k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya 57 nci maddeye göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.

l) Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar.

m) Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.).

n) Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile





gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler.

o) 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanunun 7/A maddesine göre kurulan ve tamamı Hazine Müsteşarlığına ait olan varlık kiralama şirketleri.

(2) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.

**İKİNCİ KISIM**  
**Gelir Unsurlarının Tespiti**  
**BİRİNCİ BÖLÜM**  
**Ticari Kazanç**

**Ticari kazancın tarifi**

**MADDE 10-** (1) Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

(2) Bu Kanunun uygulanmasında;

a) Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,

b) Özel okullar ile hastane, laboratuvar, bakımevi ve benzeri yerlerin işletilmesinden,

c) Diş protezciliğinden,

ç) Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının alım satımı dâhil, ticari bir organizasyon çerçevesinde borsalarda doğrudan kendi nam ve hesabına veya borsa komisyoncusu, borsa ajanı ve benzerleri aracılığıyla kendi hesabına alım satım yapanlarca bu işlerden,

d) Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından,

e) Ticari bir organizasyon çerçevesinde taşınmaz alım satımı ve inşası işleriyle uğraşanların bu faaliyetlerinden,

elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılır.

(3) Zirai kazanç ve serbest meslek kazancı hükümleri saklı kalmak üzere, adi ortaklık veya kollektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde ise komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar, şahsi ticari kazanç hükmündedir.

(4) 37 nci maddede yer alan mal ve hakların ticari işletmeye dâhil bulunması halinde, elden çıkarılması hali dâhil, bunlardan elde edilen gelirler ile 41 inci maddede sayılan ve sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı olarak elde edilen gelirler ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

(5) Faaliyetine devam eden bir ticari işletmenin kısmen ya da tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dâhil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılır.

(6) Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması ya da faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi hallerinde ticari organizasyon oluşmuş sayılır.

(7) Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu Kanunda yazılı gerçek (bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usule göre tespit edilir.

(8) Özel okul ve hastaneler ile benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabı, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına dâhil edebilirler.



(9) Safi kurum kazancının tespitinde ticari kazançla ilişkin hükümler uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, 28 inci maddenin ikinci fıkrası hükmü de dikkate alınır.

(10) Dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

(11) Dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümler uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı dokuzuncu fıkraya göre tespit edilir.

#### **Ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti**

**MADDE 11-** (1) Bilanço esasına göre ticari kazanç, işletme öz sermayesinin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye eklenen değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka eklenir.

(2) Kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, 19 uncu ve 20 nci madde hükümleri ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerine uyulur.

#### **Ticari kazancın işletme hesabı esasına göre tespiti**

**MADDE 12-** (1) İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu farktır.

(2) Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise ödenen ve borçlanılan tutarları ifade eder.

(3) Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

(4) Kazancın bu madde hükmüne göre tespit edilmesi sırasında, 19 uncu ve 20 nci madde hükümleri ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerine uyulur.

#### **Yıllara yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işleri**

**MADDE 13-** (1) Dekapaj işleri dâhil birden fazla takvim yılına yaygın taahhüde dayalı inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.

(2) Birinci fıkrada kapsamındaki işlere ilişkin avanslar dâhil hakediş bedellerinin değerlendirilmesinden doğan gelirler elde edildiği yılın kazancı sayılır.

(3) Mükelleflerin, bu madde kapsamına giren işlerde, her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı defterlerde izlemeleri veya aynı defterde ayrı ayrı izlenebilmesine imkan verecek şekilde göstermeleri zorunludur.

(4) Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmiş ise bu tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi, sözleşmede yer teslimi ve işe başlangıç tarihi belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, inşaat ve onarım işinin başlangıç tarihi olarak kabul edilir.

(5) Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilir.

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



(7) Bu madde kapsamına giren işlerde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

a) Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işi birlikte yapılmışsa, her yılın ortak genel giderleri, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bu harcamaların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan oranına.

b) Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu mahiyette olmayan işlerle birlikte yapılması halinde, her yılın ortak genel giderleri, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan oranına.

c) Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle diğer işlerde ortak kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına.

### **Özel inşaat işleri**

**MADDE 14-** (1) Taahhüt niteliği bulunsun ya da bulunmasın başkasının arsası üzerinde taşınmaz inşa etme faaliyeti ticari kazanç hükümlerine tabidir.

(2) İktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptırımların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabidir.

(3) Kat karşılığı inşaat işleri dâhil başkasına yaptırılan inşaatlarda, hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması, faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet olduğunu gösterir.

(4) İkinci ve üçüncü fıkra kapsamında yapılmamış olması kaydıyla arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamının;

a) Bin metrekareyi aşması halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Beşyüz metrekare ile bin metrekare (bin metrekare dâhil) arasında olması halinde ise inşa edilen taşınmazların satışının arsa sahibine veya müteahhide ait ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Bu kapsamda taşınmaz inşa ettiren arsa sahipleri, istedikleri takdirde inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebilirler.

b) Beşyüz metrekareyi (beşyüz metrekare dâhil) aşmaması halinde ise inşaat faaliyeti nedeniyle arsa sahibi yönünden ticari kazanç hükümleri uygulanmaz.

(5) Arsa sahibi yönünden, dördüncü fıkranın (a) bendi kapsamına giren inşaat işlerinde;

a) İnşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren üç takvim yılı içinde taşınmaz satışı yapılmaması halinde, bu sürenin sonunda anılan taşınmazlar inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılır.

b) Yapılan son satış işleminden başlayarak üç yıl içinde herhangi bir taşınmaz satışı yapılmaması durumunda, ticari faaliyetin sona erdiği kabul edilerek satışa konu edilmeyen taşınmazlar işletmeden çekilmiş sayılır. Bu hüküm ticari faaliyetine bu süre içerisinde son verenler hakkında da uygulanır. İşletmeden çekilen taşınmazlar, inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden bu tarihte iktisap edilmiş sayılır.

(6) Dördüncü fıkranın (a) bendi kapsamındaki inşaatlarda, arsa sahipleri inşaata başlama tarihinden itibaren bu inşaatla ilgili her türlü belgeleri almak ve inşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl süreyle muhafaza etmek ve istenildiğinde ibraz etmek zorundadırlar.

(7) Dördüncü fıkrada yer alan metrekare büyüklüğünün hesabında, aynı takvim yılı içinde inşasına başlanan, sürdürülen veya tamamlanan birden fazla inşaat işi bulunmaktaysa,



bu işlerin tamamı topluca dikkate alınır. Mezkûr metrekare büyüklüklerini ayrı ayrı veya birlikte, büyükşehir belediyeleri, il veya ilçe sınırları itibarıyla ya da bağımsız bölüm ve müstakil yapının niteliğine veya kullanım amacına göre yarısından az ve iki katından fazla olmamak üzere yeniden belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

#### **Özel inşaatlarda kazanç tespiti**

**MADDE 15-** (1) Özel inşaat işlerinde, inşa edilen veya ettirilen her bir bağımsız bölüm ya da müstakil yapının alıcıya teslim edildiği yıl bunlara ilişkin kâr veya zarar tespit edilir. İnşaatı tamamlanan bağımsız bölüm veya müstakil yapıya ait tapunun devir ve tescil işlemi yapılmamış olsa dahi bağımsız bölümlerin ya da müstakil yapının fiilen alıcının tasarrufuna bırakılması teslim sayılır.

(2) Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine verilen taşınmazların müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyet bedeli, müteahhit yönünden, iktisap edilen arsa payının maliyet bedeli sayılır. Arsa sahibinin iktisap ettiği taşınmazların maliyet bedeli ise arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyetlerden arsa sahibine verilen taşınmazlara isabet eden tutarın toplamından oluşur.

(3) Kat karşılığı inşaat işleri dışında kalan özel inşaat işlerinde arsa sahibinin arsasını inşaat yapımına tahsis etmesi halinde, arsanın maliyet bedeli olarak inşaatın başladığı tarihteki emsal bedeli esas alınır. İnşa edilen taşınmazların maliyet bedeli de arsanın emsal bedeline inşaat dolayısıyla katlanılan maliyet ve giderlerin eklenmesi suretiyle tespit olunur.

(4) Birden fazla bağımsız bölüm ya da müstakil yapı içeren özel inşaatlarda, hangi bölüm veya yapıya isabet ettiği kesin olarak tespit edilemeyen giderler, her bir bölüm veya yapının brüt alanının, inşaatın toplam brüt alanına oranı dâhilinde dağıtılır.

(5) 14 üncü madde kapsamına giren ve ticari faaliyet sayılan birden fazla işin bulunması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, her bir inşaat işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde izlenmesi veya aynı defterde ayrı ayrı izlenebilmesine imkan verecek şekilde gösterilmesi zorunludur.

(6) İnşaat faaliyetine tahsis edilen arsanın ticari bir işletmeye dâhil olması halinde, yukarıdaki fıkraların uygulanmasında arsanın emsal bedeli yerine maliyet bedeli esas alınır.

(7) 14 üncü maddenin dördüncü fıkrasının (a) bendi kapsamındaki inşaatlarda, arsa sahipleri inşaatla başlama tarihinden itibaren söz konusu inşaatla ilgili belgelerdeki katma değer vergisi dâhil tutarları mükellefiyetlerinin tesisi halinde, mükellefiyetin tesis edildiği yılın maliyet veya giderlerine intikal ettirirler.

(8) Özel inşaat işleri veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve amortismanların dağıtımı 13 üncü maddenin yedinci fıkrası hükmüne göre yapılır.

#### **Ticari kazancın basit usulde tespiti**

**MADDE 16-** (1) 17 nci maddede yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur.

(2) Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki olumlu farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır. Kazancın tespitinde 19 uncu ve 20 nci madde hükümlerine uyulur. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

(3) Basit usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadırlar.



(4) Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler. Basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olurlar.

(5) Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarını haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 17 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi aynı maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini izleyen takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır.

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

(7) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

#### **Basit usule tabi olmanın şartları**

**MADDE 17-** (1) Basit usule tabi olmanın şartları şunlardır:

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

b) İşyeri vergi değerinin büyükşehir belediye sınırları içinde 106.000 Türk Lirasını, diğer yerlerde 74.000 Türk Lirasını, işyerinin vergi değeri bu tutarların altında olsa dahi kiralanmak suretiyle faaliyette bulunan işyerlerinde yıllık kira bedelleri toplamının büyükşehir belediye sınırları içinde 5.300 Türk Lirasını, diğer yerlerde 3.700 Türk Lirasını aşmamak.

c) Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak.

ç) İlk madde ve yardımcı malzeme verilerek yaptırılan üretim veya imalatlar için ödenen hizmet bedelleri de dâhil olmak üzere;

1) Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 75.000 Türk Lirasını veya yıllık satışları tutarının 110.000 Türk Lirasını,

2) Bunların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatının 37.000 Türk Lirasını,

3) Yukarıdaki işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 75.000 Türk Lirasını, aşmamak.

(2) Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, birinci fıkranın (ç) bendinin (1) ve (3) numaralı alt bentlerinde yazılı hadler yerine Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır.



(3) Öteden beri işe devam edenlerde birinci fıkranın (b) ve (c) bendi hükümleri takvim yılı başındaki, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır.

(4) Aynı işte ortak olarak çalışanlar hakkında birinci fıkrada yazılı yıllık kira bedeli, vergi değeri ve iş hacmi ölçüleri toplu olarak, diğer şartlar ortakların her biri için ayrı ayrı aranır. Ortaklarından birisi gerçek usule göre gelir vergisine tabi bulunan ortaklıklarda, diğer ortakların ticari kazancı da gerçek usulde tespit olunur.

(5) Bu maddede yer alan tutarları iki katına kadar artırmaya, yarısına kadar indirmeye Bakanlar Kurulu, maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

#### **Basit usulden yararlanamayacak olanlar**

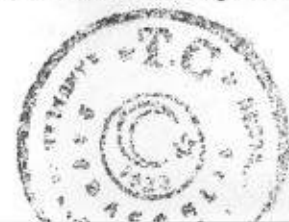
**MADDE 18-** (1) Aşağıda yazılı olanlar, faaliyete başladıkları tarihten itibaren basit usulden faydalanamazlar:

- a) Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları.
  - b) Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ve ödünç para verme işleriyle uğraşanlar.
  - c) 61 inci maddenin birinci fıkrası kapsamına giren kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarım işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar.
  - ç) Sigorta acente ve aracıları.
  - d) Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler.
  - e) Taşınmaz, motorlu nakil vasıtaları ve gemi alım satımı ve kiralama işleriyle uğraşanlar.
  - f) Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç).
  - g) Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler.
  - ğ) Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri (yapısı itibarıyla sürücüsünden başka ondört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç).
  - h) İşyerinde kullanılan ve o işyerinde yürütülen faaliyetle mütenasip sayıda motorlu taşıtla faaliyette bulunanlar hariç olmak üzere, ticari faaliyetini bir takvim yılı içinde aynı anda üç aydan fazla süreyle birden fazla işyerinde veya motorlu taşıtla yürütenler.
- (2) Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dâhil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

#### **Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler**

**MADDE 19-** (1) Safi kazancın tespitinde aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

- a) Kazancın elde edilmesi ve faaliyetin sürdürülmesi için yapılan genel giderler.
- b) İşveren tarafından çalıştırılanlar için;
  - 1) Merkezi Türkiye’de bulunan sigorta şirketleri ve sosyal güvenlik kuruluşları ile tüzel kişiliğe sahip yardım sandıklarına geri alınmamak üzere ödenen sigorta primleri ve emekli aidatları,
  - 2) İşin gereği olarak verilen demirbaş niteliğindeki giyim eşyaları nedeniyle katlanılan giderler,
  - 3) İşyerinde veya işyerinin eklentilerinde iâşe, ibate, tedavi ve ilaç harcamaları nedeniyle katlanılan giderler,
  - 4) Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider



olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse 33 üncü maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).

c) İşle ilgili olmak şartıyla, sözleşmeye, ilama veya kanun emrine dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

ç) Seyahat maksadının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak üzere, işle ilgili ve yapılan işin önem ve hacmi ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri.

d) Kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.

e) İşle ilgili olmak şartıyla, emlak, gider, damga ve belediye vergileri, harçlar ve katılma payları gibi aynı vergi ve harçlar.

f) İşverenlerce, 18/10/2012 tarihli ve 6356 sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (Ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.).

g) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.

ğ) İhracat, yurtdışında inşaat, onarım, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili fiilen katlanılan ancak tevsik edilemeyen giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları tutarlar.

h) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

(2) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki giderler de ayrıca hasılatın indirilebilir:

a) Menkul kıymet ihraç giderleri.

b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri.

c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri.

ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı.

d) Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, aşağıda belirtilen teknik karşılıklar:

1) Muallak hasar ve tazminat karşılıkları; tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerleri ile gerçekleşmiş, ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşur.

2) Kazanılmamış prim karşılıkları, yürürlükte bulunan sigorta sözleşmeleri için tahakkuk etmiş primlerden, komisyonlar düşüldükten sonra kalan tutarın gün esasına göre bilanço gününden sonraya sarkan kısmından, aynı esasa göre hesaplanan reasürör payının düşülmesinden sonra kalan tutardır. Ancak bu tutar, nakliyat emtia sigortalarında, yıllık primin komisyon düşüldükten sonraki tutarından şirketlerin kendi saklama paylarında kalanının %25'ini geçemez. Kazanılmamış prim karşılığının gün esasına göre hesaplanması mümkün olmayan reasürans ve retrosesyon işlemlerinde 1/8 yöntemi uygulanabilir.

3) Hayat sigortalarında matematik karşılıklar, her sözleşme üzerinden ayrı ayrı hesaplanır. Karşılıkların, gelirleri vergiden istisna edilmiş olan menkul kıymetlere yatırılan kısmına ait faiz ve kâr payları, giderler arasında gösterilemez.



4) Dengeleme karşılığı, takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarından oluşur.

5) Bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıkları, ertesi bilanço döneminde aynen kâra eklenir.

#### **Ticari kazancın tespitinde kabul edilmeyen gider, ödeme ve indirimler**

**MADDE 20-** (1) Aşağıda yazılı gider ve ödemelerin kazançtan indirilmesi kabul olunmaz:

a) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar ile aynen aldıkları diğer değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.).

b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine ve çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar.

c) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler.

ç) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve çocuklarının işletmeden cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler.

d) Sözleşmelerde öngörülen cezai şartlar ve teşebbüsün işletilmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere teşebbüs sahibi tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatlar ve basın veya diğer iletişim araçları yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar.

e) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderleri.

f) Kiralanan veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan veya faaliyetle ilgili olsa bile işin önem ve hacmiyle mütenasip olmayanların giderleri ve amortismanları.

g) Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı (Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu, bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).

(2) Bu maddenin uygulanmasında, adi ortaklıklar ve kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları da teşebbüs sahibi sayılır.

(3) Kurum kazancının tespitinde ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.

b) Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.

c) Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.

ç) Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dâhil).

d) Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.





e) Sözleşmelerde öngörülen cezai şartlar ve teşebbüsün işletilmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere kurumun ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar.

f) Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri hariç, kurumların birinci fıkranın (g) bendi uyarınca hesaplanan giderleri.

(4) Dar mükellefiyette kurum kazancının tespitinde, ayrıca aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

a) Bu kurumlar hesabına yaptıkları alım satımlar için ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri.

b) Türkiye'deki kurumun kazancının elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olan ve emsallere uygunluk ilkesi uyarınca belirlenen dağıtım anahtarlarına göre ayrılan paylar ile Türkiye'deki kurumun denetimi için yabancı ülkelerden gönderilen yetkili kişilerin seyahat giderleri hariç olmak üzere, ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

(5) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların gelir vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.

(6) Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması halinde bu tutar gelir kaydedilir.

#### **İstisna kazançlar**

**MADDE 21-** (1) Ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların aktiflerindeki taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlar aşağıda belirtilen süre, oran ve şartlar çerçevesinde gelir vergisinden müstesnadır:

a) Yukarıda sayılan mal ve hakların elde tutma süresine bağlı olarak, satışından doğan kazançta uygulanacak istisna oranları aşağıdaki gibidir:

- 1) İki tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %40.
- 2) Üç tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %50.
- 3) Dört tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %60.
- 4) Beş tam yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda %75.

b) Tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında 49 uncu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi hükümleri uygulanır.

c) Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Taşınmazların; kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için süre şartı aranmaz. Ancak, söz konusu taşınmazların, kaynak kuruluş, kiracı tarafından veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine



getirilememesi hali hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kirama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

ç) İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlar tarafından ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç aynı süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde de bu hüküm uygulanır.

d) Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

e) Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışındaki sürelerin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

f) Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan mükelleflerin bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

(2) Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si gelir vergisinden müstesnadır (Bu istisnadan yararlanabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu istisna, şartları taşıyan serbest meslek erbabı için de uygulanır. Bu fıkrada yer alan oranı, hizmet alanları itibarıyla %100’e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirmeye Bakanlar Kurulu, bu fıkranın uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.).

(3) Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve ortaöğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okul ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.

(4) Gerçek kişiler tarafından Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. İstisnanın 61 inci madde uyarınca kesinti yoluyla alınan vergiye şümulü yoktur.

(5) Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerden Türkiye’de başkaca işyeri ve daimi temsilcileri bulunmayanların, yetkili mercilerin izniyle açılan sergi ve panayırıllardaki ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır. İstisnanın 61 inci madde uyarınca kesinti yoluyla alınan vergiye şümulü yoktur.

(6) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığının yetkilidir.

#### **Kurum kazançlarında diğer istisnalar**

**MADDE 22-** (1) Aşağıda belirtilen kazançlar vergiden müstesnadır:

a) Kurumların;



1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları (Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.).

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları (Yurtdışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve bu işlere ilişkin teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.);

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurtdışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10’una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurtdışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurtdışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dâhil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dâhil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de kurum kazançlarına uygulanan oranda gelir vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi.

c) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurtdışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları.

ç) Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmı.

d) Türkiye’de kurulu;

1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

2) Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

5) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,

6) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

e) Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan



haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

f) Kurumların yurtdışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;

1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dâhil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de kurum kazançlarına uygulanan gelir vergisi oranında gelir vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

g) Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve bunlara ilişkin teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar.

ğ) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda veya giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere,

göre hesapladıkları risturnlar (Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.).

(2) Birinci fıkranın (b) ve (f) bentlerinde belirtilen vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dâhil olmak üzere toplam gelir vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

(3) Bu maddedeki istisnaların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

### **Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi**

**MADDE 23-** (1) 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen yabancı fonların, Sermaye Piyasası Kurulunca verilen portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketler aracılığıyla, organize bir borsada işlem görsün veya görmesin her türlü menkul kıymet ve sermaye piyasası aracı, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, varant, döviz, emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmesi, kredi ve benzeri finansal varlıklar ve kıymetli maden borsalarında yapılan emtia işlemlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle, aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde portföy yöneticiliği yapanlar; söz konusu fonlar için daimi temsilci, bunların işyerleri de bu fonların işyeri veya iş merkezi sayılmaz. Bu kazançlar için beyanname verilmez, diğer kazançlar nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu kazançlar beyannameye dâhil edilmez.

a) Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticiliği yapan şirketin mutlak faaliyetleri arasında yer alan işlemlerden olması.



b) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ticari, hukuki ve finansal özellikleri dikkate alındığında, yabancı fon ile arasındaki ilişkinin, emsale uygun koşullarda birbirlerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması.

c) Portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından, verilen hizmet mukabilinde emsallere uygun bedel alınması ve transfer fiyatlandırması raporunun yıllık beyannamenin verilme süresi içerisinde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi.

ç) Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinde, sağladığı hizmet mukabilinde her ne ad altında olursa olsun hesaplanan bedeller düşüldükten sonra, doğrudan veya dolaylı olarak %20'den fazla hak sahibi olmaması.

(2) Birinci fıkranın (c) bendinde belirtilen transfer fiyatlandırması raporunun süresinde verilmemesi durumunda, bu raporun ilgili olduğu hesap dönemi için portföy yöneticiliği yapan şirket, fonun Türkiye'de daimi temsilcisi sayılır. Transfer fiyatlandırması raporu verilmiş olmasına rağmen portföy yöneticiliği yapan şirket ile fon arasındaki ilişkide emsaline nazaran daha düşük bedel alınması durumunda ise sadece portföy yöneticiliği yapan şirket adına transfer fiyatlandırmasına yönelik olarak gerekli tarhiyat yapılır.

(3) Portföy yöneticiliği yapan şirketin, yukarıda belirtilen şartları sağlamak kaydıyla yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları gelir vergisinden müstesnadır. Fon kazancından portföy yöneticiliği yapan şirkete düşen kısmın hesabında, bu şirkete yönetim ücreti, teşvik, prim, performans ücreti gibi her ne nam adı altında olursa olsun ödenen ücretler dikkate alınmaz. Portföy yöneticiliği yapan şirketin ve ilişkili olduğu kişilerin yabancı fonun kazançları üzerinden doğrudan veya dolaylı olarak %20'den daha fazla hak sahibi olması halinde, ilgili fon kazançlarından bunlara isabet eden tutar genel hükümlere göre vergilendirilir.

(4) Portföy yöneticiliği yapan şirketin yabancı fondaki pay sahipliğinden doğan kazançları hariç olmak üzere; fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak tam mükellef gerçek kişi veya kurumların kazanç payının %5'i geçmesi durumunda, tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcılarının tamamı portföy yöneticiliği yapan şirket tarafından Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir. Bildirim yükümlüğünün yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi halinde tam mükellef gerçek kişi veya kurum kurucu veya katılımcıları adına fon işlemleri nedeniyle tarh edilecek vergi ve kesilecek cezalardan portföy yöneticiliği yapan şirket müştereken ve müteselsilen sorumludur.

(5) Türkiye'de bulunan taşınmazlar, aktif büyüklüğünün %51'inden fazlası taşınmazlardan oluşan şirketlere ait pay senetleri veya ortaklık payları veya bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, nakdi uzlaşmayla sonuçlananlar dışında emtiaya dayalı vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, sigorta sözleşmeleri ve bunlara ilişkin vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar bu madde kapsamına girmez.

(6) Bu maddede düzenlenen kazanç istisnasının, söz konusu fonların Türkiye kaynaklı gelirleri üzerinden yapılacak vergi kesintilerine şümulü yoktur.

(7) Bu maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi ile üçüncü ve dördüncü fıkralarında yer alan oranları sifıra kadar indirmeye veya iki katına kadar artırmaya, beşinci fıkrasında yer alan oranı yarisına kadar indirmeye veya %50'sine kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

## İKİNCİ BÖLÜM

### Zirai Kazanç

#### Zirai kazançla ilişkin tanımlar

**MADDE 24-** (1) Zirai kazanç: Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır.

(2) Çiftçi: Adi ortaklıklar dâhil zirai işletmeleri işleten gerçek kişilere çiftçi denir.



(3) Çiftçi sayılanlar: 26 ncı maddede yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini en az %50 oranında aşan, ana sözleşmelerinde münhasıran zirai faaliyetle iştigal edeceğine dair açık hüküm bulunan ve münhasıran zirai faaliyetle iştigal eden ticaret şirketleri çiftçi sayılır. Çiftçi sayılan kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar zirai kazanç hükmündedir.

(4) Zirai faaliyet: Arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya doğadan yararlanmak suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bunlardan diğer şekillerde faydalanılmasını ifade eder. Bazı bitki ve hayvan türlerinde üretimin doğrudan doğruya arazi üzerinde yapılmaması, faaliyetin zirai faaliyet olma niteliğini değiştirmez.

a) Aşım yaptırmak amacıyla erkek damızlık hayvan beslenmesi, hayvan fetüsü ve damızlık üretimi, bitkisel üretimde kullanılan sertifikalı tohum, yumru ve fide yetiştiricileri ile tohumluk sertifikasyon kuruluşlarının faaliyetleri de zirai faaliyet sayılır.

b) Çiftçi ve çiftçi sayılanların zirai faaliyette kullandığı makine, alet veya biçerdöver, traktör, kamyon ve bu mahiyetteki araçlarının başka çiftçilerin zirai faaliyetlerinde kullanılması zirai faaliyet sayılır.

c) Ürünlerin, değerlendirilmeleri amacıyla zirai üretime bağlı olarak işlenmesi de zirai faaliyet sayılır. Ancak bu faaliyet, aynı zirai işletme bünyesindeki ayrı bir bölümde gerçekleştirilmekteyse, bu işlemin zirai faaliyet sayılabilmesi için, anılan bölümün münhasıran ait olduğu zirai işletmenin ürünlerini işliyor olması ve sanayi işletmesi hacim ve önemine sahip olmaması şarttır.

ç) Satışların dükkân veya mağaza açılarak yapılması halinde, ürünlerin dükkân veya mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri aşamalar zirai faaliyet sayılır. Çiftçiler ve çiftçi sayılanlar tarafından sadece kendi zirai faaliyetleri ile doğrudan ilgili alım satım işlerinin yürütülmesi için açılan yazıhaneler, faaliyetleri bu konuyla sınırlı kalmak şartıyla, dükkân ve mağaza sayılmaz.

d) Ticari veya mesleki faaliyet özelliği göstermemek ve işçi işveren ilişkisi oluşturmamak kaydıyla, kendi adına bağımsız çalışan kimseler tarafından zirai işletmelere verilen ve zirai nitelik taşıyan hizmetler de zirai faaliyet kapsamındadır.

(5) Zirai İşletme: Dördüncü fıkrada yazılı zirai faaliyetlerin yapıldığı işletmelere zirai işletme denir. Bir çiftçiye veya çiftçi sayılanlara ya da ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut üretim şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır.

(6) Ürün: Zirai faaliyetler sonucunda üretilen maddelere ürün denir.

(7) Hane halkı: Birlikte yaşayan eşi, üstsoyu ve altsoyu ifade eder.

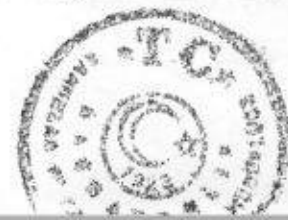
### **Zirai kazançta vergileme**

**MADDE 25-** (1) Çiftçilerin ve çiftçi sayılanların elde ettikleri zirai kazançlar 61 inci madde hükmüne göre hasılatları üzerinden vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilir.

(2) 26 ncı maddede yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin kazançları işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre tespit olunur. Çiftçilerin işletme büyüklüğü ölçülerini aşmaları vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilmelerine engel teşkil etmez.

(3) Bilanço esasına tabi olmayı isteyenlerin bu talepleri müteakip vergilendirme dönemi başından, yeni işe başlayanlarda ise işe başlama tarihinden itibaren hüküm ifade eder. Bu suretle bilanço esasını kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

(4) Çiftçilerin ve çiftçi sayılanların sahip oldukları veya işletmelerine dâhil biçerdöver, traktör, kamyon ve bu mahiyetteki araçların başka çiftçilerin zirai faaliyetlerinde çalıştırılması karşılığında elde edilen gelirler zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak, çiftçi



sayılanlardan, zirai faaliyetiyle ilgili 26 ncı maddede yazılı zirai faaliyet gruplarında yer alan arazi, ağaç, hayvan gibi iktisadi kıymetlerden herhangi biri işletme aktifine kayıtlı olmayan veya kayıtlı olmakla birlikte aktife kayıtlı biçerdöver, traktör, kamyon ve bu mahiyetteki araçları zirai faaliyetinin niteliği, önem ve hacmiyle mütenasip bulunmayanların, bu araçlarını başka çiftçilerin zirai faaliyetlerinde çalıştırmalarından elde ettikleri hasılat ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

(5) Hane halkına ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmelerde, işletme büyüklüğü toplu olarak dikkate alınır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye taalluk etmesi veya işletmelerin ayrı ayrı mahallerde bulunması durumu değiştirmez. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ortaklık payları toplamı esas alınır. 26 ncı maddede yazılı ziraat gruplarının birkaç tanesi içine giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri bu gruplar için tespit olunan hadlerin yarısını aşanlar gerçek usulde vergilendirilir.

(6) Gerek şahsi işletmesi gerekse dâhil bulunduğu ortaklıklar müstakilen işletme büyüklüğü ölçüsünün altında kaldığı halde kendisine ait işletmenin ve adi ortaklıklardaki payların toplamı bu ölçüyü aşan çiftçilerin kazançları işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre tespit olunur. Payları toplamı ölçüleri aşmayan diğer ortaklar kesinti yoluyla vergilendirilirler. Yarıcılık ortaklık sayılır.

(7) 26 ncı maddede yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesine bildirimde bulunarak izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren kazançlarını işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre tespit edebilirler. 26 ncı maddede yazılı ölçüleri aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren kazançlarını işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre; kazançlarını işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre tespit eden çiftçilerden bu ölçülerin altında kalanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren hasılatları üzerinden kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilirler.

(8) Çiftçi sayılan ticaret şirketlerinin, 24 üncü maddenin üçüncü fıkrasında belirtilen şartları kaybetmeleri halinde, müteakip aybaşından itibaren çiftçi sayılma niteliğini kaybederler ve zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirilmezler. Bu kapsama giren kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

(9) Zirai kazancın işletme hesabı esasına göre tespitinde; hesap dönemi başındaki ürünlerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki ürünlerin değeri ise hasılatla ilave olunur.

(10) Zirai faaliyette bulunanlardan Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutma, belge alma, verme, saklama ve ibraz yükümlülüklerine uymayanlar çeşitli kamu kurum ve kuruluşları tarafından verilen avans, kredi, sübvansiyon, prim gibi aynî ve nakdî destek unsurlarından yararlanamazlar. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar, ilgili kuruluşların görüşleri de alınarak Maliye Bakanlığınca belirlenir.

### **İşletme büyüklüğü ölçüleri**

**MADDE 26-** (1) Zirai kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak ölçüler şunlardır:

a) Arazi üzerinde yapılan zirai faaliyetlerde:

1) 1 inci grup: Hububat ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı taban arazide 900, kıraç arazide 1700 dönüm.

2) 2 nci grup: Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 1000 dönüm.

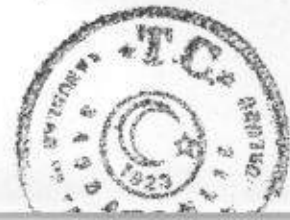
3) 3 üncü grup: Ayçiçeği ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 950 dönüm.

4) 4 üncü grup: Pamuk ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 400 dönüm.

5) 5 inci grup: Çeltik ziraatinde ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm.



- 6) 6 ncı grup: Pancar ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm.
- 7) 7 nci grup: Patates, soğan, sarımsak ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm.
- 8) 8 inci grup: Çay ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 150 dönüm (ürün verebilecek hale gelmeyenler hariç).
- 9) 9 uncu grup: Tütün ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm.
- 10) 10 uncu grup: Sebze ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 200 dönüm.
- 11) 11 inci grup: Sera ve çiçekçilik ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 8 dönüm.
- 12) 12 nci grup: Kavun ve karpuz ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 300 dönüm.
- 13) 13 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş fındık ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm.
- 14) 14 üncü grup: Meyve verebilecek hale gelmiş bağ ve incir ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 250 dönüm.
- 15) 15 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş antep fıstığında 2500 ağaç.
- 16) 16 ncı grup: Meyve verebilecek hale gelmiş zeytinliklerde 4500 ağaç.
- 17) 17 nci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş narenciyede 1500 ağaç.
- 18) 18 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş elmada 2000 ağaç.
- 19) 19 uncu grup: Muz ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 30 dönüm.
- 20) 20 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş kayısıda 2000 ağaç.
- 21) 21 inci grup: Meyve verebilecek hale gelmiş armut, kiraz, vişne, şeftalide 2000 ağaç.
- 22) 22 nci grup: Diğer meyve ve ürün ziraatında ekili arazinin yüzölçümü toplamı 100 dönüm, yer fıstığı 350 dönüm (meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç).
- 23) 23 üncü grup: Büyükbaş hayvan sayısı 150 adet (iş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç).
- 24) 24 üncü grup: Küçükbaş hayvan sayısı 750 adet (bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç).
- b) Arazi üzerinde yapılmayan zirai faaliyetler ile kara ve su avcılığında:
- 1) 1 inci grup: Deniz ve iç su balıkları yetiştiriciliği;
- i) Denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ, kafes ve benzeri) 750 metrekare,
- ii) İç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak ve benzeri), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 900 metrekare.
- 2) 2 nci grup: Denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metre.
- 3) 3 üncü grup: Arıcılık ziraatında kovan sayısı 500 adet.
- 4) 4 üncü grup: İpek böcekçiliği ziraatında kutu sayısı 500 adet.
- (2) Bakanlar Kurulu, Zirai Kazançlar Merkez Komisyonunun teklifi üzerine, bu maddede yer alan grupları bölmeye, birleştirmeye veya yeni gruplar ihdas etmeye, gruplar için belirlenen ölçüleri üretim havzaları, bölgeler, iller, mükellef grupları, arazi, ürün ve üretim türlerine (organik tarım ve benzeri) göre yıllık olmak kaydıyla üç katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye ya da bu hadler arasında yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu şekilde tespit olunan ölçüler, Resmi Gazetede yayımlandığı tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren yürürlüğe girer.
- (3) Birinci fıkranın (a) bendinde belirtilen meyveli ve meyvesiz ağaçlarda meyve ve ürün verebilecek hale gelme durumu başlangıcı ile (b) bendinde işletme büyüklüğü gösterilmeyen zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsü Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, Orman ve Su İşleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığınca müştereken tespit olunur.





### **Zirai işletme hesabı esasına göre hasılat**

**MADDE 27-** (1) Zirai kazançta hasılat aşağıdaki unsurlardan oluşur:

a) Evvelki yıllardan devredilenler de dâhil olmak üzere üretilen, satın alınan veya sair suretlerle elde edilen her türlü zirai ürünlerin satış bedelleri.

b) Çeşitli kamu kurum ve kuruluşları ile sair kurumlar tarafından verilen avans, sübvansiyon, prim, risturn ve benzeri nakdî destekler ile aynî desteklerin emsal bedeli.

c) Zirai faaliyette kullanılan makine, alet, biçerdöver, traktör, kamyon ve benzeri mahiyetteki araçların başka çiftçilerin zirai faaliyetlerinde çalıştırılması karşılığında nakdî olarak alınan bedeller ile ayın olarak alınanların emsal bedeli.

ç) Gider yazılan değerlerin satılması halinde bunların satış bedelleri.

d) Zirai ürünlerin idrakinden evvel veya sonra hasara uğramalarından dolayı alınan sigorta tazminatları.

e) Zirai faaliyette kullanılan taşınmazlar hariç olmak üzere, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan hasılat.

f) Zirai işletmeye dâhil 37 nci maddede yer alan mal ve hakların kiralananmasından elde edilen hasılat.

(2) Zirai ürünlerin, üretim vasıtaları ile zat, hane halkı veya işletme ihtiyaçlarında kullanılmak üzere tüketim maddeleri ile değiştirilmesi halinde verilen ürünün emsal bedeli hasılat sayılır.

(3) İşletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle işletmede kullanılan zirai ürünlerin emsal bedeli hasılat sayılır ve bu hasılat sene sonunda bir kalemde yazılabilir.

### **Zirai işletme hesabı esasına göre giderler**

**MADDE 28-** (1) Zirai kazancın safi tutarının tespitinde 19 uncu ve 20 nci madde hükümleri dikkate alınır. Ayrıca, aşağıda belirtilenler de hasılatтан indirilebilir:

a) İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler.

b) İşletmede üretilip tohum, yem ve sair suretlerle kullanılan zirai ürünlerin emsal bedeli (Bu giderler yıl sonunda bir kalemde yazılabilir.).

c) Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai ürünlerin ve diğer maddelerin bedelleri.

ç) Kiralananlar dâhil olmak üzere zirai tesisat, makine, alet ve taşıtlar için yapılan giderler.

d) Zirai faaliyette kullanılan taşınmazlar hariç olmak üzere, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan zararlar.

e) İşletmeye dâhil olup aynı zamanda kişisel veya ailevî ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı.

f) İşletme büyüklüğü ölçülerini en az %50 oranında aşan çiftçiler ile çiftçi sayılanlar tarafından uygulanmak üzere, binek otomobiller hariç, işletmeye dâhil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman oranının iki katı esas alınarak hesaplanan amortismanlar.

g) Gerçek usule geçen çiftçilerin önceki yıllardan devreden ürünlerinin Vergi Usul Kanununun 45 inci maddesinde belirtilen ortalama maliyet bedeli esasına göre tespit olunan değeri.

ğ) İşletmede üretilen ürünlerden teşebbüs sahibi ile hane halkı tarafından tüketilenlerin emsal bedeli.

(2) Zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde bu madde hükümleri ile birlikte 27 nci madde hükmü de gözönünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### Serbest Meslek Kazançları

#### Serbest meslek kazancı ve erbabı

**MADDE 29-** (1) Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

(2) Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

(3) Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile avukatlık ortaklığı dâhil olmak üzere kollektif ve adi komandit şirketler ile adi ortaklıklar tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır.

(4) Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu niteliği değiştirmez.

(5) Bu Kanunun uygulanmasında;

a) Gümrük komisyoncuları, müşavirler, dava vekilleri, marka ve patent vekilleri, noterler, noterlik görevini ifayla mükellef olanlar ile bilumum borsa ajan ve acenteleri,

b) Kurumların, ticaret ve serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,

c) Serbest meslek faaliyetinde bulunan avukatlık ortaklığı dâhil olmak üzere, kollektif şirket ve adi ortaklıklarda ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,

ç) Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,

bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

#### Serbest meslek kazancının tespiti

**MADDE 30-** (1) Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde, serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

(2) Müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir.

(3) Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan fark kazancın tespitinde dikkate alınır.

(4) Serbest meslek erbabı ve serbest meslek faaliyetiyle uğraşan kollektif ve adi komandit şirketler ile adi ortaklıklar mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttıkları serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit ederler. Anılan şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer.

(5) Serbest meslek erbabı için;

a) Bilgilerine girmesi kaydıyla, kamu kurumlarına, icra dairelerine, bankalara, noterlere ya da posta idaresine serbest meslek erbabı adına veya hesabına para yatırılması,

b) Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın müşterisine olan borcu ile takası veya başka bir şahsa ivazsız ya da tahsil şartı aranmaksızın ivazlı olarak temliki, tahsil hükmündedir.

(6) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tevsik edilmek şartıyla, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar hasılat sayılmaz.



(7) Kazancın safi tutarının tespitinde 19 uncu maddede yer verilene ilave olarak aşağıda sayılan giderler de indirilebilir:

a) Serbest meslek erbabından yerleşim yeri olarak kullandıkları konutun bir kısmını işyeri olarak kullananların, bu konut için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma, aydınlatma gibi giderlerin ve konutun kendi mülkleri olması halinde amortismanın yarısı.

b) Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenmesi zorunlu olan aidatlar.

c) Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri ile mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

(8) 31 inci maddenin birinci fıkrasında yer alan faaliyet konuları ile iştilal eden mükelleflerden beyanname vermek durumunda olanlar dilerlerse yukarıda sayılan giderlerine karşılık olmak üzere hasılatlarının %25'lik kısmını gider olarak dikkate alabilirler.

(9) Kazancın safi tutarının tespitinde;

a) Mesleki faaliyetin yürütülmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere serbest meslek erbabı tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatlar ve basın veya diğer iletişim araçları yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar,

b) Kiralanan veya envantere kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları, indirim konusu yapılamaz.

(10) Biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı, diledikleri takdirde defter tutmaksızın, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dâhil eğlence vergileri düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler.

(11) Yabancı parayla yapılan ödemeler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ödeme günü için belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir.

#### **Serbest meslek kazanç istisnası**

**MADDE 31-** (1) Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, senarist, mucit ve durumları bunlara benzeyenler ile bunların kanuni mirasçılarının, fikir ve sanat eseri niteliği taşıyan;

a) Hat, gravür, minyatür, tezhip, ebru,

b) Resim, heykel, beste, nota halindeki eserler, şiir, kitap, roman ve hikayeler,

c) Bilimsel araştırma ve incelemeler,

ç) Mevcut bir yazılımı değiştiren veya geliştirenler dâhil bilgisayar yazılımları,

d) Makale, araştırma ve inceleme yazıları ile tercüme, yorum, karikatür, fotoğraf, eğitim, kültür ve belgesel nitelikli filmler, video bant, röportaj, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu, yazılı koreografi eserleri,

gazete, dergi, bilgisayar, internet ortamı, radyo, televizyon veya videoda yayınlamak, kitap, CD, resim, disket veya benzeri ortamlarda basmak suretiyle ya da bu eserleri ve patentleri satmak, bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Bu gelirlerin arizi olarak elde edilmesi ve bu eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de istisnaya dâhildir.

(2) Birinci fıkrada kapsamında elde edilen hasılatın, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ücretler için geçerli olan dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın iki katını aşması halinde, birinci fıkrada öngörülen istisna hükmü uygulanmaz. Birinci fıkrada sayılanlar, söz konusu istisnadan faydalanma durumlarına bakılmaksızın Vergi Usul Kanununa göre defter tutma, belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden muaftır.



(3) Birinci fıkrada yer almayan ancak Maliye Bakanlığınca bunlara benzerlik taşıdığı belirlenen diğer kişi, eser ve ortamlar hakkında da ilgili bende ilişkin esaslar uygulanır.

(4) Arzuhâlcı, rehber, ebe, sünnetçi, sağlık memuru ve hayvan sağlık memurlarından Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya nüfusu 2.000'i aşmayan yerlerde bu faaliyetlerde bulunanların anılan faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden müstesnadır.

(5) Köylerde veya nüfusu 2.000'i aşmayan yerlerde düğün ve benzeri toplantılarda müzik icra edenlerin bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden müstesnadır.

(6) Dar mükellefiyete tabi olanların, yetkili mercilerin izniyle açılan sergi ve panayırda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları gelir vergisinden müstesnadır.

(7) Bu maddedeki istisnaların 61 inci madde uyarınca kesinti suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM Ücretler

### Ücretin tarifi

**MADDE 32-** (1) Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmetleri karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

(2) Ücretin ödenek, cezai şart olarak ödenenler dâhil tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı) tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı, pay senedi verilmesi ya da pay senedi satın alma hakkı tanınması veya başka adlar altında ödenmiş ya da sağlanmış olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartıyla kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

(3) Bu Kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

a) 35 inci maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen ve istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları.

b) Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan diğer menfaatler.

c) Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.

ç) Yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, Türk Ticaret Kanununun 366 ncı maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler ve kâr payları.

d) Bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, yaptıkları hizmetler karşılığında üçüncü kişiler tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan diğer menfaatler.

e) Bilirkişilere, resmi arabuluculara, uzlaştırmacılara, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.

f) Sporculara ve bunların teknik direktör ve antrenörlerine transfer ücreti, prim, tazminat veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan para, ayın ve menfaatler.

g) Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine yapılan ödemeler.

(4) Bu Kanunun uygulanmasında işveren, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir. İşveren sıfatını taşımasa dahi bu madde kapsamına giren ödemeleri yapan gerçek ve tüzel kişiler de bu Kanunda yazılı ödevleri yerine getirmek bakımından işveren sayılır.



### **Ücretin safi tutarının tespiti**

**MADDE 33-** (1) Ücretin safi tutarı, işveren tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan menfaatler toplamından aşağıdaki indirimler yapıldıktan sonra kalan tutardır:

a) 31/5/2006 tarihli ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca ödenen sosyal güvenlik primleri (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler dâhil).

b) Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler.

c) Tevsik edilmesi kaydıyla ilgili kanunlarına göre ücretli tarafından sendikalara ödenen aidatlar.

ç) Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve çocuklarına ait hayat sigortası poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler (İndirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15’ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).

d) Dar mükellef gerçek kişiler hariç olmak üzere, çalışma gücünün en az %80’ini kaybetmiş birinci derece engelliler için 800 Türk Lirası, en az %60’ını kaybetmiş ikinci derece engelliler için 400 Türk Lirası, en az %40’ını kaybetmiş üçüncü derece engelliler için 200 Türk Lirası olarak belirlenen aylık tutarlar (Birden fazla işverenden ücret alan hizmet erbabı için bu indirim bunlardan yalnız en yüksek olan ücrete uygulanır.).

(2) Hizmet erbabına pay senedi verilmesi durumunda ücret, bu pay senetlerinin hukuki ve ekonomik olarak tasarruf edilebilir olduğu tarihte, pay senedi alım hakkı verilmesi durumunda ise bu hakkın fiilen kullanıldığı tarihte elde edilmiş sayılır. Hakkın kullanıldığı tarihteki pay senedinin piyasa fiyatı ile hizmet erbabına maliyeti arasındaki fark, ücret olarak vergilendirilir. Hakkın kullanılmadan önce satılması durumunda ise satış fiyatı ile çalışana maliyeti arasındaki fark, ücret sayılır.

(3) Hizmet erbabına verilen ayınlar ve sair suretle sağlanan menfaatler, verildiği gün ve yerdeki emsal bedeliyle; konut tedarikinde konutun emsal kirasıyla değerlendirilir.

(4) Yabancı parasıyla ödenen ücretler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ödeme günü için belirlenen döviz alış kuruyla Türk parasına çevrilir.

(5) Birinci fıkranın (d) bendindeki indirim tutarları, bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan hizmet erbabına da uygulanır. Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca müştereken belirlenir.

### **Diğer ücretler**

**MADDE 34-** (1) Aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık tutarının %25’idir:

a) Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar.

b) Özel hizmetlerde çalışan şoförler.

c) Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri.

ç) Gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin yanında çalışanlar.

d) Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

(2) Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye dâhil edilmez.



(3) Diğer ücret kapsamında vergilendirilenler Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi karnesi almak zorundadırlar. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

### Ücret istisnaları

**MADDE 35-** (1) Aşağıda yer alan ücret, menfaat ve benzeri ödemeler gelir vergisinden müstesnadır:

a) Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.) (genel ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dâhil).

b) Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı elçilik ve konsoloslukların 8 inci madde kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerinin (fahri konsolosların yanında çalışanlar hariç) yalnız bu işleri karşılığında aldıkları ücretleri.

c) Köylerde veya nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışanlara ödenen ücretler.

ç) Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri.

d) Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza infaz kurumları ve tutukevlerine ait işyurtlarında, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve acezelere verilen ücretler.

e) Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri.

f) Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yeraltında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri.

g) Kişiler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanların ücretleri (mürebbiyelere ödenen ücretler hariç).

ğ) Kat malikleri arasından seçilen apartman ve site yöneticilerinin genel yönetim giderlerinden hisselerine düşen payların ödenmeyen tutarı.

h) Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu, kanunla kurulan emekli sandıkları, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20 nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemeler en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Bu mukayesede gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınır.).

ı) Asgari ücreti geçmemek kaydıyla; 5/6/1986 tarihli ve 3308 sayılı Mesleki Eğitim Kanununa tabi çıraklara ödenen ücretler.

i) Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler veya işverenlerce işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda, hizmet erbabına yemek verilmesini teminen yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere ödenen yemek bedellerinin, çalışılan her bir gün için 12 Türk Lirasına kadar olan kısmı.



j) Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri.

k) 22/5/2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının yirmidört aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.).

l) Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (resmî ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası).

m) Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri veya bu mahiyette yapılan ödemeler.

n) Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Tahsis edilen konutun emsal kira bedelinin, 9/11/1983 tarihli ve 2946 sayılı Kamu Konutları Kanunu kapsamındaki konutların aylık metrekaire kira bedelinin tahsis edilen konutun metrekaresiyle çarpımı sonucu bulunan tutarı aşan kısmı için istisna uygulanmaz.).

o) Gelir vergisinden muaf esnafın yanında çalışanların ücretleri.

ö) Subay, astsubay, erbaş ve erler ile ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile 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 personele; fiilen uçuş hizmeti, denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler.

p) 5/6/2003 tarihli ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu uyarınca faaliyet gösteren ve ticari faaliyet ile işgal etmeyen irtibat bürolarında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.

(2) Aşağıda yer alan gider karşılıkları gelir vergisinden müstesnadır:

a) 10/2/1954 tarihli ve 6245 sayılı Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, Türk Ticaret Kanununun 366 ncı maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dâhil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatma giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.).

b) Sayım ve seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlara göre yapılan ödemeler.

(3) Aşağıda yer alan sosyal amaçlı diğer ödemeler gelir vergisinden müstesnadır:

a) Devletçe verilen miktarı aşmamak üzere hizmet erbabına ödenen çocuk zamları.

b) Evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar (Bu istisna hizmet erbabının iki aylığına veya buna tekabül eden gündeliklerinin tutarına kadar olan yardım kısmına uygulanır.).

c) Ölüm, engellilik, hastalık, işsizlik (işe başlatmama tazminatı dâhil) sebepleriyle verilen tazminat ve yardımlar.



ç) Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ve ödenen mükâfatlar ile harp malullüğü zamları, harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine bu sıfatları nedeniyle yapılan her türlü ödemeler (Bu hükmün uygulanmasında özel kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verilenlerle harp, isyan, eškıya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların ve mahkûmların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılır.).

d) Asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları dâhil olmak üzere, muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar.

e) Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına Türkiye'de tahsilde bulunan öğrenciye iâşe, ibate ve tahsil gideri olarak ödenen paralar.

f) Devlet tarafından öğrenci ve memurlara verilen tutarı aşan kısımlar hariç, resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yurtdışında eğitim veya staj gören öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar.

g) Staj ve uygulama dolayısıyla, öğrencilere öğretim müesseseleri veya eğitim masraflarını karşılayanlarca verilen paralar.

ğ) Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri.

h) Alanlar açısından nafakalar.

ı) Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler.

i) Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler.

j) İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri teşvik amacıyla verilen ikramiyeler ve ödüller.

k) Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından sigortalılara yapılan ödemeler ile yardım sandıkları tarafından statüleri gereğince kendi üyelerine ölüm, engellilik, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılan yardımlar.

### **Ücretlerde vergi indirimi**

**MADDE 36-** (1) Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde aşağıda belirtilen indirim uygulanır:

a) Ücretlerde özel indirim; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan asgari ücretin yıllık tutarının; mükellefin kendisi için %50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için %7,5'i, üçüncü çocuk için %10'udur. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Özel indirim, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

b) İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için ise eşlerden yalnızca birisinin gelirin uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

c) Özel indirim, bu Kanun veya diğer kanunlarda yer alan, teşvik amaçlı her türlü diğer indirim ve istisnadan önce uygulanır.

ç) Bakanlar Kurulu, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması şartıyla (a) bendinde belirtilen özel indirim oranlarını artırmaya veya kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir.

d) Özel indirimin uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.





(2) Yüz ve daha az sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde en fazla iki, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde en fazla dört amatör sporcu için uygulanmak üzere, her yıl ulusal yarışmalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi şartıyla amatör sporcu çalıştıranların, bu sporculara ödedikleri ücretlerin asgari ücretin iki katını aşmayan kısmının, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin birinci gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların ücreti üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

## **BEŞİNCİ BÖLÜM** **Gayrimenkul Sermaye İradı**

### **Gayrimenkul sermaye iradının tarifi**

**MADDE 37-** (1) Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri, kiracıları veya diğer kullanıcıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır:

a) Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dâhil olmak üzere bina ile arazi, kaynak ve maden suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl üretim yerleri, tuzlalar, tuğla ve kiremit harmanları ile bunların bütünüleyici parçaları ve eklentileri.

b) Voli mahalleri ve dalyanlar.

c) Taşınmazların ayrı olarak kiraya verilen, bütünüleyici parçaları ve eklentileri ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri.

ç) Taşınmaz olarak tescil edilen haklar.

d) Her türlü arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile ses kayıtları, fikir ve sanat eseri niteliği bulsun ya da bulunmasın 5/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 5 inci maddesinde belirtilen sinema eserleri, sanayi, ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat için alınan bedeller de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.).

e) Mucitleri veya müellifleri ile bunların kanuni mirasçıları dışındaki kimseler tarafından kiraya verilen patentler ve telif hakları.

f) Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaksızın gemi ve gemi payları.

g) Motorlu taşıma, çekme, yükleme ve boşaltma araçları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri (bunlara ait hat ve plakalar ile işletme hakları dâhil).

ğ) Her türlü elektronik ortam veya alan adları.

(2) Tüccarlara ait olsa dahi, işletmeye dâhil bulunmayan taşınmazlar ile haklar hakkında bu madde hükümleri uygulanır.

(3) Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan paylar ile zirai faaliyete bilfiil katılmaksızın sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri gayrimenkul sermaye iradı sayılır.

(4) Bir taşınmaz üzerinde başka bir taşınmaz veya üçüncü kişiler lehine süreli veya süresiz irtifak veya intifa hakkı tesis edilmesi kiralama sayılır.

### **Gayrisafi hasılat ve safi irat**

**MADDE 38-** (1) Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 37 nci 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 tutarındır.

(2) Gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan bedeller, ilgili buldukları yılların hasılatı sayılır. Şu kadar ki, ölüm ve ülkeyi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip



eden zamanlara ait olmak üzere peşin tahsil olunan bedeller, mükellefiyetin kalktığı dönemin hasılatı addolunur.

(3) Ayın olarak tahsil edilen bedeller, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal bedeliyle paraya çevrilir. Kiracı tarafından taşınmazı genişletecek veya iktisadi değerini devamlı olarak artıracak şekilde taşınmaza ilave edilen kıymetler, kullanım süresinin bitiminde bedelsiz olarak mal ve hakları kullandırana devrolunduğu takdirde, anılan kıymetler de kiralayan bakımından bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır. Söz konusu kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark irada eklenir.

(4) Gayrimenkul sermaye iradı sahibi için;

a) Bilgilerine girmesi kaydıyla, kamu kurumlarına, icra dairelerine, bankalara, noterlere ya da posta idaresine gayrimenkul sermaye iradı sahibi adına veya hesabına para yatırılması,

b) Kira olarak doğan alacağın kiracısına olan borcu ile takası veya başka bir şahsa ivazsız ya da tahsil şartı aranmaksızın ivazlı olarak temlik, tahsil hükmündedir.

(5) Yabancı parayla yapılan ödemeler, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından ödeme günü için tespit edilen döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilir.

(6) Safi irat, gayrisafi hasılatı iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan olumlu farktır.

#### **Gayrimenkul sermaye iradının tespitinde indirilecek giderler**

**MADDE 39-** (1) Safi iradın bulunması için, 40 ıncı maddeye göre istisna edilen gayrisafi hasılatı isabet edenler hariç olmak üzere gayrisafi hasılatıdan aşağıdaki giderler indirilir:

a) Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri.

b) Taşınmazın durumuna uygun olmak kaydıyla; kiraya verilen malların idaresi için yapılan giderler.

c) Kiraya verilen mal ve haklara ilişkin sigorta giderleri.

ç) Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, harç ve şerefiyeler ile kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara katılma payı.

d) Mal ve hakların kiralanması için ödenen komisyonlar.

e) Kiraya veren tarafından yapılan ve taşınmazın iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşmıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.).

f) Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri.

g) Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Taşınmazın iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için katlanılan giderler onarım gideri sayılmaz.).

ğ) Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler.

h) Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak sözleşmeye, kanuna veya ilama dayanılarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar.

ı) Kiraya verilen mal ve haklar ile bunlarla birlikte kiralanmış demirbaş eşya için ayrılan amortismanlar (Amortisman tabii değer, biliniyorsa maliyet bedeli, bilinmiyorsa, bina ve arazi için vergi değeri, diğer mallar için Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin üçüncü sırasına göre tespit edilen emsal değeridir.).

i) Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet taşınmazın iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili



taşınmaza ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 67 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendi uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz.).

j) Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin Türkiye’de kira ile oturdukları konutun kira bedeli ile öğrenci yurtları, bakımevi ve huzurevlerine ödenen oda ve yatak ücreti (Kira indirimi gayri safi hasıllattan bu fıkranın diğer bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 67 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendi uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz.).

(2) Kısmen kiraya verilen mal ve haklar için, yukarıdaki fıkrada yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenlerin indirimi kabul edilir.

(3) 37 nci maddedeki mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazancın tespitinde hasıllattan gerçek giderlerin indirilmesi esastır. Ancak, elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradı münhasıran taşınmazların konut olarak kiraya verilmesinden oluşan ve buna ilişkin hasıllatları 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükellefler, diledikleri takdirde gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasıllattan istisna tutarını düştüktan sonra kalan kısmın %25’ini, ikinci gelir dilimindeki tutarı aşp üçüncü gelir dilimindeki ücret dışındaki gelirler için geçerli olan tutarı aşmayan mükellefler ise aynı şekilde bulunan tutarın %15’ini götürü gider olarak indirebilirler.

(4) Maliye Bakanlığı, bu maddeye göre indirilecek giderlerle ilgili ispat edici belgelerin düzenlenmesine, saklanmasına ve ibrazına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

#### **Gayrimenkul sermaye iratlarında istisna**

**MADDE 40-** (1) Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasıllatın 3.200 Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna tutarı üzerinde kazanç elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

(2) Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile 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 gayrisafi tutarları toplamı 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin üçüncü gelir diliminde ücretler için geçerli olan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

### **ALTINCI BÖLÜM** **Menkul Sermaye İradı**

#### **Menkul sermaye iradının tarifi**

**MADDE 41-** (1) Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.

(2) Kaynağı ne olursa olsun, aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

a) Her nevi pay senetleri ile kurucu pay senetleri ve diğer intifa senetlerine verilen kâr payları (pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile kurucu pay senetleri ve diğer intifa senetlerinin ihraççıya iade edilmek suretiyle imha edilmesi karşılığı yapılan ödemeler dâhil), Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları, konut finansmanı fonlarını temsil eden ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsil eden ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler.

b) İştirak hisselerinden doğan kazançlar;



1) Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar da dâhil olmak üzere iştirak hisselerinden doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan kârların ortaklara kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtılması kazanç dağıtımı sayılmaz. Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır.),

2) 58 inci maddedeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde; Türkiye’de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerin kazançlarının bu kişilerin hisselerine isabet eden kısmı (Bu kazançlar, dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye’de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.).

c) Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan gelir vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı.

ç) Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dâhil) ve Hazine bonosu faizleri ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca ihraç edilen likidite senetleri, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler.

d) Adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dâhil olmak üzere, her türlü alacak faizleri ve benzeri ödemeler.

e) Mevduat faizleri (Bankalara, bankarlara, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun topladıkları paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.).

f) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

g) Pay senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller.

ğ) İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar.

h) Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan bedeller.

ı) Menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının geri alma taahhüdü ile satımı veya geri satma taahhüdü ile alımı karşılığında sağlanan menfaatler.

i) Menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler.

j) Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;

1) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,

2) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.

k) Bireysel emeklilik sisteminden;



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

2) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dâhil.),

3) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dâhil.).

1) Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler.

(3) İkinci fıkranın (j) bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştirak kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (k) bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dâhil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

(4) Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları menkul sermaye iradı sayılmaz.

(5) Menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarının kuponlu veya kuponuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler menkul sermaye iradı sayılmaz.

#### **Safi irat**

**MADDE 42-** (1) Safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından aşağıdaki giderler indirilir:

a) Saklama ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının muhafazası için yapılan giderler.

b) Kâr payları ve faizlerin tahsil giderleri (Şirket toplantılarına bizzat veya vekil tayin ederek katılma gibi sermayenin idaresi için yapılan giderler gelirden indirilmez.).

c) Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları ve bunların gelirlerinin elde edilmesi için bu Kanun kapsamında alınanlar hariç ödenen vergi ve harçlar.

(2) Yabancı parasıyla tahsil edilen, kayıtlara intikal ettirilen ya da tasarruf edilen iratlar, tahsil edildiği, kayıtlara intikal ettirildiği ya da tasarruf edildiği gün için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından belirlenen döviz alış kuruyla Türk parasına çevrilir.

#### **Menkul sermaye iratlarında istisnalar**

**MADDE 43-** (1) Tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır.

(2) Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın kesinti yoluyla alınan vergiye şümulü yoktur.

(3) Portföyünün sürekli olarak en az %51'i Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören pay senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesinden elde edilen iratlar gelir vergisinden müstesnadır.



## YEDİNCİ BÖLÜM Diğer Kazanç ve İratlar

### Gelire giren diğer kazanç ve iratlar

**MADDE 44-** (1) Aşağıda yazılı olup, önceki bölümlerde düzenlenen gelir unsurlarına girmeyen kazanç ve iratlar bu bölümdeki hükümlere göre vergilendirilir:

- Değer artış kazançları.
- Arızı kazançlar.

### Değer artış kazançları

**MADDE 45-** (1) Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancıdır:

a) İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere, 37 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b), (ç), (d), (f) ve (ğ) bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil) ve haklar ile (g) bendinde belirtilen motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların hat, plaka veya işletme haklarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri taşınmazları tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.).

b) Telif haklarının ve patentlerin müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

c) Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

ç) Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

d) İvazsız olarak iktisap edilenler hariç olmak üzere, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar.

(2) Bu maddede geçen elden çıkarma ibaresi, yukarıda yazılı mal ve hakların her ne suretle olursa olsun satılmasını, bir bedel karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

(3) Ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı bulunmaması kaydıyla, kat karşılığı inşaat işleri dâhil sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa payları da, inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmaksızın, elden çıkarılmış sayılır.

### Vergilendirilmeyecek değer artış kazançları

**MADDE 46-** (1) Aşağıda yazılı hallerde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dâhil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.

b) Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması.

c) Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (b) bendinde yazılı şartlar dâhilinde tür değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi.

(2) Birinci fıkranın (b) bendine göre gerçekleştirilecek devirlerde, devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerine verilecek ortaklık payını temsil eden pay senetlerinin; (c)



bendine göre gerçekleştirilecek tür değiştirmelerde ise, tür değiştiren şirket ortaklarına verilecek pay senetlerinin nama yazılı olması zorunludur.

### **Safi değer artış kazancı**

**MADDE 47-** (1) Safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve parayla temsil edilebilen her türlü menfaatlerin toplamından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur.

(2) Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı, Vergi Usul Kanununun değerleme hükümlerine göre belirlenir.

(3) Maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda veya envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınır.

(4) Faaliyeti durdurulan ticari veya zirai bir işletmeye ait envanter kayıtlarında yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli yerine, kayıtlara göre amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değeri esas alınır. Durdurulan serbest meslek faaliyetine ait envanter kayıtlarında yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde de aynı esaslar uygulanır.

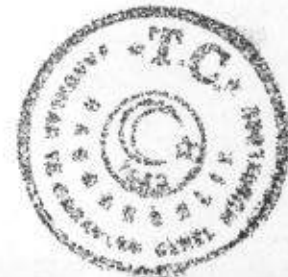
(5) Dar mükelleflerin (kurumlar dâhil), yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdî veya aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artış kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançlar dikkate alınmaz. şu kadar ki, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançlarından ibaret olması şarttır. Bu mükelleflerin, Türkiye'de menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmaları halinde, kur farkından doğan kazançlar da ticari kazancın hesabında dikkate alınır.

(6) Kur farkından doğan kazançların hesabında, menkul kıymet veya iştirak hisselerinin iktisabına tahsis edilen yabancı sermayenin bu kıymet veya hisselerin iktisap tarihindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı ile bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılması tarihindeki aynı miktar yabancı sermayenin Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruna göre hesaplanan Türk Lirası karşılığı arasındaki fark esas alınır.

(7) Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde itibari değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.

(8) Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak kazanç tespit edilir. Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir.

(9) Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap veya maliyet bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumunca belirlenen üretici fiyatları endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir.



### **Özel inşaatlarda değer artış kazancının tespiti**

**MADDE 48-** (1) 45 inci maddenin üçüncü fıkrası kapsamına giren hallerde;

a) Kat karşılığı inşaat işleri dolayısıyla arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının tahsis tarihindeki emsal bedeli, inşaat işine tahsis edilen arsa payının elden çıkarma bedeli olarak kabul edilir,

b) Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen taşınmazların maliyet bedeli üzerinden arsa sahibine fatura edilen tutar ise müteahhide devredilen arsa payının elden çıkarma bedeli olarak kabul edilir,

c) Kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın arsa sahibi tarafından yapılan veya yaptırılan diğer inşaat işlerinde, inşaat tahsis edilen arsanın tahsis tarihindeki emsal bedeli, bu arsanın elden çıkarma bedeli sayılır.

(2) Yukarıdaki fıkra göre elden çıkarılan arsa veya arsa paylarından doğduğu kabul edilen elden çıkarma kazançları, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılır. Bu satışlar nedeniyle yapılan tahsilatların, öncelikle satılan taşınmaza isabet eden arsa veya arsa payının elden çıkarma bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.

(3) Kat karşılığı inşaat işleri de dâhil olmak üzere, sahip olduğu arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların inşaat veya satış faaliyetlerinin 14 üncü maddeye göre ticari faaliyet olarak kabul edilmediği hallerde (aynı maddenin beşinci fıkrası hükmü hariç), bu kapsamda edinilen taşınmazlar arsa sahibi yönünden inşaatın bitim tarihi itibarıyla ilk defa iktisap edilmiş sayılır. İnşaatın bitim tarihi yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarihtir. Ancak taşınmazın veya taşınmazların yapı kullanma izin belgesi alınmadan önce fiilen kullanılması halinde, bunların kullanıma başlanma tarihine itibar edilir.

(4) Üçüncü fıkra göre arsa sahibi tarafından ilk defa iktisap edildiği kabul edilen taşınmazların maliyet bedeli, kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın inşa edilen ya da ettirilen taşınmazlarda, inşaat tahsis edilen arsanın emsal bedeli ile arsa sahibinin fiili inşaat maliyetlerinin toplamından ibarettir. Kat karşılığı inşaat işleri kapsamında iktisap edilen taşınmazlarda ise maliyet bedeli, arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit tarafından 15 inci maddenin ikinci fıkrasına göre hesaplanan tutardan oluşur.

(5) Bu madde kapsamında doğan değer artış kazancında zamanaşımı, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olmak üzere taşınmazın satıldığı tarihten sonraki takvim yılının başından başlar.

### **Değer artış kazançlarında istisnalar**

**MADDE 49-** (1) Aşağıda yazılı değer artış kazançları gelir vergisinden müstesnadır:

a) İkamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Bu istisnaya arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin, arsa payının devri sonucu doğan değer artış kazançları da dâhil olup bu bendin uygulanmasında mükellef ile eş ve çocuklar birlikte dikkate alınır.).

b) 37 nci maddenin birinci fıkrasının (a), (b) (ç) ve (f) bentlerinde yazılı olan mal (motorlu yükleme ve boşaltma araçları ile gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai üretimde kullandıkları taşınmazlar dâhil) ve haklar ile tam mükellef kurumlara ait olan pay senetlerinin, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasında (Bu bendin uygulanmasında, kooperatiflerin ortaklarına tahsis ettikleri taşınmazlar tahsis tarihinde; finansal kiralama yoluyla iktisap edilmiş taşınmazlar ise finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı tarihte iktisap edilmiş sayılır. Arsaya karşılık iktisap edilen bina veya bağımsız bölümlerde ise iktisap tarihi olarak, 14 üncü maddenin beşinci fıkrası hükmü hariç, 15 inci maddenin birinci fıkrasında belirtilen tarihe itibar edilir.);

1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %40'ı,

2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %50'si,





3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin %60'ı,  
4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin %75'i.  
c) Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan pay senetlerinin, portföyünün sürekli olarak en az %51'i Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören pay senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi dışındaki yollarla elden çıkarılmasından elde edilen gelirler.

ç) Tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında;

- 1) İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin %60'ı,
- 2) Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin %70'i,
- 3) Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin %80'i,
- 4) Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulanaından elde edilen gelirlerin %90'ı.

d) Bu fıkrada yer alan istisnalara ilave olarak bir takvim yılında elde edilen kazancın, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar hariç, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin birinci gelir diliminde yer alan tutar.

#### **Arızı kazançlar**

**MADDE 50-** (1) Vergiye tabi arızı kazançlar şunlardır:

a) Bir takvim yılında elde edilen kazancın 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin birinci gelir diliminde yer alan tutarı gelir vergisinden müstesna olmak üzere;

1) Arızı olarak ticari işlemlerde bulunulmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılık yapılmasından elde edilen kazançlar,

2) Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,

3) Kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dâhil olmak üzere taşınmazların tahliyesi veya kullandırma hakkının devredilmesi karşılığında şerefîye, tazminat, peştemallık, komisyon ve sair adlar altında sağlanan gelirler,

4) Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin ya da serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında sağlanan gelirler.

b) Henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar.

c) Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dâhil sonradan elde ettikleri kazançlar.

ç) Dar mükellefiyete tabi olanların 60 ıncı maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

(2) Arızı kazançların safi tutarı;

a) Arızı olarak ticari işlemlerde bulunulmasından elde edilen kazançlarda, hasılatın maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilmek,

b) Dar mükellefiyete tabi olanların 60 ıncı maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlarda anılan madde hükmü dikkate alınmak,

c) Diğerlerinde hasılatın, tevsik edilmek suretiyle yapılan giderler indirilmek, suretiyle tespit edilir.

(3) Bu maddede geçen hasılat ibaresi, alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade eder. Hasılatın, ayın ya da menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı, Vergi Usul Kanununun değerlendirme hükümlerine göre belirlenir.



**ÜÇÜNCÜ KISIM**  
**Özellikli Durumlar**  
**BİRİNCİ BÖLÜM**

**Kurumlarda Tasfiye, Birleşme, Devir, Bölünme ve Hisse Değişimi**

**Tasfiye**

**MADDE 51-** (1) Her ne sebeple olursa olsun, tasfiye haline giren kurumların vergilendirilmesinde hesap dönemi yerine tasfiye dönemi geçerli olur.

(2) Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır. Tasfiyenin başladığı takvim yılı içinde sona ermesi halinde tasfiye dönemi, kurumun tasfiyeye girdiği tarihten başlar ve tasfiyenin bittiği tarihe kadar devam eder.

(3) Birden fazla takvim yılını kapsayan tasfiyelerde, tasfiyenin zararlar kapanması halinde, tasfiye sonucu, önceki tasfiye dönemlerine doğru düzeltilir ve anılan dönemlerde fazla ödenen vergi mükellefe iade edilir.

(4) Bir yıldan fazla süren tasfiyelerde tarh zamanaşımı, tasfiyenin sona erdiği dönemi izleyen yıldan itibaren başlar. Tasfiyeden vazgeçilmesi halinde, kurum hakkında tasfiye hükümleri uygulanmaz. Böyle bir durumda, tasfiyeden vazgeçme kararı, bu kararın alındığı dönemin başından itibaren geçerli olur. Tasfiyeden vazgeçme kararının alındığı tarihe kadar verilen tasfiye dönemi beyannameleri, normal faaliyet beyannamelerinin yerine geçer. Tasfiyesinden vazgeçilen kurumun geçici vergiyle ilgili yükümlülükleri, tasfiyeden vazgeçilmesine ilişkin kararın alındığı tarihi kapsayan geçici vergilendirme dönemi başından itibaren başlar.

(5) Tasfiye beyannameleri, tasfiye memurları tarafından tasfiye dönemlerinin sonundan itibaren 70 inci maddede yazılı sürelerde; tasfiyenin sona erdiği döneme ilişkin tasfiye beyannamesi ise tasfiyenin sonuçlandığı tarihten itibaren otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir.

(6) Bu madde gereğince verilecek olan beyannamelere, bilanço ve gelir tablosu ile tasfiye bilançosuna göre ortaklara dağıtılan paralar ve diğer değerlerin ayrıntılı bir listesi eklenir.

(7) Tasfiye halindeki kurumların vergi matrahı tasfiye kârıdır. Tasfiye kârı, tasfiye döneminin sonundaki servet değeri ile tasfiye döneminin başındaki servet değeri arasındaki olumlu farktır.

a) Tasfiye kârı hesaplanırken;

1) Ortaklara veya kurum sahiplerine tasfiye esnasında avans olarak veya diğer şekillerde yapılan her türlü ödemeler tasfiyenin sonundaki servet değerine,

2) Mevcut sermayeye ilave olarak ortaklar veya sahipleri tarafından yapılan ödemeler ile tasfiye esnasında elde edilen ve vergiden istisna edilmiş olan kazanç ve iratlar tasfiye döneminin başındaki servet değerine, eklenir.

b) Hisselerine mahsuben ortaklara dağıtılan, satılan, devredilen veya kurum sahibine iade olunan iktisadi kıymetlerin değerleri, 57 nci maddeye göre ve dağıtımın, satışın, devrin veya iadenin yapıldığı gün itibarıyla belirlenir.

c) Bu maddeye göre tasfiye kârının hesaplanması sırasında, kurum kazancının tespiti hükümleri de ayrıca dikkate alınır.

(8) Tasfiye döneminin başındaki ve sonundaki servet değeri, kurumun tasfiye dönemi başındaki ve sonundaki bilançosunda görülen öz sermayesidir. Bir yıldan fazla süren



tasfiyelerde izleyen tasfiye dönemlerinin başındaki servet değeri, bir önceki dönemin son bilançosunda görülen servet değeridir. Aşağıda belirtilenler dışında kalan her çeşit karşılıklar ile dağıtılmamış kazançlar bu sermayeye dâhildir:

a) Vergi kanunlarına göre ayrılmış olan her türlü amortismanlar ve karşılıklar ile sigorta şirketlerinin teknik karşılıkları.

b) Hissedar veya sahip olmayan kimselere dağıtılacak olan kazanç kısmı.

(9) Tasfiye memurları, kurumun tahakkuk etmiş vergileri ile tasfiye beyannamelerine göre hesaplanan vergiler ve diğer itirazlı tarhiyatlar için, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflâs Kanununun 207 nci maddesine uygun bir karşılık ayırmadan aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklılara ödeme ve ortaklara paylaşırma yapamazlar. Aksi takdirde, bu vergilerin asıl ve zamları ile vergi cezalarından şahsen ve müteselsilen sorumlu olurlar.

(10) Yukarıdaki fıkrada belirtilen vergiler ile onbirinci fıkra uyarınca tasfiye işlemlerinin incelenmesi sonucu tarh edilecek vergilerin asılları ve zamları, tasfiye sırasında dağıtım, devir, iade veya satış gibi yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan ya da tasfiye kalanı üzerinden kendisine paylaşırma yapılan ortaklardan da aranabilir. Ortaklardan tahsil edilmiş olan vergi asılları için ayrıca tasfiye memurlarına başvurulmaz. Tasfiye memurları, bu madde gereğince ödedikleri vergilerin asıllarından dolayı, yukarıda belirtilen yollarla kendisine bir iktisadi kıymet aktarılan veya tasfiye kalanından pay alan ortaklara ya da ortakların aldıkları bu değerler vergileri karşılamaya yetmezse İcra ve İflâs Kanununun 207 nci maddesine uygun oranlar dâhilinde aynı Kanunun 206 ncı maddesinin dördüncü sırasında yazılı alacaklarını tamamen veya kısmen tahsil eden alacaklılara rücu edebilirler.

(11) Tasfiye beyannamesinin verilmesiyle birlikte tasfiye memurları, işlemlerinin vergi kanunları yönünden incelenmesini bir dilekçe ile isterler. Dilekçenin verilmesinden itibaren en geç üç ay içinde vergi incelemelerine başlanarak aralıksız devam edilir. Vergi incelemesinin bitmesini izleyen otuz gün içinde vergi dairesi sonucu tasfiye memurlarına yazı ile bildirir. Buna göre kurumdan aranan vergilerin sonucu alınıncaya kadar tasfiye memurlarının, dokuzuncu fıkrada yazılı sorumluluğu devam eder.

(12) Tasfiye edilerek tüzel kişiliği ticaret sicilinden silinmiş olan mükelleflerin tasfiye öncesi ve tasfiye dönemlerine ilişkin olarak tarh edilen her türlü vergi ve kesilen cezalar, müteselsilen sorumlu olmak üzere; tasfiye öncesi dönemler için kanuni temsilcilerden, tasfiye dönemi için ise tasfiye memurlarından herhangi biri adına yapılır. Limited şirket ortakları, tasfiye öncesi dönemlerle ilgili bu kapsamda doğacak amme alacaklarından şirkete koydukları sermaye hisseleri oranında sorumlu olurlar. Şu kadar ki, bu fıkra uyarınca tasfiye memurlarının sorumluluğu, tasfiye sonucu dağıtılan tutarla sınırlıdır.

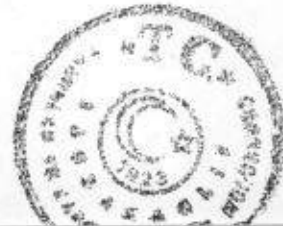
(13) Maliye Bakanlığı, mükelleflerin hukukî statülerini, faaliyet gösterdikleri alanları ve tasfiyeye giriş tarihindeki aktif büyüklüklerini dikkate almak suretiyle tasfiye işlemlerine yönelik inceleme yaptırmamaya yetkilidir.

(14) Bu Kanunun tasfiyeye ilişkin hükümleri dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır.

### **Birleşme**

**MADDE 52-** (1) Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.

(2) Tasfiye kârının tespiti hakkındaki hükümler, birleşme kârının tespitinde de geçerlidir. Şu kadar ki, münfesih kurumun veya kurumların ortaklarına ya da sahiplerine birleşilen kurum tarafından doğrudan doğruya veya dolaylı olarak verilen değerler, kurumun tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılan değerler yerine geçer. Birleşilen kurumdan alınan değerler Vergi Usul Kanununda yazılı esaslara göre değerlendirilir.



(3) 51 inci maddeye göre tasfiye memurlarına düşen sorumluluk ve ödevler, birleşme halinde birleşilen kuruma ait olur.

### **Devir, bölünme ve hisse değişimi**

**MADDE 53-** (1) Bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dâhilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:

a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması.

b) Münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

(2) Kurumların yukarıdaki şartlar dâhilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

(3) Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

a) Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10’una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

c) Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralanan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10’una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

(4) Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.

(5) Kısmî bölünme hükümleri aynı şartlarla dar mükellef kurumlar hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, devralan kurum tarafından devralınan değerlere karşılık verilen iştirak hisseleri, Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcinin aktifine kaydedilir.

(6) Maliye Bakanlığı devir, bölünme ve hisse değişimi işlemleri ile ilgili usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.



### **Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme**

**MADDE 54-** (1) Devirlerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde, münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir; birleşmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun devre ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarih, devir tarihidir. Münfesih kurum ile birleşilen kurum;

1) Devir tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait gelir vergisi beyannamesi ile,

2) Devir işleminin hesap döneminin kapandığı aydan gelir vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesih kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları münfesih kuruma ait gelir vergisi beyannamesini,

birleşmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde münfesih kurumun bağlı bulunduğu vergi dairesine verirler.

b) Birleşilen kurum, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan gelir vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt eder. Vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde defterdar bu hususta birleşilen kurumdan ayrıca teminat isteyebilir.

(2) Tam bölünmelerde, aşağıdaki şartlara uyulduğu takdirde bölünme suretiyle münfesih kurumun sadece bölünme tarihine kadar elde ettiği kazançlar vergilendirilir, bölünmeden doğan kârlar ise hesaplanmaz ve vergilendirilmez:

a) Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının ticaret sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir. Bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlar;

1) Bölünme tarihi itibarıyla hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait gelir vergisi beyannamesi ile,

2) Bölünme işleminin hesap döneminin kapandığı aydan gelir vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, bölünen kurumun önceki hesap dönemine ilişkin olarak hazırlayacakları ve müştereken imzalayacakları bölünen kuruma ait gelir vergisi beyannamesini,

bölünmenin Ticaret Sicili Gazetesinde ilan edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde bölünen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verirler.

b) Bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından müteselsilen sorumlu olacaklarını ve diğer ödevlerini yerine getireceklerini, bölünen kurumun bölünme nedeniyle verilecek olan gelir vergisi beyannamesine ekleyecekleri bir taahhütname ile taahhüt ederler. Vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde defterdar, bu hususta bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebilir.

(3) Kısmî bölünme ve hisse değişiminden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **Vergi Güvenlik Müesseseleri**

#### **Emsal kira bedeli esası**

**MADDE 55-** (1) Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz veya düşük bedelle başkalarının kullanımına bırakılan mal ve



hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belirlenen değerlerinin %10'udur.

(2) Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

a) Boş kalan taşınmazların muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması.

b) Binaların, mal sahiplerinin üstsoyu, altsoyu veya kardeşleri ile birinci derece kayın hısımlarının ikametine tahsis edilmesi (Sayılanların her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.).

c) Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi.

ç) Kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.

### **Örtülü sermaye**

**MADDE 56-** (1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar %50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın, iştiraklerinin veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az %10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

(4) Kurumların Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az %10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

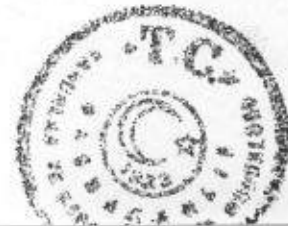
(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında faaliyet gösteren Türkiye'de kurulu finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri ve finansman



şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutardır. Örtülü sermaye kullanan kurum adına vergi tarh edilmesi ve tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, kesinleşmiş ve ödenmiş olan vergiler nispetinde daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir.

(8) Dar mükellef kurumların işletmede kullandıkları borçlanmalar için bu maddede yer alan hükümlerin uygulanmasında, ortakla ilişkili kişinin tespiti açısından sermaye veya oy hakkı şartı aranmaz.

### **Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı**

**MADDE 57-** (1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin öngördüğü vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun gözönünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. Gerçek kişi teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dâhil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler de ilişkili kişi sayılır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.



ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dâhilinde kesinlik taşır.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutardır. 20 nci maddenin birinci fıkrasının (a) ila (ç) bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen işlemler sonucu, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır. Örtülü kazanç dağıtan mükellefler adına veya işletmeden çekilmiş sayılan farklar nedeniyle vergi tarh edilmesi ve tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, kesinleşmiş ve ödenmiş olan vergiler nispetinde daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilir.

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurtdışındaki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usul ve esaslar Bakanlar Kurulunca belirlenir.

#### **Kontrol edilen yabancı kurum kazancı**

**MADDE 58-** (1) Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurtdışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılınsın veya dağıtılmasın aşağıdaki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de gelir vergisine tabidir:

a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.

b) Yurtdışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinden %10'dan az oranda gelir vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması.

c) Yurtdışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 Türk Lirası karşılığı yabancı parayı geçmesi.

(2) Birinci fıkrada yer alan toplam vergi yükü, 22 nci maddenin ikinci fıkrasındaki tanıma göre tespit edilir.

(3) Kontrol oranı olarak, ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oran dikkate alınır.

(4) Birinci fıkradaki şartların gerçekleşmesi durumunda yurtdışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kâr, yurtdışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef gerçek kişi ve kurumların, gelir vergisi matrahına hisseleri oranında dâhil edilir.

(5) Bu maddeye göre Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın yurtdışındaki kurum tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının vergilendirilmemiş kısmı gelir vergisine tabi tutulur.





### **Zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi**

**MADDE 59-** (1) Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin öngördüğü vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da gözönüne alınmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (tam mükellef gerçek kişi ve kurumların bu ülkelerde bulunan işyerleri dâhil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılır.

(2) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti ve navlun gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

(3) Sigorta ve reasürans ödemeleri ve yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz veya kâr payı ödemeleri üzerinden bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.

(4) Bu maddeye göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler üzerinden, 61 inci ve 62 nci maddelere göre ayrıca vergi kesintisi yapılmaz.

(5) Bu maddede düzenlenen vergi kesintisinin yapılmasında, 63 üncü ve 64 üncü madde hükümleri dikkate alınır.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **Dar Mükelleflerin Ulaştırma İşleri**

#### **Dar mükelleflerin ulaştırma işlerinde kazancın tespiti**

**MADDE 60-** (1) Dar mükellefiyete tabi olanların ulaştırma işlerinde vergiye matrah olan kazançları, hasıllata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

(2) Ortalama emsal oranları, Türkiye’de daimi veya arızı olarak çalışan bütün mükellefler için;

- a) Hava taşımacılığında %5,
  - b) Kara taşımacılığında %12,
  - c) Deniz taşımacılığında %15,
- olarak uygulanır.

(3) Ticari ve arızı ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen mükelleflerin, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasıllatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:

a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

b) Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer mükellefler hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.



**DÖRDÜNCÜ KISIM**  
**Vergi Kesintisi ve Beyan Esası**  
**BİRİNCİ BÖLÜM**  
**Vergi Kesintisi**

**Vergi kesintisi**

**MADDE 61-** (1) Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutmak zorunda olan çiftçiler, aile hekimleri, 23/6/1965 tarihli ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre oluşturulan yönetimler ile her türlü işhanı ve toplu işyerleri yönetimleri bu bölümde belirtilen esaslara göre vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

(2) Birinci fıkrada sayılan vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, avans olarak ödenenler dâhil aşağıda sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, (m), (n), (o) ve (ö) bentlerinde yer alanlardan %15, diğerlerinden %25 oranında vergi kesintisi yaparlar:

a) 13 üncü madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen hakediş bedellerinden.

b) Vergiden muaf esnafa mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden.

c) Başbayiler hariç olmak üzere Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden.

ç) Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi acenteliği yapan gerçek kişilere, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden.

d) Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın kapı kapı dolaşmak suretiyle; gerçek ve tüzel kişiler adına tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden.

e) Çiftçiler ve çiftçi sayılanlardan satın alınan zirai ürünler ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

1) Hayvanlar ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı ürünleri için;

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için,

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için.

2) Diğer zirai ürünler için;

i) Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürünler için,

ii) (i) alt bendi dışında kalanlar için.

3) Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için;

i) Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için,

ii) Diğer hizmetler için.

4) Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan destekleme niteliğindeki ödemeler için.

f) Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere (noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

1) 31 inci maddenin birinci fıkrası kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden;

i) (a) bendi için,

ii) (b) bendi için,



iii) (c) bendi için,

iv) (ç) bendi için,

v) (d) bendi için.

2) Diğer ödemelerden.

g) Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 32 nci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 77 nci maddenin birinci fıkrasında yer alan tarifeye göre.

ğ) Sporculara ücret olarak yapılan ödemelerden;

1) Lig usulüne tabi spor dallarında;

i) En üst ligdekiler için,

ii) En üst altı ligdekiler için,

iii) Diğer liglerdeki için.

2) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden.

h) Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemelerden (Ödemeyi yapanın kesinti yapma zorunluluğu bulunup bulunmamasının ve 35 inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenmiş olan istisnanın kesinti yoluyla alınan vergiye şümulü yoktur. Türkiye Jokey Kulübü aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde gelir vergisi kesintisi bu Kulüp tarafından yerine getirilir.).

ı) 37 nci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden.

i) Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden.

j) Arazi ile makine, alet veya biçerdöver, traktör, kamyon ve benzeri mahiyetteki araçların zirai üretimde kullanılmak üzere kiralınması karşılığında gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ile çiftçi sayılanlar tarafından yapılan ödemelerden.

k) Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden.

l) Tam mükellef kurumlar tarafından, üçüncü fıkranın (b) bendi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere;

1) Tam mükellef gerçek kişilere, gelir vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmaz.),

2) Dar mükellef gerçek kişilere, gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmaz.).

m) 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (ç) bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Hazine ve Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler üzerinden bu kesinti yapılmaz. Bankalara veya aracı kurumlara alış bedeli tevsik edilmeksizin teslim edilmiş olan menkul kıymetlerin gelirlerinin ödenmesinde, ödeme banka veya aracı kurumlar aracılığıyla yapılsa dahi bu kesinti hükmü uygulanır. Menkul kıymetin bir banka veya aracı kurum aracılığıyla alınmış olması halinde kesinti yapılırken, bu işlemdeki itfa bedeli ile alış bedeli arasındaki fark esas alınır.);

1) Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden,

2) Hazine tarafından yurtdışında ihraç edilen tahvil faizlerinden,



3) Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından;

- i) Yurtiçinde ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirlerden,
- ii) Yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirlerden.

4) İpotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr payı ve faiz gelirlerinden,

5) Diğerlerinden.

n) Mevduat faizlerinden;

1) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden,

2) Altın depo hesapları getirilerinden,

3) Diğerlerinden.

o) 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (f) bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından;

1) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından,

2) Katılım bankalarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından.

ö) 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından.

p) 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (j) bendinin;

1) (1) numaralı alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından,

2) (2) numaralı alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından.

r) 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (k) bendinin;

1) (1) numaralı alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından,

2) (2) numaralı alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından,

3) (3) numaralı alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından.

s) 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (l) bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından.

(3) Birinci fıkrada sayılan vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, avans olarak ödenenler dâhil tam mükellef kurumlara yapılan ve ikinci fıkranın (a), (c), (m), (n), (o) ve (ö) bentlerine ek olarak aşağıda sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada %15 oranında vergi kesintisi yaparlar:

a) Tam mükellef kurumlar tarafından, bu fıkranın (b) bendi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.).

b) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç, dağıtılsın veya dağıtılmasın kurum bünyesinde, 22 nci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan.

c) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden.

(4) Dar mükellefiyete tabi kurumların ikinci fıkranın (a), (m), (n), (o), (ö) ve (s) bentlerine ek olarak aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında vergi kesintisi yapılır:

a) Serbest meslek kazançlarından.

b) Gayrimenkul sermaye iratlarından.

c) Tam mükellef kurumlar tarafından, üçüncü fıkranın (b) bendi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar ile Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz.).



ç) 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (c) bendinde yazılı menkul sermaye iradının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden, kurum bünyesinde.

d) 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (d) ve (h) bentlerinde sayılan menkul sermaye iratlarından.

e) Ticari veya zirai kazançta dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, patent, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden.

(5) Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, işletme bünyesinde %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılır.

(6) Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemelerden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, bu hibelerle sınırlı olmak üzere, vergi kesintisi yapılmaz.

(7) Bakanlar Kurulu, bu Kanun kapsamında yer alan gelir unsurlarına dâhil olup yukarıdaki fıkralarda sayılanlarla aynı veya benzer mahiyette olan gelirleri de kesinti kapsamına almaya, bunlardan yapılacak kesintinin oranı da dâhil olmak üzere maddede yer alan vergi kesintisi oranlarını, her bir gelir unsuru, gelir veya ödeme türü veya aracı için ayrı ayrı sifıra kadar indirmek veya ikinci fıkranın (m), (n), (o) ve (ö) bentlerinde yer alan gelirler için öngörülen kanuni oranı beş puana kadar, diğer gelirler için ise bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu yetkiler vergi kesintisi oranını;

a) Tam ve dar mükellefler ile gerçek ve tüzel kişiler veya elde edenler ya da ödeme yapılanlar itibarıyla,

b) Ticari kazançlarda, ödeyen veya ödeme yapılan itibarıyla, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadıklarına, ödemenin konusunun emtia veya hizmet alımı, emtia ve hizmet alımının birlikte olmasına, iş grupları, iş nev'ileri, sektörler ve emtia gruplarına göre,

c) Zirai kazançlarda, ürün ve hizmet türlerine, niteliğine, zirai ürünlerin borsalarda tescil ettirilerek satılıp satılmadığına, toptancı hallerinde satılıp satılmadığına veya destekleme kapsamında alım yapan kurumlar ile diğerlerine, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için de faaliyetin türü ve niteliğine, çiftçi ve çiftçi sayılanlar, bunlara yapılan ödemelerin türü ve ödemeyi yapana, münhasıran zirai alet ve makinalarla verilen hizmetlere veya faaliyetin zirai alet ve makinaların başka kişilerin işlerinde kullanılmak suretiyle yapılmasına göre,

ç) Serbest meslek kazançlarında, faaliyet türüne veya kazanç ve hasılat tutarlarına göre,

d) Ücretlerde, tutarlarına ve tek işverenden alınıp alınmadığına, jokeylere, jokey yamaklarına ve antrenörlerine yapılıp yapılmadığına, sporculara, spor dallarına, liglere veya ödemeyi yapanlara göre,

e) Gayrimenkul sermaye iratlarında, 37 nci maddede sayılan mal ve haklar, bunların kullanılış amacı veya elde edenleri itibarıyla,

f) Menkul sermaye iratlarında;

1) Mevduat veya menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vadesi, ihraç tarihleri, türleri, işlem gördüğü borsalar ile bankalar arası mevduat ve Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için,

2) Kâr payları ve iştirak hisselerinden doğan kazançların tahsil süresine veya bunları elde edenlere göre veya bu menkul sermaye iratları kapsamına giren Devlet tahvili, Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkartılan menkul kıymetlerin gelirlerine isabet eden kısım için (Bu kısım, bu faiz ve gelirlerin toplam kurum hasılatı içindeki payına göre hesaplanır.),



3) Üçüncü fıkranın (b) bendinde yer alan kazançlar itibarıyla fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre,

4) Getirinin, kıymetli maden ve taşlar, döviz cinsinden açılmış hesaplardan ya da yabancı para cinsinden ihraç edilmiş menkul kıymetlerden elde edilip edilmediğine göre,

5) İkinci fıkranın (p) ve (r) bentlerinde yer alan kesinti uygulaması bakımından, prim ve katkı paylarının ücretin safi tutarı ile ticari kazancın tespitinde veya diğer gelir unsurlarına ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmadığına, indirim konusu yapılması halinde indirime esas süreye, Devlet katkısı elde edilip edilmediğine veya Devlet katkısı elde edilen süreye, sigortalı ve katılımcıların kalış süresine ve ayrılma biçimlerine göre.

g) Değer artış kazançlarında, dar mükellefler için ülkeler itibarıyla,

ğ) Arızı kazançlarda kazanç türlerine göre,

h) Kara, deniz ve hava ulaştırması işiyle iştigal eden dar mükellefler için karşılıklı olmak şartıyla ayrı ayrı veya topluca ülkeler itibarıyla, farklılaştırmak suretiyle de kullanılabilir.

(8) Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaz. Bu kişilerin gelirleri yıllık beyanname ile bildirilir:

a) Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı.

b) 35 inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri.

c) Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

#### **Münhasıran banka ve aracı kurumlarca yapılacak kesintiler**

**MADDE 62-** (1) Bankalar ve aracı kurumlar, takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla, aşağıda sayılan gelirler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yaparlar:

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark.

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark.

c) Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan).

ç) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler.

(2) 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamındaki mükellefler ile münhasıran menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı getirileri ile değer artış kazançları elde etmek ve bunlara bağlı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğu Maliye Bakanlığınca belirlenenler için bu oran %0 olarak uygulanır.

(3) Üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde kesintinin gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır. Aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı alım satımından doğan zararlar takvim yılı aşılmamak kaydıyla izleyen dönemlerin kesinti matrahından mahsup edilir. Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının alış ve satış bedeli olarak işlem tarihindeki Türk Lirası karşılıkları esas alınarak kesinti matrahı tespit edilir. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının yabancı bir para cinsinden ihraç edilmiş olması halinde ise kesinti matrahının tespitinde kur farkı dikkate alınmaz. Alış ve satış



işlemleri dolayısıyla ödenen komisyonlar ile banka ve sigorta muameleleri vergisi, kesinti matrahının tespitinde dikkate alınır.

(4) Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı sahibinin, bu kıymetleri başka bir banka veya aracı kuruma aktarması halinde, söz konusu menkul kıymetlerin alış bedeli ve alış tarihi aktarma yapılan kuruma bildirilir. Aktarmanın başka bir kişi veya kurum adına yapılması halinde, alış bedeli ve alış tarihinin ilgili banka veya aracı kuruma bildirilmesinin yanı sıra işlem Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına da bildirilir. Bu bildirimler, başka bir kişi veya kurum adına naklin aynı banka veya aracı kurumun bünyesinde gerçekleştirilmesi veya kıymetin sahibi tarafından fiziken teslim alınması halinde de yapılır. Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının fiziken bir banka veya aracı kuruma teslim edilmesi halinde alış bedeli olarak, tevsik edilmesi kaydıyla, kıymet sahibinin beyanı esas alınır ve yapılan işlem Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

(5) Hazine ve Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketlerince yurtdışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde, tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul Anonim Şirketine işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılması ile sürekli olarak portföyünün en az %51'i Borsa İstanbul Anonim Şirketine işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin fona iadesi veya diğer şekillerde elden çıkarılmasında ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsilinde ve tam ve dar mükellef kurumların (Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç) aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançları bakımından bu madde hükümleri uygulanmaz. Banka ve benzeri finans kurumları için Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunma şartı aranmaz. Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden birinci fıkraya ve 61 inci maddeye göre vergi kesintisi yapılmaz.

(6) Bankalar ile aracı kurumlar, bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını (pay senetleri ile beşinci fıkra belirtilen menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçları hariç) birinci fıkra kapsamında kesintiye tabi tutulmaksızın almaları halinde, kendilerine satış yapanlar adına satış bedeli ile alış bedeli arasındaki fark üzerinden %15 oranında kesinti yaparlar. Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracının daha önce bir banka veya aracı kurumdan alınmamış olması halinde, kesintinin yapılmasında alış bedeli yerine ihraç bedeli esas alınır.

(7) Bu maddede geçen banka ifadesi, Bankacılık Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasını, aracı kurum ifadesi, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumları, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi Hazinece veya diğer kamu tüzel kişileri ile Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketlerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder. Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dâhil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.



(8) Gerçek kişiler tarafından, bu madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulan ve yıllık veya özel beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için takvim yılı itibarıyla Şubat ayının başından yirminci günü akşamına kadar şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığınca belirlenen ayrı bir yıllık beyanname verilebilir.

(9) Beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilir. Mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilemez. Beyan edilen gelir üzerinden %15 oranında vergi hesaplanır. Hesaplanan vergiden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilir, mahsup edilemeyen tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilir. Şu kadar ki, beyannamenin verilmesi gereken süresi içinde verilmemesi halinde red ve iade yapılmaz.

(10) Bakanlar Kurulu bu maddede yer alan oranları her bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı türleri, vadesi, ihraç tarihleri veya bunların işlem gördüğü borsalar, yatırım fonlarının katılma belgelerinin fona iadesi veya diğer şekillerde elden çıkarılmasından elde edilen kazançlarda fon türleri ve portföy yapılarına, kazanç ve irat türü ile bunları elde edenler itibarıyla ayrı ayrı sınıflara kadar indirmeye veya %15'e kadar artırmaya; bu sınır dâhilinde tutarlar itibarıyla farklı oranlar belirlemeye, yabancı para cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler için beş puana kadar artırmaya veya kanuni oranına kadar indirmeye yetkilidir.

(11) Bu madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

#### **Vergi kesintisinde uyulacak esaslar**

**MADDE 63-** (1) Vergi kesintisi, 62 nci madde uyarınca yapılanlar ile ücretlerden yapılanlar hariç olmak üzere gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

(2) Vergi kesintisinde hesaben ödeme deyimi, vergi kesintisine tabi gelir ve kazançları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

(3) 61 inci maddenin ikinci fıkrasının (m), (n), (o) ve (ö) bentleri ve 62 nci madde uyarınca yapılacak kesinti açısından, kazanç sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının, ya da elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır. 62 nci madde uyarınca yapılacak kesintilerin uygulanması bakımından, banka veya aracı kurumlar kendilerinde bulunan veya kendilerine ulaştırılan bilgi ve belgeler kapsamında sorumlu tutulurlar. Bilgilerin eksik veya yanlış olması nedeniyle eksik beyan edilen kısım için bildirim yapan adına gerekli tarhiyat yapılır.

(4) 22 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergiden istisna edilen kazançlar ile aynı bentte belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, 61 inci maddenin dördüncü fıkrasının (c) bendi uyarınca kâr dağıtımına bağlı olarak yapılan vergi kesintisi oranının yarısını aşamaz.

(5) Tüccar, serbest meslek erbabı, çiftçi ve çiftçi sayılanların 61 inci madde hükümlerine göre yapacakları vergi kesintisi; ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemelerine münhasırdır.

(6) Maliye Bakanlığı vergi kesintisine ilişkin usul ve esasları belirlemeye, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutmaya yetkilidir.





### **Vergi kesintisinin gösterilmesi**

**MADDE 64-** (1) Bu Kanuna göre yapılan vergi kesintileri, kesinti yapanın kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilir.

(2) İşverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden yaptıkları vergi kesintisini Vergi Usul Kanununda yazılı ücret bordrosunda veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermek zorundadır.

(3) Mevduat faizlerinden yapılan vergi kesintisi takvim yılının sonunda, mevduat hesabı yıl içinde kapatılmışsa, hesabın kapatıldığı tarihte kesinti yapanın kayıt ve hesaplarında gösterilir.

## **İKİNCİ BÖLÜM**

### **Beyan ve Gelirin Toplanması**

#### **Beyan esası**

**MADDE 65-** (1) Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Gelir vergisi beyanları, mükellefiyet veya sorumluluk türlerine, vergilendirme dönemine ya da gelir unsurlarına göre aşağıda belirtilen beyannameler ile yapılır. Beyanname, ilgili bulunduğu takvim yılının veya hesap döneminin sonuçlarını içerir.

a) Yıllık beyanname, 3 üncü maddede belirtilen kaynaklardan bir takvim yılı veya hesap dönemi içinde elde edilen kazanç ve iratların toplanarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Gelirin, takvim yılının veya hesap döneminin belli bir dönemine ilişkin olması, beyannamenin yıllık olma özelliğini değiştirmez.

b) Muhtasar beyanname, vergi kesintisi yapanlar tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

c) Özel beyanname, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlarından vergisi kesinti yoluyla alınmamış olanların ve vergiye tabi kazancı diğer kazanç ve iratlardan ibaret olan dar mükellefiyete tabi kurumların kazançlarının bildirilmesine mahsustur.

(2) Her kurum vergiye tabi kazancının tamamı için yıllık bir beyanname verir. Kurumların şubeleri, ajansları, alım satım büro ve mağazaları, imalâthaneleri veya kendilerine bağlı diğer işyerleri için, bunların bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmez. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verilir.

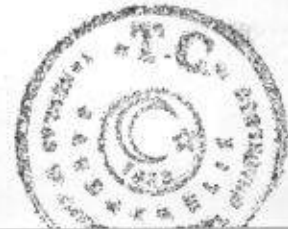
(3) Beyannamelerin şekli, içeriği ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenir. Mükellefler beyanlarını bu beyannamelerle ve bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.

#### **Gelirin toplanmasının esasları**

**MADDE 66-** (1) Tam mükellef kurumlar, kazançlarının tamamını yıllık beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Ancak, kooperatiflerin gelirlerinin münhasıran Türkiye'de kesinti suretiyle vergilendirilmiş taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmez.

(2) Gerçek kişiler, 3 üncü maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirler için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

(3) Ticari kazanç ve gerçek usulde vergilendirilen zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile,



yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

(4) Tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar, 31 inci madde kapsamındaki serbest meslek kazançları veya ücretlerden, gelir unsurları itibarıyla herhangi birinin, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarın iki katını aşması halinde, beşinci fıkranın (a) bendinin (1) ve (2) numaralı alt bentlerinde yer verilenler dışında kalan diğer gelirlerin tamamının bu fıkradaki gelirlerle birlikte, beşinci fıkranın diğer hükümleri dikkate alınmaksızın yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

(5) Gerçek kişilerin aşağıda belirtilen gelirleri için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez:

a) Tam mükellefiyette;

1) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (j) ve (k) bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

2) Türkiye’de kesinti suretiyle vergilendirilmiş 41 inci maddenin ikinci fıkrasının (ç) bendinde yer alan menkul kıymetlerin yurtiçinde ihraçlarından elden edilen kazanç ve iratlar, aynı fıkranın (e), (f), (ı) bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile 62 nci madde kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler,

3) 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarın iki katını aşmayan tek işverenden elde edilen ücretler,

4) Toplamı, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin dördüncü gelir diliminde ücret gelirleri için geçerli olan tutarı aşmayan birden fazla işverenden alınan ücretler (Birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde birinci işverenden alınan da dâhil ücretlerin tamamı beyan edilir.),

5) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.390 Türk Lirasını aşmayan, bu Kanunda kesinti ve istisna öngörülmemiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları (Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi gerekli olan durumlarda bu bent hükmü uygulanmaz.),

6) Bu fıkranın (1), (2), (3), (4) ve (5) numaralı alt bentlerindeki şartları taşıyanlar dışındaki beyana dâhil edilmesi gereken gelirler toplamının, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması şartıyla, Türkiye’de kesinti suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

b) Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye’de kesinti suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar ile kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı.

(6) Beşinci fıkranın (a) bendinin (5) numaralı alt bendi dar mükellefler açısından da uygulanır.

(7) Ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere, Türkiye’de 61 inci madde uyarınca kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar için, dar mükellef kurumların yıllık veya özel beyanname vermeleri veya verilmesi gereken beyannamelere söz konusu kazanç ve iratları dâhil etmeleri ihtiyaridir. Ancak, beyanname verilmesi halinde menkul kıymet yatırım fonları dışındaki fonların katılma belgelerinden veya yatırım ortaklıklarının pay senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dâhil edilmesi zorunludur. Şu kadar ki, dar mükellef kurumların 61 inci maddenin ikinci fıkrasının (m) (n), (o), (ö) bentleri ile 62 nci madde kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazançları ve bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup Borsa İstanbul Anonim Şirketine işlem gören ve bir yıldan fazla



süreyle elde tutulan pay senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançları için beyanname verilmez.

(8) Yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar, gelir vergisi mükellefinin bunları Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirmesi gereken yılda; mükellefin iradesi dışındaki sebeplerle Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesi mümkün olmayan kazanç ve iratlar ise, bu durumun tevsik edilmesi kaydıyla mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

(9) Bakanlar Kurulu dördüncü ve beşinci fıkralarda yer alan ve beyanname verme sınırlarını gösteren tutarları gelirler itibarıyla ayrı ayrı ya da topluca iki katına kadar artırmaya veya tarifenin ikinci gelir dilimindeki tutara kadar indirmeye yetkilidir.

### **Zarar mahsupları**

**MADDE 67-** (1) Gerçek kişiler yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir unsurlarından aşağıda sayılan zararları indirebilirler:

a) Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (45 ve 50 nci maddelerde yazılı kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilebilir. Bu mahsup sonucunda kapatılmayan zarar kısmı, izleyen yıllarda beyan edilen gelirlerden indirilebilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zararlar, izleyen yıllara devredilemez.

b) Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar kabul edilmez.

(2) Kurumlar, her yıla ilişkin tutarları ayrı ayrı göstermek şartıyla gelir vergisi matrahının tespitinde aşağıda sayılan zararları indirebilirler:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

b) 53 üncü maddenin birinci fıkrası çerçevesinde devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 53 üncü maddenin üçüncü fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayenin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararlar (Son beş yıla ilişkin gelir vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve devralınan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi şarttır. Bu şartların ihlâli halinde, zarar mahsupları nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılır.).

(3) Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, tam mükellefiyet esasına tabi olan gerçek kişilerin yurtdışında gerçekleştirdiği ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri ve kurumların yurtdışı faaliyetlerinden doğan zararları beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla;

a) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dâhil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

b) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılır.

c) Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik veya konsolosluklarına, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.



ç) Türkiye’de indirim konusu yapılan yurtdışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dâhil edilecek yurtdışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.

d) Yurtdışı zararların, gerçek kişi mükellefin Türkiye’de gerçek usulde vergilendirilen faaliyetleriyle ilgili olması esastır.

(4) Bu maddenin uygulamasıyla ilgili usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

#### **Diğer indirimler**

**MADDE 68-** (1) Yıllık beyannameye bildirilecek gelir veya kazancın 67 nci maddeye göre yapılacak zarar mahsuplarından sonra kalan kısmı indirime esas gelir sayılır. Bu tutardan ilgisine göre sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılabilir:

a) Mükelleflerin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100’ü oranında hesaplanacak ar-ge indirimi (Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden ar-ge indirimi hesaplanmaz. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Ar-ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).

b) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının %100’ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının %150’sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre %150’ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarının görüşü alınarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

c) Münhasıran kreş ve anaokulu faaliyetinde bulunacak olan veya mevcut işletme içerisinde çalışanların çocuklarına bakım amacıyla kurulan kreş ve anaokuluna ilişkin kuruluş ve yapım giderlerinin %100’ü.

ç) Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya ticari kazancı basit usulde vergilendirilen engellilerin bu faaliyetlerinden elde edilen gelirlerinden, 33 üncü maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen esaslara göre hesaplanan yıllık indirim tutarları (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile ücretliler de yararlanır.).

d) İndirime esas gelirin %15’ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 33 üncü maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir. Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye,



iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.).

e) Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların indirimine esas gelir veya kazancın %10'unu aşmayan kısmı.

f) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, kamu yararına çalışan derneklere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların, indirimine esas gelirin veya kazancın %5'ini aşmayan kısmı.

g) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdî bağış ve yardımların tamamı.

ğ) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul ve sağlık tesisi ile elli yatak (büyükşehirlerde yüz yatak) kapasitesinden az olmayan öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile aynı kuruluşlara ait olan mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

h) Doğal afetlere uğrayan yer ya da bölgelere ulaştırılacak yardımlara katılım için Başbakanlık ya da Başbakanlığın belirlediği kurum veya kuruluşlar aracılığıyla makbuz karşılığında yapılan nakdî ve aynı bağışların tamamı.

ı) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı (19 uncu maddenin birinci fıkrasının (h) bendine göre indirilen tutarlar hariç).

i) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 5/5/2009 tarihli ve 5894 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için %100'ü, profesyonel spor dalları için %50'si.

j) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen ve konu ve amaçları aşağıda belirtilen faaliyetlere ilişkin olarak, mükellefler tarafından yapılan harcamalar ya da bu faaliyetleri desteklemek amacıyla makbuz karşılığında gerçekleştirilen bağış ve yardımların %100'ü;

1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan yerel, ulusal veya uluslararası organizasyonlar,

2) Ülkemizin kültür, sanat, tarih, mimari veya edebiyat alanlarındaki uygarlık birikimini ve somut olmayan kültürel mirasını konu edinen veya ülkemizin tanıtımını amaçlayan her türlü görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanmasına, yurtiçinde ve yurtdışında dağıtımına, aynı konu ve amaçlarla gerçekleştirilecek derleme ve araştırmaların yapılmasına, yayınlanmasına ve tanıtımına yönelik çalışmalar,

3) Yazma ve nadir eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması, korunması veya elektronik ya da dijital ortama aktarılması çalışmaları,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının yaşatılmasına, bakım, onarım ve nakillerine yönelik çalışmalar ile bu varlıklarla ilgili rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri ve nakil işleri,



- 5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmaları,
  - 6) Yurtdışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmaları,
  - 7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmaları,
  - 8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile çağdaş veya geleneksel el sanatları ya da güzel sanatlar alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına ve güvenliklerinin sağlanmasına yönelik çalışmalar,
  - 9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımı,
  - 10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapım, onarım veya modernizasyon çalışmaları.
- (2) Bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım ve sponsorluğun konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa kayıtlı değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.
- (3) Bakanlar Kurulu, bu maddede yazılı oranları konularına veya amaçlarına göre %100'e kadar artırmaya, %0'a kadar indirmeye ve bu sınırlar dâhilinde yeniden belirlemeye yetkilidir.
- (4) Bu maddenin uygulanmasıyla ilgili usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

#### **Matrahtan, gelir unsurlarından ve kurum kazancından indirilemeyecek giderler**

**MADDE 69-** (1) Bu Kanuna göre hesaplanan gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler, her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri gelir vergisinin matrahından, gelir unsurlarından ve kurum kazancından indirilemez.

### **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

#### **Beyannamenin Verilmesi ve Vergilendirme Dönemi**

##### **Yıllık beyannamenin verilmesi**

**MADDE 70-** (1) Yıllık beyanname, gerçek kişiler tarafından takvim yılını izleyen yılın Şubat ayının başından yirminci günü akşamına kadar; kurumlar tarafından ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen üçüncü ayın başından yirminci günü akşamına kadar tarha yetkili vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

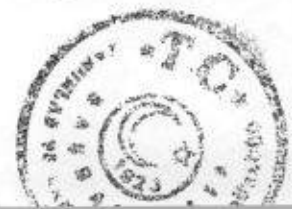
(2) Takvim yılı içinde Türkiye'yi terk edenlerin beyannameleri terke tekaddüm eden onbeş gün içinde; ölüm halinde ise ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde verilir.

##### **Vergilendirme dönemi**

**MADDE 71-** (1) Gelir vergisinde vergilendirme dönemi, gerçek kişiler için geçmiş takvim yılı, kurumlar için hesap dönemidir. Ancak, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi, özel hesap dönemleridir. Şu kadar ki;

a) Gerçek kişilerin mükellefiyetinin takvim yılı içinde kalkması halinde, vergilendirme dönemi, takvim yılı başından mükellefiyetin kalktığı tarihe kadar geçen süreyi kapsar,

b) Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi, hizmetin ifa olduğu takvim yılıdır.



(2) Kesinti yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahipleri ayrıca yıllık veya özel beyanname vermeye mecbur değillerse, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçer.

(3) Özel beyanname ile bildirilen gelir ve kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazanç ve iratların elde edilme tarihi esas alınır.

#### **Muhtasar beyannamenin verilmesi**

**MADDE 72-** (1) 61 inci madde kapsamında vergi kesintisi yapmaya mecbur olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri tutarlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine; 62 nci madde kapsamında vergi kesintisi yapanlar, kestikleri vergileri üçer aylık vergilendirme dönemini izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar ayrı bir beyannameyle bağlı oldukları vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

(2) Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi mümkündür. Maliye Bakanlığı ödeme veya tahakkukun yapıldığı yere bağlı kalmaksızın mükelleflerin beyannamelerini tek merkezden verdirmeye yetkilidir.

(3) Zirai ürün bedelleri üzerinden kesinti yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı on ve daha az olanlar yapacakları kesintiye ilişkin beyannamelerini, bağlı oldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmiüçüncü günü akşamına kadar verebilirler.

(4) Genel bütçeye dâhil kurum ve kuruluşlara, yaptıkları vergi kesintileri için muhtasar beyanname verdirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

(5) Vergi kesintisine konu kazanç ve iratlar için ayrı ayrı beyanname verme mecburiyeti getirmeye, verilmesi gereken beyannameler için gelir unsurları itibarıyla ay içerisinde farklı bir gün belirlemeye ve üçer aylık dönemler itibarıyla verilen muhtasar beyannamelerin dönemini aylık, aylık dönemler itibarıyla verilenleri ise üçer aylık olarak belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

#### **Özel beyannamenin verilmesi**

**MADDE 73-** (1) Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar;

a) Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, taşınmazın bulunduğu,

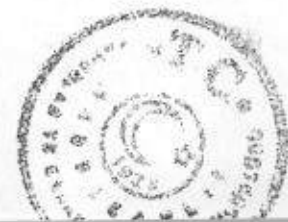
b) Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,

c) Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,

ç) Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen diğer kazanç ve iratlarını faaliyetin yapıldığı,

d) 60 inci maddede yazılı işlerin arızı olarak yapılmasından elde edilen diğer kazanç ve iratlarını, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

e) Gerçek usulde vergiye tabi olan mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dâhil) ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç



girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarını, bu diğer kazanç ve iratlara ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

f) Kesinti suretiyle vergilendirilmemiş menkul sermaye iratları ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

g) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine özel beyanname ile beyan ederler.

(2) Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, dar mükellefiyette aşağıda sayılan gelirler için özel beyanname verilmez veya verilen beyannamelere bu gelirler dâhil edilmez:

a) Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı.

b) 61 inci maddenin ikinci fıkrasının (m) (n), (o), (ö) bentleri ile 62 nci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul Anonim Şirketine işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan pay senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar.

c) Vergi kesintisine tabi tutulsun tutulmasın Hazine, Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar.

(3) Dar mükelleflerin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş telif, imtiyaz, patent, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında elde ettikleri gelirler için beyanname verilmesi ihtiyaridir.

#### **Özel beyannamenin verilme zamanı ve vergilendirme dönemi**

**MADDE 74-** (1) Özel beyanname ile beyan edilecek kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin, bu faaliyetlerin sona erdiği, bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların elde edildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi zorunludur.

(2) Dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde 75 inci maddede belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır. 47 nci maddenin beşinci ve altıncı fıkraya hükümleri hariç olmak üzere, bu Kanunda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamalar dikkate alınmaz.

### **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

#### **Tarh İşlemleri**

#### **Verginin tarhı, tarh yeri ve tarhiyatın muhatabı**

**MADDE 75-** (1) Gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.

(2) Bu Kanunda aksine düzenleme olmadıkça gelir vergisi; gerçek kişinin yerleşim yerinin, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilir. Şu kadar ki;

a) İşyeri ve yerleşim yeri ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de önceden bildirmek kaydıyla işyerinin bulunduğu,

b) Diğer ücretlerle, gezici olarak çalışanların ticari ve serbest meslek kazançlarının vergileri, bu ücret ve kazanç sahiplerinin yerleşim yerlerinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri,





c) Dar mükellefiyete tabi olanların gelir vergisi, beyannamelerini vermeye mecbur oldukları,

yerin vergi dairesince tarh edilir.

(3) Gelir vergisi, verginin mükellefi olan gerçek kişiler adına; kurumların ise tüzel kişiliği adına; iktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur. Ancak küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri tarhiyata muhatap tutulurlar.

(4) Dar mükellefiyette, mükellefin Türkiye'de daimi temsilcisi mevcutsa mükellef hesabına daimi temsilci (Türkiye'de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa, temsilcilerden herhangi birisi), daimi temsilci mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar tarhiyata muhatap tutulur. Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur.

(5) Verginin kesinti suretiyle alınması halinde, mükellef hesabına kesinti yapmaya mecbur olanlar tarhiyata muhatap tutulurlar.

(6) Gelir vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur. Gelir vergisi tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine; dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine; kurumlarda kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin; dar mükellefiyette, Türkiye'de işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

(7) Maliye Bakanlığı, mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, gelir unsurlarına veya yerleşim yerlerine göre, kanuni veya iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkilidir.

#### **Tarh zamanı**

**MADDE 76-** (1) Gelir vergisi, beyanname verilmesi gereken hallerde, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç iş günü içinde tarh edilir.

(2) Diğer ücretlerde gelir vergisi;

a) Hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayında,

b) Takvim yılı içinde işe başlanması halinde, başlama tarihinden itibaren bir ay içinde,

c) (a) ve (b) bentlerinde yazılı diğer ücret sahiplerinden, tarh zamanı süresinin bitiminden önce Türkiye'yi terk edenlerin vergileri, terke tekaddüm eden onbeş gün içinde, tarh olunur.

ç) Diğer ücret sahipleri, tarh zamanlarında bağlı oldukları vergi dairelerine başvurarak vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar.

d) Vergilendirme dönemi içinde işe başlayan veya işi bırakan diğer ücret sahiplerinin vergi matrahı ve vergileri işe başlanan ve bırakılan aylar hariç çalışılan süreye isabet eden tutarda hesaplanır. Takvim yılının birinci yarısı içinde işini bırakan diğer ücret sahiplerinden, keyfiyeti takvim yılının ikinci yarısı girmeden haber verenlerin ikinci taksite isabet eden vergileri terkin olunur.



**BEŞİNCİ KISIM**  
**Verginin Oranı ve Ödenmesi**  
**BİRİNCİ BÖLÜM**  
**Verginin Oranı**

**Verginin oranı**

**MADDE 77-** (1) Gerçek kişilerin gelir vergisine tabi gelirleri aşağıdaki oranlarda vergilendirilir.

10.700 Türk Lirasına kadar	%15
26.000 Türk Lirasının 10.700 Türk Lirası için 1.605 Türk Lirası, fazlası	%20
60.000 Türk Lirasının 26.000 Türk Lirası için 4.665 Türk Lirası (ücret gelirlerinde 94.000 Türk Lirasının 26.000 Türk Lirası için 4.665 Türk Lirası), fazlası	%27
60.000 Türk Lirasından fazlasının 60.000 Türk Lirası için 13.845 Türk Lirası (ücret gelirlerinde 94.000 Türk Lirasından fazlasının 94.000 Türk Lirası için 23.025 Türk Lirası), fazlası	%35

(2) Yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 33 üncü maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan indirimler düşüldükten sonra bu maddenin birinci fıkrasındaki oranlar uygulanmak suretiyle hesaplanır.

(3) Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi, yıllık vergi onikiye bölünmek; gündelik vergi, aylık vergi otuza bölünmek suretiyle hesaplanır.

(4) Kurum kazançları üzerinden %20 oranında gelir vergisi hesaplanır.

(5) 60 ıncı maddeye göre vergilendirilen yabancı ulaştırma işlerine ilişkin vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

**İndirimli gelir vergisi**

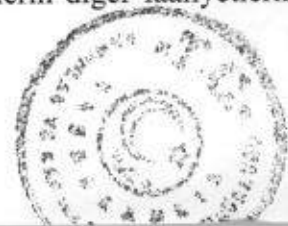
**MADDE 78-** (1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden gelir vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli gelir vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

a) İstatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle illeri gruplandırmaya ve gruplar itibarıyla teşvik edilecek sektörleri ve bu sektörler ile organize sanayi bölgeleri, Gökçeada ve Bozcaada'da yapılan yatırımlara ve Bakanlar Kurulunca belirlenen Kültür ve Turizm Koruma ve Gelişim Bölgelerinde yapılan turizm yatırımlarına ilişkin yatırım ve istihdam büyüklüklerini belirlemeye,

b) Her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını %55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise %65'i geçmemek üzere belirlemeye, gelir vergisi oranını %90'a kadar indirimli uygulamaya,

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde mükelleflerin diğer faaliyetlerinden



elde edilen kazançlarına indirimli gelir vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya,

ç) Yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya, yetkilidir.

(3) İkinci fıkraya göre yatırıma katkı ve vergi oranı farklı illerde aynı mükellef tarafından yapılan yatırımlarda, toplam yatırımın her bir ile isabet eden oranına göre ilgili ilin yatırıma katkı oranı ve indirimli vergi oranı uygulanır.

(4) Tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oran bu kazançta uygulanır. Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda aktife kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dâhil) oranlanması suretiyle belirlenir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınır. İndirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanır.

(5) Hesap dönemi itibarıyla ikinci fıkrada belirtilen şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur.

(6) Yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanır. Yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanmadan önce indirimli gelir vergisi uygulanan hallerde, yatırımın tamamlanıp işletilmeye geçilmemesi durumunda ikinci fıkranın (c) bendi uyarınca indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

(7) Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralan, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanır.

(8) Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

## İKİNCİ BÖLÜM Verginin Ödenmesi

### Verginin ödenmesi

**MADDE 79-** (1) Yıllık beyanname ile bildirilen gelir veya kazanç üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi; gerçek kişiler tarafından Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte, kurumlar tarafından beyanname verilmesi gereken ayın sonuna kadar ödenir.

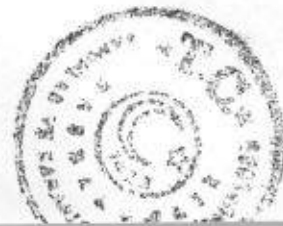
(2) Diğer ücretlerin vergisi;

a) Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı takvim yılının ikinci, diğer yarısı sekizinci ayında,

b) Takvim yılının birinci yarısı içinde işe başlayanlarda, yıllık verginin yarısı işe başladığı ayı takip eden ayda; diğer yarısı takvim yılının sekizinci ayında,

c) Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlayanlarda, işe başladığı ayı takip eden ayda,

ödenir.



(3) Özel beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, beyanname verme süresi içinde ödenir.

(4) Tasfiye ve birleşme halinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlar adına tasfiye veya birleşme kârı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye veya birleşme nedeniyle infisah eden kuruma ait yıllık beyannamenin verilme süresi içinde ödenir. Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup, henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenir.

(5) 54 üncü maddenin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesi kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

a) Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesi veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin yıllık beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,

b) Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde, devralan veya birleşilen kurumlarca ödenir.

(6) Dar mükellefiyette tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde vergi beyanname verme süresi içinde ödenir.

(7) Maliye Bakanlığı, gelirlerinin büyük bir kısmı zirai kazançtan oluşan mükellefler hakkında gerekli görülen hallerde, iki taksitten fazla olmamak üzere, belli üretim bölgeleri ve ziraat ürünlerine göre, özel ödeme zamanları tayin edebilir.

#### **Vergi kesintisinin yatırılması**

**MADDE 80-** (1) Vergi kesintileri, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır.

(2) Maliye Bakanlığı, 61 inci maddeye göre kesinti yapacaklardan on ve daha az hizmet erbabı çalıştıranlar ile hizmet erbabı çalıştırmayanlara ilişkin olarak beyanname verme süresinden itibaren üç ayı geçmeyecek şekilde, ödeme zamanı belirlemeye yetkilidir.

#### **Geçici vergi**

**MADDE 81-** (1) Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, ticari ve mesleki kazancın veya kurum kazançlarının (dar mükellefiyete tabi kurumlar sadece ticari ve zirai kazançları için) tespitine ilişkin hükümlere göre belirlenen ilgili takvim yılı veya hesap döneminin üçer aylık kazançları (son üç ay hariç) üzerinden geçici vergi öderler. Geçici vergi, gerçek kişi mükellefler için 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda, kurumlar için ise aynı maddenin dördüncü fıkrasında yer alan oranda alınır.

(2) 13 üncü madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar geçici vergi matrahına dâhil edilmez.

(3) Geçici vergi matrahının hesaplanmasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerinin uygulanması bakımından, kazanç tespitine esas alınan üçer aylık dönemlerin son günü, anılan Kanunun 186 ncı maddesinde belirtilen bilanço günü yerine geçer. Ancak bu dönemlerin son günündeki mal mevcutları, istenirse sadece kayıtlar üzerinden de tespit edilebilir.

(4) Bu Kanunda düzenlenmiş bulunan indirim ve istisnalar, geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınır.

(5) Mükellefler, işin bırakılması veya tasfiyeye girilmesi halinde, işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödemezler.

(6) Bakanlar Kurulu, geçici vergi oranını beş puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye, gerçek kişi veya kurumlar için farklı oranlar belirlemeye; Maliye Bakanlığı geçici vergi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.



### **Geçici verginin beyanı, ödenmesi ve mahsubu**

**MADDE 82-** (1) Geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Bakanlar Kurulu geçici verginin beyan ve ödeme süresini beyan edileceği ayın herhangi bir günü olarak belirlemeye yetkilidir.

(2) Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10' u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Re'sen veya ikmalen tarhiyatta geçici verginin bu Kanunda belirtilen mahsup süresinin geçmiş olması tarhiyatın yapılmasına engel değildir. Şu kadar ki, mahsup süresi geçtikten sonra tarh edilen veya kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

(3) Bir önceki takvim yılında veya hesap döneminde üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutarlar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi, zamanaşımı süresi içinde yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

(4) İlgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilir.

### **Vergi indirimi**

**MADDE 83-** (1) Ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisine tabi olan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmidokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, talepleri halinde, faaliyete başladıkları vergilendirme döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançlarının asgari ücretin yıllık tutarına isabet eden kısmının, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz. Vergi indiriminin uygulanması aşağıdaki şartlara bağlıdır:

a) Kendi işinde bilfiil çalışılması veya bulunulması (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.).

b) Faaliyete devam eden bir işletmenin eş ve üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve kayın hısımlarından devralınmamış olması.

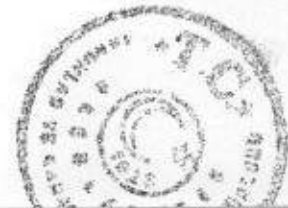
c) Faaliyetin adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri vasıtasıyla yürütülmesi halinde tüm ortakların bu maddedeki şartları taşıması.

ç) İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması.

d) Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmemesi (Bu yönde tespit bulunması halinde, ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.).

(2) Gerçek kişiler tarafından yıllık beyannameye bildirilen gelir ve kazancın indirime esas tutarının %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gerçek ya da tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oran ile çarpılmasıyla bulunan tutar, bunların kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

(3) Gerçek usulde vergilendirilen ve işletme büyüklüğü ölçülerini en az %50 oranında aşan çiftçi ve çiftçi sayılanların yanında bilfiil zirai faaliyette çalışan işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar



beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu istisna tutarını, istatistikî bölge birimleri sınıflandırması ile kişi başına düşen milli gelir veya sosyoekonomik gelişmişlik düzeylerini dikkate almak suretiyle iller, ürün veya ürün havzaları itibarıyla sifra kadar indirmeye ve asgari ücretin iki katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM Ödenen Vergilerin Mahsubu

### Yurtiçinde kesilen vergilerin mahsubu

**MADDE 84-** (1) Yıllık beyannameye gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dâhil) beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra vergi kesintisine ilişkin olarak ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda vergi kesintisine tabi bu kazanç ve iratların elde edenler tarafından beyan edilmiş ve vergisi ödenmiş olması şartıyla kesintiye ilişkin vergi aslı aranmaz, ancak vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi tahsil edilir.

(2) 43 üncü maddenin ikinci fıkrasında belirtilen istisnadan yararlanan kâr payları üzerinden kesinti yoluyla alınmış bulunan verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

(3) Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden 59 uncu madde uyarınca kesilen vergiler bu kurumun Türkiye'deki beyannameye dâhil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilen vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisini aşamaz.

(4) Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin (13 üncü madde uyarınca kesilenler hariç) bulunması halinde bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. Kesinti yoluyla ödenen vergilerin hesaplanan geçici vergiden mahsup edilemeyen kısmı geçici vergi dönemleri için iade edilmez.

(5) Bir önceki vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergiler yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutarlar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan kesinti yoluyla ödenmiş vergiler, zamanaşımı süresi içinde yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir.

(6) Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık beyannamenin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmaz.

(7) 22 nci maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde belirtilen fon ve ortaklıklar, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, 61 inci ve 62 nci maddeler uyarınca kendilerinden kesilen vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olmak şartıyla, 61 inci maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilirler. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilir.

(8) 61 inci maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre vergi kesintisi yapılan kurum kazancından kâr payı alan kurumlar, aldıkları kâr payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilirler. Mahsup edilecek tutar, ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanır.



(9) Ticari faaliyet kapsamında elde edilip de 61 inci ve 62 nci madde hükümleri uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlar ticari kazanç ilişkin hükümler çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınır ve kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler, bu maddede yer alan hükümler çerçevesinde anılan kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Şu kadar ki, 61 inci maddenin ikinci fıkrasının (m) bendi ile 62 nci madde kapsamında kesinti yoluyla ödenen verginin, işleminden doğan kazancın tabi olduğu kesinti oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

(10) Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukukî statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

### **Yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu**

**MADDE 85-** (1) Tam mükellefiyete tabi kurumların genel sonuç hesaplarına intikal ettirdikleri veya tam mükellef gerçek kişilerin yurtdışında elde ettikleri kazanç ve gelirlere mahallinde ödedikleri gelir vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin bu gelirlere isabet eden kısmından indirilir. Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yurtdışında elde edilen kazanç ve gelirlere isabet eden kısmı, bunların toplam gelire olan oranına göre hesaplanır.

(2) Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının %25’ine sahip olduğu yurtdışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek gelir vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir vergisi ve benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurtdışında ödenen gelir vergisi ve benzeri vergiler dâhil edilmek suretiyle dikkate alınır.

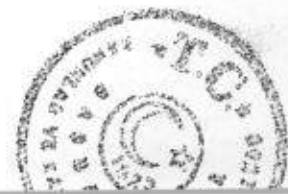
(3) 58 inci maddenin uygulandığı hallerde, yurtdışındaki yabancı kurumun toplam vergi yükünün hesaplanmasında dikkate alınan vergiler, ödenmiş olmak şartıyla Türkiye’de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilir.

(4) Yurtdışı kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye’de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiçbir surette yurtdışında elde edilen bu kazanç ve iratlar için Türkiye’de tarh edilen vergi tutarını aşamaz. Bu sınır dâhilinde, ilgili bulunduğu kazanç ve iratların Türkiye’deki beyannamelere dâhil edildiği vergilendirme döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

(5) Geçici vergilendirme dönemi içinde yurtdışından elde edilen kazanç ve iratların bulunması halinde, bu kazanç ve iratlar üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İndirilecek tutar, yurtdışında elde edilen bu kazanç ve iratlar için Türkiye’de tarh edilen geçici vergi tutarından fazla olamaz.

(6) Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemez.

(7) Türkiye’de tarh edilen vergiden indirilen vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Türkiye’de bunlar üzerinden tarh edilen vergiyi



aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olan oranlar üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

(8) Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanır.

(9) Yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır.

#### **Diğer ücretlerden alınan verginin mahsubu**

**MADDE 86-** (1) Diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir.

### **ALTINCI KISIM**

#### **Yetki, Muafiyet, İstisna ve İndirimler ile Son Hükümler**

#### **BİRİNCİ BÖLÜM**

#### **Yetki, Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Sınırı**

#### **Yetki**

**MADDE 87-** (1) Bu Kanunda yer alan maktu had ve tutarlar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Bu şekilde hesaplanan maktu had ve tutarların %5'ini aşmayan kesirleri dikkate alınmaz. Bakanlar Kurulu, bu surette tespit edilen had ve tutarları %50'sine kadar artırmaya veya indirmeye, 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin gelir dilimlerinde yer alan tutarlara atf yapan hükümleri, bir alt veya üst dilimde yer alan tutar olarak belirlemeye, bu şekilde belirlenen tutarları bu Kanunda yazılı dilim tutarları olarak tekrar belirlemeye yetkilidir.

(2) 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin gelir dilim tutarları hakkında, bu maddenin birinci fıkrası uygulanır.

(3) 21 inci, 39 uncu ve 49 uncu maddelerde yer alan oranları %100'e kadar artırmaya, %0'a kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

(4) 31 inci maddenin ikinci fıkrasında belirlenen haddi, birinci fıkranın alt bentleri itibarıyla 77 nci maddenin birinci fıkrasındaki tarifinin ücret gelirleri için geçerli olan gelir dilimleri itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte yeniden belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

#### **Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı**

**MADDE 88-** (1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, gelir vergisi bakımından geçersizdir.

(2) Gelir vergisi ile ilgili muafiyetler ile vergi matrahlarını etkileyecek istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanuna ya da Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.





## İKİNCİ BÖLÜM Son Hükümler

### Yürürlükten kaldırılan hükümler

**MADDE 89-** (1) 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, bu kanunların ek ve değişiklikleri, aşağıda sayılan maddeler hariç olmak üzere, yürürlükten kaldırılmıştır:

a) Bu Kanunla mülga 193 sayılı Kanunun; geçici 61 inci maddesi, geçici 62 nci maddesi, geçici 67 nci maddesinin (9), (10), (15) ve (16) numaralı fıkraları, geçici 69 uncu maddesi, geçici 75 inci maddesi, geçici 76 ncı maddesi, geçici 77 nci maddesi, geçici 78 inci maddesi, geçici 79 uncu maddesi, geçici 80 inci maddesi, geçici 82 nci maddesi, geçici 83 üncü maddesi ile geçici 85 inci maddesi.

b) Bu Kanunla mülga 5520 sayılı Kanunun; geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ve ikinci fıkrası, geçici 4 üncü maddesi ile geçici 6 ncı maddesi.

### Geçiş hükümleri

**GEÇİCİ MADDE 1-** (1) Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, bu Kanunla mülga 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere uygulanmasına devam edilir.

(2) Diğer kanunlarla bu Kanunla mülga 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanun ile mülga 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır.

(3) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce gelir ve kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 88 inci madde hükmü uygulanmaz.

(4) Bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki takvim yılı veya dönemler itibarıyla bu Kanunla mülga 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.

(5) 5 inci maddenin ikinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen üç tam yıllık sürenin başlangıç tarihinin hesabında, bu Kanunun yürürlük tarihi esas alınır.

(6) 21 inci maddenin birinci fıkrası kapsamında olup kurumların aktiflerine kayıtlı iktisadi kıymetlerden bu Kanunun yayımı tarihi itibarıyla iki yıl süreyle elde bulundurulmuş olanların, Kanunun yayımı tarihinden sonra elden çıkarılmasında anılan fıkranın (a) bendinde yazılı istisna oranları %75 olarak uygulanır.

### Yürürlük

**MADDE 90-** (1) Bu Kanun 1/1/2014 tarihinden itibaren elde edilen gelir ve kazançlara uygulanmak ve 1/1/2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

