

TİCARİ KAZANCIN GERÇEK USULDE VERGİLENDİRİLMESİ REHBERİ

2009

ÜCRETSİZDİR

Bu rehber elektronik ortamda www.gib.gov.tr internet sayfasından ulaşabilirsiniz.

Ayrıntılı bilgi için

Ticari Kazançlar ve Menkul Sermaye İratları Müdürlüğü'nün (0312) 415 32 30-31-32 numaralı telefonlarına, beyanname verme döneminde vergi dairelerinde hizmet veren Danışma Bürolarına, Vergi İletişim Merkezi (VİMER) 444 0 189 telefon hattına **başvurabilirsiniz.**

www.gib.gov.tr // 444 0 189

Bu rehber,
halihazırda yürürlükte olan mevzuat hükümleri dikkate alınarak hazırlanmıştır.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı
Yayın No: 83
Ocak 2009

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	9
1. TİCARİ FAALİYETİN KAPSAMI	9
1.1. Ticari Faaliyetin Özellikleri	10
1.2. Şirket Ortaklarının Durumu	11
1.2.1 Şahıs Şirketlerinin Ortakları	11
1.2.2 Sermaye Şirketlerinin Ortakları	12
2. TİCARİ KAZANCIN TESPİT ŞEKİLLERİ	12
2. 1. Gerçek Usulde Vergilendirme	12
2.1.1. Birinci Sınıf Tacirler (Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar) ...	13
2.1.1.1. Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti	14
2.1.2. İkinci Sınıf Tacirler (İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutanlar)	15
2.1.2.1. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti	15
2.1.3. Sınıf Değiştirme	15
2.1.3.1. Birinci Sınıftan İkinci Sınıfa Geçiş.....	15
2.1.3.2. İkinci Sınıftan Birinci Sınıfa Geçiş.....	16
2.2. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler	16
a) Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler.....	17
b) Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müstemilatında İlaç ve İbate (Yiyecek ve Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı, GVK 27. Maddede Yazılı Giyim Giderleri	18
c) İşle ilgili Olmak Şartıyla, Mukavelenameye, İlama veya Kanun Emrine İstinaden Ödenen Zarar, Ziyan ve Tazminatlar	19

d) İşle İlgili ve Yapılan İşin Ehemmiyeti ve Genişliği ile Mütenasip Seyahat ve İkamet Giderleri	19
e) Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri.....	20
f) Ayni Vergi, Resim ve Harçlar.....	20
g) VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar.....	21
h) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine göre Sendikalara Ödenen Aidatlar	21
i) İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları	22
j) Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Yardımlar	23
k) Bağ-Kur Primleri	23
2.3. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler.....	24
2.4. Diğer Kanunlara Göre İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler	25
2.5. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesi	25
2.5.1. Yıllara Sari inşaat ve Onarım İşinin Özellikleri	25
2.5.2. İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı	26
2.5.3. İnşaat ve Onarma İşlerinde Amortismanların Dağıtımı	28
2.5.4. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Tevkifat Uygulaması ..	29
3. TİCARİ KAZANCIN İSTİSNALARI	30
3.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası	30
3.2. Sergi ve Panayır İstisnası.....	30
3.3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	31
3.4. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası.....	31

3.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	33
3.6. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna.....	33
3.7. Yatırım İndirimi.....	33
3.7.1 Yatırım İndirimi Uygulaması	35
3.7.1.1. Devreden Yatırım İndirimi	35
3.7.1.2. 1/1/2006 Tarihinden Sonra Yapılan Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi Hesaplanması.....	35
3.7.1.2.1. 24/4/2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar	35
3.7.1.2.2. Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19’uncu Maddesi Kapsamında 1/1/2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımlar	35
3.7.1.3. Yatırım İndiriminin Uygulanacağı En Son Tarih	36
3.7.2. Yatırım İndirimi Uygulayan Mükelleflerin Kazançlarına Uygulanacak Vergi Oranı	36
3.7.3. Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükellefler	37
3.8. 5811 Sayılı Kanun Kapsamındaki İstisna.....	37
4. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ VE GELİRİN TOPLANMASI	38
5. ZARARLARIN KARLARA TAKAS VE MAHSUBU	41
5.1. Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu.....	41
6. GEÇİCİ VERGİ	42
6.1. Geçici Verginin Mükellefleri	42
6.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar:	42

6.3. Geçici Vergi Dönemleri	42
6.4. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti	43
6.5. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi	44
6.6. Geçici Vergi Beyannamesine Eklenecek Belgeler	44
7. YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARDAN YAPILACAK İNDİRİMLER	44
7.1. Sigorta Şirketlerine ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları	45
7.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları	46
7.3. Bağış ve Yardımlar	46
7.4. Sınırlı İndirilecekler.....	46
7.5. Sınırsız İndirilecekler	47
7.6. Sponsorluk Harcamaları	50
7.7. Araştırma ve Geliştirme Harcamaları	50
7.8. Doğal Afetler İle İlgili Ayni ve Nakdi Bağışlar	51
7.9. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış, Yardım ve Sponsorluk Harcamaları.....	51
7.10. Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar....	51
8. GELİR VERGİSİNDE MAHSUP VE İADELER	52
8.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısmın İadesi	53
8.2. Mahsuben İade.....	53
8.3. Nakden İade	54
8.4. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu	55
8.5. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi.....	56
9. VERGİ TARİFESİ.....	57

10. YILLIK BEYANNAMEDE TARH MUAMELELERİ.....	57
10.1. Tarh Yeri	57
10.2. Tarhiyatın Muhatabı.....	58
10.3. Vergilendirme Dönemi	58
10.4. Tarh Zamanı.....	59
11. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI VE YERİ	59
12. ÖZELLİK ARZ EDEN DURUM	60
13. HESAPLANAN VERGİNİN ÖDENME ZAMANI VE YERİ	61
14. BEYANNAMEYE EKLENECEK BİLDİRİM VE BELGELER.....	61
15. BEYANNAME VERMEYENLERE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR ...	62
16. ÖRNEKLER.....	62
VERGİNİZİ ÖDEYEBİLECEĞİNİZ ANLAŞMALI BANKALAR	69

MİSYONUMUZ

Toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere yeterli geliri adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumun artırılmasına katkıda bulunmak ve mükellefe kaliteli hizmet sunmaktır.

VİZYONUMUZ

Her türlü ekonomik yapı ve aktiviteyi geliştiren, kavrayan; güvenilir, etkin, şeffaf, küresel boyutta öncü ve örnek bir idare olmaktır.

TEMEL DEĞERLERİMİZ

Vizyonumuza ulaşırken, Gelir İdaresinin tüm çalışanlarının görevlerini yerine getirmede esas alacağı temel değerlerimiz şunlar olacaktır:

Güvenilirlik

Adalet

Tarafsızlık

Etkinlik (Hız, esneklik ve verimlilik)

Saydamlık

Sorumluluk Bilinci

Çözüm Odaklılık

Yetkinlik

Sürekli Gelişim

Katılımcılık

GİRİŞ

Bu rehber, 2008 yılında gerçek kişilerce elde edilen ticari kazancın kapsamı, elde edilmesi, hesaplanması sırasında dikkate alınması gereken indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler ile vergiden istisna edilen kazanç konularına ilişkin olarak genel bilgiler sunmak amacıyla ilgili mevzuat esas alınarak hazırlanmıştır.

Ayrıca ticari kazancın diğer gelir unsurları ile bir arada değerlendirilmesi ve yıllık beyannameye aktarılması, beyanname üzerinden yapılabilecek indirimler ile beyannamenin verilme zamanı ve verginin ödenmesi konularına yönelik açıklamalar yer almaktadır.

1. TİCARİ FAALİYETİN KAPSAMI

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

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,

2. Coberlik işlerinden (Coberlik; borsaya kayıtlı olarak, kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılmasıdır),

3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,

4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,

5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,

6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar,

7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların, ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulmaktadır.

1.1. Ticari Faaliyetin Özellikleri

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Bunlar;

- Faaliyetin yerine getirilmesinin **sermaye** ve **emeğe** dayanıyor olması gerekmektedir.
- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir (bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılacaktır).
- Gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir (İşyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması v.b.).
- Organizasyonu kuran kişi veya kişilerin bir gelir ve kazanç elde etme kasıt ve niyetiyle hareket ediyor olması gerekmektedir.
- Müessesenin, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir. Bu özelliğın tespiti için,
 - Gelir getirici faaliyetin devamı için işyerinin, deposunun ve hizmet yerinin olması,
 - Söz konusu faaliyetin ticaret ünvanı altında yapılması,
 - Ticari yardımcılarından yararlanılması,

- Ticari amaçlı haberleşmenin kullanılması,
- Reklam yapılması,
- Tabela asılması,

gibi ölçütler göz önüne alınır.

1.2. Şirket Ortaklarının Durumu

Şirket ortaklarının gelir vergisi karşısındaki durumları, ortağı buldukları şirketin, şahıs ya da sermaye şirketi olmasına göre farklılık gösterir.

İş ortaklığında mükellefiyet şekli ortakların isteğine bırakılmıştır.

1.2.1 Şahıs Şirketlerinin Ortakları

Şahıs şirketleri; adi ve kolektif şirketler ile adi komandit şirketlerdir.

Kolektif şirketlerde ortakların, adi veya eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir ve bu ortaklar kendi paylarına düşen karlarını ayrı ayrı beyan etmek zorundadırlar.

- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar,
- Adi komandit şirketlerde **komanditeler** bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

Ayrıca, şahıs şirketlerinin ortakları gelir vergisi mükellefi olmalarına rağmen, katma değer vergisi ve gelir vergisi stopajı açısından ortak olarak sorumlu tutulmaktadır.

1.2.2 Sermaye Şirketlerinin Ortakları

Sermaye şirketleri; anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerdir.

Sermaye şirketleri ile kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları, Gelir Vergisi Kanunu kapsamı dışında bırakılmışlardır. Bunların sağladıkları kazançlar “kurum kazancı” olarak kurumlar vergisine tabi tutulmuştur.

Eshamli komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar, şahsi ticari kazanç olup gelir vergisine tabidir.

2. TİCARİ KAZANCIN TESPİT ŞEKİLLERİ

Ticari kazanç elde eden mükellefler Gelir Vergisi Kanununa göre iki gruba ayrılırlar,

- Esnaf muaflığından yararlanan ve gelir vergisine tabi olmayanlar,
- Esnaf muaflığından yararlanmayan ve gelir vergisine tabi olanlar.

Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ise, kazancın tespit usulü bakımından ikiye ayrılmaktadır.

- Basit usulde gelir vergisine tabi olanlar, (Ayrıntılı bilgi için “Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi”ne bakınız),
- Gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar.

2. 1. Gerçek Usulde Vergilendirme

Basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları gerçek usule göre tespit edilir. Gerçek usule tabi mükellefler tutacakları defterler yönünden iki sınıfa ayrılırlar:

- Birinci sınıf tacirler (Bilanço esasına göre defter tutanlar)
- İkinci sınıf tacirler (İşletme Hesabı esasına göre defter tutanlar)

2.1.1. Birinci Sınıf Tacirler (Bilanço esasına göre defter tutanlar)

• Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanlardan yıllık alımları veya satımları tutarları VUK`da belirtilen miktarlardan fazla olanlar **(2008 yılı için yıllık alımlarda 107.000 TL veya yıllık satımlarda 150.000 TL, 2009 yılı için yıllık alımlarda 119.000 TL veya yıllık satımlarda 168.000 TL)**

• Diğer işlerle uğraşanlardan bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı VUK`da belirtilen miktarı aşanlar **(2008 yılı için 60.000 TL, 2009 yılı için 67.000 TL)**

• Yukarıda yazılı işleri beraber yapanlardan iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı VUK`da belirtilen miktarı aşanlar **(2008 yılı için 107.000 TL, 2009 yılı için 119.000 TL)**

- Her çeşit ticaret şirketleri
- Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler
- Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutanlar

Bilanço esasına tabi olan mükellefler aşağıda yazılı olan defterleri tutmak zorundadır:

- Yevmiye defteri
- Defteri kebir
- Envanter defteri

Bu defterlerin yanı sıra sürekli imalat işiyle uğraşanlar **imalat defteri**, banka, banker ve sigorta şirketleri **banka ve sigorta muameleleri defteri**, depo (ardiyeler) işletenler **ambar defteri**, yabancı nakliyat ve ulaştırma kurumları veya Türkiye'deki temsilcileri **hasılat defteri** tutmak mecburiyetindedirler.

Ayrıca anonim şirketler, **damga vergisi defteri** tutmak zorundadır. Anonim şirket dışındaki diğer kurumlar vergisi mükellefleri ile kolektif ve adi komandit şirketler ile bilanço esasına göre defter tutan gerçek kişiler istemeleri halinde damga vergisi defteri tutabileceklerdir.

2.1.1.1. Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

Birinci sınıf tacirler, hesaplarını bilanço esasında tutacakları defterlerde takip ederler.

Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar. Bunun için işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları saptarlar ve VUK hükümlerine göre değerlerler. Ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline **mali bilanço** denir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki öz sermaye tutarları arasındaki farktır.

Ayrıca, hesap dönemi içinde söz konusu işletmenin sahip veya sahiplerince;

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Ters durumda ise fark, zararı gösterir.

(Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 41'inci madde hükümlerine uyulur.)

2.1.2. İkinci Sınıf Tacirler (İşletme Hesabı esasına göre defter tutanlar)

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

2.1.2.1. İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti

İkinci sınıf tacirler, kazançlarını işletme hesabı esasında tespit ederler. Bu usulde kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatlarla, giderler arasındaki müspet farktan oluşur. Giderlerin daha fazla olması halinde zarar doğmuş olur.

İşletme hesabı esasına tabi mükelleflerin genel olarak tutmak zorunda oldukları tek defter, **işletme hesabı defteridir**. Bunun yanında mükellefler yaptıkları işin niteliğine göre aşağıdaki defterleri tutacaklardır.

- Bitim işleri defteri (VUK Md.200)
- Ambar defteri (VUK Md.209)

2.1.3. Sınıf Değişirme

2.1.3.1. Birinci Sınıftan İkinci Sınıfa Geçiş

İş hacmi bakımından birinci sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, ikinci sınıfa geçebilirler:

a) Bir hesap döneminin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için 2.1.1. numaralı başlık altında belirtilmiş olan hadlerden %20'yi aşan bir nispette düşük olursa veya;

b) Arka arkaya üç dönemin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için 2.1.1. numaralı başlık altında belirtilmiş olan hadlere nazaran %20'ye kadar bir düşüklük gösterirse.

2.1.3.2. İkinci Sınıftan Birinci Sınıfa Geçiş

İş hacmi bakımından ikinci sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak birinci sınıfa geçerler.

a) Bir hesap döneminin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için 2.1.1. numaralı başlık altında belirtilmiş olan hadlerden %20'yi aşan bir nispette fazla olursa, veya;

b) Arka arkaya 2 dönemin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için 2.1.1. numaralı başlık altında belirtilmiş olan hadlere nazaran %20'ye kadar bir fazlalık gösterirse.

2.2. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler

Gelir, safi tutarları üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır.

Safi tutarı tespit edebilmek için, gayri safi hasıllardan indirilebilecek giderler şunlardır:

a) Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,

b) Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ve demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılımları halinde geri alınan giyim eşyası),

c) İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,

d) İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,

e) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,

f) İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,

g) VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,

h) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,

i) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,

j) 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.

a) Ticari Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için taşıması gereken temel özellikler şunlardır;

- Söz konusu giderler kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi amacı ile yapılmış olmalıdır,
- Harcamaların yapıldığı geliri doğuran olay vergiye tabi bulunmalıdır,
- Karşılığında maddi olmayan bir değer elde edilmemiş olmalıdır,
- Maliyete girecek giderlerden olmamalıdır.

Genel olarak; kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su ve telefon giderleri, işyeri, araç vb. giderleri, yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri, bina, taşıt, emtia (eşya) ve bunlara yönelik sigorta giderleri, finansman giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, reklam giderleri, yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, sorunlu ürün iadesi ve komisyon giderleri, bu tür giderlerdendir.

❖ Götürü Gider

İhracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükelleflere, bu dönem giderlerine ek olarak, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları tutarı gider olarak indirebilme imkanı getirilmiştir.

Götürü gider uygulamasında, mükelleflerin bu uygulamaya yönelik olarak herhangi bir belge ibraz etme yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Söz konusu uygulamadan ihracat, yurt dışında inşaat, onarım, montaj, taşımacılık ile uğraşanlar yararlanabilecektir.

Götürü gider uygulamasından GVK'nun 45 inci madde kapsamındaki işleri (Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan ulaştırma işleri) yapan dar mükellefler hariç olmak üzere tam ve dar mükellefler yararlanabilecektir. (GVK.md.40)

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderler indirilemeyecektir.

b) Hizmetli ve İşçilerin İş Yerinde veya İş Yerinin Müştemilatında İlaşe ve İbate (Yiyecek ve Barınma) Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı, GVK 27.Maddede Yazılı Giyim Giderleri

Mükellefin işyerinde veya işyerinin eklentilerinde, yiyecek ve barınma giderleri ile tedavi ve ilaç giderleri ticari kazancın tespitinde gider olarak yazılabilir.

Hizmet erbabına yapılan giyim giderleri, işin icabına uygun olarak verilen ve bunların işten ayrılması halinde geri alınan eşyalardır. Ancak,

hizmet erbabına özel yaşamında kullanılması için verilen giyim eşyası ayın şeklindeki ücret olarak değerlendirilir.

Sigorta primi ve emeklilik aidatları; kanunla kurulan sigorta şirketleri ve emekli sandıklarına işveren payı olarak ödenen tutarlardır. Özel sigortalar için yapılan ödemeler bu kapsamda değildir. Sosyal güvenlik primlerinin gider yazılabilmesi için sosyal güvenlik kurumlarına fiilen ödenmiş olması gerekir.

Sigorta primleri bu nedenle, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın, fiilen ödendiği tarihte gider yazılır.【*】

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

İşle ilgili olan ve Kanun hükmüne, sözleşmeye veya ilama bağlı zarar, ziyan ve tazminatlar ticari kazancın tespitinde gider olarak yazılabilir.

Ancak, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların kanunen kabul edilmeyen gider olduğu hükme bağlandığından, zarar, ziyan ve tazminatın gider olarak yazılabilmesi için teşebbüs sahibinin suçlarından doğmamış olması gerekmektedir.

d) İşle İlgili ve Yapılan İşin Ehemmiyeti ve Genişliği ile Mütenasip Seyahat ve İkamet Giderleri

İşle ilgili, işin önemi ve genişliği ile orantılı, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olarak yapılan, belgelerle kanıtlanabilen seyahat ve ikamet giderleri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

Ancak turistik mahiyetteki gezi harcamaları ile eşle çıkılan iş seyahatlerinde yapılan harcamaların eşe isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınmaz.

* 19/02/1994 tarih ve 21854 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 174 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca; Aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda bu primler Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

e) Kiralama Yoluyla Edinilen veya İşletmeye Dahil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

İşletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin tamamı ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

Taşıtların işletmeye dahil olması;

- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerde, taşıtların bilançonun aktifinde yer alması,
- İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerde ise taşıtların işletme hesabı defterinin demirbaşlarının kaydedildiği sayfada yer almasıdır.
- Ayrıca, amortisman defteri tutuluyor ise taşıtların amortisman kayıtlarında da yer alması gerekmektedir.

Taşıtlar için yapılan harcamanın gider olarak kaydedilebilmesi için taşıtların kesinlikle işte kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca, işletme aktifinde bulunmamakla beraber kiralama yolu ile edinilen ve işte kullanılan taşıtların giderleri de indirilebilecektir.

f) Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar ile aynı mahiyette olan vergiler (banka ve sigorta vergileri, emlak vergileri, işletme ile ilgili olan taşıtlar vergileri) ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Ancak, Motorlu Taşıtlar Vergisinin 14 üncü maddesine göre, I-III-IV sayılı listelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları, gelir ve kurumlar vergisi matrah tespitinde gider olarak kabul edilmez. Sözü edilen tarifelerde yer alan taşıtlardan sadece ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıtların kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtların vergileri gider yazılabilir.

g) VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

İşletmede bir yıldan fazla kullanılacak olan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan kıymetler için ayrılan amortismanlar ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Ayrıca değeri **670 TL**'yi (2009 yılı için) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri **670 TL**'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan gider olarak yazılabilir.

h) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu Hükümlerine göre Sendikalara Ödenen Aidatlar

İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatların ticari kazançtan gider olarak indirilmesi mümkündür.

Ancak bu aidatların bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz.

Çıplak ücret; fazla mesai, prim, ikramiye, sosyal yardım gibi ek ödemeleri ihtiva etmeyen ücrettir. Çıplak ücretin brütlerinin aylık toplamının 30'a bölünmesi suretiyle ilgili ay için gider yazılabilecek aidat tutarı bulunur. Ancak aidatların işveren tarafından gider yazılabilmesi için aidatın ilgili olduğu yılda sendikaya ödenmesi gerekir.

Sendika aidatının gider yazılabilmesi için ilgili bulunduğu yılda sendikaya fiilen ödenmiş olması gerekir. İlgili yılda ödenmeyen aidatlar, takip eden yıllardaki ticari kazancın hesaplanmasında gider olarak yazılamayacaktır.

i) İşverenler Tarafından Ücretliler Adına Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilir.

Bu kapsamda indirim konusu yapılabilecek tutar, ücretlinin elde ettiği brüt ücretin %10'unu ve yıllık bazda asgari ücretin brüt yıllık tutarını aşamayacaktır. Aynı hüküm ücretliler tarafından ödenen katkı payı tutarı için de geçerlidir.

Hem işveren hem de ücretli tarafından katkı payı ödenmesi ve toplam tutarın yukarıda belirtilen sınırı (brüt ücretin %10'u ve asgari ücretin brüt yıllık tutarı) aşması halinde, indirimin öncelikli olarak ücret matrahının tespitinde mi yoksa ticari kazancın tespitinde mi yapılacağı konusu taraflarca serbestçe belirlenebilecektir.

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

Örnek 1: Bir işverenin Nisan 2008 döneminde çalışanı adına bireysel emeklilik sistemine ödediği katkı payı tutarı 300 TL'dir.

Aylık Brüt Ücret	2.000 TL
Bireysel Emeklilik Sistemine İşveren Tarafından Ödenen Katkı	300 TL
Önceki Dönemlerde (Ocak-Mart 2008) İndirim Konusu Yapılmış Tutar	220 TL
Asgari Ücretin Brüt Yıllık Tutarı [[6 x 608,40) + (6 x 638,70)]	7.482,6 TL
Brüt Ücretin %10'u	200 TL

Ödenen katkı payı toplam tutarı 300 TL olmasına rağmen brüt ücretin %10'unun 200 TL olması nedeniyle, işveren tarafından ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecek katkı payı tutarı 200 TL olacaktır.

İşveren tarafından ödenen ancak indirilemeyen 100 TL ise ücret olarak vergilendirilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alınacaktır.

j) Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Yardımlar

Gıda bankacılığı kapsamında faaliyet gösteren dernek veya vakıflara yapılan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddeleri yardımının maliyet bedelleri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ancak, ihtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak yardımlar bağış olarak değerlendirilemeyeceğinden ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilememektedir.

Ayrıca, yapılan söz konusu bağışları kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senesinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Uygulama açısından, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının ya da kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

k) Bağ-Kur Primleri

Bağ-Kur primlerinin sosyal güvenlik mevzuatı uyarınca vergi uygulamasında gider olarak gösterilebileceği hükme bağlandığından, ilgili dönemlere ilişkin olup, ödenmiş olması şartıyla beyan edilen ticari kazançla sınırlı olmak üzere söz konusu primler de gider olarak dikkate alınabilecektir.

2.3. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

a) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,

b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,

c) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,

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

e) a, b, c ve d bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar,

f) Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,

g) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin %50'si **(90/1081 sayılı BKK ile (0) sıfır)**,

h) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kot-
ra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

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

(Yukarıdaki maddelerin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi olarak kabul edilir).

2.4. Diğer Kanunlara Göre İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa göre, söz konusu Kanunun I-III-IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamlarının gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, ticari

amaçla kullanılan uçak, helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlara ait giderlerin indirilmesi mümkündür.

Özel İletişim ve Şans Oyunları vergilerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi mükellefleri kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazların her biri için %100'e kadar amortisman oranı seçebilirler. Amortisman ayırma imkanı bulunmayanlar ise alış bedelinin tamamını vergiye tabi kazançlarının tespitinde indirim konusu yapabilirler.

2.5. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi

2.5.1. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşinin Özellikleri

Bir yıldan fazla süren (birden fazla takvim yılına taşan) inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar için bitiminde tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak takip eden yılın **Mart ayının 25 inci günü akşamına kadar (01-25 Mart)** beyan edilir.

Bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekmektedir.

- Faaliyet konusu iş, inşaat ve onarım işi olmalıdır,
- İnşaat ve onarım işi başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır,
- İnşaat ve onarım işi birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir.

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

Bu çerçevede;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,

- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,

- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, işin başlangıç tarihi olarak kabul edilir.

Ayrıca,

- Geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih,

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih,

işin bittiği tarih olarak kabul edilir.

Yıllara sari işlerde geçici kabul tutanağının düzenlenerek onaylanması ile iş bitmiş sayılır ve bu tarih itibarıyla kar-zarar tespit edilerek takip eden yıl beyan edilir.

2.5.2. İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı

Yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan yükümlüler, bu işlerine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakla yükümlü oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermek ve kar-zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadırlar.

Hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılırlar.

Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların birbirine olan nispetine göre dağıtılacaktır. (Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde ise harcamaların düzeltilmiş değerlerinin dikkate alınacağı tabiidir).

Tek veya birden fazla inşaat ve onarım işi diğer işlerle birlikte yapılıyor ise, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirlerine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır.

Örnek

Mükellef (B), yıllara sari inşaat ve onarım işleri yapmakta olup, harcamalar aşağıdaki gibidir.

- A işi için 80.000 TL
- B işi için 64.000 TL
- C işi için 56.000 TL

Üç ayrı iş için müştereken 14.000 TL genel gider yapılmıştır. Bu genel giderlerin işlere dağılımı bu işlerle ilgili harcama tutarlarının birbirine olan oranına göre yapılacaktır.

İşler	Yapılan Harcama Tutarları (TL)	Harcama Oranı (%)	İşlere Düşen Ortak Genel Giderler (TL)
A işi	80.000	40	5.600
B işi	64.000	32	4.480
C işi	56.000	28	3.920
Toplam	200.000	100	14.000

2.5.3. İnşaat ve Onarma İşlerinde Amortismanların Dağıtımı

Ortak olarak kullanılan makine, tesisat ve ulaştırma araçlarının amortismanları bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre inşaatların maliyetlerine dağıtılır.

Amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat edilmelidir:

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

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

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

Örnek: Değeri 180.000 TL olan kamyon aşağıdaki sürelerde belirtilen faaliyetlerde kullanılmıştır. Amortisman oranı %20'dir. ($180.000 * \%20 = 36.000$)

İşler	Kullanıldığı Gün Sayısı	Gün Sayısının Oranı (Uygulanacak Amort. Payı)	Ayrılacak Amortisman Tutarı (TL)
A İnşaat	60	2/12	6.000
B İnşaat	120	4/12	12.000
Nakliye	90	3/12	9.000
Nalburiye	90	3/12	9.000
Toplam	360	12/12	36.000

2.5.4. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Tevkifat Uygulaması

Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapanlara zaman zaman söz konusu işlere ilişkin olarak düzenlenen istihkak raporuna dayanarak istihkak ödemesi yapılmaktadır. Bu ödemeler geçici kabulün veya işin fiilen bitiminden sonraki ana ödemeye mahsuben yapılan bir ödeme olmaktadır.

Vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek ve müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ödenen istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılmaktadır. Vergi kesintisi

yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) %3 nispetinde vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde gelir vergisi tevkifatının matrahı, bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleridir. Kesilen bu vergiler verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir-kurumlar vergisinden mahsup edilir. İşin devam etmesi nedeniyle kazancı beyannameye dahil edilmemiş olan inşaatlara ilişkin istihkaklardan kesilen gelir vergisi tevkifatları diğer kazanç unsurları üzerinden hesaplanan gelir ya da kurumlar vergisinden mahsup edilemez.

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

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri dolayısıyla alınan istihkak bedellerinden tevkif edilmiş bulunan vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazançlar üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu neticesinde, mükellefe iadesi gereken bir verginin kalması halinde, bu vergi mükellefin talebi doğrultusunda nakden ve/veya diğer vergi borçlarına mahsup edilmek suretiyle iade edilecektir.

Sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesinin öngörülmesine karşın iş değişik nedenlerle yıl içinde bitmeyip sonraki yıla sarkabilir. Yeni sözleşmenin yapılması veya sözleşmede değişikliğin yapılmasıyla birlikte ya da fiilen iş yıllara yaygın duruma gelebilir. Bu durumda yeni sözleşmenin veya sözleşmede değişikliğin yapıldığı ya da fiilen yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

Örnek: Spor salonu inşaatı yapım işi 30.12.2007 tarihinde sözleşmeye bağlanmış, 11.02.2008 tarihinde yer teslimi yapılmış, ayrıca işin 200 günde tamamlanacağı sözleşmeye bağlanmıştır. Söz konusu inşaat işi ile ilgili olarak müteahhide zaman zaman istihkak (hakediş) ödemesi yapılmıştır.

Örnek olayımızda spor salonu inşaatı için yer teslimi 11.02.2008 tarihinde yapıldığından işin başlangıç tarihi 11.02.2008 olup, işin 200 günde tamamlanacağı öngörüldüğünden bitim tarihinin de aynı yılda olması nedeniyle işin yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, söz konusu istihkaklardan gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

3. TİCARİ KAZANCIN İSTİSNALARI

3.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

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

3.2. Sergi ve Panayır İstisnası

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

3.3. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayıldığından, bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmayacaktır. İşletmeci ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.

Serbest bölgelerde 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı

olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. (3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3.md.)

Yapılan düzenlemeyle serbest bölgelerde vergi mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanması sağlanmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyetine son verilmiştir.

(Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerle ilgili olarak, 4 Eylül 2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 85 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.)

Bununla birlikte 5084 sayılı Kanundan önce veya sonra faaliyet ruhsatı almış olanların serbest bölgelerdeki imalatlarının satışı sonucu elde edilen kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisnadır.

3.4. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

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

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası; okul öncesi eğitim, ilköğretim, orta öğretim ve özel eğitim okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar için geçerlidir. Bu istisnadan 01.01.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen eğitim ve öğretim kurumları yararlanabilecektir. Bu tarihten önce faaliyete geçen okulların işletilmesinden elde edilen kazançlara bu istisnayı uygulamak mümkün değildir.

Kişilerin bilgi düzeyini yükseltmek amacıyla kurulan dershaneler, sosyal-kültürel ve mesleki alanda yetenek, bilgi, beceri ve deneyimlerini

geliştirmek, boş zamanlarını değerlendirmek ve öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek amacıyla faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (Anadolu liselerine ve üniversiteye hazırlık kursları, bilgisayar kursları, dans-bale okulları vb.) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar bu istisna kapsamı dışındadır.

İstisna, faaliyete başlanılan vergilendirme döneminden itibaren 5 vergilendirme dönemi için geçerlidir. Örneğin; Eylül 2008 tarihinde faaliyete geçen bir ortaöğretim okulu için 2008-2012 vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara istisna uygulanacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Yukarıdaki örnekte kurum için izin belgesi 2007 yılında verilmiş olsa dahi istisna 2008 yılından itibaren yani faaliyete geçilen dönemden itibaren uygulanacaktır.

Eğitim tesislerinde yer alan büfe, kantin vb. işletilmesi veya kiraya verilmesinden elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Fakat yemek, yatma ve taşıma bedelleri okul ücretine dahil ise bu faaliyet gelirleri de istisnadan faydalanabilecektir.

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

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. (4691 sayılı Kanun Geçici Madde 2)

01.01.2004 tarihinden önce teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar da, faaliyete başladıkları tarihten bağımsız olmak üzere, 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

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

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

Bu istisnadan yararlanmak isteyen gerçek ve tüzel kişiler gemilerini Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirmekle yükümlüdürler.

3.7. Yatırım İndirimi

Belirli şartlar altında yapılan yatırım harcamalarının belli bir oranının vergi matrahından indirilmesini sağlayan bir teşvik müessesesi olan “Yatırım İndirimi İstisnası” uygulaması 5479 sayılı Kanunla 01/01/2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış fakat geçiş dönemine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 69’uncu madde ile düzenlemeler yapılmıştır.

Anılan madde hükmü şöyledir;

“Geçici Madde 69- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

a) 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9/4/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6 ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için belge kapsamında 1/1/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,

b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19’uncu maddesi kapsamında 01/01/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını,

yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (vergi oranına ilişkin hükümler dahil) çerçevesinde sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilirler.”

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi istisnasından yararlanılıp yararlanılmaması mükelleflerin isteklerine bırakılmıştır. Mükellefler bu tercihlerini 2006, 2007 ve 2008 yıllarının tamamı için kullanabilecekleri gibi bu yılların herhangi biri için de kullanabileceklerdir.

Ancak mükelleflerin kendi istekleriyle yararlanmadıkları yatırım indirimi istisnası tutarlarının yatırım indirimi uygulamasının tercih edildiği yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir. Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim fiilen mümkün olmayan kısmın ise müteakip dönemlerde indirilebileceği tabiidir.

2007 ve 2008 yılları kazançlarının vergilendirilmesinde, yatırım indirimi istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin tercihlerini ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar (14 Mayıs 2008) belirlemeleri gerekmektedir.

Mükelleflerin, yapmış oldukları bu tercihlerden yıllık beyanname döneminde vazgeçmelerine imkan bulunmamaktadır.

3.7.1 Yatırım İndirimi Uygulaması

3.7.1.1. Devreden Yatırım İndirimi

Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri devreden yatırım indirimi istisnası tutarlarını, endeksleme uygulamasına tabi tutulmuş değerleri ile dikkate alarak; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

3.7.1.2. 01/01/2006 Tarihinden Sonra Yapılan Yatırımlar İçin Yatırım İndirimi Hesaplanması

3.7.1.2.1. 24/04/2003 Tarihinden Önce Yapılan Müracaatlara İstinaden Düzenlenen Teşvik Belgeleri Kapsamında Yapılan Yatırımlar

Mükellefler, yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1-6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımları için, belge kapsamında 01/01/2006 tarihinden sonra yapılan yatırım harcamaları dolayısıyla 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir. İndirim konusu yapılamayan tutarların müteakip yıllarda endekslemeye tabi tutulacağı tabiidir.

3.7.1.2.2. Gelir Vergisi Kanununun Mülga 19 uncu Maddesi Kapsamında 1/1/2006 Tarihinden Önce Başlanılan Yatırımlar

Gelir Vergisi Kanununun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 01/01/2006 tarihinden önce yatırıma başladığını belgeleyen mükellefler, komple ya da entegre tesisler gibi tamamlanması belli bir süreci gerektiren yatırımlar ile ilgili ve bu yatırımlarla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırım harcamaları için, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümleri çerçevesinde hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını; 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettikleri kazançlarından indirebileceklerdir.

Buna göre mükelleflerce, yatırım kapsamında ithal edilecek mallar için 01/01/2006 tarihinden önce akreditif açtırılması, yatırım büyüklüğü ile ilgili olarak altyapı hazırlıklarının tamamlanmış olması, mal ve hizmet üretim yeri olarak bina inşaatına başlanması, yatırımların gerçekleşme durumu hakkında Organize Sanayi Bölgelerinde Bölge Yöneticiliğine, diğer bölgelerde Sanayi ve Ticaret İl Müdürlüklerine bilgi verilmiş olması gibi haller bu tarihten önce yatırıma başlanmış olduğunu tevsik eden işlemler olarak kabul edilecektir.

3.7.1.3. Yatırım İndiriminin Uygulanacağı En Son Tarih

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, hesaplanan yatırım indirimi istisnası tutarları, en son 2008 yılında elde edilen kazançlardan indirilebilecektir. 2008 yılına ait olup, 2009 yılında verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirim konusu yapılamayan tutarlar sonraki yıllara devredilemeyecektir.

3.7.2. Yatırım İndirimi Uygulayan Mükelleflerin Kazançlarına Uygulanacak Vergi Oranı

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında (2006, 2007 ve 2008 yılları için) yatırım indirimi uygulayan gelir vergisi mükellefleri, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan vergi tarifelerini; indirimin uygulandığı yıl kazançlarına uygulamak suretiyle anılan yıllara ait gelir vergilerini hesaplayacaklardır.

2006 veya 2007 yıllarında Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesi kapsamında yararlanılabilecek yatırım indirimi istisnası tutarı bulunmayan veya bulunmakla birlikte bu yıllarda tercihlerini yatırım indirimi uygulamama yönünde kullanan mükelleflerin, 2008 yılında yatırım indirimi uygulamaları halinde, geçmiş söz konusu yıllar için herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

3.7.3. Özel Hesap Dönemi Kullanan Mükellefler

Kendisine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin ticari ve zirai kazançları, hesap döneminin kapandığı takvim yılının kazancı sayılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69 uncu maddesinde yer alan, "31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları" hükmündeki "31/12/2005" tarihi, özel hesap dönemine tabi mükellefler için de geçerlidir. Buna göre, özel hesap dönemi tayin olunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri 2007 ve

2008 yıllarında sona eren özel hesap dönemlerinde Gelir Vergisi Kanununun Geçici 69'uncu maddesi kapsamında yatırım indirimi uygulayabileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesi 5479 sayılı Kanunla 01/01/2006 tarihinden geçerli olmak üzere 6/4/2006 tarihinde yürürlükten kaldırıldığından, 2005 yılında başlayıp 2006 yılında sona eren özel hesap dönemine tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31/12/2005 tarihine kadar yapmış oldukları harcamaları üzerinden hesapladıkları yatırım indirimi istisnası tutarları ile daha önceki dönemlerden devreden yatırım indirimi istisnası tutarları toplamını, 2005 yılında başlayıp 31/12/2005 tarihine kadar olan dönem kazançlarından ve 01/01/2006 – (2006 yılı içinde biten) özel hesap döneminin bitiş tarihi arasındaki döneme ait kazançlarından indirmelerine rağmen artan tutar bulunması halinde artan kısmı 2007 ve 2008 yılı kazançlarından indirilebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

3.8. 5811 Sayılı Kanun Kapsamındaki İstisna

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun geçici 1 inci maddesi kapsamındaki kazançlar gelir vergisinden istisna olup, istisna edilen tutarlar "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki"nin "Diğer İstisna ve İndirimlere Ait Bildirim" bölümünün ilgili satırında gösterilecektir.

4. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ VE GELİRİN TOPLANMASI

Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86'ncı maddelerinde, tam ve dar mükellefiyet esasında hangi gelirlerin hangi koşullarda beyan edileceği veya edilmeyeceği hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde beyan edilecek/edilmeyecek gelirler aşağıda tablo halinde gösterilmektedir.

TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERDE

BEYAN EDİLECEK GELİRLER

HİÇBİR ŞEKİLDE BEYAN
EDİLMEMEYEN GELİRLER

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar
- Serbets meslek kazançları
- Tasfiye halinde bulunanlar dahil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar
- Emekli, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler (GVK 75/15)
- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları
- Tek işverenden sağlanan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri

DAR MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERDE

BEYAN EDİLECEK GELİRLER

YILLIK BEYANNAME İLE BEYAN EDİLEMEMEYEN GELİRLER (Tevkif yoluyla vergilendirilmiş kazançlarda)

- Ticari Kazançlar
- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar
- Tevkifata tabi tutulmamış menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları

- Ücretler
- Serbest Meslek Kazançları
- Menkul Sermaye İratları
- Gayrimenkul Sermaye İratları
- Diğer Kazanç ve İratlar

• Tek işverenden alınan ve tevkif yoluyla vergilendirilmiş olan ücretler tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi halinde, ücretlerin toplanması sırasında birinci işverenden alınan ücret dikkate alınmayacak olup (toplama dahil edilmeyecek), bulunan tutarın beyan sınırını aşması halinde ilk işverenden alınan da dahil olmak üzere tamamı beyan edilecektir.

- Elde edilen gelirin tevkifata tabi tutulmuş, birden fazla işverenden alınan ücret, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı olması halinde ücret gelirleri ayrı değerlendirilecektir. Birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı beyan sınırını aşıyorsa birinci işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere, ücret gelirleri ve diğer tüm gelirler beyan edilecektir.

- Tevkifata tabi tutulmuş menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı gelirleri ücret gelirlerinden ayrı toplanacak olup, toplamın beyan sınırını aşmaması halinde, ücret gelirleri nedeniyle sınırın aşılmaması koşuluyla, bu gelirler beyan edilmeyecektir.

- Birinci işveren ücretinin hangisi olacağı mükellefçe serbestçe belirlenebilecektir.

- Beyan sınırı olarak 2008 yılı gelirleri için **19.800 TL** dikkate alınacaktır.

Örnek 1: Ticari kazanç mükellefi olan Bay (A)'nın 2008 yılı ticari kazancı 50.000 TL olup, aynı zamanda çiftçilik faaliyetine ilişkin zirai kazancı ise 35.000 TL'dir. Zirai kazancın gerçek usulde vergilendirilmesine yönelik şartları taşımayan Bay (A)'nın bu geliri tevkif suretiyle vergilendirilmiştir. Bay (A) ticari kazancı nedeniyle tutarı ne olursa olsun 2009 yılı Mart ayında yıllık beyanname verecektir. Zirai kazancı gerçek usulde (defter tutmak suretiyle) vergilendirilmediği için bu gelirini beyannameye dahil etmeyecektir.

5. ZARARLARIN KARLARA TAKAS VE MAHSUBU

Gelirin toplanmasında gelir unsurlarından bazılarında doğan zararlar (G.V.K. 80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

Buna göre;

Zarar olarak mahsup edilecek olanlar:	Zarar olarak mahsubu yapılamayacak olanlar:
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Diğer Kazanç ve İratlar <u>Dışındaki</u> Kazanç ve İratlardan Doğan Zararlar ➤ Yurt Dışındaki Faaliyetten Doğan Zarar (İlgili Ülkedeki Denetim Elemanlarınca Raporla Bağlanmalıdır.) ➤ 5 Yılla Sınırlıdır. 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Diğer Kazançlardan Doğan Zararlar ➤ Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarında, Sermayede Meydana Gelen Eksilmeler ➤ Gelir Vergisinden İstisna Edilen Kazançlarla İlgili Zararlar

5.1. Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu

Tam mükellefiyete tabi kişiler, yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve raporun aslı ve tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edebileceklerdir.

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmez.

6. GEÇİCİ VERGİ

Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler halinde tespit edilecek kazançları üzerinden %15 geçici vergi öderler.

6.1. Geçici Verginin Mükellefleri

- * Ticari Kazanç Sahipleri
- * Serbest Meslek Kazanç Sahipleri
- * Kurumlar Vergisi Mükellefleri

6.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar:

- Basit Usulde tespit edilen ticari kazançlar,
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinden Elde Edilen Kazançlar, (GVK.Md.42)
- Noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar.

6.3. Geçici Vergi Dönemleri

- Hesap Dönemi Takvim Yılı Olanlar İçin

DÖNEMLER	BEYAN ZAMANI	ÖDEME ZAMANI
Ocak-Şubat-Mart	14 Mayıs	17 Mayıs
Nisan-Mayıs-Haziran	14 Ağustos	17 Ağustos
Temmuz-Ağustos-Eylül	14 Kasım	17 Kasım
Ekim-Kasım-Aralık	14 Şubat	17 Şubat

- Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenler İçin

Özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olarak hesaplanır. (Üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14'ü beyan zamanı ve aynı ayın 17'si ödeme zamanı olacaktır.)

- İşe Başlama, İş Bırakma veya Hesap Döneminin Değişmesi

Üç aydan kısa olan vergilendirme dönemlerinde;

- İşe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre,

- İşin bırakıldığı tarihe kadar olan süre,
- Yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre, ayrı bir vergilendirme dönemi sayılır.

6.4. Geçici Vergiye Esas Kazancın Tespiti

- Ticari kazanç ve serbest meslek kazancının tespitine ilişkin hükümler geçerlidir.
 - Dönemsellik esasına uyulması gerekir. Örneğin; geçici vergi matrahının belirlenmesinde peşin tahsil edilen bir yıllık abonelik bedelinin sadece beyan edilen geçici vergi dönemine isabet eden kısmı dikkate alınacaktır.
 - Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla uygulanır.
 - Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacaklar Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilan edilen döviz alış kurları ile değerlendirilir.
 - Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, değerlendirme günü kıymetine göre değerlendirilebilir.
 - Bir dönem reeskont yapılması ikinci dönem de yapılmasını gerektirmez. Ancak alacak senetleri reeskont yapılmışsa borç senetleri de yapılmak zorundadır.
 - Yıllık olarak seçilen maliyet tespit yönteminin geçici vergi uygulamasında da aynı olması gerekir.
 - Yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmı dikkate alınır. Yıllık olarak seçilen usul geçici vergi döneminde de geçerlidir.
 - İndirim, istisna ve zararlar dikkate alınacaktır. Örneğin; Bağ-Kur primleri ilgili dönemlere ilişkin olup, ödenmiş olması şartıyla geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6.5. Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi

Geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edilmesi halinde %10'u aşan kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Bu durumda tarh edilecek ek vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanır. Geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için %10'luk yanılma payı uygulanmayacaktır.

%10'luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken (beyan edilmiş olan değil) geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca, verilen geçici vergi beyannamesinde matrah beyan etmeyen mükellefler için de beyan edilmesi gereken vergi matrahının % 10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacaktır.

6.6. Geçici Vergi Beyannamesine Eklenecek Belgeler

- Bilanço esasında defter tutan mükellefler gelir tablosunu,
- İşletme esasına göre defter tutan mükellefler işletme hesabı özeti,
- Serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler serbest meslek kazanç bildirimini geçici vergi beyannamelerine eklerler.

7. YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARDAN YAPILACAK İNDİRİMLER

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu indirimlerin yapılabilmesi için;

- Yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması (zarar halinde indirim yapılamaz),

- Gelirden yapılacak indirimlerin kanunda açıkça yazılan ve belirtilen şartları taşıması

gerekmektedir.

Söz konusu maddeye göre indirim konusu yapılacak hususlar;

- 1- Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine ödenen primler,
- 2- Eğitim ve sağlık harcamaları,
- 3- Sakatlık indirimi,
- 4- Bağış ve yardımlar,
- 5- Sponsorluk harcamaları,
- 6- Ar-Ge Harcamaları,
- 7- Doğal afetler ile ilgili ayni ve nakdi bağışlar.

7.1. Sigorta Şirketlerine ve Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

Yıllık beyanname veren mükellefler, vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödedikleri katkı payının beyan edilen gelirin % 10'una kadar olan kısmını gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir. Bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin ise beyan edilen gelirin %5'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılacaktır. İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutar esas alınacaktır.

Bireysel emeklilik sistemi ile diğer şahıs sigortaları için ödenen primlerin birlikte olması halinde matrahtan indirim konusu yapılabilecek tutar beyan edilen gelirin %10'u ile sınırlı olacaktır. Bu durumda şahıs sigorta primleri için %5 oranındaki sınır ayrıca aranacaktır. İndirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, asgari ücretin brüt yıllık tutarını aşamaz (2008 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin brüt yıllık tutar **7.482,6 TL**'dir).

7.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Aşağıda belirtilen şekilde yapılan eğitim ve sağlık harcamaları beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması şartıyla yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilir:

- Eğitim ve sağlık harcamaları Türkiye'de yapılmalıdır.
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmelidir.
- Söz konusu harcamalar mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olmalıdır.

7.3. Bağış ve Yardımlar

Gelir vergisi mükellefleri, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yaptıkları bağış ve yardımları yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerinden indirim konusu yapabilirler.

7.4. Sınırlı İndirilecekler

- a) İndirim konusu yapılacak bağış ve yardımlar beyan edilecek gelirin %5'i (kalkınmada öncelikli yörelerde %10'u) ile sınırlı olarak,
- b) Genel ve özel bütçeli kamu idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, kamu menfaatine yararlı derneklere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar olmaktadır.

Örneğin; Okul koruma dernekleri yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlar arasında yer almadığından, bu derneklere yapılan bağış ve yardımların beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün değildir. Ancak söz konusu derneklerin kamu menfaatine yararlı bir dernek olması halinde bu

derneklere yapılan bağış ve yardımlar beyan edilen gelirin %5'ini aşmaması koşuluyla indirim olarak dikkate alınabilecektir.

7.5. Sınırsız İndirilecekler

a) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köy tüzel kişiliklerine bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasiteli öğrenci yurdu (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak kapasiteli) ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların **tamamı** beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurdu yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıda belirtilen kamu idare ve müesseselerine yapılması gerekmektedir:

- Genel bütçeye dahil daireler,
- Özel bütçeli kamu idareleri,
- İl özel idareleri,
- Belediyeler,
- Köyler.

Dolayısıyla, bu düzenleme sadece doğrudan kamu müesseselerine yapılacak bağış ve yardımlar açısından geçerlidir.

Düzenlemede yer alan "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir. Örneğin; genel bütçeli bir kurum olan Milli Eğitim

Bakanlığı'na ait öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binası inşaatlarının yapımına "Eğitime %100 Destek Projesi" çerçevesinde mükelleflerce yapılan nakdi veya aynı yardımların tamamının, söz konusu öğretmen evi veya hizmet içi eğitim binasının "okul" kapsamında değerlendirilerek indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Düzenlemede yer alan "sağlık tesisi" ifadesinden ise Sağlık Bakanlığı'nca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşların anlaşılması gerekmektedir.

b) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin tamamı beyan edilecek gelirden indirilebilecektir.

c) 5228 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen 7 numaralı bent ile kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan harcamaların indirilmesine imkan tanınmıştır. Söz konusu bent hükmüne göre, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşıatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,

- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

- 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

- 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 yapımına,

- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı (%100'ünün) beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

7.6. Sponsorluk harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının;

- Amatör spor dalları için tamamı,
- Profesyonel spor dalları için %50'si

yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

7. 7. Araştırma ve Geliştirme Harcamaları

Ar-Ge indirimi hem Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesinin (9) numaralı bendinde hem de 5746 sayılı Kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır:

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge İndirimi" olarak yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirilebilecek, Ar-Ge 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 hesaplanmayacaktır.

Öte yandan 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunla teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerce gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı 31/12/2023 tarihine kadar Gelir Vergisi Kanunu'nun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi"nin ilgili satırında gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.

5746 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarının ilgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamaması halinde bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilecek, devredilen tu-

tarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanunu'na göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

7.8. Doğal Afetler İle İlgili Ayni ve Nakdi Bağışlar

Bakanlar Kurulu'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz karşılığı yapılan ayni veya nakdi bağışların tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

7.9. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına Yapılan Bağış, Yardım ve Sponsorluk Harcamaları

Gelir Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 74 üncü madde ile 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına yapılan her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir.

7.10. Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

a) Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara ilişkin 7269 sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan nakdi bağışların tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan ayni/nakdi bağışlar

b) Yüksek Öğretim Kanunu'na göre üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitüsüne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışlar ile vakıf üniversitelerine yapılan bağış ve yardımlar

c) Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Kanunu'na göre yapılan bağış ve yardımların tamamı

d) Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan nakdi bağışlar

e) Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu'na göre yapılan nakdi bağışlar

f) Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu'na göre yapılan ayni/nakdi bağışlar

g) Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanunu'na göre yapılan ayni/nakdi bağışlar

h) Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu'na göre yapılan ayni/nakdi bağışlar

i) İlköğretim ve Eğitim Kanunu'nun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan nakdi bağışlar

8. GELİR VERGİSİNDE MAHSUP VE İADELER

Beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edilebilir, mahsupu yapılan miktar gelir/kurumlar vergisinden fazla olursa aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade edilir.

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden kesilen vergiler, Türkiye'de yıllık beyannameyle bildirilen kontrol edilen yabancı kurum kârı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilebilir. Mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisinden fazla olamaz.

8.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup ve Kalan Kısımın İadesi

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin

beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekmektedir. Bu durumda gelir veya kazanç türünün bir önemi bulunmamakta olup, mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterli olacaktır.

8.2. Mahsuben İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi, tutarına bakılmaksızın ve inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin listenin dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir.

Ortaklar, ortağı oldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefin vadesi gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağıının sonraki dönemlerde vadesi gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, zamanaşımı hükümleri (VUK madde 114 ve 126) göz önünde bulundurulur

8.3. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın **10.000 TL'** yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,

- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

10.000 TL'ye kadar olan kısım ise, teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir. (Dilekçe ve eki belgelerin verilmesi koşuluyla)

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan kısım vergi inceleme raporuna göre iade edilir.

Teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin iade yapılır.

Nakden iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı, yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir.

İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi her halükarda vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir.

8.4. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

İlgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar tevkif yoluyla kesilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu ve nakden iadesi kuralları çerçevesinde red ve iade edilir.

8.5. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi

Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup

edildikten sonra mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. (GVK mük. madde120) Bu esaslar Kurumlar Vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. (Bu tarihten sonra vergi borcu için gecikme zammı uygulanmaz.) Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna

yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

9. 2008 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

7.800 TL'ye kadar	% 15
19.800 TL'nin 7.800 TL'si için 1.170 TL, fazlası	% 20
44.700 TL'nin 19.800 TL'si için 3.570 TL, fazlası	% 27
44.700 TL'den fazlasının 44.700 TL'si için 10.293 TL, fazlası	% 35

10. YILLIK BEYANNAMEDE TARH MUAMELELERİ

10.1. Tarh Yeri

Genel kural gelir vergisinin mükellefin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilmesidir. Ancak, işyeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığı'nca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de önceden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh olunur. Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanmış olup, münhasıran nakliyecilik faaliyeti ile iştigal eden kişiler hariç olmak üzere, ticari ve mesleki faaliyetlerde tarha yetkili vergi dairesini işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi olarak belirlemiştir. İşyerinin birden fazla olması halinde ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi tarha yetkili vergi dairesi olacaktır.

Diğer ücretlerle, gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının vergileri, bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri yerin vergi dairesince tarh olunacaktır.

Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri ise beyannamelerini vermeye mecbur oldukları yerin vergi dairesince tarh olunur. Türkiye’de işyeri bulunduğu, beyannamenin verileceği vergi dairesi işyerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesidir.

10.2. Tarhiyatın Muhatabı

Gelir vergisi, bu vergiyle mükellef olan gerçek kişiler namına tarh edilir. Ancak bazı istisnai durumlarda tarhiyatın muhatabı değişmektedir.

Bunlar;

* Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri tarhiyatın muhatabı tutulur. Kanunî temsilci veli, vasi ve kayımdır.

* Dar mükellefiyette tarhiyata muhatap Türkiye’deki daimi temsilcidir. Türkiye’de daimi temsilci yok ise kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar, tarhiyata muhatap tutulur.

Ayrıca Türkiye’de birden fazla daimi temsilci bulunması halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamış ise temsilcilerden herhangi birisi tarhiyata muhatap tutulur.

* Kaynakta kesinti suretiyle alınan vergilerde muhatap, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlardır.

10.3. Vergilendirme Dönemi

Gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılıdır. Bu genel prensibin istisnasını mükellefiyetin takvim yılı içerisinde kalkması oluşturmaktadır. Mükellefiyetin takvim yılı içerisinde kalkması halinde, takvim yılı başından mükellefiyetin kalktığı tarihe kadar geçen süre (kıst dönem) vergilendirme dönemi olarak kabul edilecektir.

Mükellefiyetin takvim yılı içerisinde kalkması hallerine verilebilecek en bariz örnekler memleketi terk ve ölüm hâlidir. Söz konusu mükellefiyetin sona ermesi şekillerinde beyanname verme ve ödeme sürelerine ilerleyen bölümlerde yer verilecektir.

Genel prensibin diğer bir istinasını ise diğer ücretlerde vergilendirme dönemi, hizmetin ifa olduğu takvim yılı olmasıdır.

10.4. Tarh Zamanı

Gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken hallerde beyannamenin verildiği günde tarh olunur. Yıllık gelir vergisi beyannamesinin hangi hallerde ne zaman verileceği (ilerleyen bölümlerde ayrıntıları ile açıklanacağı üzere) Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almış olup belirtilen sürelerde beyannamenin verilmemesi vergi ziyana sebebiyet verecek ve tarhiyatın cezalı olarak yapılmasını gerektirecektir.

11. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI VE YERİ

01 Ocak- 31 Aralık 2008 döneminde elde edilen beyana tabi kazanç ve iratların Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile 2009 yılının **Mart ayının yirmibeşinci günü akşamına kadar (01 Mart – 25 Mart)** beyan edilmesi gerekmektedir.

Gelir unsurlarından birinden, bir kaçından veya tamamından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlardan beyan edilmesi gerekenlerin yıllık beyannameye **toplanarak** beyan edilmesi gerekmektedir.

Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerine **hiçbir hadle sınırlı olmaksızın** Yıllık Gelir Vergisi, Geçici Vergi, Katma Değer Vergisi ve Muhtasar beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri;

- 2008 yılına ilişkin olup, 01- 25 Mart 2009 tarihleri arasında verebilecekleri Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini, elektronik ortamda göndereceklerdir.

Ayrıca,

- Takvim yılı içinde ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde ölü namına varislerce yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanda bulunulması gerekmektedir. Beyannamenin kapsayacağı dönem takvim yılı başı ile ölüm tarihidir.

- Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin, memleketi terkten önceki 15 gün içinde yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanda bulunması gerekmektedir.

Özellik arz eden durumlarda, beyanname verme süresinin son gününün resmi tatile rastlaması halinde, resmi tatili izleyen ilk iş gününün tatil saatine kadar beyanname verilebilmektedir.

12. ÖZELLİK ARZ EDEN DURUM

• İşyerinin Kira Olması Halinde Kira Ödemesi

Bakanlığımıza verilen yetkiye istinaden yayımlanan 268 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile işyerlerinde, işyeri kiralamalarında miktar sınırlaması olmaksızın kira ödemelerinin 01.11.2008 tarihinden itibaren banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir.

İşyeri kirasının, müşteriden alınan çek ile ödemesinin yapılması durumunda çekin elden kiralayan kişiye ciro edilmesi ve bu kişinin bankadan çeki tahsil etmesi ile tevsik şartı yerine getirilmiş sayılır.

Banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü (PTT) aracı kılınmak suretiyle, para yatırma veya havale, çek veya kredi kartı gibi araçlar kullanılmak suretiyle yapılan tahsilat ve ödemeler karşılığında dekont veya hesap bildirim cetvelleri düzenlendiğinden bu belgeler tevsik edici belge kabul edilecektir. Bankaların internet şubeleri üzerinden yapılan ödeme ve tahsilatlar da aynı kapsamdadır.

01.11.2008 tarihinden itibaren getirilen zorunluluklara uymayanlara kesilecek ceza, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar hakkında o yıl için belirlenen özel usulsüzlük cezası miktarından az olmamak üzere her bir işlem için bu işleme konu tutarın %5'idir. Bu ceza kiracı ve kiralayana ayrı ayrı uygulanır.

13. HESAPLANAN VERGİNİN ÖDENME ZAMANI VE YERİ

Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, 2009 yılının Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenecektir. Birinci taksit 01-31 Mart 2009, ikinci taksit ise 01-31 Temmuz 2009 tarihleri arasında ödenecektir.

Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını gerektiren özellik arz eden durumlarda, beyan üzerine tarh edilen vergiler beyanname verme süreleri içinde ödenecektir.

Hesaplanan vergi, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenebileceği gibi, vergi tahsiline yetkili banka şubelerine de ödenebilecektir.

14. BEYANNAMEYE EKLENECEK BİLDİRİM VE BELGELER

Sadece ticari kazançlarını beyan eden mükellefler Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesine:

- Ayrıntılı Bilanço ve Ayrıntılı Gelir Tablosu,
- Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Hesaplamayı Gösteren Bildirim,
- Varsa, Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilere İlişkin Bildirim,
- Varsa, Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilere İlişkin Belgeleri ekleyeceklerdir.

Ticari kazancın yanında başka gelirlerin de beyan edilmesi halinde, ilgili gelire ilişkin belgeler de eklenecektir.

15. BEYANNAME VERMEYENLERE UYGULANACAK YAPTIRIMLAR

2008 takvim yılı kazançlarına ait olup, 2009 yılında verilmesi gereken beyannamenin beyanname verme süresi içinde verilmemesi durumunda mükelleflere,

- Usulsüzlük cezası,
- Özel usulsüzlük cezası,
- Vergi ziyayı cezası,
- Gecikme faizi

uygulanır.

16. ÖRNEKLER

Gerçek Usulde Ticari Kazancın Beyanına İlişkin Örnekler

Örnek 1:

İstanbul Büyükşehir Belediye sınırları içinde ikamet eden Cengiz ÖNER lokanta işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Bay ÖNER, lokanta işletmeciliğinden dolayı 2008 yılında 30.000 TL. kar elde etmiştir. Mükellef işletme hesabı esasına göre defter tutmaktadır. Ayrıca mükellefin, 2008 yılı içinde ödenen 4.000 TL. geçici vergi tutarı bulunmaktadır.

Örnek Hakkında Açıklama;

Bu örnekte işletme hesabı esasına göre defter tutan bir mükellefin durumu açıklanmaktadır. Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır.

Mükellef 2008 yılında 30.000 TL. ticari kazanç elde etmiştir.

Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır:

Ticari Kazanç	30.000 TL
Safi Ticari Kazanç	30.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	30.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi.....	6.324 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	4.000 TL
(Geçici Vergi.....4.000 TL)	
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	2.324 TL

Örnek 2:

Ankara Büyükşehir Belediye sınırları içinde lokantacılık faaliyetinde bulunan ve işletme hesabı esasına göre defter tutan Murat KARACA'nın 2008 yılı karı 45.500 TL'dir. Mükellef 2008 yılında 6.250 TL Bağ-Kur Primi, 4.500 TL geçici vergi ödemiştir.

Mükellefin ayrıca tevkif yoluyla vergilendirilmiş brüt 150.000 TL mevduat faizi ve repo geliri (bu gelirler ticari işletmesine dahil bulunmamaktadır) ile Kayseri'de bulunan ve emlak vergisi değeri 45.000 TL olan apartman dairesinden (meskenden) 15.000 TL kira geliri bulunmaktadır. (Mesken kira gelirinde götürü gider yöntemi seçilmiştir.)

Örnek Hakkında Açıklama;

Mükellef ticari kazancı nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olup, beyannameye mesken olarak kiraya verdiği gayrimenkulden elde ettiği kira gelirini de dahil edecektir. Ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler konut kira gelirine ilişkin istisnadan yararlanamayacağından bu gelire istisna uygulanmayacaktır. Kira gelirinde safi irat hesaplanırken %25 oranındaki götürü gider düşüldükten sonraki kalan tutar beyan edilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'inci maddesi hükmü uyarınca, mükellefin 2008 yılında elde ettiği tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan mevduat faizi ve repo geliri beyannameye dahil edilmeyecektir.

Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır:

Ticari Kazanç	45.500 TL
Bağ-Kur Primi	6.250 TL
Safi Ticari Kazanç	39.250 TL
GMSİ (15.000-(15.000 x %25))	11.250 TL
Beyan Edilen Gelirler Toplamı	50.500 TL
(39.250 + 11.250)	
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	50.500 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi.....	12.323 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	4.500 TL
(Geçici Vergi	4.500 TL)
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (12.323 – 4.500)	7.823 TL

Örnek 3:

İzmir ilinde ikamet eden ve ikinci sınıf tüccar olan Çetin ALTIN'ın 2008 yılı beyanına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

* Mükellef toptan gıda ticareti ile iştigal etmektedir.

* Mükellefin beyan ettiği ticari kazancı 30.500 TL olup, ayrıca 4.200 TL Bağ-Kur primi ödenmiştir.

* Mükellef 2.500 TL şahıs sigorta primi ödemiştir.

* Mükellefin 2008 yılında ödediği ve mahsubu gereken geçici vergi tutarı 3.000 TL'dir.

Örnek Hakkında Açıklama;

Mükellef 2008 yılında 30.500 TL ticari kazanç elde etmiştir. Mükellef ayrıca 4.200 TL Bağ kur primi ödemiştir. Ödenen şahıs sigorta primi ile ilgili olarak indirim konusu yapılabilecek tutar yıllık asgari ücreti aşmamakla birlikte beyan edilen gelirin %5'ini de aşamayacağından, indirim konusu yapılacak şahıs sigorta primi ödenen 2.500 yerine (26.300 x %5) 1.315 TL olacaktır.

İşletme Hesabı Esasına Göre Defter Tutan Mükellefin Beyanı Aşağıdaki Gibi Olacaktır:

Ticari Kazanç	30.500,00 TL
Bağ-Kur Primi	4.200,00 TL
Safi Ticari Kazanç	26.300,00 TL
KAR	26.300,00 TL
Mahsup Edilecek İndirimler.....	1.315,00 TL
(Şahıs Sigorta Primi 1.315,00 TL)	
Mahsup Sonrası Kalan Tutar	24.985,00 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	24.985,00 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi.....	4.969,95 TL
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	3.000,00 TL
(Geçici Vergi 3.000,00 TL)	
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (4.945,65 – 3.000,00)	1.969,95 TL

VERGİNİZİ ÖDEYEBİLECEĞİNİZ ANLAŞMALI BANKALAR

T.C. ZİRAAT BANKASI A.Ş.

TÜRKİYE HALK BANKASI A.Ş.

TÜRKİYE İŞ BANKASI A.Ş.

YAPI ve KREDİ BANKASI A.Ş.

AKBANK T.A.Ş.

TÜRKİYE VAKIFLAR BANKASI T.A.O.

TÜRKİYE GARANTİ BANKASI A.Ş.

ŞEKERBANK T.A.Ş.

FORTİSBANK A.Ş.

TÜRK EKONOMİ BANKASI A.Ş.

FİNANSBANK A.Ş.

DENİZBANK A.Ş.

ANADOLUBANK A.Ş.

TEKSTİLBANK A.Ş.

HSBC BANK A.Ş.

ING BANK A.Ş.

ALTERNATİFBANK A.Ş.

EUROBANK TEKFEN A.Ş.

TURKISHBANK A.Ş.

TÜRKİYE FİNANS KATILIM BANKASI A.Ş.

ASYA KATILIM BANKASI A.Ş.

ALBARAKA TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.

KUVEYT TÜRK KATILIM BANKASI A.Ş.

CITIBANK A.Ş.

TURKLAND BANK A.Ş.

