

2004 YILI GELİR VERGİSİ BEYANLARINA İLİŞKİN BİLGİLER

Gelir vergisine ilişkin esaslar ile indirim ve istisna hâdlerinin her yıl değişmesi, mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamelerini düzenlerken araştırmalar yaparak özel çaba harcamalarına ve bazen de yanlışlığa düşmelerine sebebiyet vermektedir.

Her yıl olduğu gibi, 2004 yılı gelir vergisi beyannamelerinin de bu tür fuzulî araştırma ve çabalara gerek kalmaksızın ve yanlışlığa düşülmeksizin düzenlenmesini sağlamak amacı ile hazırlanan bu çalışmada, **2005 yılı Mart ayının 15'ine kadar Vergi Dairelerine verilecek olan 2004 yılı G.V. beyannamelerinin düzenlenmesi sırasında uygulanacak esaslar ile indirim, istisna, hâd ve kuralların, hukukî dayanakları ile birlikte açıklanmasına çalışılacaktır.**

I. ÇEŞİTLİ GELİR UNSURLARININ 2004 YILINDA TÂBİ BULUNDUĞU VERGİLEME REJİMLERİ :

193 Sayılı G.V.K.nun 2004 yılında yürürlükte olan hükümlerine göre, aşağıda sayılan dört ayrı vergileme rejimi mevcuttur.

- * Yıllık beyan esası (Md:85) ;
- * Münfereit beyan esası (Md: 101) ;
- * Vergi tevkifatı (stopaj) esası (Md:94) ;
- * Vergi karnesi esası (Md:64 ve 109) ;

Kanuna göre geçerli olan esas rejim, yıllık beyan esasıdır. Kanunda, stopaj veya vergi karnesi ya da münfereit beyan esasına göre vergilenmesi öngörülmeven vergiye tâbi olan tüm gelir unsurlarının, yıllık beyannamede gösterilerek topluca beyan edilmek suretiyle vergilenmesi gerekmektedir.

Bunlardan münfereit beyan esası, sadece dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermek zorunda olmayanlar ile ilgilidir.

Yıllık beyan esasının uygulanması sırasında, daha önce uygulanmakta olan aile reisi beyanı esasının 1998 yılından itibaren ortadan kalktığı ve bunun yerini şahsî beyan usulünün aldığı, dolayısıyla de **reşit olsun veya olmasın aile fertlerinden her biri için ve şartlar sağlanmakta ise, 2004 yılı ve izleyen yıllar için de ayrı ve bağımsız yıllık beyanname verilmesi gerektiği** hususunun gözönünde bulundurulması zarûreti vardır.

Bu kısa açıklamadan sonra aşağıda, sadece dar mükellefleri ilgilendiren münfereit beyan esası bir tarafa bırakılarak, tam mükellefiyete tâbi olanlar tarafından elde edilen çeşitli gelir unsurlarının, hangi esasa göre vergiye tâbi olduklarının, Kanundaki sıra dahilinde açıklanmasına çalışılacaktır.

1. TİCARÎ KAZANÇLAR:

G.V.K. nda ticarî kazanç, **esnaf** muafliğından yararlanan ticari kazançlar (Md:9), **basit** usulde vergiye tâbi ticarî kazançlar (Md:47), **arızî** ticarî kazançlar (Md:82) ve **yıllık beyan** esasında vergiye tâbi ticarî kazançlar (Md:37) olmak üzere dört gruba ayrılmıştır.

1.1 Esnaf Muafliğından Yararlanan Kazançlar :

G.V.K. nun 9'uncu maddesine göre esnaf gelir vergisinden muaftr.

Esnaf muafliğına ilişkin genel ve özel şartlar G.V.K. nun 9'uncu Maddesinde açıklanmıştır.

9'uncu Maddenin son fıkrasında yer alan hükme göre, bu muafliğin stopaj yolu ile alınan vergilere şümülû bulunmamakta ve tevkifat yapmak zorunda olanlar tarafından vergiden muaf esnafa ödenen mal ve hizmet bedelleri stopaja tâbi bulunmaktadır(Md:94/13). Bundan da anlaşılacağı üzere esnaf muaflığı aslında istisnai bazı **ticarî kazançlara ilişkin olan bir stopaj yolu ile vergileme usulünden başka** bir şey değildir.

Vergiden muaf esnafa yapılan ödemelere ilişkin stopaj oranı, el emeğine dayalı emtia bedelleri ile bunların imali karşılığında ödenen hizmet bedellerinde %2, değerli kağıt satışlarında komisyon bedelleri üzerinden %20, diğer mal alımlarında %5 ve diğer hizmet alımları ile bedeli birbirinden ayrılamayan mal ve hizmet alımlarında %10'dur (Md:94/13).

Bilindiği gibi taksiciler 01.01.1999 tarihinden itibaren esnaf muaflığı kapsamından çıkarılarak basit usule tâbi tutulmuş bulunmaktadır. Bu sebeple, taksi ücretlerinden stopaj yapılması söz konusu değildir.

1.2. Basit Usulde Vergiye Tâbi Ticarî Kazançlar :

4369 Sayılı Kanunla, daha önce mevcut olan götürü usul, 01.01.1999 tarihinden itibaren basit usule dönüştürülmüştür. İş hacmi belli bir seviyenin altında olan ticarî kazanç sahiplerine uygulanan bu usulde, ticarî kazancın defter tutulmaksızın belgeye dayalı hâsılat ve giderlerin mukayesesi suretiyle tesbiti (Md:46) ve yıllık beyan esasında vergilenmesi (Md:91) söz konusudur.

Basit usule tâbi olmanın genel ve özel şartları ile bu usulden yararlanamayacak olanlar G.V.K. nun sırası ile 47,48 ve 51'inci Maddelerinde gösterilmiştir. Kanunda yer alan genel ve özel şartlara ilişkin hâdler 2004/8295 sayılı Kararname artırılmış bulunmaktadır.

Kazancı basit usulde tesbit edilen ticarî kazançtan ibaret bulunanlar, yıllık beyannamelerini yetkili vergi dairesine, izleyen yılın **Şubat ayının 15'ine** kadar vermek ve tarh edilen vergilerini Şubat ve Haziran aylarında (ay sonuna kadar) olmak üzere eşit iki taksit halinde ödemek zorundadırlar (G.V.K.nun 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 4842 Sayılı Kanunun 11 ve 14'üncü Maddeleri ile değiştirilen 92 ve 117/1'inci maddeleri).

Geliri sadece basit usulde tesbit olunan ticarî kazançtan ibaret olanların 2004 yılına ait yıllık G.V. beyannamelerini verme süresi, Bakanlıkça 2005 yılı Şubat ayının 28 inci günü akşamına kadar uzatılmıştır. Ancak bu durum ödeme sürelerini etkilemeyecektir. (30 sayılı G.V.K. Sirküleri) Yani geliri sadece basit usule tabi ticari kazançtan ibaret olanlar beyannamelerin ister 15 şubat akşamına kadar isterse 16-28 Şubat tarihleri arasında vermiş olsalar ödemelerini Şubat ve Haziran 2005 ayları içinde iki eşit taksitte yapacaklardır.

Basit usule tâbi olanlardan, diğer gelir unsurları dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olanlar, bu gelir unsurları için verecekleri yıllık beyannameye basit usule tâbi kazançlarını da dâhil ederler ve beyan ve ödeme süreleri açısından genel esaslara tâbi olurlar. (Beyan 15 Mart akşamına kadar, ödeme Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte)

1.3. Arızî Ticarî Kazançlar :

Ticarî muamelelerin arızî olarak yapılmasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar, ziraî ve meslekî nitelikteki diğer arızî kazançlarla birlikte "*Arızî Kazançlar*" ismini taşıyan ayrı bir gelir unsuru teşkil etmektedir (Md:82).

Bu sebepledir ki bunlar hakkında arızî kazançlara ilişkin bölümde bilgi verilecektir.

1.4. Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Ticarî Kazançlar :

Ticarî ve sınaî faaliyetlerden elde edilen ticarî kazançlardan, yukarıda açıklananlar dışında kalanlar, tutulan defterlere dayanılarak bilânço veya işletme esasına göre tesbit edilir ve yıllık beyan esasında vergiye tâbi tutulur (Md:38 ve 39). Safî kazancın tesbiti sırasında hâsılattan

indirilmesi kabul edilen ve edilmeyen giderler 40 ve 41 inci, yatırım indirimi istisnası 19 uncu maddede yer almaktadır. Yatırım indirimine ilişkin asgari tutar 2004 yılı için 6.000 YTL olup bu had 2005 yılı için, 2004/8295 sayılı Karar ile 10.000 YTL na yükseltilmiştir.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ait özel esaslar Kanununun 42 ilâ 44'üncü Maddelerinde ve ulaştırma işlerine ait kazançların ne şekilde tesbit edileceği ise 45'inci Maddede açıklanmıştır.

5024 (R.G. 30.12.2003-25332), 5035 (R.G. 2.1.2004-25334 Mük) ve 5228 (R.G.31.07.2004-25539) Sayılı Kanunlarla, diğer bazı kanunlar yanında VUK, KVK ve GVK'nda 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere bazı değişiklikler yapılmıştır.

Bunlardan en önemlisi, gelir ve kurumlar vergisi açısından bir reform niteliği taşıyan enflasyon düzeltmesidir. VUK'nun mükerrer 298 ve geçici 25'inci maddelerine konulan hükümlerle ihdas edilen bu müessese hakkında 2004/07, 2004/026, 2004/046, 2004/080, 2004/095, 2004/111, 2004/147, 2004/149, 2004/155 ve 2004/181 sayılı Sirkülerlerimizde yeterli açıklama mevcuttur.

5024 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ve değişikliklere göre;

- 31.12.2003 tarihli bilançolar, hiçbir şarta bağlı olmaksızın enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak, ancak bu düzeltme 2003 yılı ve öncesi için vergisel bir sonuç yaratmayacak, 2004 yılı ve sonrasını ise, 2004 yılı açılış bilançosunu teşkil edeceği için dolaylı olarak etkileyecektir. (VUK Geç.25)
- 31.12.2004 bilânçoları ise, son bir yılda TEFE'deki artışın % 10 ve son üç yılda % 100'ü aşması koşuluna bağlı olarak düzeltilecektir. VUK'nun mükerrer 298'inci maddesine göre, geçici vergilerde bu şart geçici vergi döneminden önceki 12 ve 36 aylık dönemler itibariyle aranacak, ayrıca geçici vergilerin herhangi birinde düzeltme yapılması, sonraki dönemlerde ve yıl sonunda gerekli koşullar olmasa bile düzeltme yapılmasını gerektirecektir.

Nitekim Mart 2004'de bu iki koşul bir arada gerçekleşmemiş ve bu ilk dönemde düzeltme yapılmamıştır. Ancak Haziran 2004'de iki şart bir arada gerçekleşmiş ve 2004/2 geçici vergi döneminde düzeltme yapılmıştır. Böylece cari dönem enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçilmiş, Eylül ve Aralık 2004 geçici vergi dönemlerinde bu iki şartın bir arada gerçekleşmiş olup olmadığına bakılmaksızın düzeltme yapılmıştır. Bu nedenle 2004 yılı bilançoları da enflasyon düzeltmesine tabidir.

Enflasyon düzeltmesinin sona ermesi için, iki şartın bir arada kaybolması, yani son bir yıllık TEFE artışının % 10'un, son üç yıllık TEFE artışının da % 100'ün (Geçici vergilerde son 12 ay ve son 36 ay) altında gerçekleşmesi gerekmektedir.

- Enflasyon düzeltmesine geçilmesiyle, daha önce Kanunda enflasyona karşı oluşturulmuş bazı düzenlemeler de, enflasyon düzeltmesi uygulamasına geçişle birlikte gereksiz kaldıkları için, 01.01.2004 itibariyle yürürlükten kaldırılmıştır. Bunlar kısaca aşağıda sıralanmıştır :
 - Son giren ilk çıkar (LİFO yöntemi) ile stok değerlemesi (VUK 274)
 - Yeniden değerlendirme (VUK Md:298)
 - Amortisman nispetlerinin % 20'den fazla olmamak kaydıyla serbestçe belirlenmesi (VUK 319)
 - Finansman gider kısıtlaması (GVK 41/8, KVK 15/13)
 - Sabit kıymet satışlarında maliyet revizesi (GVK 38)
 - Altın ticareti ile uğraşanlarda has altın değerindeki artışı vergi dışı bırakan düzenleme (GVK 38)
 - 3096 sayılı Türkiye Elektrik Kurumu Dışındaki Kuruluşların Elektrik Üretimi, İletimi, Dağıtımını ve Ticareti ile Görevlendirilmesi Hakkında Kanun ve 3996 Sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yapı-İşlet-Devlet Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanunda tanımlanan şirketlerin sermaye olarak koydukları paralarındaki kur artışlarından doğan karlarını vergi dışı tutan düzenleme (VUK 280)
- Esas kural yukarıda açıklanan şekilde olmakla beraber, 5024 sayılı Kanun'un Geçici 1'inci maddesi ile, 2003 yılı cirosu 15 trilyonu veya net aktif büyüklüğü 7,5 trilyonu aşmayan mükelleflerden dileyenlere, 2004 yılının geçici vergilerine münhasır olmak üzere, gerek

31.12.2003 düzeltmesine ve gerekse cari dönem düzeltmesine yönelik enflasyon düzeltmesi hükümlerini uygulamadan, yukarıda belirtilen yürürlükten kaldırılmış düzenlemeleri dikkate alarak matrah belirleme imkanı yaratılmıştır. Ancak bunlar, 2004 yılı gelir ve kurumlar vergisini, enflasyon düzeltmesi hükümlerini dikkate alarak belirleyeceklerdir.

- Enflasyon düzeltmesi hükümleri, kazançlarını bilanço esasına göre belirleyen tüm gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için geçerlidir. Diğer yandan, kazancını işletme hesabı esasına tespit eden ticarî kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabında da bazı enflasyon düzeltmesi hükümleri uygulanacaktır. Serbest meslek erbabı, amortismanı tâbi iktisadî kıymetlerini, bunların düzeltilmiş değerleri üzerinden itfa edebilecek, satışta, düzeltilmiş değerleri esas alacaklardır (Her ne kadar VUK'nun Mük.298'inci maddesinde bunların, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin düzeltilmiş değerleri ile amortismanı tabi tutacaklarından bahsedilip, satışta düzeltilmiş değerlere itibar edilebileceğine dair bir hüküm yoksa da, düzeltilmiş değerlerin satışta maliyet olarak dikkate alınabileceğine dair olumlu bir mukteza mevcuttur.)

Yukarıda belirtilen kanunlarla ticarî kazançla ilişkin hükümlerde başka değişiklikler de yapılmış olmakla beraber, fazla önemli olmayan bu değişiklikler üzerinde durulması, gereksiz görülmüştür.

Bilindiği üzere, 1995 ve 1996 yıllarında kaldırılan 111 ve Mükerrer 111'inci Maddelerde yer alan asgarî vergi ve ortalama kâr haddi müesseseleri gibi, geçici 58'inci maddede yer alan ve sadece 2000 ve 2001 yılı gelirlerine uygulandıktan sonra yürürlükten kalkan hayat standardı esasının da, aynen 2002 ve 2003 yılı gelirleri gibi 2004 yılı gelirlerine de uygulanması söz konusu değildir.

Daha ziyade ticarî kazançlar açısından önem taşıması sebebiyle, burada şu hususu da açıklayalım ki, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6 ncı maddesi ile ihdas edilmiş olan serbest bölgeler rejimi, 5084 sayılı Kanunla değiştirilmiş ve daha önce uygulanmakta olan serbest bölgelerde yapılan faaliyetler sonucunda elde edilen kazanç ve iratlar ve bunlardan Türkiye'nin diğer yerlerine getirilenlerin gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulmasına, bu bölgelerde çalıştırılan personelin ücretlerinin gelir vergisine tâbi olmamasına, serbest bölgelerde yapılacak ödemelerden G.V. ve K.V. stopajı yapılmamasına ve serbest bölgelerde harç vs. gibi (D.V. hariç) işlem vergilerinin uygulanmamasına imkân sağlayan hüküm, 06.02.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır. Kanunun geçici maddesine, müktesep hakları koruması için konulmuş olan hükme göre, sadece 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat almış bulunan mükellefler, belli şartlar ve esaslar dahilinde muafiyetlerden yararlanmaya devam edeceklerdir.

Bu konuda, 2004/81 sayılı Sirkülerimizde geniş açıklama mevcuttur.

2. ZİRAÎ KAZANÇLAR :

G.V.K nun 52'inci Maddesinde ziraî faaliyetlerden doğan kazancın ziraî kazanç olduğu belirtildikten sonra, ziraî faaliyet, ziraî işletme, çiftçi ve mahsul kavramlarının ne olduğu açıklanmıştır.

Daha önce G.V.K. nun 10 ilâ 14'üncü Maddelerinde yer alan küçük çiftçi muafılığı, 4369 Sayılı Kanunla 01.01.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığı cihetle ziraî kazançların tamamı, herhangi bir muafiyet ve istisna söz konusu olmaksızın G.V. ne tâbidir.

Diğer taraftan, Kanununun 54'üncü Maddesinde yer alan götürü gider esasında kazanç tesbiti rejimi, 01.01.1998 den geçerli olmak üzere, yine 4369 Sayılı Kanunla kaldırıldığı cihetle, o tarihten sonra ziraî kazançlar, biri **gerçek usul** ve diğeri de **stopaj usulü** olmak üzere, sadece iki usule göre vergiye tâbi bulunmaktadır (Md:53).

2.1. Stopaj Usulüne Göre Vergiye Tâbi Ziraî Kazançlar :

G.V.K. nun 54'üncü Maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler ile bir adet biçerdövere veya bu nitelikteki bir motorlu araca, yahut on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde tesbit edilerek yıllık beyan esasına göre, diğer bütün çiftçilerin kazançları ise gayrisafi tutarları üzerinden stopaj esasına göre vergiye tâbi tutulur. Bunlar beyanname vermezler. (G.V.K. nun geçici 45/2 Maddesi hükmüne göre on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olma ölçüsü, bunların çiftçilerin kendi işlerinde kullanılmaları şartı ile 4368 Sayılı Kanunla eklenen bu hükmün tarihi olan 29.07.1998 tarihinden itibaren 10 yıl süre ile dikkate alınmayacaktır.)

G.V.K. nun 94/11'inci Maddesine göre, çiftçilere, bunlardan satın alınan mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden kesilecek vergi oranları, 01.08.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 95/7137 Sayılı Kararla tesbit edilerek 2003 yılı sonuna kadar uygulanmış ve son defa stopaj oranlarını 2004 yılından itibaren geçerli olmak üzere, tümüyle yeniden düzenleyen 2003/6577 Sayılı Kararla da (30.12.2003 – 25332 R.G.) aynen muhafaza edilmiş bulunmaktadır. 2004 yılında olduğu gibi 2005 yılında da geçerli olan bu stopaj G.V. oranları özetle şöyledir :

- * Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda %1 ve diğerlerinde %2 ;
- * Bunlar dışında kalan diğer bütün ziraî mahsuller için, ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınanlarda %2 ve diğerlerinde %4 ;
- * Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden orman ürünlerine ilişkin olanlarda %2 ve diğerlerinde %4 ;
- * Çiftçilere yapılan, doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için %0'dır.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar için yıllık beyanname verilmesi ve diğer gelirler için yıllık beyanname verilmesi halinde bunların beyannameye dahil edilmesi mümkün değildir (Md:86/1-a).

Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkif edilen vergilerin, tevkif yolu ile ödenen diğer vergilerde olduğu gibi, mutlaka aylık olarak, ertesi ayın 20'inci günü akşamına kadar (Md:98) ilgili vergi dairesine verilmesi ve tarh edilen verginin beyannamenin verildiği ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir (Md:119). Ziraî ürün tevkifatları açısından üç ayda bir beyan usulü geçerli değildir.

2.2. Gerçek Usulde (Yıllık Beyan Esasında) Vergiye Tâbi Ziraî Kazançlar :

Ziraî kazancın gerçek usulde tesbiti, esas itibarıyla ziraî işletme hesabı esasına göre yapılır. Bu esasa göre ziraî kazanç, hâsılat ile giderler arasındaki farktır (Md:55). Hâsılatın hangi unsurlardan oluştuğu, Kanununun 56'ncı, giderlerin neler olduğu 57'nci ve hâsılatın indirilmeyecek giderler 58'inci Maddesinde açıklanmıştır. Ziraî istihsalde kullanılan gayrimenkullerin (bina ve arazi) satışından doğan kârlar ve zararlar hâsılatla dâhil edilmez (Md:56/5). Bu usule göre yapılacak tesbit sırasında, hesap dönemi başında mevcut mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonunda mevcut olanların değeri ise hâsılatla ilâve edilir (Md:55).

Gerçek usulde vergiye tâbi ziraî kazancın işletme esasına göre tesbiti kural olmakla beraber, dileyen çiftçilerin, yazılı talepte bulunmak şartı ile, müteakip yıldan itibaren bilânço esasına tâbi olmaları mümkündür. Bu takdirde, iki yıl geçmedikçe bilânço esasından dönülemez, kazancın bu esasa göre tesbiti, 56 ilâ 58'inci Maddelerde yazılı kurallara uyularak özsermaye mukayesesi suretiyle yapılır (Md:59).

Ziraî kazançlarını bilânço esasına göre tesbit eden çiftçilerin, işletme hesabı esasına göre tesbit edenlerin aksine, yatırım indiriminden yararlanmaları mümkündür (Md:19).

Aynen beyan esasında vergilenen diğer gelirler gibi, gerçek usulde tesbit edilen ziraî kazançlara ilişkin yıllık beyannamenin de, izleyen yılın Mart ayının 15'inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi (Md:92) ve tarh olunan vergiden, stopaj yolu ile ödenmiş olan vergilerin tenzilinden sonra kalan verginin, Mart ve Temmuz ayları içinde iki eşit taksit halinde vergi dairesine yatırılması zorunluluğu vardır (Md:117).

3. ÜCRETLER :

Vergi karnesi esasına göre götürü vergiye tâbi "*diğer ücretler*" bir tarafa bırakılacak olursa, ücretlerden Kanunda belirtilen istisnalar dışında kalanlar, esas itibarıyla stopaj usulünde ve istisnaen de yıllık beyan esasında vergiye tâbidir.

2004 yılında ücretlere ilişkin vergileme rejiminin ne olduğu aşağıda kısaca açıklanmıştır.

3.1. Vergiden Müstesna Ücretler :

G.V.K. nun 23'üncü Maddesinde 15 bent halinde sayılan ücretlerle 24 ilâ 29'üncü Maddelerinde sayılan ücret niteliğindeki çeşitli ödemeler G.V.'nden müstesnadır.

Bunlardan 23'üncü Maddenin 14'üncü bendinde yer alan, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlere ilişkin istisna, 3239 Sayılı Kanunla ihdas edilip 01.01.1986 dan itibaren 01.06.2003 tarihine kadar uygulandıktan sonra 4842 Sayılı Kanunla kaldırılmışken, 4962 Sayılı Kanunla, yine o tarihten itibaren geçerli olmak üzere yeniden ihdas edildiği cihetle, 2004 yılı ücret gelirlerinin tamamına uygulanmak durumundadır.

3.2. Vergi Karnesi Esasına Göre Götürü Usulde Vergiye Tâbi “Diğer Ücretler” :

G.V.K. nun 3946 ve 4369 Sayılı Kanunlarla değişik 64'üncü Maddesi hükmüne göre, aşağıda sayılan hizmet erbabı, vergi karnesi esasına göre götürü usulde vergiye tâbi bulunmaktadır :

- Kazançları basit usulde tesbit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar ;
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler ;
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri ;
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar ;
- Gerçek ücretlerinin tesbitine imkân olmaması sebebiyle Danıştay'ın müsbet mütâleası ile Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

“Diğer ücretler”, bu ücret sahiplerinin ikametgâhlarının veya çalışma yerlerinin vergi dairesince, 16 yaşından büyük işçilere ilişkin asgarî ücretin brüt tutarının %25'i matrah ittihaz edilmek ve ücretlere ilişkin yıllık vergi tarifesi uygulanmak suretiyle vergi karnesi esasında vergiye tabidir.

“Diğer ücretlerin” matrahına, tarihine ve ödenmesine ilişkin esaslar G.V.K. nun 64, 106/2, 108/3, 109/2, 110 ve 118'inci Maddelerinde yer almaktadır.

3.3. Stopaj Esasında Vergiye Tâbi Ücretler :

Ücretlerin ve ücret sayılan ödemelerin, bunların gerçek tutarlarına, ücretlere ilişkin yıllık gelir vergisi tarifesi uygulanmak suretiyle aylık (10 ve daha az hizmet erbabı çalıştıranlarda 3 aylık) dönemler itibarıyla verilecek muhtasar beyannamelere istinaden vergilendirilmesi esastır. Tevkif edilen vergiler, ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar vergi dairesine verilir ve aynı ayın 26 ncı günü akşamına kadar ödenir.(Md:98 ve 119)

Bilindiği üzere, G.V.K. nun 4369 ve 4444 Sayılı Kanunlarla değişik 86'ncı Maddesi hükmüne göre, 1999 ilâ 2002 yılları arasında tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, bir veya birden fazla işverenden alınmış olup olmadıklarına ve yıllık tutarlarına bakılmaksızın, yıllık beyan esasında değil stopaj esasında vergiye tâbi bulunmaktaydı.

Sözü edilen 86'ncı maddenin, 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere, önce 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4842 Sayılı Kanunla ve sonra da 07.08.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4962 Sayılı Kanunla değişik 1'inci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 2004 yılında elde edilen tevkif yolu ile vergiye tâbi tutulmuş ücretlerden :

- a) Tek işverenden alınan ücretler, bunların yıllık tutarı ne olursa olsun, beyana tâbi olmayıp stopaj yoluyla vergiye tâbidir (Md: 86/1-b'de yer alan, parantez dışındaki hüküm).
- b) Birden fazla işverenden alınan ücretlere gelince, birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin yıllık toplamının, yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (aşağıda “*yıllık beyan sınırı*” olarak anılacaktır) aşmaması (2004 yılında 14.000 YTL.) şartı ile bunlar da, ilk işverenden alınan ücretlerin yıllık tutarı ne olursa olsun onunla birlikte, keza yıllık beyan esasında değil, stopaj esasında vergiye tâbi tutulacaktır. (Md:86/1-b'de yer alan parantez içindeki hüküm).

- c) Birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin yıllık toplamının 14.000 YTL'lik yıllık beyan sınırını aşması halinde, ilk işverenden alınan ücret de dâhil olmak üzere, ücret gelirlerinin tamamı beyan esasında vergiye tâbi olur.
- d) Yukarıdaki kuralların uygulanması sırasında ilk işverenden alınan ücretin, hangi işverenden alınan ücret olduğu Kanunda belirlenmemiş olduğu cihetle, hizmet erbabı tarafından serbestçe tayin edilecek ve herhalde en yüksek ücretin ilk işverenden alınan ücret sayılması yoluna gidilecektir.

Diğer taraftan, birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının yıllık beyan sınırını aşması halinde, sadece sonraki işverenden alınan ücretler değil, onlarla birlikte ilk işverenden alınan ücretler de beyana tâbi olacaktır.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 16 Sayılı G.V. Sirkülerinin 3.2. numaralı bölümünde yer alan açıklamalar ve örnekler bu istikamettedir.

- e) Yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutar (yıllık beyan sınırı), 2004 yılında yukarıda belirtildiği üzere, 14.000 YTL. olup, 2005 yılında 15.000 YTL. na yükselmiştir.
- f) G.V.K. nun 86'ncı maddesinin 1'nci fıkrasının (c) bendinde, maddenin (a) bendi ile birden fazla işverenden alınan ücretlerden söz eden (b) bendinde yazılı olan gelirler hariç, vergiye tâbi gelir toplamının yıllık beyan sınırını aşmaması koşulu ile Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan birden fazla işverenden elde edilen ücretlerle menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dâhil edilmeyeceği açıklanmıştır.

Bir taraftan maddenin (b) bendi ile birden fazla işverenden alınan stopaja tâbi tutulmuş ücretleri birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının 14.000 YTL.'lik yıllık beyan sınırını aşmaması halinde mutlak olarak beyan dışı sayarken, diğer taraftan bunlar ve maddenin (a) bendinde sayılan gelirler hariç, vergiye tâbi gelir toplamının yine yıllık beyan sınırını aşması halinde, tevkif suretiyle vergilendirilmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları yanında birden fazla işverenden alınmış bu ücretlerin de beyana tâbi olacağı anlamına gelen söz konusu hükmü, mantıkî bir şekilde yorumlamak ve uygulamak mümkün değildir.

Bu sebeptir ki (c) bendi hükmünü, birden fazla işverenden alınmış ücretlerle ilgili ibareyi yok sayıp nazara almamak suretiyle yorumlamak ve dolayısıyla de böyle hallerde sadece tevkifata tâbi menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyana tâbi olmayacağını kabul etmek gerekmektedir.

Nitekim, Maliye Bakanlığının da, 86'ncı maddenin 1'inci fıkrasının (c) bendinde yer alan birden fazla işverenden alınan ücretlere yönelik hükmün, söz konusu maddede 4962 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında anlamı kalmadığı gerekçesi ile, bu görüşü benimsediği anlaşılmaktadır.

Böyle olduğu içindir ki, Bakanlıkça yayımlanan 11.02.2004 tarih ve 16 Sayılı G.V. Sirkülerinde yer alan örneklerde, vergiye tabi gelirin yıllık beyan sınırını aşması halinde, beyan olunması gereken gelir unsurlarına, birden fazla işverenden alınan bu ücretlerin dâhil edilmediği görülmektedir.

- g) Yukarıdaki açıklamaları örneklerle izah etmek gerekirse :

- * Bir kimsenin 2004 yılında birinci işverenden aldığı stopaja tâbi tutulmuş yıllık ücret toplamı 240.000 YTL ve birinciden sonraki işverenlerden aldığı ücretlerin yıllık toplamı da 16.000 YTL. ise 14.000 YTL.'lik yıllık beyan sınırının aşılmış olması sebebiyle, birden fazla işverenden alınan bu ücretlerin tamamı, 256.000 YTL. olarak yıllık beyan esasında vergiye tâbi tutulacaktır.
- * Buna karşılık, aynı kimsenin birinciden sonraki işverenlerden aldığı stopaja tâbi ücretlerin yıllık toplamı 14.000 YTL. ise, yıllık beyan sınırı olan 14.000 YTL. nin aşılmamış olması sebebiyle toplamı 254.000 YTL olan bu ücretlerin tamamı, yıllık beyan esasına göre değil stopaj esasına göre vergiye tâbi olacak, yani bunlar üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiler, nihaî bir vergi niteliği kazanacaktır.

- * İkinci alternatifte, vergiye tâbi yıllık gelir toplamının tevkif yoluyla vergilenmiş olsun veya olmasın menkul ve gayrimenkul sermaye iratları dâhil, yıllık beyan sınırı olan 14.000 YTL.'ni aşması, örneğin 16.000 YTL. olması halinde, sadece bu tutar içinde yer alan tevkif suretiyle vergilenmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları beyana tâbi olacak ve beyana tâbi olmayan birden fazla işverenden alınmış ücretlerin durumu değişmeyecektir.

3.4. Stopaj Esasında Maktû Nisbet Üzerinden Vergiye Tâbi Sporcu Ücretleri :

G.V.K. na 4842 Sayılı Kanunun, 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren 17'nci maddesi ile eklenen geçici 64'üncü maddesi hükmüne göre, sporculara ücret olarak yapılan ödemeler, bu tarihten 31.12.2007 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Aynı maddeye göre, bu istisnanın tevkif yolu ile ödenecek olan %15 nisbetindeki vergiye şümûlü olmadığı cihetle, söz konusu ücretler %15 stopaj yapılarak vergilenecektir. Bakanlar Kurulu, bu %15 oranını %25 oranına kadar artırmaya ve %15'lik kanunî orana kadar indirmeye yetkilidir.

3.5. Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Ücretler :

Aşağıda sayılan ücretler, mutlak olarak, yıllık beyan esasında vergiye tâbidir :

- a) Birinciden sonraki işverenlerden alınanların tutarının, yıllık beyan sınırını (2004'te 14.000 YTL.) aşması halinde birden fazla işverenden alınan ücretler :

Yukarıda açıklandığı üzere bu sınırın aşılması halinde sadece ikinci ve daha sonraki işverenlerden alınan 14.000 YTL.'ni aşan ücretler değil, onlarla birlikte birinci işverenden alınan ücretler de, yıllık beyan esasında vergiye tâbi olacaktır.

- b) Tevkifata Tâbi Olmayan Ücretler :

Bunlar, yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan doğruya alınan ücretler ve yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan ve aranan şartların mevcut olmaması sebebiyle 16'ncı maddedeki istisnadan yararlanamayan memur ve hizmetlilere ödenen ücretler ile Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zâruret görülen ödemelerdir (Md:95/1-3).

- c) Tevkifata Tabi Olduğu Halde Tevkifat Yapılmayan Ücretler :

Türkiye'de elde edilmesine ve stopaja tâbi olmasına rağmen, ödemeyi yapan işverenler tarafından vergi tevkifatına tâbi tutulmamış olan ücretlerin de, yıllık beyan esasında vergiye tâbi olduğu kabul edilmekte ve uygulama bu şekilde cereyan etmektedir. Stopaja tâbi vergilerin sorumlusu ve muhatabı, ödemeyi yapan işveren olduğu, dolayısıyla de bu yolla ziyaa uğrayan verginin, vergi için hizmet erbabına rücû hakkı saklı olmak kaydı ile, cezası ile birlikte vergi sorumlusuna tarh edilmesi gerektiği cihetle (V.U.K. Md:11), böyle hallerde yıllık beyanname vermeyerek vergisini ödemeyen hizmet erbabını cezalı vergi tarhiyatına muhatap kılan bu anlayış ve uygulama, tartışmalı ve bize göre hatalıdır.

3.6. Ücretlerin Safî Tutarlarının Tesbit Şekli ve Yıllık Beyan Esasına Göre Vergilenmesi Kuralları :

- a) **Matrahın (Safî Ücret) Tesbit Şekli :**

Ücretler, gerek stopaj esasında ve gerek se yıllık beyan esasında gerçek usule göre tesbit edilen safî tutarları üzerinden vergiye tâbidir.

G.V.K. nun 63'üncü maddesinde, ücretin gayrisafî tutarının, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamı olduğu belirtildikten sonra, safî ücretin hesaplanması sırasında yapılacak başlıca indirimlerin neler olduğu 5 bent halinde, şu şekilde sıralanmıştır :

- 657 Sayılı Kanun uyarınca yapılan kesintilerle Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanunî kesintiler,

- Kanunla kurulan Emekli Sandıkları ile SSK'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,
- Şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları
- Sendika aidatları,
- Özel gider indirimi (Ücretlilerde Vergi İndirimi)

Bunlardan 64'üncü maddenin 5'inci bendinde yer alan özel gider indirimi, 4842 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ve aynı kanunla Kanunun mükerrer 121'inci maddesine konulan bir hükümlerle bunun yerini almak üzere, "ücretlilerde vergi indirimi" ihdas edilmiştir.

Mükerrer 121 inci madde hükmüne göre, gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde ücretlilerin Türkiye'de yaptığı ve G.V. veya K.V. mükelleflerinden alınan belgelerle tevsik ettiği kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili **yıllık eğitim, sağlık, gıda ve giyim giderleri ile ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının**, vergi matrahı toplamını aşmayan kısmı üzerinden hesaplanan, 3 milyar TL. na kadar %8 i, 6 milyar TL. nın 3 milyar TL için %8 i ve aşan kısmı için %6 sı, 6 milyar TL. dan fazlasının 6 milyar TL için %7 si ve aşan kısmı için %4 ü, ertesi yıl ödeyecekleri G.V. ne mahsup edilmek suretiyle veya nakden kendilerine ödenecektir.

İndirim uygulamasına esas teşkil eden 3 ve 6 milyar TL. lık dilimler, 2004/8295 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (R.G. 29.12.2004-25683) 2005 yılı harcamalarına uygulanmak üzere, 3.300 ve 6.600 YTL na yükseltilmiştir. Ücretlilerde vergi indirimi hakkında, 2005/007 sayılı Sirkülerimizde etraflı açıklama mevcuttur.

Yine 4842 sayılı kanunla GVK'nun 31'inci maddesi değiştirilerek bu maddede yer alan özel indirim müessesesi 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmış bulunmaktadır. Söz konusu maddenin halen yürürlükte olan hükmüne göre sadece sakatların sakatlık indiriminden yararlanmaları söz konusudur ücretlerden gider olarak indirilebilecek ve indirilemeyecek harcamalar 2004/72 sayılı Sirkülerimizde açıklanmıştır..

b) Uygulanacak Vergi Tarifesi :

G.V.K. nun 103'üncü maddesinde yıllık G.V. tarifesine yer verilmiş ve ücret gelirlerinin vergilenmesinde, bu tarifedeki vergi oranlarının beş puan indirilmek suretiyle hesaplanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm muvacehesinde, ücretler üzerinden bu tarifeye göre hesaplanan vergiden, ücretler toplamına %5 oran uygulanmak suretiyle bulunacak tutar indirilmek suretiyle tarh edilecek yıllık gelir vergisinin hesaplanması ve bundan stopaj yolu ile ödenen G.V. toplamı tenzil edilerek ödenecek verginin bulunması mümkün ve gereklidir.

Yıllık beyannameye ücretler dışındaki gelir unsurlarının da dâhil bulunması halinde, tarh olunacak verginin, genel tarifenin uygulanması suretiyle hesaplanacak tutardan, sadece ücret gelirleri toplamına %5 oranı uygulanmak suretiyle bulunacak tutarın tenzili suretiyle hesaplanması yeterlidir. (Bakanlıkça yayımlanan 17 sayılı G.V. Sirküleri).

c) Yıllık Beyan ve Ödeme :

G.V.K.'nun 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5035 Sayılı Kanunla değişik 92'nci ve 117'nci Maddeleri hükmüne göre, ücretlerin de, aynen beyana tâbi diğer gelirler gibi Mart ayının 15'inci günü akşamına kadar mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine yıllık beyanname verilmek suretiyle beyan edilmesi ve tahakkuk eden verginin Mart ve Temmuz ayları sonuna kadar iki eşit taksitte ödenmesi zorunluluğu vardır.

4. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI :

G.V.K. nun 65'inci Maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu açıklandıktan sonra, serbest meslek faaliyetinin tarifi yapılmış ve 66'ncı Maddede serbest meslek faaliyetini mütad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu belirtilerek, yaptıkları işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılan meslek mensupları

sıralanmıştır. Ayrıca Kanunun 67'inci Maddesinde, serbest meslek kazancının tesbit şekli ve 68'inci Maddesinde de serbest meslek kazancının tesbiti sırasında indirilecek meslekî giderler açıklanmıştır. Serbest meslek kazançlarına ilişkin tek istisna olan telif kazançları istisnası ise Kanunun 18'inci Maddesinde yer almaktadır.

4.1. Telif Kazançları İstisnası :

G.V.K. nun serbest meslek kazançlarında istisnadan söz eden 18'inci Maddesi hükmüne göre, maddede tarifi yapılan telif kazançları, bunların kaynaklandığı telif ve ihtira beratları ne şekilde değerlendirilirse değerlendirilsin, devamlı veya arızî olmasına bakılmaksızın, gerek bunların sahipleri ve gerek se kanunî mirasçıları açısından, tümüyle vergiden müstesnadır.

4369 Sayılı Kanunun geçici 7'nci Maddesi ile, 01.01.1998 – 31.12.2008 tarihleri arasında geçerli olmak üzere, telif kazançlarına ilişkin hâsılâtın, yıllık G.V. tarifesinin 1'inci ve 2'nci gelir dilimi toplamını aşan kısmı için, 18'inci Maddedeki istisnanın uygulanmayacağı hükmü getirilmişken, bu hüküm 4444 Sayılı Kanunla 01.01.2000 tarihinden geçerli olarak kaldırıldığı cihetle, telif işlerinden elde edilen hâsılât, 2000 ilâ 2003 yıllarında olduğu gibi 2004 ve izleyen yıllarda da, hiçbir sınırlama olmaksızın tümüyle vergiden müstesnadır.

Şu var ki, 18'inci Maddenin son fıkrasında yer alan hükme göre, bu istisnanın tevkif yolu ile ödenecek vergiye şümûlü bulunmamakta ve bu sebeple telif gelirin, 94'üncü Madde uyarınca kesinti yapmak zorunda olanlardan sağlanması halinde, ödeme yapanların bunun üzerinden, G.V.K. Md:94/2-a gereğince, 2004 ve 2005 yılında % 17 oranında stopaj yapmaları gerekmektedir.

4.2. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi :

Serbest meslek kazançlarının tamamı, G.V.K. nun götürü usulden söz eden 69'uncu Maddesinin 4369 Sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren kaldırılmış olması sebebiyle, gerçek usulde vergiye tâbidir.

Gerçek usulde kazanç, serbest meslek kazanç defterine istinaden, bir hesap dönemi içinde çeşitli şekillerde **tahsil edilen** hâsılât ile serbest meslek faaliyeti ile ilgili gider karşılıkları toplamından, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirilmek suretiyle tesbit edilir (Md:67).

Serbest meslek kazancında nelerin hâsılât sayılmayacağı 67'nci maddede ve hâsılâtın indirilecek giderler ise 68'inci maddede açıklanmıştır. 68'inci madde, 5035 sayılı Kanunun 13'üncü maddesi ile tamamen değiştirilmiş ve 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren bu değişiklikle, indirilecek giderlerin kapsamı genişletilmiş ve özellikle, hizmetli ve işçilerin iş yerinde ve müştemilâtındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavî ve ilâç giderleri, sigorta primleri, ve emekli aidatı ile demirbaş giyim eşyası bedellerinin gider yazılabileceği açıklığa kavuşturulmuştur.

94'üncü Maddenin ilk fıkrasında sayılan, tevkifat yapmak zorunda olan şahıs ve kuruluşlar (vergi sorumluları) tarafından ödenen serbest meslek kazançları (noterlere ödenenler hariç) aynı Maddenin 2'nci bendi hükmüne göre vergi tevkifatına tâbidir. Tevkifat oranı 2004 yılından itibaren telif kazançlarında %17 ve bunlar dışında kalan serbest meslek ödemelerinde ise % 22'dir (Md:94/2-a ve b).

Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hâsılât arızî kazanç sayılır (Md:82/I-4) ve tevsik edilmek kaydı ile yapılan giderler indirilmek suretiyle safî arızî kazanç tutarı tesbit edilerek vergiye tâbi tutulur (Md:82/II-2).

İster devamlı ve isterse arızî olsun serbest meslek kazançları yukarıda açıklanan şekilde tesbit edilen safî tutarları üzerinden yıllık beyan esasında gelir vergisine tâbidir.

Beyana tâbi diğer gelirlerde olduğu gibi, serbest meslek kazançlarında da, yıllık beyanname, izleyen yılın Mart ayının 15'ine kadar ilgili vergi dairesine verilir ve tarh edilen vergiden stopaj yolu ile ödenen vergiler indirildikten sonra kalan verginin, Mart ve Temmuz ayları içerisinde eşit iki taksit halinde vergi dairesine yatırılması gerekir (Md:92 ve 117/2).

Hayat standardı esas, yukarıda ticarî kazançlarla ilgili açıklamalar sırasında belirtildiği gibi, en son 2001 yılında uygulandıktan sonra yürürlükten kaldırılmıştır. Bu sebeple 2004 yılında aynen ticarî kazançlar gibi serbest meslek kazançlarına uygulanması da söz konusu değildir.(G.V.K. Geçici Md.58).

5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI :

Gayrimenkul sermaye iradının tarifi G.V.K. nun 70'inci Maddesinde yapılmış ve hangi mal ve hakların (telif hakları hariç), kimler tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı aynı maddede açıklanmıştır. Maddenin son fıkrası hükmüne göre, vakıf gelirinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan hisseler de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradında safî iradın nasıl hesaplanacağı 71'inci Maddede, gayrisafî hâsılâtın ne olduğu ise 72'nci Maddede açıklanmış, 73'üncü Maddede emsal kira bedeli tarif edilerek, beyan edilecek kira bedelinin bundan düşük olamayacağı belirtilmiş ve hangi hallerde emsal bedelinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun 74'üncü Maddesinde ise, safî iradın bulunması için gayrisafî hâsılattan indirilecek gerçek veya götürü giderlerin neler olduğu açıklanmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin konut istisnası, Kanunun 21'inci Maddesinde yer almaktadır.

5.1. Konut İstisnası :

G.V.K. nun 21'inci Maddesi hükmüne göre, binaların konut olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılâtın, belli bir kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın seviyesi 2004 yılında 1.800 YTL olup, 2005 yılında 2.000 YTL. olarak uygulanacaktır.(2004/8295 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı)

Birden fazla kişinin ortak olduğu konuttan elde edilen kira gelirine, her ortağın payına düşen kısım üzerinden ayrı ayrı 1.800 YTL.'lık istisna uygulanır.

Birden fazla konuttan kira geliri elde edenler, istisnayı kira gelirleri toplamına bir defa uygulayabilirler.

İstisna hâddinin üstünde kira hâsılâtı elde edilmesine rağmen bunun beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde istisnadan yararlanılamaz.

Ticarî, ziraî veya meslekî kazançlarını beyan etmek zorunda olanların, konut istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.

5.2. Safî Gayrimenkul Sermaye İradının Tesbiti :

Gayrimenkul sermaye iratlarında safî irat, tahsil edilen gayrisafî kira hâsılâtından 74'üncü Maddede sayılan giderler indirilmek suretiyle tesbit olunur (Md: 71).

5.2.1. Gayrisafî Kira Hâsılâtı :

Kanunun 70'inci Maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil olunan kira bedellerinin toplamı, gayrisafî kira hâsılâtını teşkil eder. Özel maliyet konusu kıymetlerin, kiracı tarafından kira süresinin hitamında rayiç bedellerinden düşük bedelle veya bedelsiz olarak kiraya verene devrinden doğan menfaatler de hâsılâta dahildir.

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedelinden düşük olamaz. (Md: 73)

Aşağıdaki hallerde emsal kira bedeli esas uygulanmaz (Md: 73/1-4) :

* Boş kalan gayrimenkullerin muhafaza maksadıyla başkalarının ikâmetine bırakılması ;

- * Konutların, mal sahiplerinin usul, fûru ve kardeşlerinin ikâmetine tahsis edilmesi (Bunlardan herbirinin ikâmetine birden fazla konut tahsis edilmişse, bu konutların yalnız birisi hakkında ve kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz) ;
- * Mal sahibi ile akrabalarının aynı evde ikâmet etmesi ;
- * Kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralama ;

Emsal kira bedeli, bina ve arazide, varsa bunların özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tesbit edilmiş kirası; yoksa V.U.K. na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir.

Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli. bunların maliyet bedelinin ve bu bedel bilinmiyorsa V.U.K. nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

5.2.2. Gerçek Giderler :

İstisnaya isabet eden kısım hariç, kiraya veren tarafından kiraya verilen mal ve hak için yapılan her türlü idare, bakım, onarım, idame ve sigorta giderleri ile aynı vergi, resim, harçlar ve harcamalara iştirak payları, mukavelenameye, kanuna ve ilâma dayalı tazminatlar, varsa kiraya verilen mal ve haklar için ödenen kiralar ve faizler ile sahibi olduğu konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları sadece bir adet konutun kira bedeli (gider fazlası 88/III Madde uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz) indirilecek başlıca gerçek giderlerdir. Para ve vergi cezaları, kira hâsılatından gider olarak indirilemez.

Yukarıda sayılanlar dışında, mükellefin sahip olduğu konutlardan birinden elde ettiği kira bedelinden, iktisap bedelinin %5'i oranında bir indirim, 5 yıl süre ile tenzili mümkündür. İndirim, giderlerin tenzilinden sonra kalan o konuta ait kira hâsılatına uygulanır ve artan bir kısım varsa bu tutar zarar mahsubunda nazara alınmaz (Md:74/4).

5.2.3. Götürü Gider :

Mükellefler, diledikleri takdirde 74'üncü maddede belirtilen gerçek giderlerine karşılık olmak üzere, hâsılatlarının (istisnaya isabet eden kısım hariç) %25'ini götürü gider olarak indirebilirler.

Bir mükellefin, tüm kira gelirleri için gerçek veya götürü gider usullerinden sadece birini tercih etmesi mümkündür. Gayrimenkullerden bir kısmı için gerçek ve diğerleri için götürü gider usulü uygulanamaz.

Götürü gider usulünü tercih edenler, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler (Md:74/III-Fıkra)

5.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj :

G.V.K. nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar tarafından ödenen tüm kira bedelleri yani işyeri kiralaları, aynı maddenin 5/a-c bentleri gereğince 2004 yılında %22 gelir vergisi tevkifatına tâbidir. Stopaj yolu ile ödenen vergiler, yıllık beyan esasına göre vergiye tâbi olmayan mükellefler açısından, nihaî vergi halini alır.

5.4. Yıllık Beyan Esasında Vergileme :

Gayrimenkul sermaye iratları prensip olarak yıllık beyan esasında vergiye tâbidir (G.V.K. Md:85).

Ancak beyana tâbi yıllık gelirleri toplamı, 86'ncı maddenin 1'inci fıkrasının (a) bendinde zikredilen gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, Kanunun 75'inci maddesinin 15 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları ve kazanç ve iratların istisna hâdleri içinde kalan kısımları ile aynı fıkranın (b) bendinde zikredilen ücret ödemeleri hariç, yıllık beyan sınırını yani yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2004'te 14.000 YTL) aşmayan tam mükellefler, Türkiye'de vergi tevkifatına tâbi tutulmuş gayrimenkul ve menkul sermaye iratları için yıllık gelir vergisi beyannameyi vermezler ve başka gelirleri için beyanname vermeleri halinde bu iratları beyannamelerine dâhil etmezler.

Menkul sermaye iratları ile birlikte gayrimenkul sermaye iratlarını da kapsayan yıllık 750 YTL tutarında önemsiz bir başka istisna daha mevcut olup, bundan aşağıda 6.2.5 numaralı bölümde söz edilecektir.

5.5. G.V.K. Md:86/1-c tatbikatına İlişkin Örnekler :

Aşağıdaki örneklerde, indirim ve istisna sonrası safi tutarları belirtilen gelir unsurlarını elde eden mükelleflerin, G.V.K.'nın 86/1-c maddesi hükmü karşısındaki durumlarının olduğu belirlenmiş ve açıklanmıştır . (Tabloda yer alan rakamlar üç sıfır ilâvesi ile YTL olarak nazara alınacaklardır) :

ÖRNEKLER

ALTERNATİFLER	I	II	III	IV	V	VI	VII
1 G.V.K. Md:86/a'da Yazılı Gelirler Toplamı (86/a)	-	-	-	-	-	-	-
2 Tek İşverenden Alınan Safi Ücret Tutarı	-	-	-	-	240	240	240
ve İkinci İşverenden Alınan Safi Ücret Tutarı (86/b)	-	-	-	-	12	14	15
3 Ticarî, Ziraî ve/veya meslekî kazanç toplamı	-	-	-	-	5	5	2
4.1. İndirim ve İstisna Sonrası Stopajsız Safi M.S.İ.	-	-	2	2	-	2	-
4.2. İndirim ve İstisna Sonrası Stopajlı Safi M.S.İ.	-	-	3	4	-	1	-
5.1. İstisna (1.800 YTL) Sonrası Stopajsız Safi G.M.S.İ.	8	9	4	4	5	3	2
5.2. Stopajlı Safi G.M.S.İ.	4	6	2	5	2	2	4
6 Yıllık Vergiye Tabi Gelir Toplamı	12	15	11	15	264	267	263
7 Yıllık Beyan Sınırına Dâhil Gelirler Toplamı	12	15	11	15	12	13	263
8 Beyan Edilecek Gelirler Toplamı	8	15	6	15	10	10	263

Yukarıdaki tablonun incelenmesinden anlaşılacağı üzere, I, III, V ve VI numaralı alternatiflerde, G.V.K. Md:86/1-a ve b de belirtilenler hariç vergiye tâbi gelir toplamı, yıllık beyan sınırı olan 14.000 YTL'ni aşmadığı cihetle, stopaja tâbi tutulmuş gayrimenkul (ve menkul) sermaye iratları beyan dışında kalacak diğer alternatiflerde (II, IV, VII) ise vergiye tâbi gelir toplamı, yıllık beyan sınırını aştığı cihetle, bunlar yıllık beyana dâhil edilecektir.

6. MENKUL SERMAYE İRATLARI :

Aynen gayrimenkul sermaye iratları gibi menkul sermaye iratları da esas itibariyle yıllık beyan esasında vergiye tâbi olmakla beraber bunun istisnaları mevcuttur. Aşağıda bu konuda özet bilgi verilmiştir :

6.1. Stopaja Tâbi Tutulmamış Olması Sebebiyle Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Bulunan Menkul Sermaye İratları :

Stopaj yolu ile vergilenmemiş olan menkul sermaye iratları, mutlak olarak yıllık beyan esasında vergiye tâbidir. Bunların tipik örneği G.V.K. nun 94'üncü maddesine göre stopaja tâbi bulunmayan **özel alacak faizleridir** (Md:75/6).

Diğer taraftan, **yabancı ülkelerde (off-shore dahil) elde edilen menkul sermaye iratlarının** da, bunlar yurt dışında beyan veya stopaj yoluyla vergilendirilmiş olsunlar veya olmasınlar, Türk G.V. stopajına tâbi tutulmamış bulunmaları sebebiyle, tam mükellefler tarafından, aynen yurt dışından elde edilen diğer bütün gelir unsurları gibi, mutlak olarak beyan edilmesi zorunluluğu vardır.

G.V.K. nun 76'ncı maddesi hükmüne göre, indirim oranı uygulanması gereken stopaja tâbi tutulmamış olan TL. cinsinden menkul sermaye iratlarının, indirim oranının tenzilinden sonra kalan tutarları üzerinden yıllık beyana dâhil edilmesi gerektiği unutulmamalıdır.

2004 yılına ilişkin indirim oranı %43,8 dir (Bakanlığın 27 Numaralı G.V. Sirküleri). Buna göre indirim sonrası menkul sermaye iradı tutarlarını basit şekilde hesaplamak için indirim öncesi tutarları (%100-%43,8=) %56,2 oranı ile çarpmak gerekmektedir.

6.2. Stopaja Tâbi Tutulmuş Bulunmasına Rağmen Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Olan Menkul Sermaye İratları :

Aynen stopaja tâbi tutulmamış olan menkul sermaye iratları gibi, stopaja tâbi tutulmuş menkul sermaye iratlarının da, yıllık beyan esasında vergilenmesi esas olmakla birlikte (Md:83 ve 85), bunun aşağıda sayılan istisnaları vardır :

6.2.1. Geçici 55'inci Madde Hükmüne Göre 2004 Yılında Beyana Dâhil Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları :

G.V.K. nun Geçici 55'inci maddesinin sırasıyla 4782 ve 5035 sayılı Kanunlarla değiştirilerek, önce 2003, sonra 2004 yılı sonuna kadar uzatılan hükmüne göre, stopaj yoluyla vergilenmiş olan (%0 oranında stopaja tâbi olanlar dâhil) 2004 yılında elde edilen aşağıdaki menkul sermaye iratları için (bu uygulama daha sonra 5281 Sayılı Kanunla 2005 yılı sonuna kadar uzatılmıştır) yıllık beyanname verilmez ve diğer gelir unsurları için verilecek beyannamelere bunlar dâhil edilmez :

- TL ve döviz cinsinden mevduat faizleri (Md:75/7).
(Borsa para piyasasında değerlendirilen paralardan elde edilen faizler dâhil)
- Faizsiz kredi verenlere ödenen kâr payları ve kâr-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (Md:75/12).
- Repo kazançları (Md:75/14).
- Menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kâr payları (Md:75/1).

Hemen belirtmek gerekir ki, yukarıda gösterilen dört çeşit menkul sermaye iradının tamamı, bu uygulamanın sona ereceği 31.12.2005 tarihinden sonraki dönemlerde (2006 ve sonraki yıllarda), 5281 sayılı Kanunla G.V.K. na eklenen Geçici 67 nci maddeye göre %15 oranında genel ve farklı bir stopaj rejimi ile vergilenecek olup ayrıca beyana tabi olmayacaklardır. (G.V.K. Geçici Md:67/7)

6.2.2. 86 ıncı Maddenin 1/c Bendi ile Beyan Dışı Bırakılan G.V.K. nun 75 inci Maddesinin 15 Numaralı Bendinde Yazılı Menkul Sermaye İratları :

Bilindiği üzere G.V.K. nun 75'inci maddesine 4697 sayılı Kanunla eklenen 15'inci bend hükmü ile tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ve yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından, çeşitli sebeplerle sigortadan ayrılanlara yapılan bazı ödemeler menkul sermaye iradı sayılmıştır.

G.V.K. nun 94/15'inci maddesine göre bu ödemeler vergi tevkifatına tâbi olup 2002/5000 Sayılı Kararname ile 30.12.2002 tarihinden itibaren stopaj oranı, bunlardan (a) bendi kapsamına girenler için %15, (b) bendi kapsamına girenler için %10 ve (c) bendi kapsamına girenler için ise %5 olarak tesbit edilmiş bulunmaktadır.

G.V.K. nun 4842 Sayılı Kanunla değişik 86/1-a maddesi hükmü ile 2003 ve izleyen yıllarda ve dolayısıyla da 2004 yılında, söz konusu menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmemesi ve diğer gelirler dolayısıyla verilen yıllık beyannamelere bunların dâhil edilmemesi öngörülmüştür.

6.2.3. Geçici 59'uncu Madde Hükmüne Göre Belli Bir Miktarı (2004'te 156.505,29 YTL) Vergiden Müstesna Olan Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarından Elde Edilen Faiz Gelirleri ve Değer Artışı Kazançları :

- * G.V.K. na, 24.10.2001 yılında yürürlüğe giren 4710 Sayılı Kanunla eklenen geçici 59'uncu madde hükmüne göre 26.07.2001 – 31.12.2002 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile bunların elden çıkarılmasından sağlanan değer artışı kazançları toplamının belli bir miktarı 31.12.2004 tarihine kadar vergiden müstesna bulunmaktaydı. Bilâhare çıkarılan 4783, 5035 ve 5281 sayılı Kanunlarla, bu istisna sırası ile önce 31.12.2003, sonra 31.12.2004 ve son olarak 31.12.2005 tarihine kadar ihraç edilen Devlet tahvilleri ile Hazine bonolarına teşmil edilmiş ve istisnanın uygulama süresi de aynı Kanunlarla sırası ile önce 2005, sonra 2006 ve son olarak 2007 yılı sonuna kadar uzatılmıştır. Son duruma göre, istisnanın 26.07.2001-31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ile Hazine bonolarına 31.12.2007 tarihine kadar uygulanması söz konusudur.
- * **İstisna tutarı** 2001 yılı için 50 milyar TL. olarak tesbit edilmiş ve izleyen yıllarda bu tutarın veya arttırılmış tutarların, her yıl yeniden değerlendirilme oranında yükseltilmek suretiyle uygulanması öngörülmüştür. Böyle olduğu içindir ki bu istisna 2003 yılında 121.794.000.000,- TL'na ve 2004 yılında 156.505,29 YTL. na yükseltilmiş olup, 2005 yılında da 174.033 YTL olarak uygulanacaktır.
- * Bu istisna, sadece Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizlerine değil, faizlerle birlikte, varsa aynı yıl içinde bunların satışından sağlanan kazançlar toplamına uygulanacaktır. Mükellefler, faizlerle değer artışı kazançları toplamının istisna sınırını aşması halinde, istisnanın bunlardan hangisine uygulanacağını serbestçe kararlaştırabileceklerdir.
- * TL. cinsinden elde edilen faiz gelirleri ile değer artış kazançlarında bu istisna, bu gelirlerin brüt tutarlarına değil, faiz gelirleri için bu faiz gelirlerine indirim oranı (2004 için % 43,8) uygulanmak suretiyle hesaplanacak olan tutarlarına (Md:76) ve değer artışı kazançlarının ise bu tahvil ve bonoların iktisap bedellerinin aylık TEFE oranları esas alınarak arttırılmak suretiyle hesaplanacak tutarlarına uygulanır (Mükerrer Md:81).
- * Bilindiği üzere, önceki yıllarda (G.V.K. nun geçici Md:56/F 8'inci fıkra) değer artışı kazançlarının, mükelleflerin tercihine göre indirim oranı ve aylık TEFE oranları esas alınmak suretiyle tesbit edilecek tutarlarının istisna uygulamasına esas alınması mümkün bulunmaktaydı. 4783 Sayılı Kanunla, bu geçici maddenin yerini almak üzere düzenlenerek, 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren mükerrer 81'inci maddenin son fıkrası ile bu uygulamaya son verilerek, değer artışı kazançlarının sadece iktisap bedeline aylık TEFE oranları uygulanmak suretiyle enflasyondan arındırılması öngörülmüştür.
- * Geçici 59 uncu maddenin 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4783 Sayılı Kanunla değiştirilen son cümlesi hükmüne göre bu istisnadan yararlananlar, mükerrer 80 inci ve geçici 56'ncı (halen bu maddenin yerini 82'nci madde almıştır) maddedeki istisnalardan ayrıca yararlanamazlar.

Bu sebeptendir ki, geçici 59 uncu maddedeki istisnanın uygulanacağı gelirin faiz veya değer artışı kazancı olmasının, geçmişte olduğu gibi önemi bulunmamaktadır.

Bilindiği üzere 2002 ve önceki yıllarda, istisna sonrasında kalan faiz geliri, belli haddi aşmadığı takdirde beyana tâbi olmadığı halde (Md:86/1-c), kalan değer artışı kazancı herhangi bir istisnadan yararlanmamakta ve böyle olduğu içindir ki, geçici 59 uncu maddedeki istisnanın faiz gelirlerine uygulanması, mükellef lehine bir davranış teşkil etmekteydi. 4783 sayılı Kanun, bu farkı ortadan kaldırmıştır.

- * G.V.K. nun 76 ncı maddesinin ikinci fıkrası hükmüne göre dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerle, döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirlerine indirim oranı uygulanması mümkün değildir.

Hernekadar, iktisap bedelinin TEFE'deki aylık artış oranında arttırılmak suretiyle enflasyondan arındırılmasından söz eden mükerrer 81'inci maddede açık bir hüküm yer almamakta ise de, döviz cinsinden değer artışı kazançlarının da, enflasyondan etkilenmemeleri sebebiyle, TEFE uygulamasından yararlanamayacaklarını kabul etmek zarûreti vardır. (Bakanlık aksi görüşte olup, bu konuda 2004/190 no.lu Sirkülerimizde, geniş açıklama mevcuttur.)

6.2.4. Vergiye Tâbi Gelir Toplamının Belli Bir Seviyeyi (2004'te 14.000 YTL) Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Olan Menkul Sermaye İratları:

Bilindiği üzere GVK'nun 86/1-c maddesi hükmüne göre, tevkif yolu ile vergilendirilmiş tüm menkul sermaye iratlarının, yıllık GV tarifesinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan kısmı, yıllık beyan esasında vergiye tâbi bulunmamaktaydı.

En son 2002 yılında uygulanan bu hüküm, 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere, 4842 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Yeni hükme göre, vergiye tâbi gelir toplamının 103'üncü maddede yazılı yıllık G.V. tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2004'te 14.000 YTL.) aşmaması halinde, tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecek ve bunlar diğer gelirler için verilen beyannamelere dâhil edilmeyecektir.

Bu hükmün uygulanması sırasında, aşağıdaki hususların gözönünde bulundurulması gerekmektedir:

- * Tevkifat oranı sıfır olarak belirlenen kazançlar vergi tevkifatına tâbi tutulmuş sayılacaktır.
- * Yukarıda (6.2.1) numaralı bölümde sayılan geçici 55'inci madde kapsamına giren menkul sermaye iratları, yani mevduat faizleri (Md:75/7), faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, kâr-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları, özel finans kurumlarınca kâr-zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (75/12) ve repo kazançları (Md:75/14) ile menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kâr payları (Md:75/1) o bölümde açıklandığı üzere esas itibarıyla 86/1-c maddesi kapsamına girmekle beraber, geçici 55'inci madde hükmüne göre 2004 yılında mutlak olarak (herhangi bir üst sınır söz konusu olmaksızın) beyana tâbi olmadıkları için, bunlar açısından 86/1-c maddesinde zikredilen yıllık beyan sınırına ilişkin hüküm, 2001 yılından itibaren olduğu gibi 2004 yılında da önemli değildir.

Bu sebeple ki 2004 yılında 14.000 YTL.'lık yıllık beyan sınırının tayinine esas teşkil eden vergiye tâbi gelirler toplamının hesaplanması sırasında, 86/1'inci maddenin (a) ve (b) bendinde yazılı gelirler yanında 2004 yılında beyana tâbi olmayan bu menkul sermaye iratlarının da hesaba dâhil edilmemesi gerekir.

Buna göre, yıllık beyan sınırına, vergiye tâbi diğer gelirlere ilâveten sadece aşağıda sayılan menkul sermaye iratlarının dâhil edilmesi ve beyan sınırının aşılması halinde sadece bunların beyanı söz konusudur.

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler.
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr payları.
- * Hesaplamaya, tüm gelirlerin indirim, TEFE ve istisna uygulandıktan ve giderler indirildikten sonra kalan yani, beyan edilecek olan safi tutarının esas alınması ve beyan sınırının aşılması halinde sadece bu kısımlarının değil, tamamının beyan edilmesi gerekir.

Buna göre geliri sadece menkul sermaye iratlarından ibaret olan kişilerde, indirim ve istisna sonrası menkul sermaye iradı toplam tutarı 14.000 YTL.'lık sınırı aşmıyorsa, yıllık beyanname verilmeyecek, yok eğer aşmıyorsa o zaman yıllık beyanname verilerek bunlar beyannameye dâhil edilecektir.

Aynı şahsın menkul sermaye iradı yanında gayrimenkul sermaye iradının da bulunması halinde, bunların toplamının 14.000 YTL.'nı aşp aşmadığına bakılacak ve şayet toplam 14.000 YTL.'nı aşmıyorsa beyanname verilmeyip, aşmıyorsa beyanname vermek yoluna gidilecektir:

Başka gelirler de mevcut ise 86'ncı maddenin 1'inci fıkrasının (a) ve (şayet birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamı 14.000 YTL'ni aşmıyorsa) (b) bendinde yazılı gelirlerin dışında kalan beyana tâbi gelirlerin tamamının (menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte), 14.000 YTL'lik beyan sınırını aşip aşmadığına bakılarak, tevkif yolu ile vergilendirilmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyana tâbi olup olmadığı, buna göre belirlenecektir.

**6.2.5. Yıllık Tutarı Belli Bir Miktarı (2004'te 750 YTL.)
Aşmadıkça Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları :**

G.V.K.nun 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe giren 86/1-d maddesinde, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon TL.ni aşmayan tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının yıllık beyana tâbi olmadığı hükme bağlanmıştır. Bu istisna tutarı, 2004 yılı itibarıyla 750 YTL na, 2005 yılı itibarıyla de 2004/8295 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, 800 YTL na yükseltilmiş bulunmaktadır.

Stopaj yolu ile vergilendirilmiş olmayan gelirlerin beyan esasında vergiye tâbi olduğu yolundaki prensibe ters düşen bu önemsiz hükmün kapsamına, aşağıdaki menkul sermaye iratları girmektedir:

- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri
- Hisse senetleri ve tahvillerin vâdesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri
- Her nevi alacak faizleri
- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları

6.2.6. Beyan Edilmeyecek Kâr Payları :

- * G.V.K. nun Geçici 62'nci maddesi gereğince, Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının dağıtılması sonucunda, gerçek kişi ortaklar tarafından elde edilen kâr payları vergiden istisna edilmiş olup, beyana tâbi değildir. (Geçici Md:62/2).
- * Kurumların, kârlarını sermayelerine eklemek suretiyle dolaylı olarak gerçekleştirdikleri kâr dağıtım işlemleri sonucunda, gerçek kişi ortaklar tarafından elde edilen kâr payları (bedelsiz hisseler) hangi döneme ait olursa olsun ve hangi yıl dağıtılsa dağıtılsın kâr dağıtımı sayılmaz ve vergiye tabi tutulmaz (Md:94/6-b).
- * Geçici 62/3 maddede yazılı olanlar dâhil, kurumlardan elde edilen kâr paylarının yarısı vergiden müstesna olup beyan edilemez. (Vergiden müstesna olan bu tutara dâhil tüm kâr payları tevkifata tâbi olup, tevkif edilen verginin tamamı, yıllık beyanname verilen hallerde, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir) (Md:22/2).

6.2.7. Menkul Sermaye İratlarında Safi İrat Tutarının Tesbiti ve Beyan Edilmesi :

a) Faizlerde :

Menkul sermaye iratlarında safi iradın bulunması için gayrisafi irattan indirilecek ve indirilemeyecek giderler G.V.K.'nun 78 inci maddesinde sayılmış olup, şunlardır :

- Menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler. Bunlar hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymetlerin depo edilmesi, muhafazası ve sigorta ettirilmesi için, bankalar ve benzeri kuruluşlarla sigorta şirketlerine ödenen ücretlerdir.

- Temettülerle faizlerin tahsili için bankalara veya benzeri müesseselere ödenen ücretler (Kanunda şirket toplantılarına bizzat veya bilvekalé iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderlerin irattan indirilemeyeceği açıkça belirtilmiştir.)
- Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi ve harçlar.

Bunlar dışında kalan giderlerin ve örneğin menkul kıymetlerin iktisabı için borçlanılan paralara ilişkin faizlerin, gayrisafî menkul sermaye iradından indirilmesi mümkün değildir.

Şu hale göre, menkul sermaye iratlarına, şayet bunlar indirim oranı kapsamına giriyorsa, önce indirim oranının uygulanması ve bu orana tekabül eden miktar menkul sermaye iradı sayılmayıp, sadece kalan miktara menkul sermaye iradı (gelir unsuru) olarak itibar edileceği cihetle, indirim sonrasında kalan tutardan, varsa istisna ve daha sonra 78 inci maddede yazılı giderler indirilmek suretiyle, vergiye matrah olacak safi irat tutarının hesaplanması gerekmektedir.

Gelir vergisinde, vergiden müstesna kısma isabet eden giderlerin gelirden indirilmemesi kural olmakla beraber menkul sermaye iratlarında gider sayılan harcamaların çok önemsiz olması sebebiyle bunlarda örneğin gayrimenkullerde olduğu gibi bu yolda bir hükme yer verilmediği anlaşılmaktadır. Bu sebeple, gerek indirim oranı ve gerek istisna uygulamasına gayrisafî irat tutarlarının esas alınması gerekmektedir. Bizim görüşümüz, mevcut müphem hükümlerin bu şekilde yorumlanması ve uygulanması gerektiği yönündedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, menkul sermaye iratlarında, varsa önce indirim oranının uygulanması, sonra kalandan istisna tutarının tenzil edilmesi, geriye kalan miktardan 78 inci maddede yazılı giderler indirilmek suretiyle safi irat tutarının hesaplanması ve beyana tabi ise bu tutarın yıllık beyannameye dâhil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekir.

Stopaj yoluyla vergilenmiş olan menkul sermaye iratlarının, beyana tâbi olup olmadığını belirlerken, 86 inci maddenin (a) ve (b) bentlerinde yazılı bulunanlar dışında kalan vergiye tabi gelirlerin safi tutarları toplamının 2004 yılında 14.000 YTL. olan yıllık beyan sınırını aşmış olmadığını saptamak ve aşmıyorsa, bunları beyan esasında vergiye tabi tutmamak gerekir.

b) Kâr Paylarında :

- Kâr paylarında safi iradın tesbiti açısından yukarıda açıklanan esaslara aykırı düşen bir husus yoktur.

Sadece, yukarıda da yer yer değinildiği üzere, 2005 yılı sonuna kadar elde edilen yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları için yıllık beyanname verilmeyeceği hususu ile (Geçici Md:55), sadece menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları, risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları ile gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıklarından sağlanan kâr paylarına indirim oranı uygulanıp diğer kâr paylarına uygulanamayacağı, (Md:76) ve nihayet kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde elde ettikleri kazançlardan dağıttıkları kâr paylarının tamamının (geç.md:62) ve diğer kâr paylarının ise yarısının (Md:22/2) vergiden müstesna olduğu hususlarının nazara alınması gerekir.

- Kâr Paylarının Beyan Esasında Vergilenmesine gelince :

- Tam mükellefiyete tâbi kurumlardan elde edilen kâr paylarının, vergiden müstesna olan yarısının tenzilinden sonra kalan diğer yarısı beyannameye dâhil edilir ve bu kısım üzerinden hesaplanan vergiden, kâr payı üzerinden tevkif yolu ile ödenen tüm vergi mahsup edildikten sonra kalan tutar ödenir. (Md:22/2)
- Kurumların 01.01.1999'dan 31.12.2002 tarihine kadar olan dönemlerde elde ettikleri kurumlar vergisinden müstesna kazançları ile geçici 61 inci madde kapsamında dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifata tabi tuttıkları kazançlarından vergi tevkifatı yapmaksızın dağıttıkları kâr paylarında, bunların net tutarına, elde edilen net kâr payının 1/9'u eklenmek suretiyle bulunan tutar yıllık beyannameye intikal ettirilir ve beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. (Geçici md:62/3)

6.2.8. G.V.K. Md:86/1-c Hükümünün Uygulanmasına İlişkin Bir Örnek :

Yukarıda 5.5 numaralı bölümde, gayrimenkul sermaye iratları vesilesiyle, G.V.K.'nın 86/1-c maddesi hükümünün tatbikatına ilişkin örnekler verilmişti. Aşağıda menkul sermaye iratları dolayısıyla düzenlenen ikinci bir (açıklamalı) örneğe yer verilmiştir : (+)

Gelirin Cinsi	I	II	III	IV=(I+III)	V=(IVx%56,2)
	Stopaj Sonrası Net Gelir (YTL)	G.V. Stopaj Oranı	G.V. Stopaj Tutarı (YTL)	Stopaj Dâhil Brüt Gelir (YTL)	İndirim Sonrası Gelir Tutarı (YTL)
1. Özel Sektör Tahvil Faizi :	4.500,00	% 10	500,00	5.000,00	2.810,00
2. Hazine Bonosu Faizi (26.07.2001 öncesi ihraçlı) :	3.800,00	% 0	0	3.800,00	2.135,60
3.1. Hazine Bonosu Faizi (26.07.2001 sonrası ihraçlı) :	280.000,00	% 0	0	280.000,00	157.360,00
3.2. İstisna Tutarı :	.....	....	.....	.....	156.505,29
3. Kalan Tutar (3.1-3.2) :	.....	....	.....	.....	854,71
4.1. Kâr Payı :	1.800,00	%10	200,00	2.000,00	2.000,00
4.2. İstisna Tutarı :	.....	....	.....	.....	1.000,00
4. Kalan Tutar (4.1. - 4.2) :	.....	....	.....	.....	1.000,00
5. TOPLAM MSİ (1+2+3+4) :	290.100,00	-	700,00	290.800,00	6.800,31
6. Serbest Meslek Kazancı :	2.000,00	%22	564,10	2.564,10	2.564,10
7. TOPLAM GELİR (5+6) (+) :	.....	....	.....	.....	9.364,41
8. Beyan Edilecek S.M.K.(6) :	.....	....	.....	.....	2.564,10
9. Beyan Edilmeyecek M.S.İ. (7-8=5) :	.....	....	.....	.....	6.800,31

7. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR :

Bilindiği gibi, G.V.K. nun gelirin tanımını düzenleyen 1 ve 2'nci maddeleri ile gelire giren sair kazanç ve iratları düzenleyen 80,81 ve 82'nci maddeleri 4369 Sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değiştirilmiş, ancak daha sonra çıkarılan 4444 sayılı Kanunla G.V.K. na eklenen geçici 56'ncı madde ile bu değişikliklerin uygulanması ertelenerek 1999 ilâ 2002 yıllarında eski hükümlerin uygulanmasına devam edilmesi öngörülmüş bulunmaktaydı.

Bu hükümler 2002 yılı sonuna kadar uygulandıktan sonra, süresi dolduğu için kendiliğinden yürürlükten kalkmış ve 09.01.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4783 Sayılı Kanunla diğer kazanç ve iratlara, 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenen 80'nci madde ile onu izleyen maddelerde yer verilmiştir.

(+) Yukarıdaki tablodan anlaşılacağı üzere, menkul sermaye iratlarının %43,8 indirim oranı sonrasındaki tutarlarından 26.07.2001 sonrasında ihraç edilen Hazine Bonosu faizlerine ilişkin 156.505,29 YTL lık istisna ile kâr paylarına ilişkin 1.000,00 YTL lık istisnanın tenzilinden sonra kalan vergiye tâbi tutar 6.800,31 YTL ve vergiye tâbi S.M.K. tutarı da 2.564,10 YTL olup bunların toplamını teşkil eden 9.364,41 YTL lık tutar 2004 yılı beyan sınırı olan 14.000,00 YTL nin altındadır.

Böyle olduğu içindir ki, örneğimizde tamamı %0 veya daha yüksek oranda stopaja tâbi tutulmuş bulunan toplam 6.800,31 YTL lık menkul sermaye iradı beyana tâbi değildir. Sadece kalan 2.564,10 YTL tutarındaki serbest meslek kazancının beyan edilmesi gerekecektir.

Bu hükümlere göre, diğer kazanç ve iratlar, biri değer artışı kazançları ve diğeri de arızî kazançlar olmak üzere iki ana gruba ayrılmış bulunmaktadır.

Aşağıda, bu gelir unsurunun istisnalarına, matrahına ve beyanına ilişkin esasların, özet halinde açıklanmasına çalışılacaktır.

7.1. Değer Artışı Kazançları :

G.V.K. nun mükerrer 80'inci maddesinde 6 bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancıdır.

Maddede, aşağıdaki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı sayılacağı açıklanmıştır :

- * Hisse senetleri dahil menkul kıymetler (1.fıkra)
- * Kanununun 70/1 maddesinin 1,2,4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı bulunan gayrimenkul niteliğindeki mal ve haklar (6. fıkra)
- * 70/1 maddenin 5 numaralı bendinde yazılı haklar (İhtira beratları hariç 2. fıkra)
- * Müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılan telif hakları ve ihtira beratları (3. fıkra)
- * Ortaklık hakları veya hisseleri (4. fıkra)
- * Faaliyeti durdurulan işletmelerin bir kısmı veya tamamı (5. fıkra)

Aşağıda, süreye ve sair hususlara ilişkin herhangi bir şarta bağlı olmaksızın değer artışı kazancı sayılan son dört kaynaktan doğan kazançlar bir tarafa bırakılarak, sadece önem taşıyan ve bazı şartlarla değer artışı kazancı sayılan ilk iki kaynaktan (menkul kıymetlerle gayrimenkullerin elden çıkarılmasından) doğan değer artışı kazançları üzerinde durulacaktır.

7.1.1. Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar :

Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından hangilerinin hangi şartlarla vergiye tâbi olduğu veya olmadığı, aşağıdaki tabloda özet olarak açıklanmıştır (++):

(++) 5281 Sayılı Kanununun 27 inci maddesi ile G.V.K. nun 80 inci maddesinde yapılan ve 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girecek olan değişikliklere göre, 01.01.2006 tarihinden itibaren, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarından, ivazsız olarak iktisap edilenlerle ivazlı olarak iktisap edilip iki yıldan fazla bir süre elde tutulduktan sonra elden çıkarılan tam mükellef kurumlara ait hisse senetlerinden elde edilenler hariç, diğer menkul kıymet değer artışı kazançları vergiye tâbi olacak, yani halen uygulanmakta olan 3 aylık ve 1 yıllık süreler ortadan kalkacaktır.

Ayrıca aynı değişikliğe göre, mükerrer 80 inci maddede yer alan ve seviyesi 2004 yılında 12.000 YTL iken 2005'te 13.000 YTL na yükselen istisnanın seviyesi, yine 2006'dan itibaren 6.000 YTL na inecek ve sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar dışında kalan değer artışı kazançlarına uygulanacaktır.

MENKUL KIYMET TÜRÜ	İKTİSAP ŞEKLİ	ALIM-SATIM KAZANCININ VERGİLENMESİ
Türkiye’de Kurulu Menkul Kıymet Borsalarında İşlem gören HİSSE SENETLERİ (G.V.K. Mükerrer Md:80/1)	İvazlı Olarak İktisap Edilenler (Miras veya hibe yoluyla iktisap edilmiş olmayanlar)	3 ay içinde elden çıkarılması halinde vergiye tâbi, üç aydan sonra elden çıkarılması halinde vergi dışıdır.
	İvazsız Olarak İktisap Edilenler	Vergiye tâbi değildir.
Tam Mükellef Kurumların Sermayesini Temsil Eden HİSSE SENETLERİ (G.V.K. Mükerrer Md:80/1)	İvazlı Olarak İktisap Edilenler	1 yıl içinde elden çıkarılması halinde vergiye tâbi, 1 yıldan sonra elden çıkarılması halinde vergi dışıdır.
	İvazsız Olarak İktisap Edilmiş ise	Vergiye tâbi değildir.
Menkul Kıymet Yatırım Fonu Katılma Belgeleri (Kâr Payı Değil Alım-Satım Kazancıdır)	İvazlı Olarak İktisap Edilenler	Süre şartı olmaksızın vergiye tabidir.
	İvazsız Olarak İktisap Edilenler	Süre şartı olmaksızın vergiye tabi değildir.
Diğer Menkul Kıymetler (Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Özel Sektör Tahvili, Gayrimenkul Yatırım Fonu Katılma Belgesi vb.)	İvazlı Olarak İktisap Edilenler	Süre şartı olmaksızın vergiye tabidir.
	İvazsız Olarak İktisap Edilenler	Süre şartı olmaksızın vergiye tabi değildir.

- * Yukarıdaki tabloda, kazancın vergiye tâbi olmayacağı belirtilen durumlarda, yıllık beyanname verilmeyeceği gibi bu kazançlar, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye de dâhil edilmeyecektir.
- * Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında safî kazanç, diğer mal ve haklarda olduğu gibi, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, bunların maliyet bedelleri ve elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler ile ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle hesaplanır. Menkul kıymetlerin maliyetlerine dâhil olan iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde bunların V.U.K.nun 266’ncı maddesinde değinilen itibarî değeri, yani üzerlerinde yazılı olan değer, iktisap bedeli olarak kabul edilir.
- * Geçici Md:56/F de yer alan aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım-satımı yapılması halinde, bunların kazancının birlikte hesaplanacağına ve **alım satımın birinden doğan zararın diğerinin kârından mahsup edileceğine ilişkin** ibare 4783 sayılı Kanunla yeniden ihdas edilen Mükerrer 81 nci maddede yer almıyorsa da bu prensibin 2003 ve sonraki yıllar değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde de geçerli olması gerektiği görüşündeyiz. (2003/041 sayılı Sirkülerimiz)
- * Ancak vergiye tâbi olmayı gerektirmeyen elden çıkarmalardan doğan zararların, vergiye tâbi olmayı gerektiren elden çıkarmalardan doğan kârlarla mahsubu mümkün değildir.
- * Aynı cins menkul kıymetlerde (örneğin bir A.Ş.’e ait hisse senetleri) farklı tarihlerde farklı fiyatlardan alışlar ve satışlar olmuşsa, satılanların maliyet bedelinin nasıl tespit edileceği ve 3 aylık süre hesabının nasıl yapılacağı 232 serî no.lu GV Genel Tebliğinde açıklanmıştır. (2000/50 no.lu Sirkülerimiz)
- * Beyana tâbi alım-satımlar nedeniyle ödenen aracılık komisyonları kazançtan indirilebilir, ancak menkul kıymet satın alabilmek için kullanılan kredilere ait faizlerin maliyet veya gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

- * Gerek rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle ve gerek se yeniden değerlendirme değer artış fonunun, maliyet artış fonunun ve KVK Geçici 28 (eski Geçici 23) kapsamındaki kazançların sermayeye ilâvesi nedeniyle bedelsiz edinilen hisselerin elden çıkarılmasında, 3 aylık sürenin ilk satın alma tarihinden mi yoksa bu hisselerin alınmasına mesnet teşkil eden sermaye tescil tarihinden mi başlatılacağı tartışması, 232 serî no.lu GV Genel Tebliğinde sonuca bağlanmıştır. Buna göre, sürenin hesaplanmasına, eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınacaktır.
- * Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan vergiye tâbi kazancın tespiti sırasında, bunların maliyet bedeli hesaplanırken, iktisap bedelinin sadece satış ayı hariç, aylık TEFE ile endekslenmesi mümkündür. 2002 yılı ve öncesindeki yıllarda olduğu gibi indirim oranı uygulanması alternatifini seçilemez (Mükerrer Md:81).
- * Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan ve yukarıdaki esaslara göre hesaplanan kazancın 2004 yılında 12.000 YTL lık kısmı vergiden müstesnadır(Mükerrer Md:80/III). 2004/8295 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2005 yılında uygulanacak istisna tutarı 13.000 YTL. olarak tesbit edilmiştir.

Söz konusu istisna, Mükerrer 80 inci madde kapsamına giren bütün değer artışı kazançlarının toplamına bir defa uygulanır.

- * 26.07.2001 ilâ 31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Hazine bonoları ile Devlet tahvillerinin 2007 yılı sonuna kadar elden çıkarılmasından sağlanan kazançların, 2004 yılında 156.505,29 YTL lık kısmı vergiden müstesnadır (4783, 5035 ve 5281 Sayılı Kanunlarla değişik Geçici 59'uncu Madde). İstisna, alım-satım kazançları ile faiz gelirleri toplamına bir defa uygulanır. (Bakanlığın 16 sayılı G.V. Sirküleri, Md:3, 4, 5)

Bu istisnadan yararlanan alım-satım kazançları için ayrıca yukarıda değinilen (Mük. Md: 80) 12.000 YTL lık istisna uygulanmaz.

- * İstisna, dış borçlanma programı çerçevesinde ihraç edilen Devlet tahvillerinin (kamuoyunda bilinen adıyla Eurobond'ların) faiz ve alım-satım kazançlarını da kapsamaktadır (05.12.2001 tarih ve 65098 sayılı Bakanlık muktezası).
- * Döviz cinsinden ihraç edilen tahvil ve bonolarda, alım satım kazancının, G.V.K. nun 75/5 maddesinde yer alan parantez içi hüküm muvacehesinde, döviz cinsinden tesbit edilerek satış tarihindeki kurdan TL na çevrilmesi ve dolayısıyla de bunlarda maliyet revizesi yapılmaması gerekmektedir.

Ne var ki Bakanlık, döviz cinsinden kağıtların alım-satım kazançlarının da, alış ve satış bedellerinin işlem tarihindeki kurlar üzerinden TL na çevrilmesi ve alış bedeline maliyet revizesi uygulandıktan sonra bunların birbirleriyle mukayesesini suretiyle tesbit edilmesi gerektiği görüşündedir.(2004/190 sayılı Sirkülerimize bakınız.)

7.1.2. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar :

G.V.K. nun 4783 Sayılı Kanunla yeniden düzenlenerek 01.01.2003 ten geçerli olmak üzere yürürlüğe giren mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi ile, Kanunun 70'inci maddesinin birinci fıkrasının 1,2,4, ve 7 numaralı bendlerinde yazılı olan gayrimenkuller ile gayrimenkul sayılan mal ve hakların vergilendirilmesine ilişkin esaslar, 2004 yılında da aynen geçerliliğini sürdürmüştür. Bu konudaki başlıca esaslar şöyledir :

- * İvâz karşılığında iktisap edilen gayrimenkuller, iktisap şekli ne olursa olsun, iktisap tarihinden başlayarak 4 yıl içinde elden çıkarıldıkları takdirde, bunların elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançları gelir vergisine tâbi, aksi takdirde vergiye tâbi değildir. Süre hesabına tapuda kayıtlı tescil tarihlerinin esas alınması gerekir. İdare tamamlanmış binaların satılarak teslimi halinde bunların tapu tescilinden önce satılmış sayılacağı görüşünü benimsemek temayülündedir.
- * Safî değer artışı kazancı, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan gayrimenkullerin maliyet

bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen aynî vergi ve harçların indirilmesi suretiyle hesaplanır.

Elden çıkarma kazancının hesaplanmasına esas alınacak maliyet bedelinin mükelleflerce tesbit edilememesi halinde, maliyet bedeli yerine VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel esas alınır. Bunun için bağlı bulunulan vergi dairesine başvurulması gerekir (Mükerrer Md:81).

- * 1998 yılı emlak vergisi genel beyan süresi ile 2 aylık ek sürenin bitmesinden yani 30.11.1998 tarihinden önce iktisap edilmiş olan gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, bu gayrimenkullerin maliyet bedeli olarak, 30.11.1998 tarihine kadar verilmiş olan emlak vergisi beyannamelerinde gösterilen emlak vergisine esas değerlere itibar edilir.

Emlak Vergisi Kanunu'na 4444 sayılı Kanunla eklenen geçici 18'inci madde kapsamında 01.11.1999 – 31.12.1999 tarihleri arasında isteğe bağlı olarak yeniden verilen beyannamelerde yer alan değerlerin, satış kazancının hesaplanmasına esas alınması mümkün değildir. Bunlar sadece E.V. ve tapu harcı bakımından hüküm ifade eder.

- * Gayrimenkullerin elden çıkarılmasına ilişkin değer artışı kazancının tespitinde, iktisap bedelinin, satış ayı hariç, aylık TEFE ile endekslenmesi mümkündür. (Gayrimenkullerde, daha önce bir alternatif olarak tatbik edilebilen indirim oranı uygulanması 2004 yılında mümkün değildir.)

1998 Emlak Vergisi Beyannamesinde yer alan değerlerin maliyet bedeli olarak kabul edilmesi durumunda, bu değer endekslenmiş değer kabul edilir ve 1998 Emlak Beyannamesi verme süresinin sonuna kadar ayrıca endeksleme yapılmaz. Endekslemenin izleyen aylar için yapılması gerekir.

- * Gayrimenkuller dâhil diğer bütün mal ve hakların elden çıkarılmasında, yukarıdaki esaslara göre hesaplanan kazancın, 2004 yılında 12.000 YTL. lık kısmı vergiden müstesnadır. (Mük. Md.80)

Bu istisna, yıl içinde elden çıkarılan gayrimenkuller ve diğer mal ve hakların (G.V.K.Mükerrer Md:80 kapsamına girenlerin) tamamı için bir defa dikkate alınır.

- * Yukarıda da değinildiği üzere bu istisna, 2006 yılından itibaren, sadece menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlananlar dışında kalan değer artışı kazançlarına, 6.000 YTL olarak uygulanacaktır. (1.1.2006 da yürürlüğe girecek olan GVK nun 5281 sayılı Kanunla değişik Mükerrer 80 inci maddesi)

7.1.3. Değer Artışı Kazançlarının Yıllık Beyan Esasında Vergilenmesi :

Değer artışı kazançları, yıllık beyan esasında vergiye tâbidir. (Md:85) Bunların iktisap bedellerinin TEFE'deki aylık artış oranında arttırılması, varsa istisnanın uygulanması ve yukarıda 7.1.1. ve 7.1.2. numaralı bölümlerde sayılan mükerrer 81 inci maddede yazılı giderlerin tenzili suretiyle tesbit edilen safi tutarları toplamından (Mük. Md:81), 2004 yılı için 12.000 YTL lık istisna tenzil edildikten sonra (Mükerrer Md:80) kalan miktar üzerinden yıllık beyannameye dâhil edilerek vergiye tâbi tutulması gerekir.

Mükerrer 81 inci maddesinin yedinci fıkrasına, 5281 sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile eklenen cümleye göre, 2006 yılından itibaren iktisap bedelinin TEFE oranında arttırılabilmesi için, artış oranının %10 veya daha fazla olması şartı aranacaktır.

7.2. Arizî Kazançlar :

G.V.K.'nun 4783 Sayılı Kanunla 2003 yılında da geçerli olmak üzere yeniden düzenlenen arizî kazançlara ilişkin 82'nci maddesi, 2002 yılı sonunda yürürlükten kalkan eski Geçici Md: 56/G nin aynıdır. Şu farkla ki, eski maddede ilk 4 bende, herbir bend bazında 3,5 milyar TL. olarak uygulanması öngörülen istisna, 82'nci maddede toplam kazançta bir defa uygulanmak üzere 10 milyar TL. olarak belirlenmiştir.

Bu istisna tutarı 2004 yılında 12.000 YTL na yükseltilmiş bulunmaktadır. 2004/8295 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre 2005 yılında 13.000 YTL olarak uygulanacaktır.

Madde hükmüne göre safi kazanç, yapılan arızî işlemler dolayısıyla alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamından oluşan hasılatın, maddenin dördüncü fıkrasında belirtilen giderler ile varsa maliyetlerin tenzili suretiyle tesbit edilir ve böylece tesbit edilen kazançlar toplamından (maddede zikredilen bazı kazançlar hariç) 2004 yılında 12.000 YTL lık istisna tenzil edildikten sonra kalan kısmı, beyan esasında vergilenir.

8. BASİT USULDE TESBİT EDİLEN TİCARİ KAZANÇLAR, VERGİDEN MUAF ZİRAİ KAZANÇLAR VE SERBEST MESLEK KAZANÇLARI İLE DİĞER ÜCRETLER :

Bunlar hakkında, ilgili gelir unsurlarına ait bölümlerde gerekli açıklama yapılmış olup aşağıda bunların özet halinde tekrarı yararlı görülmüştür :

GVK'nun eski 46 ilâ 51'inci maddelerinde yer alan götürü ticarî kazanç, eski 69'uncu maddede yer alan götürü serbest meslek kazancı ve eski 64'üncü maddede yer alan götürü ücret müesseseleri, 4369 sayılı Kanunla 01.01.1999 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır.

Bütün bu kazançlar, 1999 ve izleyen yıllarda olduğu gibi 2004 yılında da aşağıda özetlenen şekilde vergiye tâbi bulunmaktadır :

8.1. Götürü usulde ticarî kazanç tespiti esasının yerini alan basit usulde ticarî kazanç tespiti esasında, ticarî kazanç sahipleri, bu kazançları için ayrı bir yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Esnaf muafılığı mevcudiyetini korumakta, bunlara mal ve hizmet karşılığı yapılan ödemeler, beyan esasında vergiye tâbi olmamakla beraber stopaj yolu ile vergilenmektedir. (Md:94/10,12 ve 13)

8.2. Ziraî kazançta küçük çiftçi muafılığı ve götürü usul ortadan kalkmış olup, çiftçilerin elde ettikleri kazançlar, esas itibariyle hâsılat üzerinden stopaj yapılmak suretiyle vergiye tâbi tutulmaktadır. Ziraî işletme büyüklüğü belli ölçüleri aşan çiftçiler gerçek usulde vergiye tâbi olup, yıllık beyanname vermek zorundadır. Diğer çiftçilerin ziraî kazançları için beyanname vermeleri söz konusu olmayıp, bunlar yukarıda değinildiği üzere, stopaj yoluyla vergiye tâbi bulunmaktadır (Md:94/11).

8.3. 4369 sayılı Kanunla, daha önce götürü usulde vergilendirilen bir kısım serbest meslek erbabı 01.01.1999 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilenmeye başlanmış, diğerleri ise gerekli şartları taşımamaları sebebiyle vergiden muaf tutulmuş bulunmaktadır.

Gerçek usulde vergiye tabi serbest meslek erbabının yıllık beyan esasında vergiye tâbi olmasına karşın, muaf olanlar stopaj yolu ile vergilenmektedirler (Md:94/2).

8.4. Götürü ücretler yerine ihdas edilen "diğer ücretler" i elde edenlerin, yıllık beyanname vermeleri ya da diğer gelirleri nedeniyle verdikleri beyannameye "diğer ücretlerini" dâhil etmeleri söz konusu değildir. Bu tür ücretler, vergi karnesi esasında götürü olarak vergiye tâbi bulunmaktadır.

9. YURTDIŞINDA ELDE EDİLEN KAZANÇLAR :

Yurtdışından (off-shore dahil) elde edilen kazançlar, prensip olarak brüt tutarları üzerinden beyana tâbidir. Ancak, arada vergi anlaşması var ise, anlaşmada yer alan hususlar mutlaka dikkate alınmalıdır (Yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu konusunda aşağıdaki II/16 numaralı bölüme bakınız).

II. 2004 YILINA İLİŞKİN BEYANNAMELERDE UYGULANACAK İNDİRİM, İSTİSNA VE MUAF LIKLAR İLE BAZI HÂDLER :

Daha önce yeri geldikçe açıklanan bu konudaki esaslar, aşağıda topluca özetlenmiştir :

1. KONUT KİRALARINA İLİŞKİN İSTİSNA :

GVK'nun 21'inci maddesine göre, KONUT olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen iratların yıllık tutarının belli bir kısmı gelir vergisinden müstesnadır.

- * İstisna tutarı, GVK'nun Mükerrer 123'üncü maddesine istinaden 2004 yılı için **1,8 Milyar TL**. (1.800 YTL)olarak tesbit edilmiş ve bu husus Maliye Bakanlığı tarafından 246 Serf No.lu G.V. Genel Tebliği ile duyurulmuştur (2003/016 Sayılı Sirkülerimiz).

Bu istisna, 2005 yılında 2.000 YTL olarak uygulanacaktır.

- * Elde ettikleri konut kira geliri toplamı 2004 yılında 1.800 YTL nı aşmayanlar, bu gelirlerini yıllık beyanname ile beyan etmezler. Konut kira geliri tutarı istisna hâddini aşanların, beyana tâbi olan bu tür gelirlerini beyan etmemeleri ve eksik beyan etmeleri halinde, bu istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.
- * Ticarî, zirafî ve meslekî kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar bu istisnadan yararlanamazlar (Md:21)
- * GVK'nun aile reisi beyanını düzenleyen 93'üncü maddesinin 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmasından sonra, GVK'nun 21'inci maddesinde yer alan ve değiştirilmesi unutulmuş "gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar" ibaresinin, 1998 ve izleyen yıllarda tatbik kabiliyeti yoktur.
- * Beyan ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarının safî tutarının tespitinde gerçek gider esasını tercih eden mükellefler, eski yıllarda olduğu gibi 2004 yılında ve izleyen yıllarda da gerçek giderlerinin istisnaya tekabül eden kısmını gayrisafi iratlarından indiremezler. Götürü gider esasını tercih edenler ise gayrisafi iratları toplamından 1.800 YTL lık istisnayı tenzil ettikten sonra kalan meblağın %25 i oranında götürü gider hesaplar ve indirirler.
- * GVK'nun 74 üncü maddesinin 4369 sayılı Kanunla değiştirilen 4 numaralı bendine göre, **gerçek gider esasını benimseyen mükellefler**, konut olarak kiraya verdikleri bir adet gayrimenkulün iktisap bedelinin % 5'ini, iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile, sadece o gayrimenkule ait hasıllattan indirebileceklerdir. Ancak indirilemeyen kısım gider fazlalığı sayılamayacak ve 88. maddenin üçüncü fıkrasına göre zarar olarak indirilemeyecektir.
- * GVK'nun 74'üncü maddesine göre, götürü gider usulünü seçenler iki yıl geçmeden bu usulden dönemezler.

2. GERÇEK USULDE VERGİLENDİRİLEN ÜCRETLERE AİT SAKATLIK İNDİRİMİ HÂDLERİ:

G.V.K. nun 31 inci maddesinde yer alan, gerçek ücretlere ilişkin iki çeşit indirimden özel gider indirimi, 4842 sayılı Kanunla, bu madde başlığı ile birlikte değiştirilmek suretiyle, 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmış ve böylece geriye sadece sakatlık indirimi kalmıştır.

Maddenin yeni şekline göre, çalışma gücünü asgarî hangi oranda kaybetmiş olan hizmet erbabının kaçınıcı derecede sakat sayılacağı ve ne tutarda sakatlık indiriminden yararlanacağı, aşağıda bir tablo halinde özetlenmiş ve tabloda, 2004 yılında uygulanan indirim tutarları yanında, 2005 yılında uygulanmak üzere, 2004/8295 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tesbit edilmiş olan tutarlar da gösterilmiştir.

Asgari Çalışma Gücü Kaybı	Sakatlık Derecesi	Yararlanılacak Aylık Sakatlık İndirimi Tutarı (YTL)	
		2004 Yılında	2005 Yılında
%80	1	440,00	480,00
%60	2	220,00	240,00
%40	3	110,00	120,00

3. **SERBEST MESLEK KAZANÇLARINA İLİŞKİN GÖTÜRÜ GİDER İMKANI KALKMIŞTIR:**

GVK'nun 68/10 uncu maddesinde öngörülen götürü gider esas, 4369 sayılı Kanununun 37 nci maddesi ile 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırıldığı cihetle, 1998 yılında son defa uygulanmıştır. 1999 ve sonraki yıllarda, dolayısıyla de 2004 yılında uygulanması söz konusu değildir.

4. **DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA VE BAZI ARIZİ KAZANÇLARDA AYRI AYRI UYGULANAN İSTİSNA TUTARI :**

4783 Sayılı Kanunla 2003 yılından itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenen mükerrer 80'inci madde ile, tüm değer artışı kazançları toplamının ve 82'nci maddedeki bazı arizî kazançlar toplamının 10 milyar liralık kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bilindiği üzere, bu gelir unsurlarına 2002 yılı ile daha önceki yıllarda bu istisna, GVK nun geçici 56 ncı maddesinin (D) ve (G) bölümünde yer alan hükümlere istinaden 3,5 milyar TL. olarak uygulanmış bulunmaktaydı.

Bu istisnanın tutarı, 2003/6578 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, 2004 yılı için 12.000 YTL olarak tespit edilmiş olup, 2005 yılında da 13.000 YTL olarak uygulanacaktır. (2004/8295 sayılı karar)

2004 yılı için geçerli miktarı 12.000 YTL. olan bu istisnalar biri mükerrer 80 inci madde için, biri de 82 nci madde için olmak üzere iki ayrı istisnadır.

5. **İNDİRİM ORANI VE ENDEKSLEME UYGULAMASI :**

5.1. **Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı Uygulaması :**

Bilindiği üzere bazı menkul sermaye iratlarının safi tutarına, belli bir indirim oranı uygulanmakta ve böylece bulunacak kısım, bunların beyanı sırasında, indirim oranı uygulanmak suretiyle bunlar enflasyondan arındırılmakta ve bunu takiben varsa indirim sonrası tutara istisna uygulandıktan sonra kalan vergiye tâbi tutulmaktadır.

İndirim oranı, VUK'na göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle, her yıl Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmektedir. (GVK. Md.76)

2004 yılında uygulanacak indirim oranı, Maliye Bakanlığı tarafından bu esasa göre %43,8 olarak tesbit edilmiş bulunmaktadır. (Bakanlığın 10.12.2004 tarih ve 27 sayılı G.V. Sirküleri)

Buna göre, indirim sonrası kazancın, indirim öncesi kazançtan bunun %43,8 inin tenzili veya çok daha basit şekilde indirim öncesi kazancın $\%(100-43,8)$ yani %56,2 oranı ile çarpımı suretiyle tesbit edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örneğin indirim öncesi kazanç tutarı 200.000,00 YTL ise indirim sonrası kazanç tutarı $(200.000,00 \times \%56,2=)$ 112.400,00 YTL olacaktır.

Türkiye'de gelir vergisi tevkifatına tâbi tutulmuş olduğu cihetle, Geçici 55'inci Madde hükmü uyarınca 2004 yılındaki tutarları ne olursa olsun zaten beyana tâbi olmayan mevduat faizleri (Md:75/7), faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları, kâr zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları, özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığı ödenen paralar (Md:75/12), repo gelirleri (75/14) ve MKYF katılma belgelerine ait kâr payları (Md:75/1) bir tarafa bırakılacak olursa, aşağıda sıralanan menkul sermaye iratları, indirim oranı uygulaması kapsamındadır :

- Her nevi (Devlet, özel sektör vb.) tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile TKİ,KOİ ve Öİ'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Geç. Md: 59 gereğince, 2004 yılında 156.505,29 YTL lık kısmı vergiden müstesna olan Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri dâhil),
- Her nevi alacak faizleri,
- Her nevi yatırım ortaklıklarından (menkul kıymet, gayrimenkul, risk sermayesi yatırım ortaklıkları dâhil) sağlanan kâr payları,

- Gayrimenkul ve risk sermayesi yatırım fonlarından sağlanan kâr payları.
- TL. cinsinden açılmış off-shore hesaplardan elde edilen faizler

Döviz, altına veya TEFE, TÜFE gibi başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında, bunlara indirim oranı uygulanması mümkün değildir.

G.V.K. nun 75 inci maddesinin 1,2 ve 3 numaralı fıkralarında yer alan kâr payları, 76'ncı maddeye göre zaten indirim oranına tâbi bulunmamaktadır.

Nihayet, ticarî işletmelere (yani bunların bilançolarına) dâhil kazanç ve iratlar için de indirim oranı uygulanması söz konusu değildir. (Dolayısıyla yukarıda sayılan gelir unsurları, ticarî işletmelerin ve kurumların kazançlarına dâhil edilerek indirim uygulanmaksızın beyan olunur ve bunların elde edilmesi esnasında yapılan GV stopajları gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir.)

5.2. Değer Artışı Kazançlarında İktisap Bedelinin TEFE'deki Aylık Artış Oranında Arttırılması:

GVK'na 4444 sayılı Kanunla eklenip 2002 yılı sonunda kendiliğinden yürürlükten kalkan geçici 56'ncı maddenin (F) bölümünde, mal ve hakların ve bu meyanda gayrimenkullerle menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarının, bunların elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere DİE tarafından belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tesbit edileceği belirtildikten sonra menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançların, endeksleme yapılacak yerde indirim oranı uygulanmak suretiyle de tesbit edilebileceği hükme bağlanmış bulunmaktaydı.

4783 Sayılı Kanunla yeniden düzenlenerek 01.01.2003 tarihinden itibaren geçici 56/F maddenin yerini alan mükerrer 81'inci madde ile bu ikili alternatif terkedilmiş ve maddenin son fıkrası ile tüm değer artışı kazançlarının, sadece bunların iktisap bedelleri, elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere TEFE'deki aylık artış oranında arttırılmak suretiyle hesaplanacağı hükme bağlanmıştır. Yani 2003 yılından itibaren ve dolayısıyla de 2004 yılında değer artış kazançlarında indirim oranı uygulaması mümkün değildir.

Buna göre, GVK'nun mükerrer 80'inci maddesinde yazılı tüm mal ve hakların maliyet (iktisap) bedelleri, bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere DİE'nin belirlediği TEFE artış oranında arttırılacak ve safî kazanç, böylece hesaplanan endekslenmiş maliyet bedeli esas alınmak ve istisna uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. Bu esas dâhilinde revize maliyet bedelinin, uzun hesaplamalar yapılacak yerde, iktisap maliyetinin satıştan önceki ayın endeksi ile iktisap ayından önceki ayın endeksi arasındaki oranla çarpılması suretiyle hesaplanması mümkündür.

232 serî no.lu GV Genel Tebliği'nde bu konu ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Mükerrer 81 inci maddeye 5281 sayılı Kanun'un 28 inci maddesi ile 01.01.2006 tarihi itibarıyla eklenen cümle hükmüne göre 2006 yılından itibaren, endekslenmenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekecektir.

Aşağıda endeksleme ile ilgili bir örneğe yer verilmiştir :

DEĞER ARTIŞI KAZANÇLARINA İLİŞKİN ENDEKSLEME UYGULAMASI	Arsa Alım – Satımı (YTL)
1. İktisap Ayı :	08.11.2000
2. Elden Çıkarma Ayı :	15.05.2004
3. İktisap Öncesi Ay Endeksi :	2.516,70
4. Elden Çıkarma Öncesi Ay Endeksi :	8.070,50
5. İktisap Maliyeti :	500.000,00
6. Revize İktisap Maliyeti (5x4:3) :	1.603.389,36
7. Elden Çıkarma Bedeli :	1.800.000,00
8. Safî Kazanç (7-6) :	+ 196.610,64
9. Beyana Tâbi Olmayan Tutar :	- 12.000,00
10. Beyan Edilecek Matrah (8-9) :	+ 184.610,64

6. AİLE REİSİ BEYANI ESASI KALDIRILMIŞTIR :

GVK'nun aile reisi beyanını düzenleyen 93'üncü maddesi 29.07.1998 tarihinde yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu nedenle, 1998 ilâ 2003 yılı beyanlarında olduğu gibi 2005 yılı Mart ayının 15'ine kadar verilecek olan 2004 yılı gelir vergisi beyannamelerinde de aile reisi beyanı esaslı uygulanmayacaktır. Buna göre, yaşı ne olursa olsun ailenin her bir ferdi, yıllık beyanname vermek zorunda olup olmadığı yönünden ayrı ayrı nazara alınacak; istisna hakları ayrı kullanılacak ve bunlardan beyanname vermek zorunda olduğu tespit edilenler birbirlerinden ayrı olarak beyanname vereceklerdir. Küçük çocuklara ve kısıtlılara ilişkin beyannamelerin de bunların kanunî temsilcileri olan veli veya vasileri tarafından tanzim ve imza edilerek, ayrı verileceği tabiidir.

Bilindiği üzere eskiden de, aile bireyleri beyanname verilip verilmeyeceği yönünden ayrı ayrı nazara alınmakta, ancak beyanname verilmesi gerektiğinde aile reisi adına tek bir beyanname verilip, aile fertlerine ait bütün gelirler bu beyannamede toplanmakta ve böylece ortaya çıkan aile gelirine artan oranlı GV tarifesi uygulanmakta idi.1998 yılından itibaren uygulanan sistemde, artan oranlı tarifenin, beyana tâbi geliri olan her bir aile ferdi için ayrı ayrı uygulanacak olmasının, mükellefler yönünden daha avantajlı olduğu meydandadır.

7. BEYAN EDİLECEK HER GELİR UNSURUNUN, DİĞERLERİNDEN BAĞIMSIZ OLARAK SAPTANMASI ESASI :

4369 sayılı Kanunla GVK'nun ihtiyarî toplamayı düzenleyen 87 nci maddesi yürürlükten kaldırılmış ve gelirin toplanmasına ilişkin 85 inci maddesi ile toplama yapılmayan hallere ilişkin 86 ncı maddesi değiştirilmiştir.

Başlığı "Gelirin toplanması ve beyan" olarak değiştirilen yeni 85 inci maddeye göre, mükelleflerin aynen eskiden olduğu gibi, Kanunda aksine bir hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeleri ve beyanı gereken tüm gelirlerini bu beyannamede toplamaları, ayrıca gerçek usulde vergiye tutulan ticarî, ziraî ve meslekî kazançlarını, sonuç zarar bile olsa beyan etmeleri zorunludur.

86'ıncı maddeye gelince bu madde, 4369 sayılı Kanundan sonra, önce 1999 yılından geçerli olmak üzere 4444 sayılı Kanunla ve sonra da 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere, 4842 ve 4962 sayılı Kanunlarla değiştirilerek yeni bir yapıya kavuşturulmuş bulunmaktadır. 2004 yılı gelirlerine de, değiştirilen bu esasların uygulanması söz konusudur.

8. YILLIK GELİR VERGİSİ TARİFESİ :

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 123'üncü maddesi gereğince, bu Kanunun 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifесinin gelir dilim tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır. Ancak Bakanlar Kurulu, bu suretle tespit edilen tutarları yarısına kadar artırmaya veya indirmeye yetkilidir.

G.V.K. nun 103 üncü maddesinin, 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4842 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesi ile değiştirilen 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin 2003/6578 sayılı Bakanlar

Kurulu Kararı ile arttırılan gelir dilimlerine göre, 2004 yılı gelirlerine uygulanacak yıllık G.V. tarifesi şöyledir :

**2004 YILI
ÜCRET DIŞI GELİRLERE İLİŞKİN TARİFE**

6.000,00 YTL na kadar			%20
14.000,00 YTL nın	6.000,00 YTL lık kısmı için	1.200,00 YTL fazlası	%25
28.000,00 YTL nın	14.000,00 YTL lık kısmı için	3.200,00 YTL fazlası	%30
70.000,00 YTL nın	28.000,00 YTL lık kısmı için	7.400,00 YTL fazlası	%35
140.000,00 YTL nın	70.000,00 YTL lık kısmı için	22.100,00 YTL fazlası	%40
140.000,00 YTL den fazlasının	140.000,00 YTL lık kısmı için	50.100,00 YTL fazlası	%45

Kanunda, yukarıda gösterilen genel nitelikteki tek tarifeye yer verilmiş ve ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, bu tarifede yer alan oranların beşer puan indirilmek suretiyle uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre ücret gelirlerine uygulanacak tarife, tarafımızdan düzenlenerek aşağıda gösterilmiştir :

**2004 YILI
ÜCRET GELİRLERİNE İLİŞKİN TARİFE**

6.000,00 YTL na kadar			%15
14.000,00 YTL nın	6.000,00 YTL lık kısmı için	900,00 YTL fazlası	%20
28.000,00 YTL nın	14.000,00 YTL lık kısmı için	2.500,00 YTL fazlası	%25
70.000,00 YTL nın	28.000,00 YTL lık kısmı için	6.000,00 YTL fazlası	%30
140.000,00 YTL nın	70.000,00 YTL lık kısmı için	18.600,00 YTL fazlası	%35
140.000,00 YTL den fazlasının	140.000,00 YTL lık kısmı için	43.100,00 YTL fazlası	%40

Yukarıda, ücretlerle ilgili 3.6.c. numaralı bölümde açıklandığı üzere, yıllık beyannameye ücretler dışındaki gelirlerin de dâhil olması halinde, önce ücretler dâhil bütün gelirlerin toplamına genel tarifeyi uygulamak ve böylece hesaplanacak yıllık vergi tutarından, sadece ücret gelirleri toplamının %5'i oranında hesaplanacak ücretlere ilişkin indirim tutarını indirmek suretiyle, beyana dayalı vergi tutarını hesaplamak gerekmektedir. Bakanlığın görüşü budur. (Bakanlığın 17 sayılı G.V. Sirküleri – 2004/038 No.lu Duyurumuz.)

%5 lik indirim hesaplanırken, geçmiş yıl zararları şahıs sigortası primleri ve eğitim-sağlık harcamaları ile bağış indiriminden ücretlere isabet eden kısım düşülmelidir.

4325 sayılı Kanun kapsamında elde edilen bazı kazançlar için, tarifeye göre hesaplanan gelir vergisine, çalıştırılan yeni işçi sayısına bağlı olarak % 40 ilâ % 60 oranında indirim uygulanmaktadır. Bu indirimden yararlanmak isteyenlerin beyannameye eklemek üzere ayrı bir bildirim doldurmaları gerekmektedir. (Detaylı bilgi için 1998/39 ve 1998/46 no.lu Sirküllerimize bakınız.)

5821 sayılı Kanun'un 29 uncu maddesi ile G.V.K. nun 103 üncü maddesi 01.01.2005 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, gelir dilimleri arttırılarak YTL cinsinden belirlenmek ve tarifedeki en yüksek oran %45 ten %40 a indirilmek suretiyle yeniden düzenlenmiştir.(+++)

(+++)
Buna göre, 2005 yılında ücret dışındaki gelirlere uygulanacak olan Kanundaki tarife ile tarafımızdan düzenlenen ücretlere ilişkin tarife aşağıda gösterilmiştir.

ÜCRET DIŞI GELİRLERE İLİŞKİN TARİFE (2005)

6.600 Yeni Türk Lirasına kadar.....	% 20
15.000 Yeni Türk Lirasının 6.600 lirası için 1.320 lira, fazlası	% 25
30.000 Yeni Türk Lirasının 15.000 lirası için 3.420 lira, fazlası	% 30
78.000 Yeni Türk Lirasının 30.000 lirası için 7.920 lira, fazlası	% 35
78.000 Yeni Türk Lirasından fazlasının 78.000 lirası için 24.720 lira, fazlası	% 40

ÜCRET GELİRLERİNE İLİŞKİN TARİFE (2005)

6.600 Yeni Türk Lirasına kadar.....	% 15
15.000 Yeni Türk Lirasının 6.600 lirası için 990 lira, fazlası	% 20
30.000 Yeni Türk Lirasının Lirasının 15.000 lirası için 2.670 lira, fazlası	% 25
78.000 Yeni Türk Lirasının 30.000 lirası için 6.420 lira, fazlası	% 30
78.000 Yeni Türk Lirasından fazlasının 78.000 lirası için 20.820 lira, fazlası	% 35

9. GEÇİCİ VERGİ :

GVK'nun 4369 Sayılı Kanunla değişik mükerrer 120'nci maddesi uyarınca, tüm ticarî kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, carî vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler itibariyle verecekleri beyannamelere istinaden yıllık tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödemek zorundadırlar.

Mükerrer 120'nci maddede, 01.01.2000 tarihinde yürürlüğe giren 4444 Sayılı Kanunla değişiklik yapılarak, üç aylık geçici vergi dönemleri 6 aya çıkarılmış, ancak Bakanlar Kurulu, Kanundaki yetkisini kullanarak 2000/1514 Sayılı Kararı ile (R.G. 08.12.2000-24254) geçici vergi dönemlerini 01.01.2001 tarihinden itibaren üçer ay, beyan ve ödeme sürelerini ise bu üçer aylık dönemleri izliyen ikinci ayın 15'inci günü akşamı olarak belirlemiştir. 2001 ve 2003 yılları geçici vergileri gibi 2004 yılı geçici vergileri de bu esasa göre beyan edilmiş ve ödenmiştir.

Diğer taraftan geçici vergi oranı da 2001 ve 2002 yıllarında geçerli yıllık tarifeye istinaden % 15 olarak uygulanmışken tarifinin 4842 sayılı Kanunla 24.04.2003 tarihinden itibaren değiştirilmesi ve ilk gelir dilimine uygulanan oranın % 15'ten % 20'ye çıkması üzerine 2003 yılı ikinci geçici vergi döneminden itibaren bu seviyeye yükseltilmiş (2003/144 numaralı Sirkülerimiz) ve 2004 yılında da % 20 nispet üzerinden ödenmiştir.

(Kurumlara ilişkin geçici vergi oranı da, daha önce % 25 iken, sonradan % 30'a ve 2004 için %33'e yükselmiş bulunmaktadır. (2003/144 sayılı Sirkülerimize bakınız.). 2005 yılında kurumlarda geçici vergi oranı tekrar %30 olarak uygulanacaktır.)

10. HAYAT STANDARDI ESASI KALDIRILMIŞTIR :

Bilindiği üzere, hayat standardı esası, son defa 1999 yılı gelirleri için uygulanmış ve daha sonra 4369 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Aradan bir yıl geçtikten sonra bu esas, GVK'nuna 4605 sayılı Kanunla eklenen geçici 58'inci madde hükmü ile gelir vergisine tâbi ticarî kazanç sahipleri (basit usulde vergiye tâbi olanlar dâhil) ve serbest meslek erbabı için 01.01.2000 – 31.12.2001 tarihleri arasında uygulanmak üzere yeniden ihdas edilmiş ve 2001 yılında son defa uygulanmıştır. Dolayısıyla bu esasın 2002 ve 2003 yılı gibi 2004 yılı gelirlerine de uygulanması söz konusu değildir.

11. FON PAYI KALDIRILMIŞTIR :

Son defa 01.02.1995 tarih ve 22189 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak o tarihten itibaren yürürlüğe giren 95/6428 sayılı Kararın 1 inci maddesi ile, fon payı oranı %7'den %10'a yükseltilmiş olup, 2003 yılı sonuna kadar bu seviyesini muhafaza etmiştir.

Bilindiği üzere, fon paylarının ücretler dışındaki gelirlere isabet eden gelir vergisi üzerinden hesaplanması ve yıl içinde beyan edilen gelirler üzerinden stopaj yolu ile alınan fon payı tutarlarının mahsubundan sonra kalanın ödenmesi gerekmektedir.

4842 Sayılı Kanununun 37'nci maddesinin 3, 4 ve 5'inci fıkraları ile fon payına ilişkin yasal düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve böylece fon payı uygulamasına, 01.01.2004 tarihinde son verilmiştir.

01.01.2004 ten önce ödenen fon paylarının akıbeti ve gider yazılacak ve yazılmayacak kısımlar hakkında 5228 sayılı Kanunla yapılan düzenleme için 2004/156 no.lu Sirkülerimize bakınız.

12. ZARAR, SİGORTA PRİMİ, BAĞIŞ/YARDIM, SPONSORLUK, ARGE VE EĞİTİM/SAĞLIK HARCAMASI İNDİRİMLERİ :

G.V.K. nun 88 ve 89 uncu maddelerinde, yıllık beyanname ile beyan edilecek olan gelirlerden yapılacak indirimlerin neler olduğu açıklanmıştır. Buna göre, gelirden indirilebilecek olan kalemler şunlardır:

- Beyan edilen gelir kaynaklarında, carî yıl içinde hâsıl olan zarar ile arka arkaya geçmiş beş yıl içinde hâsıl olup mahsup edilememiş bulunan zarar bakiyesi (değer artış kazançlarına ilişkin tüm zararlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğmayan zararlar ve Kanunda yazılı şekilde tevsik edilemeyen yurt dışı faaliyet zararları ile Türkiye’de GV’nden istisna edilen yurt dışı kazançlarla ilgili yurt dışı zararları hariç) (Md:88)
- Beyan edilen gelirin %10’unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigortası primleri için beyan edilen gelirin %5’ini) ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak, Türkiye’deki bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde aktedilmiş bulunmak ve ücretten ayrıca indirilmemiş olmak şartı ile, mükellefin şahsına ve ayrıca beyanname vermeyen (beyana tâbi geliri olmayan) eşi ile küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortalarının primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Md:89/1) (Bu konuda 2001/132 ve 2003/156 no.lu Sirkülerlerimize bakınız.)
- Beyan edilen gelirin %5’ini (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10’unu) aşmamak kaydı ile genel, katma ve özel bütçeli idarelere, belediyelere, köylere, kamuya yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar. (Özel kanunlar uyarınca yapılan bazı bağışlar % 5 (veya % 10) sınırlaması olmaksızın, beyan edilen gelirden indirilir. (89/4)
- Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirin ve harcamalar toplamının %5’ini aşmayan kısmı, beyanname üzerinde, vergi indirimine ilişkin 29 No.lu bildirim satırında indirilebilir. (89/2)
- Yukarıdaki kurumlara bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, yetiştirme yurdu, çocuk yuvası, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile bunların inşası ile ilgili nakdî ve aynî bağışlar. (89/5)
- Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan gıda bağışları. (89/6)
- Kültürel faaliyetlerin sponsorluğu ile ilgili harcamalar (89/8)
- AR-GE harcamalarının %40 oranındaki “*arge indirimi*” (89/9)

13. BEYANNAME VERME VE ÖDEME ZAMANI :

GVK’nun, 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere 4842 ve 5035 sayılı Kanunlarla değiştirilen 92’nci ve 117’inci maddesi uyarınca :

- * Gelirin sadece basit usulde tesbit edilen ticarî kazançlardan ibaret bulunması halinde, yıllık beyannamenin Şubat ayının 15’inci günü akşamına kadar verilmesi ve verginin Şubat ve Haziran aylarında 2 eşit taksit halinde ödenmesi icabeder.
- * Diğer hallerde yıllık beyannamenin Mart ayının 15’inci günü akşamına kadar verilmesi ve verginin Mart ve Temmuz aylarında 2 eşit taksit halinde ödenmesi gerekir.

14. BEYANNAMELERE İLİŞKİN MAKTU DAMGA VERGİSİ :

Verilecek G.V. beyannameleri dolayısıyla ödenmesi gereken özel işlem vergisi, dayanağı olan 4481 sayılı 9’uncu maddesine göre yürürlük süresinin 31.12.2003 tarihinde dolması ve bu süreyi uzatan herhangi bir yasal düzenleme yapılmamış bulunması sebebiyle 01.01.2004 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkmıştır.

Diğer taraftan 4306 sayılı Kanunun geçici 1/A maddesi gereğince bazı işlemler ve kağıtlar üzerinden alınmakta olan eğitime katkı payı da 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5035 sayılı Kanunun 43’üncü maddesi ile büyük ölçüde değiştirilerek, sadece 3984 Sayılı Kanun uyarınca RTÜK tarafından yayın kuruluşlarının reklâm gelirlerinden alınacak paya ilâveten, aynı kuruluşta ödenecek bir mükellefiyet haline getirilmiş bulunmaktadır. Bütün bu nedenlerle ötedenberi vergi beyannameleri üzerinden alınmakta olan özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı 2003 yılında verilen G. V. beyannamelerine uygulanmamış olup, 2004 ve izleyen yıllarda da uygulanmayacaktır. Bilindiği üzere bu mükellefiyetler, 2003 yılında sırası ile 4 milyon ve 1 milyon TL. olarak uygulanmış bulunmaktaydı.

Bu duruma göre aynen 2003 yılı G.V. beyannameleri gibi, 15 Mart 2005'e kadar verilecek olan 2004 yılı G.V. beyannamelerinin de sadece maktu damga vergisine tâbi tutulması gerekmektedir.

Damga Vergisi Kanunu'nun, önce 5035 sayılı Kanun'un 35 inci maddesi ve sonra da 5281 sayılı Kanun'un 7 nci maddesi ile değiştirilen hükümlerine göre, 01.01.2005 tarihinden itibaren verilecek olan G.V. beyannameleri ile ekindeki belgeler için ödenecek maktû damga vergilerinin tutarları şöyledir :

Yıllık Gelir Vergisi Beyannameleri	:	18,00 YTL.
Bilânçolar	:	14,00 YTL.
Gelir Tabloları	:	7,00 YTL.
İşletme Hesabı Özetleri	:	7,00 YTL.

Damga vergisinin pul yapıştırmak suretiyle ödenmesi usulü 5281 sayılı Kanunda kaldırılmıştır. Yukarıdaki damga vergileri vergi dairesince tahakkuk fişinde gösterilmek suretiyle alınacaktır.

15. BEYANNAMENİN VERİLECEĞİ VERGİ DAİRESİ :

GVK'nun 106'ncı maddesine göre, Gelir Vergisi mükellefin ikâmetgahının bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilir. Ancak, işyeri ve ikametgâhı ayrı vergi dairelerinin yetki alanında bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de önceden bildirilmek kaydıyla, mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, büyük merkezlerdeki tarha yetkili vergi dairesini, işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi olarak belirlemiştir. Buna göre, gelirin ticarî ve meslekî kazanç gibi bir işyerine bağlı olarak doğmadığı hallerde (MSİ, GMSİ ve Diğer Kazanç ve İratlarda) beyannamenin, ikâmetgahın bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi gerekir.

16. STOPAJ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERLE GEÇİCİ VERGİNİN YILLIK BEYANNAMEDE MAHSUBU :

- * GVK'nun 121'inci ve Mük. 120'inci maddelerine göre, yıllık beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan GVK'na göre yapılmış stopajlar ve ödenen geçici vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir.
- * GVK'nun 76 ncı maddesine göre, menkul sermaye iratlarının indirim oranından yararlandırılan kısımlarına isabet eden stopaj gelir vergisinin mahsubu, Bakanlıkça kabul edilmemektedir. 220 serî no.lu GV Genel Tebliği'nde yer alan bu konuya ilişkin hükmün iptali için Danıştay'da dâva açılmış, ancak Danıştay 4. Dairesi 03.05.2000 tarih ve E:1999/1565 – K:2000/1915 sayılı kararı ile iptal istemiyle açılan bu dâvayı reddetmiştir. Danıştay 4. Dairenin 24.05.2000 tarih ve E:1996/1361 – K:2000/2325 sayılı kararı da aynı yöndedir.

Danıştay 3. Dairesi bir süre aksi yönde kararlar vermiş ancak daha sonra 4. Daire kararlarına paralel bir görüş benimsemiş bulunmaktadır. Bu nedenledir ki, 220 serî no.lu Tebliğin bu konuya ilişkin hükmü, halen dahi hayatiyetini korumaktadır,

- * Birinci işveren dışındaki işverenlerden alınan ücretler toplamının yasal haddi (2004 yılı için 14 Milyar Lirayı) aşması nedeniyle bu ücretler için beyanname verildiğinde veya verilen beyannamelere bu ücretler ilave edildiğinde, beyana tabi toplam gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, işverenlerin yaptıkları gelir vergisi stopajları aynen mahsup edilecektir. Başka bir anlatımla, ücretlinin 2004 yılı boyunca biriktirdiği fatura ve fişlere istinaden 2005 yılında işverence yapılan veya yapılacak olan vergi iadesinin bu mahsuba hiçbir etkisi olmayacaktır.
- * Mahsup edilecek vergi, hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde, aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine, kendisine red ve iade olunur. Uygulamada vergi daireleri bildirimde bulunmamakta ve mükellefin başvurusu üzerine işlem yapmaktadır.

Bu tutarın ne şekilde red ve iade edileceği hakkında 252 Serî No.lu G.V. Genel Tebliği ile yeni ve ayrıntılı düzenlemeler yapılarak eski 169 no.lu Tebliğ yürürlükten kaldırılmıştır. Bu konuda 2004/093 sayılı Sirkülerimize bakınız.

- * Yurtdışında elde edilen gelirler nedeniyle beyanname verilmesi veya verilen beyannameye bu gelirlerin de dahil edilmesi durumunda, bu gelirler üzerinden mahallinde ödenen gelir vergisi ve benzeri vergiler GVK. nun 123 üncü maddesi uyarınca Türkiye’de ödenecek vergiden mahsup edilir. Mahsup hakkı, beyan edilen bu tür gelire Türkiye’de isabet eden gelir vergisi tutarı ile sınırlıdır. Mahsubun yapılabilmesi için uyulması gereken şartlar, 123’üncü maddede açıklanmıştır.

17. YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMELERİ VE EKLERİNİN DÜZENLENMESİ SIRASINDA UYULACAK ESASLAR :

Yıllık G.V. beyannameleri ile eklerinin düzenlenmesi sırasında aşağıda özetlenen şekli esaslara uyulması gerekmektedir. (13 ve 14 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği) :

1. Yıllık G.V. beyanname formları değiştirilmiş olup, 2004 yılı gelirlerinin vergi dairelerinden temin edilecek olan bu yeni beyanname örnekleri kullanılmak suretiyle düzenlenmesi ve verilmesi gerekir. Örneklerin fotokopi ile çoğaltılarak kullanılması mümkün değildir.

Beyannameler karbon kağıdı kullanılmaksızın, mavi veya siyah tükenmez kalem kullanılarak, büyük matbaa harfleri ile doldurulacaktır. Kurşun kalem, kesinlikle kullanılmayacaktır. Bilgisayardan alınacak beyanname örneklerinin bilgisayar ortamında doldurularak, printerden alınacak çıktılarının vergi dairesine verilmesi veya bilgisayardan alınacak boş beyanname çıktısının elle doldurulması mümkündür. (2004/14 Sayılı Uygulama İç Genelgesi) Yeni beyanname örnekleri bilgisayarda doldurulabilir şekilde, www.gelirler.gov.tr adresinde mevcuttur.

Dileyen mükelleflerin beyannamelerini 340 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği ve 15 no.lu VUK Sirküleri uyarınca elektronik ortamda yani e-beyanname yoluyla verebilecekleri tabiidir.

2. Verilecek beyannamelerin düzenlenmesinde, YTL para birimi esas alınacak ve beyannameler YTL üzerinden düzenlenecektir.

Bu meyanda 2004 yılına ilişkin olarak TL üzerinden düzenlenmiş olan bilânçolar ve diğer mali tablolar, değişim oranı esas alınarak YTL’ye dönüştürülecek ve beyannamelere bunlar eklenecektir.

G.V.K. nun 104 üncü maddesinin sonunda yer alan, verginin hesaplanmasında matrahın ve verginin lira kesirlerinin nazara alınmayacağına ilişkin hüküm, 5182 sayılı Kanun’un 44/4-b maddesi ile 01.01.2005 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırıldığı ve aynı tarihte yürürlüğe giren 5083 sayılı Kanuna göre en küçük para birimi yeni kuruş (YKr) olduğu cihetle, matrah ve vergilerin hesaplanması sırasında yeni kuruşların atılması yoluna gidilmeyecek yani matrah ve vergiler en az 1 YKr olacaktır.

3. Beyannameler doldurulurken :

- Okunaklı olarak düzenlenecek, silinti ve kazıntı yapılmayacak, beyanname katlanmayacak ve buruşturulmayacaktır.
- Rakamlar arasına herhangi bir işaret konulmayacaktır.
- Sayısal ifadeler Romen rakamı ile yazılmayacaktır.
- Bilgiler ilgili alana sığıdığı kadar yazılacaktır.
- Kelimeler arasında bir karakter boşluk bırakılacaktır.
- Noktalama işaretlerinden sonra boşluk bırakılmayacaktır.

4. Kimlik bilgilerinin doldurulması sırasında :

- Kimlik bilgileri 1-4 no.lu alanlara, nüfus cüzdanında olduğu şekilde ve kısaltılmadan aynen ve bunların ayrılan alana sığmaması halinde isimler sığıdığı kadarı ile yazılacaktır.
- Doğum yerine ilişkin 5 no.lu alana, ilçe adı ve ilçenin ayrı adı yoksa il adı yazılacak, köy ve bucak adı yazılmayacaktır.
- Uyruklukla ilgili 6 no.lu alana T.C. vatandaşı olanlar “T.C.” rumuzunu, başka ülke vatandaşı olanlar ise ülkelerinin uluslararası trafik kodunu yazacaklardır.

- Beyannamenin 7 no.lu alanında, doğum tarihi yıl ve belli ise ay ve gün olarak belirtilecektir.
- Meslekle ilgili 8 numaralı alana, esas uğraşı konusu ve birden fazla meslekle uğraşı söz konusu ise ağırlıklı olanı yazılacaktır.
- 9 ilâ 14 no.lu alanlara, adres olarak mahalle, cadde/sokak bilgileri yazılacak, posta kodu mutlak olarak belirtilecek, telefon numarası ve varsa E-posta adresi (yoksa olmadığı) yazılacaktır. Adres bilgilerinin ilgili alanlara sığmaması halinde, anlaşılabilir kısaltmalar yapılabilir.
- 2004 yılında aktif toplamı 2.641.037.586.395 TL nı (2.641.037,59 YTL) ve net satışları 5.282.075.172.791 TL nı (5.282.075,17 YTL) aşmayan ticarî, ziraî ve meslekî kazançları dolayısıyla gerçek usulde G.V. ne tâbi olan mükelleflerden tam tasdik yaptırınlar veya YMM ile danışmanlık sözleşmesi olanlar dışında kalanlar, 2004 yılı G.V. beyannamelerini S.M. veya S.M.M.M. lere imzalatmak zorundadırlar. Bunlardan işletme ve ziraî işletme defteri tutanlarla serbest meslek defteri tutanlardan yıllık hâsılat tutarı belli bir haddi aşmayanlar ile herhangi bir hâd söz konusu olmaksızın tüm noterler, S.M., S.M.M.M., Y.M.M. ler ve vergiden muaf olan mükellefler beyannamelerini tasdik ettirmek zorunda değildirler.