

İstanbul, 03 Mart 2020

MALİ MEVZUAT SİRKÜLERİ

NO: 2020 / 41

KONU

**Gelir Vergisi Mükelleflerince 2019 Yılı Gelirlerinin
Beyanı ve Beyan Edilmeyecek Gelirler Hk.**

İçindekiler

I. GİRİŞ	4
II. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYANNAME İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER	4
1. Gelirin Toplanması ve Beyanı İle Toplama Yapılmayan Hallere İlişkin Hükümler	4
2. Geçici 67. Madde Düzenlemesi	5
III. TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERCE BEYANI GEREKEN GELİRLER VE BEYAN ...	6
EDİLMEYECEK GELİRLER	6
1. HER HALÜKÂRDA BEYAN EDİLMEYECEK GELİRLER	6
1.1. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Olup Tek İşverenden Alınan Ücretler	6
1.2. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Bazı Menkul Sermaye İratları	6
1.3. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Zirai Kazançlar	8
1.4. Kazanç ve İratların İstisna Hadleri İçinde Kalan Kısımları	8
2. BELLİ TUTARI AŞMAMASI HALİNDE BEYAN EDİLMEYECEK GELİRLER	8
2.1. Menkul Sermaye İratları	8
2.2. Gayrimenkul Sermaye İratları	10
2.3. Birden Fazla İşverenden Alınan ve Birden Sonraki İşverenden Alınanların Toplamı 40.000 TL'ni Aşmayan Ücretler	11
2.4. Diğer Kazanç ve İratlar	11
3. HER HALÜKÂRDA BEYAN EDİLECEK GELİRLER	12
3.1. Bilanço ve İşletme Hesabı Esasında Tespit Edilen Ticari Kazançlar	12
3.2. Gerçek Usulde Tespit Edilen Zirai Kazançlar	13
3.3. Serbest Meslek Kazançları	13
3.4. Tevkifata Tabi Tutulmamış Menkul Sermaye İratları	13
3.5. Tevkifata Tabi Tutulmamış Gayrimenkul Sermaye İratları	13
3.6. Diğer Kazanç ve İratlar	16
4. YABANCI ÜLKELERDE ELDE EDİLEN KAZANÇLAR	16
5. VERGİYE TABİ KAZANÇ VE İRATLARIN TOPLANMASI	17
5.1. Beyannameye Dahil Edilecek Gelirler	18
5.2. Beyannameye Dahil Edilmeyecek Gelirler	18
IV. YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLEN GELİRLERDEN YAPILACAK İNDİRİMLER	19
1. Hayat/Şahıs Sigorta Primleri	20
2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları	20
3. Bağış ve Yardımlar	21
3.1. Sınırlı İndirilecekler	21
3.2. Sınırsız İndirilecekler	21
4. Sponsorluk Harcamaları	22
5. Araştırma ve Geliştirme Harcamaları	22
6. Serbest Meslek ve Basit Usulde Ticari Kazançta Engelli İndirimi	22
7. Doğal Afetler ile İlgili Ayni ve Nakdi Bağışlar	22
8. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi	22

Bağış ve Yardımlar.....	22
9. Girişini Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların İndirimi.....	22
10. Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında22	22
bulunanlara hizmet veren bazı sektör işletmelerinin münhasıran bu faaliyetlerinden elde22	22
ettikleri kazançlara ilişkin indirim.....	22
11. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi	23
12. Korumalı İşyeri İndirimi	23
13. Basit Usulde Ticari Kazanç İndirimi.....	23
14. Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar	23
V. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ VE VERGİLERİN ÖDENMESİ.....	24
VI. UYGULAMA ÖRNEKLER	24
VII. DAR MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERCE BEYANI GEREKEN GELİRLER VE BEYAN EDİLMEMEYEN GELİRLER	27
1. Önceden (Tevkifat Suretiyle/ Münferit Beyanname Yoluyla v.b.) Vergilendirildiği İçin Beyan	28
Edilmeyecek Gelirler.....	28
1.1. Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler	28
1.2. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Serbest Meslek Kazançları.....	28
1.3. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Menkul Sermaye İratları	28
1.4. Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları	28
1.5. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Gayrimenkul Sermaye İratları	28
1.6. Diğer Kazanç ve İratlar	29
2. Her Halükarda Beyanı Gereken Gelirler	29
2.1. Ticari Kazançlar	29
2.2. Zirai Kazançlar	29
VIII. 2019 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ	29
Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücretler ile birlikte diğer gelir unsurlarında beyan edilmesi ve beyannamedeki toplam gelirin 50.000 TL yi (2019 yılı için 98.000.-TL'nı) aşması aşması durumunda gelir vergisinin hesaplanması hk.	31

I. GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunun 92. maddesinde **bir takvim yılına ait beyannamenin;**

- Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın **Şubat ayının 25günü. (115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerine göre Şubat ayının son günü) akşamına kadar,**

- **Diğer hallerde** izleyen yılın **Mart ayının 25. günü (115 sayılı Vergi Usul Kanunu Sirkülerine göre Mart ayının son günü) akşamına kadar,**

verilmesi öngörülmüştür.

G.V.K.nun 117. maddesiyle de bu beyannameler üzerine tahakkuk ettirilen gelir vergilerinden;

- Şubat ayı içerisinde verilmesi gerekenlere ilişkin olanların **Şubat ve Haziran** aylarında olmak üzere,

- Mart ayı içerisinde verilmesi gerekenlere ilişkin olanların ise **Mart ve Temmuz** aylarında olmak üzere,

iki eşit taksitte ödenmesi hükme bağlanmıştır.

Buna göre yıllık gelirin toplanması ve beyanı ile ilgili kanuni düzenlemeler ile basit usul haricinde 2019 yılına ilişkin olup 31 Mart 2020 akşamına kadar beyan edilecek gelirler ve beyan edilmeyecek gelirler aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

II. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYANNAME İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER

1. Gelirin Toplanması ve Beyanı İle Toplama Yapılmayan Hallere İlişkin Hükümler

Gelirin toplanması ve beyanı ile toplama yapılmayan haller **Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86 ncı maddelerinde** düzenlenmiştir.

Söz konusu maddelere aşağıda yer verilmiştir:

“Gelirin toplanması ve beyan

Madde 85- Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur.

Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1.Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;

2.Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;

elde edilmiş sayılır.”

“Toplama yapılmayan haller

Madde 86- Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil),

b) (7194 sayılı kanunun 15 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 07.12.2019) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birinciden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı ve birinci işverenden alınan dâhil ücret gelirleri toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil)

c) Vergiye tabi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tabi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (Bu tutar 305 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2019 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 2.200 TL olarak belirlenmiştir.) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.”

2. Geçici 67. Madde Düzenlemesi

Öte yandan, 31 Aralık 2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 5281 sayılı Kanunla; **Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 67.madde** hükmü ile; 01/01/2006 tarihinden sonra ihraç edilen Devlet Tahvili /Hazine Bonosu ile 01/01/2006 tarihinden sonra iktisap edilen diğer menkul kıymetlerden elde edilen dönemsel gelirler ve alım-satım gelirleri ve 01/01/2006 tarihinden sonraki mevduat ve repo işlemleri ile özel finans kurumları (katılım Bankaları) ile yapılan işlemlerden elde edilen gelirlerin nihai vergileme mahiyetinde olmak üzere stopaj yoluyla vergilendirilmesi ve bu gelirlerin toplama yapılan haller kapsamı dışında tutulması öngörülmüştür. Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunla eklenen Geçici 67. madde hükmü **1.1.2006-31.12.2015 döneminde** uygulanmak üzere düzenlenmiştir. Ancak, 6655 sayılı Kanunla maddenin uygulanma süresi **31.12.2020 tarihine kadar** uzatılmıştır. Bahse konu hükmün uygulanması ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca 257 ve 258 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. (Bakınız 2006/1 ve 2006/87 Sayılı Sirkülerimiz)

Açıklanan tüm bu düzenlemelere göre, 2019 yılına ilişkin olarak 31 Mart 2020 akşamına kadar yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gereken gelirler (her halükârda beyanı gereken gelirler, belli tutarı aşması halinde beyanı gereken gelirler) ve beyan edilmeyecek gelirler, tam mükellefler ve dar mükellefler itibariyle ayrı ayrı açıklanmıştır. Açıklamalarda 2019 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarında indirim oranı ve mesken kira gelirlerinde istisna uygulamasına ilişkin 305 ve 310 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Gelir İdaresi Başkanlığınca hazırlanan 2019 yılı gelirlerinin beyanına ilişkin Kazançlar İtibariyle Vergilendirme Rehberleri de dikkate alınmıştır.

III. TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERCE BEYANI GEREKEN GELİRLER VE BEYAN EDİLMEMEYEN GELİRLER

1. HER HALÜKÂRDA BEYAN EDİLMEMEYEN GELİRLER

Gelir Vergisi Kanununun “Gelirin Toplanması ve Beyanı” başlıklı **85.maddesinde**; “Mükelleflerin Kanunun 2.maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verileceği ve bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyanname ile toplanmasının zorunlu olduğu; tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabının ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verecekleri, bu hükmün şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanacağı” hükmüne bağlanmıştır.

Öte yandan, gelirin toplanarak yıllık beyanname ile beyan edilmesinin istisnaları ise G.V.K.’nın “Beyanname Verilmeyen Haller” başlıklı **86.maddesinde** düzenlenmiştir. Bazı finansal gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili hususlara ise GVK nun Geçici 67. maddesinde yer verilmiştir.

Bahse konu düzenlemeler de dikkate alındığında, 2019 yılına ilişkin olup her halükârda beyan edilmeyecek gelirler aşağıda sayılmıştır.

1.1. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Olup Tek İşverenden Alınan Ücretler

2019 takvim yılında elde edilen ve **tevkifat suretiyle vergilendirilmiş olup tek işverenden alınan** ücretler, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek, başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

2020 yılından itibaren tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, Gelir Vergisi Kanununun 103.maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir dilimini (2020 yılı için 600.000i- TL’nı) aşması halinde, yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş **ücret gelirinin birden fazla işverenden sağlanmış olması hali aşağıda (3.2/c) nolu bölümde açıklanmıştır.**

1.2. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Bazı Menkul Sermaye İratları

1.2.1. 2019 takvim yılında elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat suretiyle vergilendirilmiş bulunan;

*Mevduat Faizleri

*Özel Finans Kurumlarınca (Katılım Bankalarının) kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,

*01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının faiz gelirleri,

*Her nevi tahvil ve hazine bonoları ile TKİ (Toplu Konut İdaresi), KOİ (Kamu Ortaklığı İdaresi) ve Öİ (Özelleştirme İdaresi) nce çıkarılan menkul kıymetlerin **geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması (REPO- TERS REPO İşlemleri) karşılığında sağlanan menfaatler,**

*Menkul kıymet yatırım fonlarının ilgili olduğu fona iadesi ve menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri alım satımından elde edilen gelirler,

*Türkiye’de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemler sonucunda elde edilen kazançlar,

tutarları ne olursa olsun beyan edilmeyecek, başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir. Gelir Vergisi Kanununun bahse konu Geçici 67. maddesi kapsamı tevkifat **bankalar ve**

aracı kurumlarca yapılacağından, kişilerin bu kurumlar aracılığıyla elde ettikleri gelirlerin madde kapsamında olup olmadığı konusunda anılan kurumlardan bilgi almaları ve buna göre işlem yapmaları uygun olacaktır. (Bu gelirlerin ticari işletmeye dahil olması halinde bu hüküm uygulanmayacak ve bu gelirler ticari karın içerisinde beyan edilecektir.)

Yukarıda sayılan gelirlerin sadece stopaj yolu ile vergilendirilmesi ve kesilen stopajların nihai vergi olması öngörülmüştür. Yukarıda sayılan menkul sermaye iratlarının beyanname dışında kalabilmesi için **tevkifat suretiyle vergilendirilmiş olması** gerekmektedir. Sayılan bu gelirlerden tevkifata tabi olmayanlar varsa bunlar beyan esasına tabi olacaktır. (Örneğin offshore bankalardan alınan faizler üzerinden tevkif suretiyle vergi alınmamış olduğundan, bu gelirler beyan esasına tabi olacaktır.)

1.2.2. Emekli ve Yardım Sandıkları İle Emeklilik ve Sigorta Şirketlerince Yapılan Geri Ödemelerin Durumu

Gelir Vergisi Kanunun 75.maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde 6327 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrası aşağıda sayılan ödemeler menkul sermaye iradı sayılmıştır.

"15. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;

a) On yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları,

b) On yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları.

16. Bireysel emeklilik sisteminden;

a) On yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.),

c) Emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dahil.)."

Bu maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve iştira kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (16) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur.

Öte yandan bahse konu ödemelerin, G.V.K. nun 94.maddesinin (15) ve (16) numaralı bent hükmü ile tevkifata tabi tutulması öngörülmüş, Kanunun 86.maddesinde yapılan düzenleme ile de menkul sermaye iradı olarak tevkifata tabi tutulan bahse konu gelirlerin beyana tabi tutulmaması ve bu gelirlerin başka gelirler için verilecek beyannameye de dahil edilmemesi hükme bağlanmıştır. Bu itibarla bahse konu gelirler de her halükarda beyan edilmeyecektir.

1.2.3. Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtım halinde gerçek kişilerce elde edilen kar payları beyana tabi değildir.

1.2.4. Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca yeni hisse senedi şeklinde elde edilen kar payları da beyana tabi değildir.

1.2.5. Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 2019 yılı için 2.200 TL'nı aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için de yıllık beyanname verilmeyecek, bu gelirler diğer gelirler için verilecek beyannameye de dahil edilmeyecektir.

1.3. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Zirai Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 53.maddesinde; *"çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, Kanunun 94.maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği, Kanunun 54.maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçer dövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde tespit olunarak vergilendirileceği"* hükme bağlanmıştır. Madde hükmünde, kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu kazançları için beyanname vermeyecekleri de açıklanmıştır.

G.V.K.nun 86.maddesindeki düzenleme de bu hükme paralel olup, buna göre 2019 yılında elde edilen ve gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar tutarına bakılmaksızın beyan edilmeyecek ve başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

1.4. Kazanç ve İratların İstisna Hadleri İçinde Kalan Kısımları

2019 yılındaki kazanç ve iratların istisna haddi içinde kalan kısımları da beyan edilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

Örneğin 2019 yılında konut olarak kiraya verilen binalardan elde edilen hasılatın 5.400 TL tutarındaki kısmı gelir vergisinden müstesnadır. 2019 yılı geliri mesken kira gelirinden ibaret olan ve tutarı belirtilen sınırı aşmayan mükelleflerce bu gelir için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannameye de bu gelir dahil edilmeyecektir. Kira gelirinin belirtilen tutarı aşması halinde ise tamamı beyan edilecek ancak bu defa anılan tutar kadar istisna uygulanacaktır.

2. BELLİ TUTARI AŞMAMASI HALİNDE BEYAN EDİLMEMEYECİK GELİRLER

G.V.K.nun 86.maddesi ile bazı gelirlerin beyanı belirlenen tutarı aşma şartına bağlanmış olup, bu gelirler aşağıda açıklanmıştır.

2.1. Menkul Sermaye İratları

2.1.1. 40.000 TL Tutarındaki Sınır Aşılmadığında Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

2019 yılında elde edilmiş olup **tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 40.000 TL'nı aşmayan;**

***Tam mükellef** kurumlardan elde edilen kar payları,

*Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,

*01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan Her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

için yıllık beyanname verilmeyecek ve başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de bu gelirler dahil edilmeyecektir. (1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen menkul kıymetler GVK Geçici 67. maddesi kapsamına girmektedir.)

Elde edilen gelirin 40.000 TL'nı aşması halinde bu gelirlerin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Menkul Sermaye iratları toplamının 40.000 TL'nı aşıp aşmadığının tespitinde; indirim oranı olarak hesaplanan tutar ve istisna kısımlarının dikkate alındıktan sonraki tutarlarının esas alınması, şayet beyan gerekirse de yine indirim oranı olarak hesaplanan tutar ve istisna kısımlar düşüldükten sonraki tutarların beyan edilmesi gerekmektedir. Sirkülerimizin (3.1.b.) bölümünde açıklanan ve tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek olan menkul sermaye iratları ise, beyan sınırı olan 40.000 TL'nın hesabında dikkate alınmayacaktır.

Vergi tevkifatına tabi tutulmuş menkul sermaye iratları ile tevkifata tabi tutulmamış menkul sermaye iratlarının birlikte elde edilmesi halinde, 40.000 TL tutarındaki haddin hesabında toplam tutar dikkate alınacaktır.

Öte yandan, 40.000 TL tutarındaki sınır (G.V.K.nun 86. maddesinin a ve b bentlerinde belirtilenler hariç) **Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan;**

- birden fazla işverenden elde edilen ücretler,
 - menkul sermaye iratları,
 - gayrimenkul sermaye iratları,
- için **topluca** dikkate alınacaktır.

Yukarıda sayılan ve belli tutarla sınırlı **gelirlerin beyan dışı olması için tevkif suretiyle vergilendirilmiş olması gerektiğinden**, tevkifata tabi tutulmamış olan gelirler tutarına bakılmaksızın beyan edilecektir.

Diğer taftan, Gelir Vergisi Kanununun 76.maddesi hükmüne göre her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden **sağlanan gelirler için indirim oranının uygulanması suretiyle bulunacak kısım, bu iratların beyanı sırasında indirim olarak dikkate alınacaktır.**

İndirim oranı; Vergi Usul Kanununa göre o yıl için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranının, aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşacak bileşik ortalama faiz oranına bölünmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 2019 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı %22,58'dir. Aynı dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonosu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise %19,92'dir.

Buna göre, 2019 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı ($\frac{22,58}{19,92} = 1,1335$) %113,35 olmaktadır. (Bu durum 310 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ilan edilmiştir.)

Bu kapsamda 2019 yılında elde edilen ve indirim oranı uygulamasına tabi olan;

- Gelir Vergisi Kanununun 75.maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde sayılan ve **01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan** her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, indirim oranının 1'den (%100'den) büyük olması nedeniyle beyana konu olmayacaktır.

Döviz, altına ve başka bir değere **endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında ise indirim oranının uygulanması mümkün bulunmamaktadır.**

Öte yandan Her nevi alacak faizleri ile Ticari İşletmelere dahil kazanç ve iratlar için de indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

2.1.2. 2.200 TL'nı Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Türkiye'de vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan aşağıda belirtilen menkul sermaye iratlarının tutarının 2019 yılı için 2.200 TL tutarındaki sınırı aşmaması halinde, bu iratlar beyan edilmeyecektir.

- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri.
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller.(Geçici 67.madde kapsamına girmeyenler)
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar 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.

- **Kontrol Edilen Yurt Dışı Kurum Kazançları:** 5520 Kurumlar Vergisi Kanununun 7nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kar payı sayılmıştır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kar paylarının vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilecektir. (Bahse konu düzenleme Gelir Vergisi Kanununun 75/2. maddesine 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 5615 sayılı Kanunla eklenmiştir. Bu itibarla tam mükellef gerçek kişilerin bu kapsama giren yurt dışı ortaklıkları varsa bu ortaklık gelirlerinden paylarına isabet eden tutarları bu hüküm kapsamında değerlendirmeleri gerekmektedir. Bahse konu **kontrol edilen yabancı kurum kazanç payının 2.200 TL'nı aşması halinde beyanı gerekmektedir.**)

Bu tutar bir istisna olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğine yönelik tespitte dikkate alınacak bir haddir. Bu had yukarıda belirtilen gelirlerin **her biri için ayrı ayrı uygulanmayacak olup**, bu gelirlerin **toplam tutarı dikkate alınacaktır.**

2.2. Gayrimenkul Sermaye İratları

2019 yılında elde edilmiş olup **tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 40.000 TL'nı aşmayan** gayrimenkul sermaye iratları (işyeri kirası, gemi kirası, motorlu araç, makine ve tesisat kirası, gayrimenkul olarak tescil edilen hak kirası v.b.) için yıllık beyanname verilmeyecek ve bu gelirler diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere dahil edilmeyecektir.

Bu gelirlerin de beyan dışı olması için, kira ödemesi yapanların tevkifat yapmakla yükümlü kişiler olması ve **ödemelerin tevkifata tabi tutulmuş olması şarttır.** Tevkifata tabi tutulmamış gayrimenkul sermaye iratları ise varsa istisna haddini aşması halinde beyan edilecektir.

40.000 TL tutarındaki haddin hesabında G.V.K.nun 86. maddesinin 1/c bendi dikkate alınacaktır. **Ayrıca** tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratları (örn. işyeri kirası) ile tevkifata tabi tutulmamış gayrimenkul sermaye iratlarının (örn. konut kirası) birlikte elde edilmesi halinde, 40.000 TL tutarındaki haddin hesabında konut kira gelirindeki 5.400 TL tutarındaki istisna düşüldükten sonra kalan tutar ile işyeri kira geliri birlikte dikkate alınacaktır.

2.3. Birden Fazla İşverenden Alınan ve Birden Sonraki İşverenden Alınanların Toplamı 40.000 TL'nı Aşmayan Ücretler

Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinin (b) bendine göre birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamının 2019 yılı için 40.000 TL'nı aşmaması halinde ücretlerin hiç biri beyan edilmeyecektir.

Birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamının 40.000 TL'nı aşması halinde ise, birinci işverenden alınan ücret geliri de dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir. Beyan sınırının aşılp aşılmadığının tespitinde, ücret matrahı tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı, birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağının **serbestçe belirlenebileceğini** açıklamıştır.

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (G.V.K.nun 64. maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) için ise tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

2.4. Diğer Kazanç ve İratlar

G.V.K'nun 4783 sayılı Kanunla yeniden düzenlenen 80-82 maddelerine göre 2019 yılında elde edilen diğer kazanç ve iratlardan belli bir tutarı aşmaması halinde beyanı gerekmeyenler aşağıda sayılmıştır.

Değer Artış Kazançları

2019 yılı için geçerli olan tutar 14.800 TL olup, bu had aşağıda sayılan kalemler için **topluca** dikkate alınacak ve bu tutarın aşıldığı durumlarda **aşan kısımlar** beyan edilecektir. Bahse konu gelirler toplamının belirlenen 14.800 TL'nın altında kalması halinde ise, hiç beyan edilmeyecektir.

i) İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve **2 yıldan fazla süreyle elde tutulan** hisse senetleri hariç menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, (Türkiye'de kurulan menkul kıymet borsalarında işlem gören hisselerin alım-satım işlemleri ise 1.1.2006'den itibaren G.V.K.'nun Geçici 67. maddesi kapsamındadır.)

Hisse senedi satışından doğan kazançların vergiye tabi olması için, hisse senedinin alımı ve satımı arasındaki sürenin 2 yıldan kısa olması gerekmektedir. Bu sürenin 2 yılı geçmesi halinde sağlanan gelir tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir. İvazsız olarak iktisap edilen (VİV'ne konu olan) hisse senetlerinin satışından sağlanan kazançlar ise süreye de bağlı olmaksızın her halükârda beyan dışıdır.

ii) G.V.K.'nun 70.maddesinin 1.fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

iii) Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

iv) Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

v) Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,

vi) İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) G.V.K'nun 70.maddesinin 1.fıkrasının 1,2,4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl (1.1.2007 öncesinde iktisap edilenler için 4 yıl) içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkuller tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır)

G.V.K.'nın 70. Maddesi "*Gayrimenkul Sermaye İratlarının Tarifi*"ni düzenlemekte olup bahse konu bentler aşağıya alınmıştır.

1. Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl, istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,

2. Voli mahalleri ve dalyanlar

3. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar

7. Gemi ve gemi payları(Motorlu olup olmadıklarına ve tolinatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları

Yukarıda sayılan ve vergi mevzuatı açısından **gayrimenkul hükmünde kabul edilen** kıymetlerin **5 yıl (2007 yılı öncesi edinilenler için 4 yıl) geçmeden satılması halinde** satıştan doğan gelirin 14.800 TL'nı aşan kısmı beyan edilecektir. Gelirin 14.800 TL'nı aşmaması halinde beyan söz konusu değildir. **(14.800 TL tutarındaki sınır yukarıda sayılan tüm gelirler için topluca dikkate alınacaktır.)**

Bahse konu kıymetlerin 5 yıl geçtikten sonra elden çıkarılmasından sağlanan gelirler ise tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Öte yandan bu kıymetlerden **ivazsız olarak iktisap edilenlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler** de, yine süreye bağlı olmaksızın ve tutarı ne olursa olsun beyana tabi değildir.

Arızı Kazançlar

Aşağıda sayılan ve 2019 yılında elde edilen arızı kazançlar **toplamının 33.000 TL'nı aşmaması halinde** beyan edilmeyecek, aşması halinde ise aşan kısmı beyan edilecektir.

i) Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,

ii) Ticari ve zirai bir işletmenin faaliyetiyle serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, karşılığında elde edilen hasılat,

iii) Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar dahil)

iv) Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat,

3. HER HALÜKÂRDA BEYAN EDİLECEK GELİRLER

Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86. Madde hükümlerine göre 2019 yılında elde edilen gelirlerden her halükârda beyan edilecek olanlar aşağıda açıklanmıştır.

3.1. Bilanço ve İşletme Hesabı Esasında Tespit Edilen Ticari Kazançlar

Bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen ticari kazançlar tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

Öte yandan bu faaliyetle iştigal eden kişiler faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar (faaliyetleri zararlı sonuçlansa) bile, yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

3.2. Gerçek Usulde Tespit Edilen Zirai Kazançlar

Gelir Vergisi Kanununun 54.maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçiler de her halükârda (faaliyetleri zararla sonuçlansa bile) yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

3.3. Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek kazanç sahipleri de 2019 yılı ile ilgili olarak her halükârda (faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile) yıllık gelir vergisi beyannamesi vereceklerdir.

3.4. Tevkifata Tabi Tutulmamış Menkul Sermaye İratları

2019 yılında elde edilmiş olup **tevkifata tabi tutulmamış bulunan**

*Kıyı bankacılığı (off-shore bankacılık) faiz gelirleri

*Her nevi alacak faizleri,

*Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler

*İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,

*Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedellerinin

*Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları,

Yıllık tutarının **2.200 TL'nı aşması halinde** tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yıllık tutarın 2.200 TL'nı aşmaması halinde ise beyan edilmeyecektir. (2.200 TL tutarındaki sınırın hesabında tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının tamamı dikkate alınacaktır.)

3.5. Tevkifata Tabi Tutulmamış Gayrimenkul Sermaye İratları

2019 yılında elde edilmiş olup **tevkifata tabi tutulmamış bulunan** gayrimenkul sermaye iratları (kira gelirleri) da yıllık tutarının **2.200 TL'nı aşması halinde (varsa istisna haddi aşılmış olmak şartıyla)** yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

İstisna haddini aşmayan gelirler için ise, yıllık beyanname verilmeyecek ve verilecek beyannamelere de bu gelirler dahil edilmeyecektir. Örneğin; mesken kira gelirlerinde belli bir istisna uygulaması söz konusu olup, 2019 yılı için tutar 5.400 TL'dir. Buna göre 2019 yılı **mesken kira gelirinin 5.400 TL'nı aşmaması halinde** bu gelir için beyanname verilmeyecek, başka gelirler nedeniyle verilecek beyannameye de dahil edilmeyecektir.

Konut Kira Gelirlerinin Beyanında İstisna Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunun 21.maddesinin birinci fıkrasında; *"Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.-lirasının (305 Seri Nolu GVK Genel Tebliği ile 2019 takvim yılında elde edilen kira gelirleri için 5.400.-lirasının) gelir vergisinden müstesna olduğu; İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi halinde bu istisnadan yararlanılamayacağı"* hükme bağlanmıştır.

Maddenin ikinci fıkrasında ise; “Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanların bu istisnadan faydalanamayacağı” belirtilmiştir.

Ancak, maddenin ikinci fıkrası 6322 Sayılı Kanunla **1.1.2013 tarihinden sonra elde edilen hasılatlara uygulanmak üzere** aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.”

Bahse konu değişiklik sonrası 2013 ve sonraki yıllarda mesken kira geliri yanısıra ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler için sayılan gelirlerinin toplam tutarına göre istisnanın ne şekilde uygulanacağına ilişkin açıklamalar Maliye Bakanlığınca 18 Şubat 2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan **286 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği** ile açıklanmıştır. Çok sayıda örnek içeren açıklamalar aşağıya alınmıştır.

“Gelir Vergisi Kanununun mezkûr maddesinde 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, anılan Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarın üzerinde ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenler söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.

Mesken kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik **tutarın tespitinde** ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların, ayrı ayrı veya birlikte elde edilmesine bakılmaksızın, elde edilen kazanç ve iratların brüt tutarlarının toplamı dikkate alınacaktır. Söz konusu tutarın tespitinde, sayılan bu kazanç ve iratların beyan edilip edilmemesinin ya da bu kazanç ve iratlara herhangi bir istisna uygulanıp uygulanmamasının önemi bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, istisna haddinin altında elde edilen mesken kira gelirleri, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratları toplamının anılan Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılmaksızın yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir. Söz konusu istisna tutarı, 284 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 takvim yılında elde edilen kira gelirlerine uygulanmak üzere **3.200 TL** olarak tespit edilmiştir. (İstisna tutarı 302 Seri Nolu G.V. Genel Tebliği ile **2018 yılı** gelirlerine uygulanmak üzere **4.400,-TL.** olarak tespit edilmiştir.)

Mesken kira gelirinin yanında ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat elde edenlerin, mesken kira geliri istisnasından yararlanıp yararlanamayacağına ilişkin örneklerle aşağıda yer verilmiş olup, örneklerde verilen gelirler brüt tutarları ile dikkate alınmıştır.

Örnek 1- Bay (A), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri ile birlikte tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 40.000 TL işyeri kira geliri ve 40.000 TL mevduat faizi elde etmiştir.

Bay (A)’nın elde ettiği kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağı, 2013 yılında elde edilen kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması şartıyla, beyan edilip edilmeyeceklerine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte mükellefin elde etmiş olduğu varsa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır.

Buna göre, Bay (A)’nın 2013 yılı içerisinde elde ettiği 5.000 TL’lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağına tespitinde bu tutar da hesaplama katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 94.000 TL’yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla, 2013 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı $(40.000 + 40.000 + 5.000 =)$ 85.000 TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşmadığından Bay (A)'nın elde ettiği kira geliri için istisna uygulanacaktır.

Örnek 2- Bayan (B), 2013 yılında konut olarak kiraya verdiği dairesinden 95.000 TL kira geliri elde etmiştir.

Bayan (B)'nin elde ettiği konut kira geliri (95.000 TL), 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aştığından elde edilen kira geliri için istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 3- Bay (C), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 4.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 16.000 TL işyeri kira geliri ve 75.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Elde edilen gelir toplamının $(4.000 + 16.000 + 75.000 =)$ 95.000 TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 4.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 4- Bay (D), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 3.000 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 15.000 TL mevduat faiz geliri ve 72.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bay (D)'nin elde etmiş olduğu kira geliri 2013 yılı bakımından öngörülen 3.200 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından, bu gelirin istisnaya konu edilip edilmeyeceğinin tespiti bakımından mükellefin elde etmiş olduğu menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve ücret geliri toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşıp aşmadığına ayrıca bakılmayacaktır. Dolayısıyla Bay (D), elde etmiş olduğu söz konusu mesken kira geliri istisna tutarının altında kaldığından, bu gelir için beyanname vermeyecektir.

Örnek 5- Bayan (E), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 2.500 TL kira geliri, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 20.000 TL iş yeri kira geliri, birinci işverenden 45.000 TL, ikinci işverenden ise 30.000 TL ücret geliri elde etmiştir.

Bayan (E)'nin elde etmiş olduğu konut kira geliri 2013 yılı bakımından öngörülen 3.200 TL'lik istisna haddinin altında kaldığından, bu kira geliri yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmeyecektir.

Örnek 6- Bay (F), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri, ortağı olduğu anonim şirketten tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş 100.000 TL kâr payı elde etmiştir.

Her ne kadar anonim şirketlerden elde edilen kâr payının yarısı Gelir Vergisi Kanununun 22 nci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da bu tutarın tamamı mesken kira gelirin istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamının, $(100.000 + 5.000 =)$ 105.000 TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 5.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 7- Bayan (G), 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 5.000 TL kira geliri, birinci işverenden 20.000 TL, ikinci işverenden ise 15.000 TL ücret geliri ve gayrimenkul satışından kaynaklı 60.000 TL değer artış kazancı elde etmiştir.

Her ne kadar 2013 yılı bakımından gayrimenkul satışından elde edilen değer artış kazancının 9.400 TL'si Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesine göre gelir vergisinden istisna olsa da, mesken kira gelirin istisna uygulanıp uygulanmayacağına yönelik kıyaslamaya esas tutarın tespitinde istisna düşülmeden önceki tutarın tamamı dikkate alınacaktır. Buna göre elde edilen gelir toplamının, $(5.000 + 20.000 + 15.000 + 60.000 =)$ 100.000 TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü

maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 5.000 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 8- Kamu kurumunda aylık brüt 4.490 TL maaşla çalışan Bay (H), 1/7/2013 tarihinde emekli olup, 60.140 TL emekli ikramiyesi almış ve kendisine 2.700 TL emekli aylığı bağlanmıştır. Ayrıca 2013 yılında, konut olarak kiraya verdiği dairesinden 7.500 TL kira geliri elde etmiştir.

Bay (H)'nin elde ettiği kira gelirine istisna uygulanıp uygulanmayacağı, 2013 yılında elde edilen kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması şartıyla, beyan edilip edilmeyeceklerine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte mükellefin elde etmiş olduğu varsa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamının Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı aşır aşmadığına bakılarak tespit olunacaktır.

Bay (H)'nin 2013 yılı içerisinde elde ettiği 7.500 TL'lik mesken kira gelirinin istisna haddi üzerinde olması nedeniyle, istisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağının tespitinde bu tutar da hesaplama katılacak olup, elde edilen tüm gelir (kazanç ve iratlar) toplamının da 94.000 TL'yi aşması durumunda istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Buna göre, 2013 yılı içerisinde elde ettiği gelir toplamı $[(6 \times 4.490) + 60.140 + (6 \times 2.700) + 7.500 =]$ 110.780 TL, 2013 yılı bakımından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutarı (94.000 TL) aşması nedeniyle, 7.500 TL'lik konut kira geliri bakımından istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.”

286 Seri Nolu Tebliğin yukarıya alınan açıklama ve örneklerinde beyanı gereken tutarın hesabında sayılan gelirlerin toplam tutarı için belirtilen ve GVK'nun 103.maddesinde yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için belirlenen tutar (94.000.-TL), **2019 yılı için 148.000.-TL. olarak dikkate alınacaktır.**

3.6. Diğer Kazanç ve İratlar

G.V.K. 80-82. madde hükümlerine göre 2019 yılında elde edilen diğer kazançlardan **tutarına bakılmaksızın her halükarda beyan edilecek olanlar** aşağıda sayılmıştır.

i) Gerçek Usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),

ii) Henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, arttırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar,

Bunların dışında kalan arızı kazançlar ise Sirkülerimizin (3-2/d) bölümünde açıklandığı üzere belli bir tutarı aşması halinde beyana konu olacaktır.

4. YABANCI ÜLKELERDE ELDE EDİLEN KAZANÇLAR

G.V.K.'nun 3. Maddesi uyarınca tam mükellef gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilmektedir.(Tam mükellefiyetin tanımı Kanunun 3. Maddesinde, bu tanıma ilişkin detay düzenlemeler ise Kanunun 4. ve 5. Maddelerinde yapılmıştır.)

Bu itibarla tam mükellef gerçek kişilerce 2019 yılında yabancı ülkelerde elde edilen kazançlarda prensip olarak beyan kapsamına girmektedir. Ancak yabancı ülkede elde edilen gelirin beyana konu olması için bu gelirin Türkiye'de vergiye tabi tutulan bir gelir olması ve varsa istisna sınırını aşması gerekmektedir.

Öte yandan, yurtdışında elde edilen gelirin yabancı ülkede tevkifata tabi tutulmuş olması veya beyanname yolu ile vergilendirilmesi, Türkiye'de beyan edilmesi gereğini ortadan kaldırmamaktadır.

Buna karşılık, vergi mükerreriğinin giderilmesi için aynı gelir üzerinden yabancı ülkede ödenen vergi Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Bu konu G.V.K.'nun 123. Maddesinde düzenlenmiş olup, buna göre yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden bu ülkelerde ödenen

vergiler, Türkiye’de tarh edilen gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilecektir. Yabancı ülkede ödenen verginin, bu kazanç ve iratlara Türkiye’de tarh edilen vergiden isabet eden kısımdan fazla olduğu takdirde ise aradaki fark nazara alınmayacaktır.

Örneğin yurtdışında elde edilen kira geliri nedeniyle yabancı ülkede ödenen verginin 100 birim ,bu gelire Türkiye’de isabet verginin 120 birim olması halinde, 100 birimin tamamı mahsup edilerek Türkiye’de ödenecek vergi 20 birim olacaktır.Türkiye’de hesaplanan 120 birim vergiye karşılık yabancı ülkede ödenen verginin 150 birim olması halinde ise 150 birimin 120 birimi mahsup edilecek ve Türkiye’de bu gelir için ödenecek vergi kalmayacaktır.150 birimden arta kalan 30 birimin ise Türkiye’de elde edilen diğer kazançlara tekabül eden vergilerden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratların ne zaman elde edilmiş sayılacağı ve hangi dönemin geliri olarak beyan edileceği konusu da G.V.K.’nın 85. Maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmüne göre yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlar;

i) Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda ,

ii) Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda,

elde edilmiş sayılacak ve bu yıla ilişkin Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilecektir.(Ancak yabancı Ülkede elde edilen gelire hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği halde, iradi olarak Türkiye’ye getirilmemesi durumunda bu gelirin, tasarruf edildiği yılın geliri olarak yıllık beyanname ile beyan edileceği 220 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. “*Kontrol Edilen Yurt Dışı Kurum Kazançları*” ile ilgili beyan konusu ise Sirkülerimizin 2.2.1. bölümünde açıklanmıştır.)

Öte yandan, yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerin Türkiye’de beyanı ve vergilendirilmesi konusunda ülkeler arası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Zira bahse konu anlaşmalarla aynı gelir üzerinden iki ülkede birden vergilendirme yapılması ya sınırlandırılmakta veya tümünden engellenmektedir. Bu konularda ikili anlaşmalarda genel uygulamalar yanı sıra özel düzenlemeler de yer alabilmektedir. Bu itibarla yabancı ülkede elde edilen gelirlerin Türkiye’de beyanı konusunda öncelikle gelirin elde edildiği ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olup olmadığına bakılması, anlaşma varsa anlaşmanın konuya ilişkin hükümlerinin değerlendirilmesi gerekir.

5. VERGİYE TABİ KAZANÇ VE İRATLARIN TOPLANMASI

Tam mükellef gerçek kişilerce 2019 yılında elde edilen gelirlerden her halükarda beyan edilecek olanlar (3) numaralı bölümde, belli tutarı aşmaları halinde beyan edilecek olanlar ise (2) numaralı bölümde açıklanmıştır.

Tam mükellef gerçek kişiler 2019 yılında elde edilen ve (3) ve (2) numaralı bölümlerde açıklandığı üzere beyanı gereken gelirlerini yıllık gelir vergisi beyannamesinde **topluca** beyan edecekler ve yıllık gelir vergisi toplam gelir üzerinden tarh edilecektir.

Öte yandan, yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, bu beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre tevkif edilmiş bulunan vergiler G.V.K.’nın 121.maddesi uyarınca mahsup edilecektir. (Yabancı ülkelerde elde edilen gelirlerin beyanı halinde bunlar üzerinden o ülkede ödenen vergilerin mahsubu konusu önceki bölümde açıklandığı gibi olacaktır.)

Mahsubu yapılacak miktarın, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde ise, aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilecek ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade edilecektir.

Önceki bölümlerde yapılan açıklamalarda da görüldüğü üzere, yıllık beyannameye dahil edilme gelirin niteliğine ve tutarına bağlı olarak değişmektedir. Bazı gelirler için tutarı ne olursa olsun beyanname

verilmesi zorunlu iken, bazı gelirler tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmemektedir. Bazı gelirler için ise belirli koşullara bakılarak beyanname verilir verilmeyeceğine karar verilmesi gerekmektedir.

5.1. Beyannameye Dahil Edilecek Gelirler

Aşağıdaki gelirler için (istisna hadleri içinde kalan kısımları hariç) yıllık beyanname verilecektir.

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar
- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar
- Serbest meslek kazançları
- 14.800 TL'nı aşan değer artış kazançları ile 33.000 TL'nı aşan arazi kazançları
- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücretler (Diğer ücretler hariç)
- Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenden alınanların toplamı 40.000 TL'nı aşan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler
- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 40.000 TL'nı aşan gayrimenkul ve geçici 67. madde kapsamı dışında kalan menkul sermaye iratları,

Daha öncede belirtildiği üzere, ticari ve gerçek usulde tespit edilen zirai kazançlar ile serbest meslek kazançları ile ilgili olarak bu faaliyetlerden zarar edilmiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

5.2. Beyannameye Dahil Edilmeyecek Gelirler

Aşağıdaki gelirler için beyanname verilmeyecektir.

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar.
- G.V.K.nun Geçici 67. maddesi kapsamında;
- Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan mevduat faizleri.
- Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan özel finans kurumlarınca (Katılım Bankalarınca) kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları.
- Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan repo gelirleri.
- Menkul kıymetler yatırım fonlarının ilgili olduğu fona iadesi ve menkul kıymetler
- Yatırım ortaklıklarının hisse senetleri alım satımından elde edilen gelirler
- 07/10/2001 tarihinden itibaren düzenlenen şahıs sigorta poliçeleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları.
- Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtımı dolayısıyla elde edilen kar payları.

- Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemleri sonucunda elde edilen kar payları.

- Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı.

- Toplamı 2.200 TL'nı aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

- Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler.

- Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenden alınanların toplamı 40.000 TL'nı aşmayan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 40.000 TL'nı aşmayan gayrimenkul ve Geçici 67. madde kapsamı dışında kalan menkul sermaye iratları

Diğer gelirler dolayısıyla yıllık beyanname verilmesi durumunda da bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

Dar Mükellefiyette

Dar mükellefiyette her bir gelir unsuru itibarıyla yapılan açıklamalar dikkate alınarak yıllık beyannameye dahil edilecek gelirler belirlenecektir.

IV. YILLIK BEYANNAMEYE DAHİL EDİLEN GELİRLERDEN YAPILACAK İNDİRİMLER

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlere ilişkin indirimler Gelir Vergisi Kanunu ile diğer kanunlarda belirtilmiştir. Gelir Vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere aşağıda belirtilen indirimlerin yapılabilmesi için yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşıması gerekmektedir.

Ticari kazançtan indirim konusu yapılabilecek hususlar şunlardır;

- 1- Hayat/Şahıs sigorta primleri,
- 2- Eğitim ve sağlık harcamaları,
- 3- Bağış ve yardımlar,
- 4- Sponsorluk harcamaları,
- 5- Ar-Ge harcamaları,
- 6- Serbest Meslek ve Basit Usulde Ticari Kazançta Engelli İndirimi
- 7- Doğal afetler ile ilgili ayni ve nakdi bağışlar,
- 8-Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar,
- 9- Girişim Sermayesi Fonu olarak ayrılan tutarların indirimi,
- 10- Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara hizmet veren bazı sektör işletmelerinin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin indirim,

- 11- Bireysel Katılım Yatırımcısı indirimi,
- 12- Korumalı İşyeri İndirimi
- 13- Basit Usulde Ticari Kazanç İndirimi
- 14- Diğer kanunlara göre tamamı indirilecek bağış ve yardımlar.

1. Hayat/Şahıs Sigorta Primleri

1/1/2013 tarihinden itibaren, yıllık beyanname veren mükellefler için vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları indirim konusu yapılamayacaktır.

1/1/2013 tarihinden itibaren elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin % 15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır. **Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları hiçbir şekilde indirim konusu yapılmayacaktır.**

Yıllık beyanname matrahın tespitinde dikkate alınacak sigorta primleri;

- Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait birikim priminin alındığı hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile,

Ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin %100'ünden oluşmaktadır.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, **beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.** (2019 yılı gelirlerine ilişkin olarak kullanılacak olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı **30.700,80.- TL**'dir.)

2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları

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

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

"Küçük çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları ifade etmektedir.

İndirim konusu yapılacak tutarın hesaplamasında gayrisafi hasılatlardan giderler düşüldükten, geçmiş yıl zararları ve indirimler düşülmeden önceki safi irat esas alınacaktır.

3. Bağış ve Yardımlar

3.1. Sınırlı İndirilecekler

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

3.2. Sınırsız İndirilecekler

a) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu (Kalkınmada Öncelikli Yörelerde 50 yatak kapasiteli) ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan **her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı** beyan edilen gelirden indirilebilecektir.

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu ve diğer tesisler ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethane ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerine devam edebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi için bu bağış ve yardımların genel bütçeye dahil daireler, özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köylere yapılması gerekmektedir. Ayrıca, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılan ibadethaneler ve/veya Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası veya faaliyetine devam etmesine yönelik yapılan bağış ve yardımların; anılan amaçlarla kurulmuş bulunan vakıf veya derneklere de yapılması mümkündür.

Düzenlemede yer alan "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim- öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup, rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

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

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

c) Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen harcamalar (Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 7 nci fıkrasında sayılmaktadır) ile bu amaçla yapılan **her türlü bağış ve yardımların tamamı** beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

4. Sponsorluk Harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için **tamamı**, profesyonel spor dalları için **%50'si** yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden indirim konusu yapılabilecektir.

5. Araştırma ve Geliştirme Harcamaları

Ar-Ge indirimi 6728 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonrasında bütünüyle 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır.

5746 sayılı Kanunun 3. Maddesine göre, Kanunda belirtilen işletmelerce gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı 31.12.2023 tarihine kadar Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

5746 sayılı Kanun kapsamında hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarının ilgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamaması halinde bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilecek, devredilen tutarlardan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonraki dönemlere ait olanlar, takip eden yıllarda Vergi Usul Kanununa göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

6. Serbest Meslek ve Basit Usulde Ticari Kazançta Engelli İndirimi

Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen **engellilerin** beyan edilen gelirlerine, 31 inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim uygulanabilecektir.

Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dahil) da yararlanır.

7. Doğal Afetler ile İlgili Ayni ve Nakdi Bağışlar

Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan **ayni veya nakdi bağışların tamamı** indirim konusu yapılabilecektir.

8. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Makbuz Karşılığı Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin 11 inci bendine 5904 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle eklenen hüküm uyarınca iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine **makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı ile** Türkiye Yeşilay Cemiyetine **makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı** indirim konusu yapılabilecektir.

9. Girişini Sermayesi Fonu Olarak Ayrılan Tutarların İndirimi

Bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerince Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların **beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı** indirim konusu yapılabilecektir.

10. Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara hizmet veren bazı sektör işletmelerinin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin indirim

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara **Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan** mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi

raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin **münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si** gelir vergisi matrahının tespitinde bildirilecek gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

11. Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi

31/12/2018tarihine kadar, 9/12/1994tarihli ve 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanunun ek 5 inci maddesi kapsamına giren bireysel katılım yatırımcısı tam mükellef gerçek kişiler, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra iktisap ettikleri tam mükellef anonim şirketlere ait iştirak hisselerini en az iki tam yıl elde tutmaları şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümlerine göre hesapladıkları **hisselerin tutarlarının %75'ini** yıllık beyannamelerine konu kazanç ve iratlarından hisselerin iktisap edildiği dönemde indirebilirler.

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu ile Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı tarafından belirlenen araştırma, geliştirme ve yenilikçilik programları kapsamında projesi son beş yıl içinde desteklenmiş kurumlara iştirak sağlayan bireysel katılım yatırımcıları **için bu oran %100 olarak** uygulanır.

Gelir Vergisi Kanununa 6327 Sayılı Kanunla eklenen Geçici 82.maddede düzenlenen bireysel katılım yatırımcısı indiriminin uygulamasına ilişkin esaslar Maliye Bakanlığınca 21 Ağustos 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **1 Seri Nolu "Bireysel Katılım Yatırımcısı İndirimi Hakkında Tebliğ"** ile açıklanmıştır.

12. Korumalı İşyeri İndirimi

1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar **dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında** korumalı işyeri indirimi (**İndirim**, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre yüzde 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir

13. Basit Usulde Ticari Kazanç İndirimi

Basit usulde tespit edilen ticari kazançların **yıllık 8.000 Türk lirasına** (305 Seri Nolu Tebliğ ile **2019 yılı için 11.000,-TL'na**) kadar olan kısmı gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir. (Bu Kanunun mükerrer 20 nci maddesinde yer alan kazanç istisnasından faydalananlar bu bent hükmünden yararlanamaz. Bu bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.).

14. Diğer Kanunlara Göre Tamamı İndirilecek Bağış ve Yardımlar

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

b) 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere, ileri teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve fiilen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınanlara **makbuz karşılığında yapılan bağışlar**,

c) 3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan **bağış ve yardımlar**,

d) 278 sayılı Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan **nakdi bağışlar**,

e) 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan **ayni ve nakdi bağışlar**,

f) 2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan **ayni ve nakdi bağışlar**,

g) 3388 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan **ayni/nakdi bağışlar**,

h) 4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan **ayni/nakdi bağışlar**,

i) 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76 ncı maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan **nakdi bağışlar**,

Bağış ve yardımın nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın varsa mukayyet değeri, yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri esas alınır.

V. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ VE VERGİLERİN ÖDENMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 92 ve 117 inci maddeleri ve 115 sayılı V.U.K. Sirküleri uyarınca bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın **Mart ayının son günü akşamına kadar** (1-31 Mart tarihlerinde) verilecek, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi ise **Mart** ve **Temmuz** aylarında ödenecektir.

Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde ise beyanname, izleyen yılın Şubat ayının son günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

VI. UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Örnek 1:

Bayan (A), 2019 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmiş olup, ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	24.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	18.000 TL

Birinci işverenden alınan ücret toplama dahil edilmeyecek olup, 2 ncı ve 3 üncü işverenden alınan ücretler toplamı (24.000+18.000=) 42.000 TL, 40.000 TL tutarındaki beyan sınırını aştığı için 72.000 TL tutarındaki ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Örnek 2:

Bay (B)'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmış olan 2019 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden alınan ücret	50.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	18.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	42.000 TL

Bay (B)'nin birden sonraki işverenden aldığı ücret geliri olan 18.000 TL beyan sınırını (40.000.-TL) aşmadığından, ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Bay (B)'nin işyeri kira geliri ise 2019 yılı için geçerli olan 40.000 TL tutarındaki beyanname verme sınırını aştığından mükellef sadece bu gelirini beyan edecektir.

Örnek 3:

Serbest meslek erbabı Bay (C)'nin 2019 yılında serbest meslek kazancı yanında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş iki işverenden alınan ücret geliri ile yine tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri bulunmaktadır.

Serbest meslek kazancı	50.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	28.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	18.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	48.000 TL

Serbest meslek kazancı nedeniyle her halükârda beyanname verilecektir.

Birinci işverenden alınan hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri ise 40.000 TL tutarındaki beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

İşyeri kira geliri tutarının toplamı 40.000 TL tutarındaki beyan sınırını aştığından, işyeri kira geliri beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 4:

Bayan (D) üç ayrı şirkette yönetim kurulu üyesi olup, 2018 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	24.000 TL
Konut kira geliri	18.000 TL

Ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Ücret gelirleri ile ilgili olarak birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı (30.000 TL+ 24.000 TL = 54.000 TL) 40.000 TL tutarındaki beyan sınırını aştığı için birinci işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı (84.000 TL) beyan edilecektir.

Ayrıca konut kira gelirinden 5.400 TL istisna tutarı düşülecek olup, kalan tutar gayrimenkul sermaye iradı olarak beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 5:

Bay (E)'nin 2019 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	40.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	18.000 TL
Konut kira geliri	24.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	30.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret, 40.000 TL tutarındaki beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Mesken kira gelirinden 5.400 TL istisna düşüldükten sonra kalan tutar (18.600 TL) her halükarda beyan edilecektir.

Konut ve işyeri kira geliri toplamı (18.600 TL+30.000 TL=48.600 TL) 40.000 TL tutarındaki beyan haddini aştığından, tevkifata tabi tutulmuş olan işyeri kira geliri de konut kira geliri ile birlikte beyan edilecek; hesaplanan vergiden tevkif yoluyla alınan vergiler mahsup edilecektir.

Örnek 6:

Bayan (F)'nin 2019 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	40.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	18.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	12.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	24.000 TL
1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvili faiz geliri (indirim oranı uygulamasından önceki tutar)	30.000 TL

Sirkülerimizin (2.2.1.) bölümünde açıklandığı üzere 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili faiz gelirleri (indirim uygulamasından sonra kalan tutar) tevkifata tabi diğer bazı gelirlerle birlikte belli sınırı (40.000 TL'nı) aşması halinde beyan edilecektir.

Bayan (F)'nin birinci işverenden aldığı ücret hariç diğer ücretler toplamı (18.000 + 12.000 =30.000 TL) beyan sınırı olan 40.000 TL'nı aşmadığından, ücret gelirleri beyan edilmeyecektir. Ayrıca, ücret gelirleri dışında elde ettiği tevkifata tabi kira geliri olan 24.000.-TL ile 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet Tahvili faiz gelirin indirim sonrası tutarı (30.000-30.000x%100=)Ø (sıfır) -TL'nin toplamı ise 40.000 TL. tutarındaki beyan sınırını aşmamaktadır. Bu durumda, Bayan (F) hiç beyanda bulunmayacaktır.

Örnek 7:

Bay (G), 2019 yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri, mevduat faizi ile birlikte konut kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira geliri (Brüt)	24.000 TL
Konut kira geliri	18.000 TL
Mevduat faizi	40.000 TL

2019 yılında yapılan mevduattan elde edilen Mevduat faizi geliri, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 inci maddesi uyarınca beyan dışı olduğundan tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecektir.

Konut kira gelirinden 5.400 YTL istisna düşülecek olup, kalan tutar (12.600 TL) her halükarda beyan edilecektir.

İşyeri kira geliri ise, elde edilen gayrimenkul sermaye iradı toplamı (24.000 + 12.600 = 36.600 TL) 40.000 TL tutarındaki beyan sınırını aşmadığından beyannameye dahil edilmeyecektir.

VII. DAR MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERCE BEYANI GEREKEN GELİRLER VE BEYAN EDİLMEMEYEN GELİRLER

G.V.K.'nın 6. Maddesinde Türkiye 'de yerleşmiş olmayan (dar mükellef) gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinde vergilendirilecekleri hükme bağlanmıştır. Kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmesi ile ilgili kriterler ise Kanunun 7. Maddesinde açıklanmıştır. (Kazanç ve iratların Türkiye 'de elde edilmiş sayılması konusunda bu maddede açıklanan kriterlerin yanı sıra şayet varsa dar mükellef gerçek kişinin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinin de dikkate alınması gerekir. Zira çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kazancın hangi ülkede elde edildiğinin kabulü konusunda taraf ülkelerin mevzuatlarından farklı kabuller yer alabilmektedir.)

Buna göre, dar mükellef gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları Türkiye'de vergilendirmeye konu olabilecektir. Bu kişilerin diğer ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratların Türkiye'de vergilendirilmesi söz konusu değildir.

Yurt Dışında Çalışma veya Oturma İzni Olan Türk Vatandaşlarının Durumu

Maliye Bakanlığı'nca 06.03.1998 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 210 Seri nolu Gelir Vergisi genel Tebliği ile, "Çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının (Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları **hariç**), Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar bakımından **dar mükellef** esasında vergilendirilmeleri gerektiği açıklanmıştır. Bu vatandaşlardan kesin dönüş yaparak Türkiye'de yerleşenler ile bir takvim yılı içinde 6 aydan fazla süreyle Türkiye'de oturanlar ise **tam mükellefiyet** esasında vergilendirilecektir.

Dar mükellef gerçek kişilerce Türkiye'de beyanı gereken gelirler ve beyan edilmeyecek gelirler sadece bu kişilerce **Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratlara yönelik olmak üzere aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.**

1. Önceden (Tevkifat Suretiyle/ Münferit Beyanname Yoluyla v.b.) Vergilendirildiği İçin Beyan Edilmeyecek Gelirler

Dar mükellef gerçek kişilerce yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek haller G.V.K.'nın 86. Maddesinde düzenlenmiştir. Madde hükmü uyarınca dar mükellef gerçek kişilerce 2019 yılında Türkiye'de elde edilen gelirlerden beyan edilmeyecek olanlar aşağıda sayılmıştır.

1.1. Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler

2019 yılında elde edilen ve **tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan** ücretler, **tutarı ne olursa olsun beyan** edilmeyecek başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

Ücret gelirinin tek işverenden veya birden fazla işverenden sağlanmış olması önem arz etmemektedir.

1.2. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Serbest Meslek Kazançları

2019 yılında elde edilen ve **tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan** serbest meslek kazançları da, **tutarı ne olursa olsun** beyan edilmeyecek başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

Bu konuda Türkiye'de yapılacak vergileme yönünden dar mükellef gerçek kişilere , tam mükellef gerçek kişilere nazaran avantaj sağlanmıştır. Zira tam mükellef gerçek kişiler tevkifata tabi tutulmuş serbest meslek kazançlarını yıllık beyanname ile de beyan etmekte ve ilave vergi ödemektedirler. Dar mükellef gerçek kişilerde ise bu kazançlar için stopaj nihai vergileme olmaktadır. (Bu kişilerin kendi Ülke mevzuatları karşısındaki durumlarını ise ayrıca dikkate almaları gerekir.)

Dar mükellef gerçek kişilerce 2019 yılında elde edilen ve **tevkifata tabi tutulmamış bulunan** serbest meslek kazançları ise yıllık beyanname ile beyan edilecektir.(Arızı serbest meslek kazançları bu kapsama girmemektedir. Bu kazançlar diğer kazanç ve iratlar gelir unsuruna girmektedir.)

1.3. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Menkul Sermaye İratları

2019 yılında elde edilen ve **tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan** her türlü menkul sermaye iratları, (Geçici 67. madde kapsamına giren gelirler ve tevkifata tabi tutulmuş diğer menkul sermaye iratları) **tutarı ne olursa olsun** beyan edilmeyecek, başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir. (Geçici 67. madde kapsamındaki bazı gelirler için ihtiyari beyan sözkonusu olabilecektir.)

Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş bulunan menkul sermaye iratları varsa bunlar münferit beyanname ile beyana konu olacaktır.

1.4. Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları

Dar mükellef kişilerce **Türkiye'deki kurumlardan elde edilen kar payları tutarı ne olursa olsun** beyan edilmeyecek başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

1.5. Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Gayrimenkul Sermaye İratları

2019 yılında elde edilen ve **tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan** gayrimenkul sermaye iratları **tutarı ne olursa olsun** beyan edilmeyecek, başka gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de dahil edilmeyecektir.

Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş bulunan gayrimenkul sermaye iratları (mesken kira geliri gibi) varsa, bunlar istisna haddini aşmaları kaydıyla beyana konu olacaktır.

1.6. Diğer Kazanç ve İratlar

Dar mükellef gerçek kişilerce 2019 yılında elde edilen “Diğer Kazanç ve İratlar” için, **tutarı ne olursa olsun** yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilecek beyannamelere de bu gelirler dahil edilmeyecektir.

2019 yılı için geçerli “Diğer Kazanç ve İratlar” G.V.K.’nın 80-82. maddelerinde düzenlenmiştir. (G.V.K.’nın Geçici 67. maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan diğer kazanç ve iratlar ise bu madde hükmü gereği yıllık beyana konu edilmeyecektir.)

Esasen dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen Diğer Kazanç ve İratların yıllık beyanname yerine “**Münferit Beyanname**” ile beyanı ve vergilendirilmesi öngörülmüş olup, bu konuya ilişkin düzenlemeler G.V.K.’nın 101-102 maddelerinde yapılmıştır. (Münferit Beyanname her bir kazancın elde edilmesinden itibaren 15 gün içerisinde verilmekte ve tarh edilen vergi de aynı süre içerisinde ödenmektedir.)

Dar mükellef gerçek kişilerin elde ettiği diğer kazanç ve iratların münferit beyanname yoluyla vergilendirilmesi nedeniyle de, bu gelirler yıllık gelir vergisi beyannamesinin kapsamı dışında bırakılmıştır.

2. Her Halükarda Beyanı Gereken Gelirler

G.V.K.’nın 85ve 86.madde hükümleri uyarınca, dar mükellef gerçek kişilerce 2019 yılında Türkiye’de elde edilen ve her halükarda beyanı gereken gelirler aşağıda açıklanmıştır.

2.1. Ticari Kazançlar

Dar mükellef gerçek kişilerce Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla sağlanan ticari kazançlar tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

Ancak G.V.K.’nın 7.maddesinde; “Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunsa bile, iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satıl aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin, bu işlerden doğan kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılmayacağı” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla bahse konu kazançlar Türkiye’de beyana konu olmayacaktır.

2.2. Zirai Kazançlar

Dar mükellef gerçek kişilerce Türkiye’de icra edilen zirai faaliyetlerden sağlanan kazançlar **gerçek usulde tespit edilmesi halinde** tutarı ne olursa olsun yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

G.V.K.’nın 54.maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçülerinin aşılmadığı durumlar ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olunmayan zirai faaliyetlerden sağlanan kazançlar ise sadece tevkifat yoluyla vergilendirilmekle kalacak ve yıllık beyanname ile beyana konu olmayacaktır.

VIII. 2019 YILI GELİRLERİNE UYGULANACAK VERGİ TARİFESİ

Gelir Vergisi mükelleflerinin gelirlerine uygulanacak vergi tarifesi Gelir Vergisi Kanunun 103.maddesinde ücret gelirleri ile değer kazanç ve iratlara uygulanmak üzere ayrı ayrı belirlenmiştir.

Öte yandan madde hükmünde 7194 sayılı Kanunla değişiklik yapılmış olup, değişen tarifenin ücret gelirleri için **1/1/2020 tarihinden**, diğer kazanç ve iratlar için ise **1/1/2019 tarihinden** itibaren yürürlüğe gireceği hükme bağlanmıştır.

Gelir vergi mükelleflerince 2019 yılına ilişkin olarak beyan edilecek gelirlere uygulanacak vergi tarifesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Diğer Kazanç ve İratlara Uygulanacak Vergi Tarifesi	Ücret Gelirlerine Uygulanacak Vergi Tarifesi
18.000 TL'ye kadar % 15	18.000 TL'ye kadar % 15
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası % 20	40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası % 20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL fazlası % 27	148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL fazlası % 27
500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL fazlası % 35	148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL fazlası % 35
500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL fazlası % 40	

NOT: Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücretler ile birlikte diğer gelir unsurlarının da beyan edilmesi ve beyannamedeki toplam gelirin 50.000 TL.'yi (2019 yılı için 98.000.-TL'ni) aşması durumunda gelir vergisinin nasıl hesaplanacağı (vergi tarifesi uygulamasının nasıl olacağı) konusu Gelir İdaresi Başkanlığınca çıkarılan 25/02/2011 tarih ve 75 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri ile açıklanmıştır. Anılan Sirküler ektedir.

Saygılarımızla
 ECOVIS®
 DEĞER

EK: 75 Sayılı Gelir Vergisi Sirküleri.

NOT: Gerçek kişilerce 2019 yılında elde edilen gelirlerin gelir vergisi karşısındaki durumu ve uygulama örnekleri ile ilgili olarak, Gelir İdaresi Başkanlığının "www.gib.gov.tr" internet adresinde (gelir unsurları itibarıyla ayrı ayrı) yer alan "**Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri**" ne de bakılabilir.

Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., Büyükdere Cad. Neutron İş Merkezi No.119/6, 34394 Esentepe- İstanbul
 Tel: +90 212 211 9901, 02, 04 Faks: +90 212 211 99 52 E-mail: info@degerymm.com.tr

ECOVIS International tax advisors · accountants · auditors · lawyers in Austria, Belgium, Bulgaria, China, Croatia, Cyprus, Czech Republic, Denmark, Estonia, France, Germany, Great Britain, Greece, Hong Kong, Hungary, India, Ireland, Italy, Japan, Republic of Korea, Latvia, Lithuania, Luxembourg, Malta, Netherlands, Norway, Poland, Portugal, Qatar, Romania, Russia, Slovak Republic, Slovenia, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, Ukraine and USA (associated partners).
 ECOVIS International is a Swiss association. Each Member Firm is an independent legal entity in its own country and is only liable for its own acts or omissions, not those of any other entity.
 ECOVIS Değer Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş. is a Turkish Member Firm of ECOVIS International.

Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücretler ile birlikte diğer gelir unsurlarında beyan edilmesi ve beyannamedeki toplam gelirin 50.000 TL yi (2019 yılı için 98.000.- TL'ni) aşması aşması durumunda gelir vergisinin hesaplanması hk.

Tarih 25/02/2011
Sayı GVK-75/2011-1 Vergi Tarifesi
Kapsam

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Gelir Vergisi Sirküleri/75

Konusu :Yıllık gelir vergisi beyannamesinde ücretler ile birlikte diğer gelir unsurlarında beyan edilmesi ve beyannamedeki toplam gelirin 50.000 TL'yi aşması durumunda gelir vergisinin hesaplanması hk.

Tarihi :25/02/2011

Sayısı :GVK-75/2011-1 Vergi Tarifesi

İlgili olduğu maddeler :Gelir Vergisi Kanunu Madde 103, Madde 104

İlgili olduğu kazanç türleri :Ücretler

1. Giriş

Yıllık gelir vergisi beyannamesinde diğer gelir unsurlarıyla birlikte ücret gelirlerinin de beyan edilmesi halinde, gelir vergisinin ne şekilde hesaplanacağı bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2. Ücret Gelirinin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesine Dahil Edilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesine göre tam mükellef gerçek kişilerin tamamı tevkifata tabi tutulmuş olan birden fazla işverenden alınan ücretinin bulunması ve birden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamının Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde söz konusu ücretlerin yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca anılan Kanunun 95 inci maddesinde de tevkif suretiyle vergilendirilmeyeceği hüküm altına alınan ücretlerin yıllık beyanname ile bildirilmesi gerektiği hususu düzenlenmiştir.

3. Gelir Vergisinin Hesaplanması

Gelir Vergisi Kanununun vergi tarifesine ilişkin 103 üncü maddesi, 2010 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere aşağıdaki gibidir.

" Madde 103 - Gelir vergisine tabi gelirler;

8.800 TL'ye kadar

% 15

22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası

% 20

50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL), fazlası

%

50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, (ücret gelirlerinde 76.200 TL'den fazlasının 76.200 TL'si için 18.594 TL), fazlası

% 35

oranında vergilendirilir."

Buna göre 2010 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 50.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 50.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirin e isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir.

- Beyannameye dahil edilen tüm gelirlerin toplamından oluşan Vergiye Tabi Gelir (Matrah) üzerinden, tarifenin ücret dışındaki gelirler için geçerli olan vergi oranları esas alınarak gelir vergisi hesaplanacak,

- Beyannameye dahil edilen ücret gelirinin, beyan edilen toplam gelir içindeki oranı bulunarak, bu oranın toplam Vergiye Tabi Gelirin (Matrah) 50.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılabacak tutara (Bu tutar en fazla 26.200 TL olabilecektir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak^[1],

- Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyannamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülmesi suretiyle, beyannamede gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunmuş olacaktır.

Bu Sirküler'de belirlenen "hesaplanan gelir vergisi" tutarının tespitine ilişkin yöntemin dışında doğru sonucu verecek başka hesaplama şekillerinin de kullanılması mümkündür.

4. Uygulamaya İlişkin Örnekler:

Örnek 1: Bay (A) nın 2010 yılına ilişkin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesindeki gelirleri

aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilen Serbest Meslek Kazancı	40.000 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri (1.İşverenden Alınan, Tevkifata Tabi Tutulmuş)	35.000 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri (2.İşverenden Alınan, Tevkifata Tabi Tutulmuş)	25.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	100.000 TL
Yıl İçinde Tevkifat Yoluyla Ödenen Vergi	
Ücrete Ait Tevkifat	: 9.862
Serbest Meslek Kazancına Ait Tevkifat : 2.378	12.240 TL

Buna göre, gelir vergisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

i) Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergi

$$[(100.000 - 50.000) \times \% 35 + 11.520] = 29.020 \text{ TL}$$

ii) Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı

$$[(35.000 + 25.000) / 100.000] = \% 60$$

iii) 50.000 TL'yi Aşan Vergiye Tabi Gelirin (Matrah), Beyan Edilen Ücret Gelirine Tekabül Eden Kısım

$$[(100.000 - 50.000) \times \% 60] = 30.000 \text{ TL (26.200 TL'si dikkate alınacaktır.)}$$

iv) Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi

$$(26.200 \times \% 8) = 2.096 \text{ TL}$$

v) Hesaplanan Gelir Vergisi

$$(29.020 - 2.096) = 26.924 \text{ TL}$$

vi) Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi

$$(26.924 - 12.240) = 14.684 \text{ TL olacaktır.}$$

Örnek 2) : Bay (B) nin 2010 yılına ilişkin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesindeki gelirleri

aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilen Serbest Meslek Kazancı	30.000 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri (Tevkifata Tabi Tutulmamış)	30.000 TL
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	60.000 TL

Buna göre, gelir vergisi tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

i) Beyan Edilen Vergiye Tabi Gelir (Matrah) Üzerinden Hesaplanan Vergi

$$[(60.000 - 50.000) \times \% 35 + 11.520] = 15.020 \text{ TL}$$

ii) Beyan Edilen Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı

$$(30.000 / 60.000) = \% 50$$

iii) 50.000 TL'yi Aşan Vergiye Tabi Gelirin (Matrah), Beyan Edilen Ücret Gelirine Tekabül Eden Kısım

$$[(60.000 - 50.000) \times \% 50 = 5.000 \text{ TL}]$$

iv) Beyan Edilen Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak Gelir Vergisi

$$(5.000 \times \% 8) = 400 \text{ TL}$$

v) Hesaplanan Gelir Vergisi

$$(15.020 - 400) = 14.620 \text{ TL}$$

vi) Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi

14.620 TL olacaktır.

Duyurulur.

Mehmet KİLCİ

Gelir İdaresi Başkanı