



## ÖRNEKLERLE GELİRİN TOPLANMASI ve BEYANI

### *GATHERING OF INCOME ELEMENTS BY EXAMPLES AND ITS DECLARATION*

Bayram GÜLÇİÇEK<sup>(\*)</sup>

#### ÖZ

Gelir vergisi mükellefleri açısından gelirin unsurlarını oluşturan ve GVK'nın 2'nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlar için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbablarının, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname vermeleri zorunludur. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır. Gelirin toplanması ve beyanı GVK'nın 85'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin uygulanması esnasında, gelir unsurları açısından yapılmış olan özel düzenlemelerin dikkate alınması gerektiği de tabiidir. Toplama yapılmayan haller ise aynı Kanunun 86'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre gerek tam gerekse dar mükellef gerçek kişilerin, bir takvim yılında elde ettikleri gelir unsurları için beyanname verilip verilmeyeceğini GVK'nın başta 85 ve 86'ncı maddeleri olmak üzere ilgili diğer maddelerini de dikkate alarak tespit etmeleri gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Gelirin toplanması, toplama yapılmayan haller, yıllık beyanname, münferit beyanname, gelir unsurları

#### ABSTRACT

Taxpayers have to declare income and earnings that have been generated from the sources that are mentioned under Article 2 of the ITL in a calendar year on an annual tax return. Tradesmen, farmers and independent professionals have to file an annual tax return even though they have no income from commercial, agricultural and independent professional activities. This rule also applies to general partnerships and general partners of limited partnerships during both normal activity periods and

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

liquidation periods. Gathering of income elements and its declaration are regulated under Article 85 of the ITL. While executing this Article, it is necessary to take into consideration the special provisions therein. Non-gathering situations are regulated under Article 86 of the same Law. Accordingly, both full liability and limited liability real person taxpayers have to determine whether to declare income that has been derived in a calendar year by taking into account Articles 85 and 86 and the other related provisions of the ITL.

**Keywords:** Gathering of income elements, no-gathering situations, annual return, several return, income elements

## 1- GİRİŞ

Maliye Bakanlığı verilerine göre 2014 yılı sonu itibarıyla ülkemizde 1.798.738 adet<sup>1</sup> faal gelir vergisi mükellefi bulunmaktadır. Bu mükellefler bir takvim yılında elde ettikleri safi kazanç ve iratlarını, aksine hüküm bulunmadığı sürece Gelir Vergisi Kanununun<sup>2</sup> (GVK) 85'inci maddesi gereği yıllık beyanname<sup>3</sup> ile beyan etmek zorundadırlar. Bir takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin, izleyen yılın mart ayının başından 25'inci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın şubat ayının başından 25'inci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Gelir vergisi mükellefleri açısından gelirin unsurlarını oluşturan ve GVK'nın 2'nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratları için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Buna göre, aksi belirtilmedikçe beyanı gereken gelirlerin yıllık beyanname toplanması zorunludur. Tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbablarının, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname vermeleri zorunludur. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır. Zira kollektif şirket ortakları ile komanditelerin elde ettikleri paylar duruma göre ya ticari kazanç ya da serbest meslek kazancı hükmündedir.<sup>4</sup>

Kazanç ve iratların yurt dışında elde edilmiş olması durumunda, gelirin elde edilme tarihi önem arz etmektedir. Bu noktada yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlar, mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda veya Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

Gelirin toplanması ve beyanı GVK'nın 85'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin uygulanması esnasında, gelir unsurları açısından yapılmış olan özel düzenlemelerin dikkate alınması gerektiği de tabiidir. Toplama yapılmayan haller ise aynı Kanunun 86'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeyi tam mükellefler ve dar mükellefler açısından iki başlık altında ele almamız konunun daha iyi kavranmasına yardımcı olacaktır. Buna göre, tam mükellefler;

<sup>1</sup> [http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user\\_upload/VI/AIGMS/2014/TABLO\\_1.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/AIGMS/2014/TABLO_1.xls.htm). Erişim tarihi 01.02.2015

<sup>2</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taallük etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez.

<sup>4</sup> GVK'nın 37, 53 ve 662'nci madde hükümleri gereği.

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları,
  - GVK'nın 75'inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları,
  - Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
  - Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri (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<sup>5</sup>),
  - Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,
  - Bir takvim yılı içinde elde edilen ve ilgili yıl için belirlenen tutarı<sup>6</sup> aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,
  - Yukarıda sayılanların birkaçı veya tamamından ibaret olan kazanç ve iratları,
- için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler, dar mükellef olarak tanımlanmakta ve bunların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar vergiye tabi olmaktadır. Bu anlamda dar mükelleften kasıt, ikametgahı Türkiye'de bulunmayanlar veya bir takvim yılı içinde devamlı olarak Türkiye'de altı aydan fazla oturmamalarıdır. GVK'nın 6'ncı maddesine göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri ve Kanunun 2'nci maddesinde yedi bent olarak sayılan gelirler üzerinden vergilendirileceklerdir. Dolayısıyla söz konusu yedi gelir unsuru verginin mevzuunu teşkil edecektir.

Kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilme durumu da GVK'nın 7'nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tespit edilecektir.<sup>7</sup>

- **Ticari kazançlarda:** Kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış aktinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.)
- **Zirai kazançlarda:** Zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi;
- **Ücretlerde:** Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi; Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerin, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;
- **Serbest meslek kazançlarında:** Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

<sup>5</sup> 16 No.lu Gelir Vergisi Sirkülerine göre, birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı serbestçe belirlenebilecektir.

<sup>6</sup> 2014 yılı için belirlenen tutar 1.400 TL'dir.

<sup>7</sup> Örneklerin dar mükellefler açısından çözümü esnasında GVK'nın 7'nci maddesine atf yapılarak kısaca açıklanacaktır. İhtiyaç duyulması halinde bu bölümdeki açıklamalara başvurulabilir.

- Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi;
- Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması;
- Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye’de ifa edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi.

Yukarıda sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

Dar mükellefler,<sup>8</sup> tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Yine tam mükelleflerde olduğu gibi, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Türkiye’de elde edilen ve bunların dışında kalan gelirler için ise şartların oluşması halinde duruma göre yıllık beyanname ya da münferit beyanname<sup>9</sup> verilmesi gerekmektedir.

Gelirin toplanması ve beyanı ile bu konuda özellik arz eden hususlar, makalemizin konusunu oluşturmaktadır. Buraya kadar gelirin toplanması ve beyanı ile ilgili temel bilgileri açıklamış olduk. Çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde gelirin toplanması ve beyanı ile bu konuda özellik arz eden hususlar örnekler üzerinden işlenmek suretiyle açıklanacaktır. Bu örneklerin çözümü, geliri elde eden kişinin tam mükellef veya dar mükellef olması durumuna göre yapılacaktır. Örnek çözümleri esnasında ilgili yasal ve idari düzenlemelerde yer alan mevzuata da yer verilecektir. Bu kapsamda çalışmamızın yapıldığı yıl (2015), 2014 yılında elde edilen gelir unsurlarının beyan dönemi olması nedeniyle çalışmamızda yer alan örnekler 2014 yılında elde edilen gelir unsurları esas alınarak oluşturulacaktır.

## 2- GELİRİN TOPLANMASI ve BEYANI ile İLGİLİ ÖRNEKLER

### Örnek 1:

Bayan Cemile AKSAYA’nın 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Cemile AKSAYA’nın 2014 takvim yılı gelir vergisi beyanamesi ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını, yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ediniz.

Ticari kazanç	50.000 TL
Diğer kazanç ve iratlar (zarar)	- 10.000 TL

<sup>8</sup> 210 seri No.lu GVK Genel Tebliğine göre, GVK’nın 3’üncü maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bunlardan kesin dönüş yaparak Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye’de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.

<sup>9</sup> Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur. Münferit beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi yerine gelirin iktisap tarihi esas tutulur.

**Bayan Cemile AKSAYA'nın Tam Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- GVK'nın 85'inci maddesi gereği ticari kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Bu tutar aynı zamanda 86/1-c kapsamında, vergiye tabi gelirin toplam tutarının tespitinde de dikkate alınacaktır.
- GVK'nın 88'inci maddesine göre, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz. Yani diğer kazanç ve iratlardan kaynaklanan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilemez. Ancak diğer kazanç ve iratlardan kaynaklanan zararlar, yine aynı neviden (aynı bent kapsamındaki) diğer kazanç ve iratlardan kaynaklanan kazançlardan mahsup edilebilir. Bu mahsup neticesinde yine zarar oluşmuşsa bu tutar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilemez. Bu nedenle diğer kazanç ve iratlardan doğan zararın GVK'nın 88'inci maddesi uyarınca diğer gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan mahsubu mümkün olmadığından Bayan Cemile AKSAYA 50.000 TL'lik ticari kazancının tamamını beyan edecektir.

**Bayan Cemile AKSAYA'nın Dar Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- Dar mükellefler için ticari kazanç açısından kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilme durumu GVK'nın 7'nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, ticari kazançların; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefler, bu birimleri vasıtasıyla ticari kazanç sağladıkları takdirde bu kazançları nedeniyle gelir vergisine tabi tutulacaklardır. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunduğu varsayımı altında ticari kazancın yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.
- Dar mükellefler açısından diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılması için, bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Dar mükelleflerin, diğer kazanç ve iratlar için GVK'nın 101'inci maddesi kapsamında münferit beyanname vermeleri gerekmektedir.<sup>10</sup> Ancak örnek olayımızda kazanç ve irat olmadığı için münferit beyanname de verilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle mükellef sadece ticari kazanç nedeniyle yıllık beyanname verecektir.

**Örnek 2:**

Serbest meslek faaliyetinde bulunan Bay Mehmet İŞCAN'ın 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Bay Mehmet İŞCAN'ın 2014 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını, yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ediniz.

<sup>10</sup> Normal şartlarda kazancını münferit beyanname ile bildirmek zorunda olanlar, yıllık beyanname vermek zorunda oldukları durumlarda GVK 101'inci maddesinde yer alan "Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar" hükmü gereği, münferit beyanname ile beyan etmeleri gereken gelir unsurlarını münferit beyanname yerine yıllık beyannameye dahil edeceklerdir.

Serbest meslek kazancı	10.000 TL
(A) işvereninden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri	26.000 TL
(B) işvereninden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri	18.000 TL
Sahibi olduğu gayrimenkulü gerçek usulde vergilendirilen Bay (K)'ya 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığındaki tahsilatı (Brüt)	10.000 TL

**Bay Mehmet İŞCAN'ın Tam Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- Öncelikle GVK'nın 85'inci maddesi gereği serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Bu tutar aynı zamanda 86/1-c kapsamında, vergiye tabi gelirin toplam tutarının tespitinde de dikkate alınacaktır.
- 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) için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Soruda hangi ücretin ilk işverenden alındığı belirtilmemiştir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir. Mükellefi hangi işverenden elde ettiği ücreti birinci işverenden elde edilmiş olarak dikkate alırsa alsın, birden sonraki işverenden aldığı ücreti, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 27.000 TL'yi aşmayacağı için ve bu ücret gelirleri tevkif suretiyle vergilendirilmiş olduğu için bu ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.
- Tevkif suretiyle vergilendirilen GMSİ ise GVK 86/1-c kapsamında değerlendirilmelidir. Buna göre, vergiye tabi gelir toplamının, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 27.000 TL'yi aşmış olmadığı tespit edilmelidir. Serbest meslek kazancı ile tevkif suretiyle vergilendirilen GMSİ toplamı (10.000 +10.000= 20.000 TL) 27.000 TL'yi aşmadığı için, tevkif suretiyle vergilendirilen GMSİ beyannameye dahil edilmeyecektir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Bay Mehmet İŞCAN sadece serbest meslek kazancını beyan edecektir.

**Bay Mehmet İŞCAN'ın Dar Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- Dar mükellefler için serbest meslek kazancı açısından kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilme durumu GVK'nın 7'nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. GVK'nın 86'ncı maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

GVK'nın 85'inci maddesine göre, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilmiş serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemişse, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekecektir.



Diğer yandan, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce arızı olarak serbest meslek faaliyetlerinin ifası nedeniyle elde edilen serbest meslek kazançları tevkif sureti ile vergilendirilmemişse, bu durumda, söz konusu serbest meslek kazancı bu şahıslarca münferit beyanname ile bu faaliyetlerin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine beyan edilecektir. Örnek olayda serbest meslek kazancının tevkif suretiyle vergilendirildiği belirtilmediği için bu kazancın yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Örnek olayda verilen diğer gelirler de GVK'nın 86'ncı maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre beyan edilmeyecektir. Bu gelirler üzerinden yapılan tevkifatlar nihai vergilendirme olacaktır.

**Örnek 3:**

Bay Tayip BOYRAZ'ın 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Tayip BOYRAZ'ın 2014 takvim yılı gelir vergisi beyanname ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını, yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ediniz.

Halka açık tam mükellef (X) A.Ş.'ne ait olup 30.10.2012 tarihinde iktisap ettiği ve 20.11.2014 tarihinde elden çıkardığı hisse senetlerinden elde ettiği gelir	100.000 TL
Tam mükellef (Y) A.Ş.'nin hisse senetlerini elde tutmasından dolayı elde brüt kar payı	24.000 TL
Mevduatını (X) bankasında değerlendirmesinden dolayı elde ettiği faiz geliri (4.500 TL tevkifat yapılmıştır)	30.000 TL
Repo geliri (1.500 TL tevkifat yapılmıştır)	10.000 TL
Hazine tarafından 12.05.2009 tarihinde ihraç edilen devlet tahvilinin elden çıkarmasından elde ettiği gelir	12.000 TL
Hazine tarafından yurt dışında 12.05.2012 tarihinde ihraç edilen devlet tahvilinin elden çıkarmasından elde ettiği gelir	800 TL
Birinci işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri	80.000 TL
İkinci işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri	38.000 TL
Sahibi olduğu gayrimenkulü basit usulde vergilendirilen Bay (K)'ya 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığında tahsilatı	1.800 TL

**Bay Tayip BOYRAZ'ın Tam Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- 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) için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Birden sonraki işverenden aldığı ücret, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutar olan 27.000 TL'yi aştığı için mükellefin hem birinci hem de ikinci işverenden elde ettiği ücretler beyannameye dahil edilmelidir. Bu tutar aynı zamanda 86/1-c kapsamında, vergiye tabi gelirin toplam tutarının tespitinde de dikkate alınacaktır.

- Gelir Vergisi Kanununa 5281 sayılı Kanunun 30'uncu maddesiyle eklenen geçici 67'nci maddede, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. 1/1/2006 tarihinden itibaren iktisap edilen hisse senetlerinin alım-satım kazançları geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi olup, 27/4/2012 tarihli ve 2012/3141 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından geçici 67'nci madde kapsamında hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar için uygulanacak tevkifat oranı %0 olarak tespit edilmiştir. Ayrıca, tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler tevkifata tabi olmayacağı gibi bu gelirler için GVK'nın mükerrer 80'inci maddesi de uygulanmayacağından değer artış kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi de söz konusu değildir.

Sorudaki veriler çerçevesinde, halka açık tam mükellef (X) A.Ş.'ne ait olup 30.10.2012 tarihinde iktisap ettiği ve 20.11.2014 tarihinde elden çıkardığı hisse senetlerinden elde ettiği gelir GVK Geçici 67'nci maddesi gereği beyannameye dahil edilmeyecektir. Gelir tevkifata tabi değildir ayrıca bu gelir için GVK'nın mükerrer 80'inci madde hükümleri de uygulanmaz.<sup>11</sup> Gerçek kişilerin GVK geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi hisse senedi alım-satım kazançları için yıllık veya münferit beyanname verilmez.

- Mevduatını (X) bankasında değerlendirmesinden dolayı elde ettiği faiz geliri, repo geliri ile hazine tarafından 12.05.2009 tarihinde ihraç edilen devlet tahvilinin elden çıkarmasından elde ettiği gelir, GVK geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifata tabidir. GVK geçici 67'nci maddesi tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. Bu nedenle bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmez.
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabidir. Ancak, yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen faiz gelirleri ve alım-satım kazançları ihraç tarihi ne olursa olsun geçici 67'nci madde kapsamında tevkifat uygulaması dışında olduğundan, Eurobond faiz gelirleri 2014 yılına ilişkin beyan haddinin (86/1-c için geçerli olan had) aşılması halinde beyan edilecektir. Alım-satım kazancında ise maliyet bedeli endekslemesi ve istisna uygulaması sonucu kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir. Dar mükellefiyete tabi olanların ise, Eurobondlardan elde ettikleri gelirler için beyanname vermeleri söz konusu değildir. Hazine tarafından yurt dışında 12.05.2012 tarihinde ihraç edilen devlet tahvilinin elden çıkarmasından elde ettiği gelir olan 800 TL, GVK

<sup>11</sup> GVK'nın mükerrer 80'inci madde hükümleri uygulanacak olsaydı da yine beyan edilmezdi. Zira, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, değer artış kazancı kapsamına dahil değildir.



80/1 maddesi kapsamındadır. GVK'nın mükerrer 80'inci maddesine göre, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları için istisna uygulaması yoktur. Bu nedenle bu tutarın aynı Kanunun 85'inci maddesi kapsamında beyan edilmesi gerekmektedir. Bu tutar aynı zamanda 86/1-c kapsamında vergiye tabi gelir toplamının tespitinde de dikkate alınacaktır.

- Sahibi olduğu gayrimenkulü basit usulde vergilendirilen Bay (K)'ya 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığındaki tahsilatı (1.800 TL) GVK 86/1-d kapsamında değerlendirilmelidir. Bu irat, tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırını (1.400 TL)<sup>12</sup> geçtiği için bu gelir beyan edilecektir. 1.800 TL aynı zamanda 86/1-c kapsamında vergiye tabi gelir toplamının tespitinde de dikkate alınacaktır.
- Hisse senedi kar payları geçici 67'nci madde kapsamı dışında olduğundan bu madde kapsamında tevkifata tabi değildir. GVK'nın 22'nci maddesi hükmü uyarınca, elde edilen kar payının yarısı gelir vergisinden istisnadır. Kalan tutar da dikkate alınmak suretiyle tespit edilen vergiye tabi gelir toplamı, aynı Kanunun 86'ncı maddesinde belirtilen beyan haddini aşması halinde (2014 yılı için 27.000 TL) beyan edilecektir. Kar payının beyannameye dahil edilmesi halinde, beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden kurum bünyesinde yapılan %15 oranındaki tevkifatın tamamı mahsup edilecektir. Tam mükellef (Y) A.Ş.'nin hisse senetlerini elde tutmasından dolayı elde brüt kar payının yarısı istisnadır.

Vergiye tâbi gelir toplamının [GVK madde 86 (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] GVK 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları, için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Buna göre tevkifata tabi menkul sermaye iradının beyan edilip edilmeyeceği, vergiye tâbi gelir toplamının 27.000 TL'yi aşip aşmamasına bağlıdır. Vergiye tabi gelir toplamı aşağıdaki gibi hesaplanır.

Hisse senedi kar payının istisnadan sonraki tutarı	12.000 TL
Devlet tahvilinin elden çıkarmasından elde edilen gelir	800 TL
Ücret geliri	118.000 TL <sup>13</sup>
Bay (K)'dan elde edilen GMSİ	1.800 TL
<b>Vergiye Tabi Gelir Toplamı</b>	<b>132.600 TL</b>

Buna göre, vergiye tâbi gelir toplamı 27.000 TL'yi aştığı için tevkifata tabi menkul sermaye iradının istisna sonrası kalan tutar olan 12.000 TL beyan edilecektir. Yapılan tevkifat tutarının tamamı beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmelidir.

<sup>12</sup> Bu tutar istisna değil haddir.

<sup>13</sup> İkinci işverenden elde edilen ücret geliri, gelir vergisi tarifesinin 3'üncü gelir diliminde yer alan tutarı aştığı için, bu ücret gelirleri GVK 86/1-b kapsamına dahil olmaz. Bu nedenle GVK 86/1-c kapsamında dikkate alınır.

**Bay Tayip BOYRAZ'ın Dar Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- Sorudaki veriler çerçevesinde, halka açık tam mükellef (X) A.Ş.'ne ait olup 30.10.2012 tarihinde iktisap ettiği ve 20.11.2014 tarihinde elden çıkardığı hisse senetlerinden elde edilen gelir ile Hazine tarafından 12.05.2009 tarihinde ihraç edilen devlet tahvilinin elden çıkarmasından elde edilen gelir GVK geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifata tabidir. Ayrıca bu gelirler için GVK'nın mükerrer 80'inci madde hükümleri de uygulanmaz.<sup>14</sup> Gerçek kişilerin GVK geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabi hisse senedi alım-satım kazançları için yıllık veya münferit beyanname verilmez.
- GVK'nın 86'ncı maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iratı ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Örnek olayda yer alan; tam mükellef (Y) A.Ş.'nin hisse senetlerini elde tutmasından dolayı elde brüt kar payı, mevduatını (X) bankasında değerlendirmesinden dolayı elde ettiği faiz geliri, repo geliri, ücret gelirleri, yukarıda belirtilen hisse senedi ile devlet tahvillerinin elden çıkarılmasından sağlanan gelirler tevkif suretiyle vergilendirildiği için GVK'nın 86'ncı maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre beyan edilmeyecektir. Bu gelirler üzerinden yapılan tevkifatlar nihai vergilendirme olacaktır.
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları geçici 67'nci madde kapsamında tevkifata tabidir. Ancak, yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen faiz gelirleri ve alım-satım kazançları ihraç tarihi ne olursa olsun geçici 67'nci madde kapsamında tevkifat uygulaması dışındadır.

Hazine tarafından yurt dışında 12.05.2012 tarihinde ihraç edilen devlet tahvilinin elden çıkarmasından elde ettiği gelir olan 800 TL, GVK 80/1 maddesi kapsamındadır. 07/07/2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5527 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67'nci maddesinin (7) numaralı fıkrasına eklenen cümlede, anılan maddenin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkraları uyarınca tevkifata tabi tutulsun tutulmasın, dar mükellef gerçek kişi veya kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir. Bu çerçevede dar mükellef gerçek kişi veya kurumların Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağladıkları kazançlar münferit veya özel beyan konusu yapılmayacaktır. Bu uygulamada, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin ihraç tarihinin bir önemi bulunmamaktadır.<sup>15</sup>

- Sahibi olduğu gayrimenkulü basit usulde vergilendirilen Bay (K)'ya 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığındaki tahsilatı tevkif suretiyle vergilendirilmemiş gayrimenkul sermaye iradidir. Bu gelirin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

<sup>14</sup> GVK'nın Mükerrer 80'inci madde hükümleri uygulanacak olsaydı da yine beyan edilmezdi. Zira, ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, değer artış kazancı kapsamına dahil değildir.

<sup>15</sup> 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklama yapılmıştır.

**Örnek 4:**

Bay Ömer ALANLI'nın 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Ömer ALANLI'nın 2014 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını ve ödenmesi gereken gelir vergisini yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ediniz.

Türkiye'deki sosyal güvenlik kurumundan elde ettiği emekli maaşı	24.000 TL
Almanya sosyal güvenlik kurumundan elde ettiği maluliyet aylığı	48.000 TL
2011 yılında satın aldığı dairesini 2014 yılında elden çıkarmasından doğan zarar	20.000 TL
2010 yılında satın aldığı dairesini 2014 yılında elden çıkarmasından doğan kazanç	50.000 TL
Sahibi olduğu gayrimenkulü 2010 yılında konut olarak kiraya vermesi karşılığında 8.000 TL, 2014 yılında konut olarak kiraya vermesi karşılığında 12.000 TL olmak üzere 2014 yılı toplam tahsilatı	20.000 TL
Sahibi olduğu gayrimenkulü basit usulde vergilendirilen Bay (K)'ya 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığındaki tahsilatı	500 TL
Sahibi olduğu gayrimenkulü gerçek usulde vergilendirilen (X) Ltd. Şti'ne 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığındaki brüt geliri	30.000 TL
Komanditer ortağı olduğu, merkezi Türkiye'de bulunan (B) Adi Komandit Şirketinin 2014 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği brüt kar payı geliri	18.000 TL
Yurtdışında mukim A.Ş.'den elde ettiği kar payı (Herhangi bir tevkifat yapılmamıştır)	18.000 TL
Tam mükellef (X) A.Ş.'nin 1997 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği brüt kar payı geliri	30.000 TL
Tam mükellef (K) A.Ş.'nin 2000 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği net kar payı geliri (Dağıtılan bu gelir (K) A.Ş.'nin yurt dışı inşaat işlerinden kaynaklanmaktadır)	54.000 TL
Mevduatını (X) bankasında değerlendirmesinden dolayı elde ettiği faiz geliri (3.600 TL tevkifat yapılmıştır)	24.000 TL
Repo geliri (1.200 TL tevkifat yapılmıştır)	8.000 TL
Eurobondfaiz geliri	700 TL

**VERİLER**

Bay (A) kira gelirini beyan etmesi halinde götürü gider usulünü seçtiği varsayılmıştır.

(B) Adi Komandit Şirketinden elde edilen kar payından yapılan tevkifat tutarı 2.700 TL'dir.

(X) Ltd. Şti kira ödemelerinden 4.500 TL tevkifat yapmıştır.

Tam mükellef (K) A.Ş.'nin 2000 yılına ait kazancını dağıtmasından elde edilen kar payının brüt tutarı 60.000 TL'dir.

**Bay Ömer ALANLI'nın Tam Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- Bay Ömer ALANLI'nın Türkiye'deki sosyal güvenlik kurumundan elde ettiği emekli maaşı GVK'nın 23'üncü maddesinin 11 numaralı, Almanya sosyal güvenlik kurumundan elde ettiği maaş aylığı ise aynı maddenin 13 numaralı bendi gereği gelir vergisinden istisnadır. Bu nedenle bu gelirler için GVK 86/1-a gereği beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmez.
- Komanditer ortağı olduğu, merkezi Türkiye'de bulunan (B) Adi Komandit Şirketinin 2014 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği kar payı geliri GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendi kapsamında menkul sermaye iradidir. Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır. Bu kar payı 2014 yılında elde edilmiştir ve 2015 yılı Mart ayında beyan edilmelidir.

GVK 22'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre, tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Söz konusu kar payı, adi komandit şirketten elde edildiği (adi komandit şirket kurum değildir) ve de GVK 22'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının istisna olduğu belirtildiği için, GVK 22'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında yazılı istisnadan yararlanılamaz.

Bununla birlikte soruda (B) Adi Komandit Şirketinden elde edilen kar payından yapılan tevkifat tutarının 2.700 TL olduğu belirtilmiştir. Ancak GVK 94/6-b maddesinde, üzerinden tevkifat yapılacak olan kar payları yine tam mükellef kurumlardan elde edilecek olan kar paylarıdır. (B) Adi Komandit Şirketi her ne kadar 94'üncü madde kapsamında tevkifat yapmak zorunda olanlar arasında yer alsada bu örnekte yapmaması gereken bir tevkifatı yapmıştır. Haksız yere yapılan tevkifat tutarı da 252 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan genel esaslara göre iade alınması gerekmektedir. Dolayısıyla bu kar payının GVK 86/1-d maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. GVK'nın 86'nci maddesinde yer alan tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı, 2014 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere 1.400 TL olarak tespit edilmiştir. Bu tutar istisna değil haddedir. Elde edilen gelir **18.000 TL** olduğu için bu tutarın tamamı gelirin toplanmasında dikkate alınmalıdır.

- Yurtdışında mukim A.Ş.'den elde ettiği 18.000 TL kar payı (Herhangi bir tevkifat yapılmamıştır) geliri ile basit usulde vergilendirilen Bay (K)'dan elde ettiği 500 TL işyeri kira geliri, sırasıyla tevkif suretiyle vergilendirilmemiş menkul ve gayrimenkul sermaye iradidir. Bunların GVK 86/1-d kapsamında değerlendirilmelidir. Yurtdışında mukim A.Ş.'den elde ettiği 18.000 TL kar payı, (B) Adi Komandit Şirketinden elde ettiği 18.000 TL kar payı ile 500 TL GMSİ toplam tutarı (36.500 TL), tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırını (1.400 TL) aştığı için bu iki gelir de beyan edilecektir. 36.500 TL aynı zamanda 86/1-c kapsamında beyan edilip edilemeyecek olan tutarın tespitinde de dikkate alınacaktır.
- Mevduat faiz geliri ve repo geliri GVK geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifata tabidir. GVK geçici 67'nci maddesi tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. Bu nedenle bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmez.

- Eurobond faiz gelirleri GVK 86/1-c kapsamında değerlendirilmelidir. Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları geçici 672'nci madde kapsamında tevkifata tabidir. Ancak, yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen faiz gelirleri ve alım-satım kazançları ihraç tarihi ne olursa olsun geçici 67'nci madde kapsamında tevkifat uygulaması dışında olduğundan, Eurobond faiz gelirleri 2014 yılına ilişkin beyan haddinin (86/1-c için geçerli olan had) aşılması halinde beyan edilecektir. Çünkü Eurobond faiz gelirleri, GVK 94'üncü madde kapsamında tevkifata tabi olduğu için aynı Kanunun 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilmelidir.
- 2010 yılında satın aldığı dairesini elden çıkarmasından doğan kazanç ile 2011 yılında satın aldığı dairesini elden çıkarmasından doğan zarar, GVK'nın mükerrer 80 maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi kapsamında (değer artış kazancı hükümleri) kapsamında değerlendirilmelidir. Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 9.700 TL'si gelir vergisinden müstesnadır.

Bununla birlikte GVK'nın 88'inci maddesine göre, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz. Yani diğer kazanç ve iratlardan kaynaklanan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilemez. Ancak diğer kazanç ve iratlardan kaynaklanan zararlar, yine aynı bent kapsamındaki diğer kazanç ve iratlardan kaynaklanan kazançlardan mahsup edilebilir. Bu mahsup neticesinde yine zarar oluşmuşsa bu tutar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilemez. Bu nedenle mükellefin değer artış kazancı ile zararı kendi içerisinde mahsup edilmelidir. Yani mükellefin net değer artış kazancı tutarı (50.000-20.000) 30.000 TL'dir. Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 9.700 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. İstisna olan tutarı düşünce (30.000-9.700) kalan tutar olan **20.300 TL**'yi gelirin toplanmasında dikkate almak gerekir.

- GVK Geçici 62'nci maddesi, "*Kurumlar vergisi mükelleflerinin;*
  - a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,
  - b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,
  - c) Geçici 61 inci madde kapsamında tevkifata tâbi tutulmuş kazançlarının,Dağıtımı halinde 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz.

*Gerçek kişilerce (1) numaralı fıkranın (a) bendi kapsamında elde edilen kâr payları gelir vergisinden müstesnadır. Gerçek kişilerce (1) numaralı fıkranın (b) ve (c) bendi kapsamında elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir."* Hükmünü taşımaktadır.

Bu nedenle tam mükellef (K) A.Ş.'nin 2000 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği net kar payı gelirine (Dağıtılan bu gelir (K) A.Ş.'nin yurt dışı inşaat işlerinden kaynaklanmaktadır), elde edilen kâr payının 1/9'u olan 6.000 TL eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı yani 30.000 TL vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu tutar GVK 86/1-c kapsamında değerlendirilmelidir. Bu tutar tek başına dahi gelir vergisi tarifесinin üçüncü gelir diliminde bulunan tutarı aştığı için bu tutar beyannameye dahil edilecektir. Beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i olan 6.000 TL beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

- Tam mükellef (X) A.Ş.'nin 1997 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği brüt kar payı geliri de yukarıda açıkladığı üzere, GVK geçici 62'nci maddesi gereği gelir vergisinden müstesnadır. Gelir vergisinden müstesna olan bu tutar da GVK 86/1-a gereği beyannameye dahil edilmez.
- Sahibi olduğu gayrimenkulü gerçek usulde vergilendirilen (X) Ltd. Şti'ne 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığında brüt geliri GVK 86/1-c kapsamında değerlendirilmelidir. Bu tutar tek başına dahi gelir vergisi tarifесinin ikinci gelir diliminde bulunan tutarı (27.000 TL) aştığı için bu tutar beyannameye dahil edilecektir. Bu kira gelirinden yapılan gelir vergisi tevkifatı beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.
- Sahibi olduğu gayrimenkulü 2010 yılında konut olarak kiraya vermesi karşılığında 8.000 TL, 2014 yılında konut olarak kiraya vermesi karşılığında 12.000 TL olmak üzere elde ettiği toplam hasılat tutarı 20.000 TL'dir. Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, GVK 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Toplam 20.000 TL 2014 yılı geliridir.

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın belli bir tutarı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile 1.1.2013 tarihinden itibaren elde edilen hasılatlarda, 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 tarifенin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

Mükellefin ticari, zirai veya mesleki kazancı yoktur. Ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamını tespit etmeliyiz.

Ücret geliri (24.000+48.000)	72.000 TL
Menkul sermaye iradı (18.000+18.000+30.000+54.000+24.000+8.000+700)	132.700 TL
Gayrimenkul sermaye iradı (20.000+500+30.000)	50.500 TL
Diğer kazanç ve iratlar (50.000+ (-20.000))	30.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>285.200 TL</b>

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 (285.200



TL), 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (97.000 TL) aştığı için mükellef GVK 21'nci maddesinde yazılı olan GMSİ istisnasından yararlanamaz. Mükellefin elde ettiği mesken kira geliri aynı zamanda 86/1-c kapsamında vergiye tabi gelir toplamında dikkate alınır.

- Vergiye tâbi gelir toplamının [GVK madde 86 (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] GVK 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları, için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Buna göre tevkifata tabi menkul ve gayrimenkul sermaye iradının beyan edilip edilmeyeceği, vergiye tâbi gelir toplamının 27.000 TL'yi aşıp aşmamasına bağlıdır. Bu sorunun çözümü esnasında, GVK'nın 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilmesi gereken gelir unsurlarından bazılarının tek başına dahi gelir vergisi tarifelinin ikinci gelir diliminde bulunan tutarı (27.000 TL) aştığı birkaç kez belirtilmiştir. Ama yine de vergiye tabi gelir toplamı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Menkul sermaye iradı (9.000+18.000+30.000+700)	57.700 TL
Gayrimenkul sermaye iradı (20.000+500+30.000)	50.500 TL
Diğer kazanç ve iratlar (50.000+ (-20.000)-9.700)	20.300 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>128.500 TL</b>

Buna göre tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları da beyannameye dahil edilecektir. Bu veriler ışığında mükellefin gelir vergisi beyanamesi aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

<b>Gayrimenkul Sermaye İradı</b>	
- Kira Geliri Hasılat : 50.500 TL	37.875 TL
- Götürü Gider : 12.625 TL	
<b>Değer Artış Kazancı</b>	
- Kazanç : 30.000 TL	20.300 TL
- İstisna : 9.700 TL	
<b>Menkul Sermaye İradı</b>	
- Komanditer kar payı : 9.000 TL	
- Yurt dışı kar payı : 18.000 TL	57.700 TL
- (K) A.Ş. kar payı : 30.000 TL	
- Eurobond : 700 TL	
Beyana Tabi Gelir Toplamı	115.875 TL
İndirime Esas Tutar	115.875 TL
Gelir Vergisi Matrahı	115.875 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	33.316,25 TL

<b>Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Tevkifatı</b>	
- İşyeri kira geliri tevkifatı : 5.400 TL	11.400 TL
- (K) A.Ş. kar payı tevkifatı : 6.000 TL	
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>21.916,25 TL</b>

**Bay Ömer ALANLI'nın Dar Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- Bay Ömer ALANLI'nın Türkiye'deki sosyal güvenlik kurumundan elde ettiği emekli maaşı GVK'nın 23'üncü maddesinin 11 numaralı, Almanya sosyal güvenlik kurumundan elde ettiği maluliyet aylığı ise aynı maddenin 13 numaralı bendi gereği gelir vergisinden istisnadır. Bu nedenle bu gelirler beyannameye dahil edilmez.
- Komanditer ortağı olduğu, merkezi Türkiye'de bulunan (B) Adi Komandit Şirketinin 2014 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği kar payı geliri GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendi kapsamında menkul sermaye iradidir. Söz konusu kar payı, adi komandit şirketten elde edildiği (adi komandit şirket kurum değildir) ve de GVK 22'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının istisna olduğu belirtildiği için, GVK 22'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasında yazılı istisnadan yararlanılamaz. Bu örneğin tam mükellef açısından çözümü esnasında açıklandığı üzere, (B) Adi Komandit Şirketinin 2014 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği kar payı geliri tevkif suretiyle vergilendirilmemiş menkul sermaye iradidir. Dolayısıyla bu kar payının GVK 85'inci maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.
- Mevduat faiz geliri ve repo geliri GVK geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifata tabidir. GVK geçici 67'nci maddesi tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmez. Diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmez. Bu nedenle bu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmez.
- Yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen faiz gelirleri ve alım-satım kazançları ihraç tarihi ne olursa olsun geçici 67'nci madde kapsamında tevkifat uygulaması dışındadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 6'nci maddesine göre, Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler (dar mükellefler) sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmekte olup, aynı Kanunun 7'nci maddesinde de menkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmesi, sermayenin Türkiye'de yatırılmış olmasına bağlanmıştır. Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre, dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen ve tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir. Dolayısıyla, dar mükellef gerçek kişilerce Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri, Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş kabul edildiğinden, bu kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceği gibi, diğer gelirlerin beyanı halinde de beyannameye dahil edilmeyecektir.
- 2010 yılında satın aldığı dairesini elden çıkarmasından doğan kazanç ile 2011 yılında satın aldığı dairesini elden çıkarmasından doğan zarar, GVK'nın mükerrer 80. maddesinin birinci fıkrasının 6 numaralı bendi kapsamında değerlendirilmelidir. Bir takvim yılında elde edilen değer

artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 9.700 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Bu örneğin tam mükellef açısından çözümü esnasında açıklandığı üzere, mükellefin değer artış kazancı ile zararı kendi içerisinde mahsup edilmelidir. Yani mükellefin net değer artış kazancı tutarı (50.000-20.000) 30.000 TL'dir. Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 9.700 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Kalan tutarın GVK'nın 101'inci maddesi gereği gayrimenkulün bulunduğu yerin vergi dairesine, bu kazancın iktisap edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.<sup>16</sup> Ancak mükellef gayrimenkul ve menkul sermaye iradı için yıllık beyanname vermek zorunda olduğundan, GVK 101'inci maddesinde yer alan "**Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar**" hükmü gereği bu kazancını münferit beyanname yerine yıllık beyannameye dahil edecektir.

- Bilindiği üzere, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 - 31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde ettiği kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarını dağıtması sonucu gerçek kişilerin elde ettikleri kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır.<sup>17</sup> Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bunun nedeni ise bu istisna kazançlar üzerinden daha önceden dağıtılsın veya dağıtılmasın tevkifat yapılmış olmasıdır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'inin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi nedeniyle, bu gelirlerin tevkif suretiyle vergilendirilmiş olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu nedenle dar mükellef kişilerce tam mükellef (K) A.Ş.'nin 2000 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği kar payı GVK'nın 86/2 maddesi gereği yıllık beyannameye dahil edilmez.
- Tam mükellef (X) A.Ş.'nin 1997 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği kar payı geliri de yukarıda açıklandığı üzere, GVK geçici 62'nci maddesi gereği gelir vergisinden müstesnadır. Gelir vergisinden müstesna olan bu tutar beyan edilmez.
- Sahibi olduğu gayrimenkulü gerçek usulde vergilendirilen (X) Ltd. Şti'ne 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığındaki brüt kira geliri, tevkif suretiyle vergilendirilmiş olduğu için GVK 86/2 gereği beyan edilmez.
- Sahibi olduğu gayrimenkulü konut olarak kiraya vermesi karşılığında 2014 yılında tahsil ettiği 20.000 TL gayrimenkul sermaye iradidir. Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın belli bir tutarı gelir vergisinden müstesnadır. Bu örneği tam mükellef gerçek kişi açısından çözerken hesapladığımız üzere, mükellefin elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı (285.200 TL) 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (97.000 TL) aşmaktadır. Bu nedenle mükellef GVK 21'nci maddesinde yazılı olan GMSİ istisnasından yararlanamaz. Bu gelirin de yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir.

<sup>16</sup> Yıllık beyanname verme zorunluluğu olmadığı durumda.

<sup>17</sup> GVK geçici 62'nci maddesi gereği.

<b>Gayrimenkul Sermaye İradı</b>	
- Kira Geliri Hasılat : 20.000 TL	15.000 TL
- Götürü Gider : 5.000 TL	
<b>Menkul Sermaye İradı</b>	18.000 TL
- Komanditer kar payı : 18.000 TL	
<b>Değer Artış Kazancı</b>	20.300 TL
Beyana Tabi Gelir Toplamı	53.300 TL
İndirime Esas Tutar	53.300 TL
Gelir Vergisi Matrahı	53.300 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	11.951 TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>11.951 TL</b>

**Örnek 5:**

Bay Mehmet İŞCAN'ın 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Gayrimenkul sermaye iradı, Mehmet İŞCAN'ın sahibi olduğu gayrimenkulü gerçek usulde vergilendirilen (X) Ltd. Şti'ne 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığında elde ettiği tahsiltattan kaynaklanmaktadır. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Bay Mehmet İŞCAN'ın 2014 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ediniz.

Serbest meslek faaliyeti (zarar)	-20.000 TL
GMSİ geliri (Brüt)	45.000 TL

**Bay Mehmet İŞCAN'ın Tam Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- GVK'nın 85'inci maddesi gereği serbest meslek faaliyeti nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbabının ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname vermeleri zorunludur. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.
- GVK'nın 88'inci maddesine göre, gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz. Buna göre Bay Mehmet İŞCAN, GVK'nın 88'inci maddesi gereği, serbest meslek faaliyetinden doğan zararını, işyeri kira gelirinden (işyeri kira gelirini de beyannameye dahil etmesi durumunda) mahsup edebilecektir. Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iradının beyan edilip edilmeyeceği, vergiye tâbi gelir toplamının 27.000 TL'yi aşıp aşmamasına bağlıdır. Burada önemli olan husus işyeri kira gelirinin beyannameye dahil edilip edilmeyeceğidir. Bu noktada GVK'nın 86/1-c maddesi kapsamında vergiye tabi gelir toplamının tespiti önem arz etmektedir.

GVK'nın 86/1-c maddesi kapsamında vergiye tabi gelir toplamının tespitinde iki farklı görüş yer almaktadır. Bu görüşlerden birincisi, vergiye tabi gelir toplamının tespitinde, serbest meslek faaliyetinden doğan zararın sıfır (0) olarak dikkate alınmasıdır. Bu görüşe göre, vergiye tabi gelir toplamı 45.000 TL olarak tespit edilir. Bu durumda, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iradı da beyannameye dahil edilmelidir. Mükellefin gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi oluşacaktır.

<b>Serbest Meslek Zararı</b>	(20.000 TL)
<b>Gayrimenkul Sermaye İradı</b>	
- Kira Geliri Hasılat : 45.000 TL	33.750 TL
- Götürü Gider : 11.250 TL	
Beyana Tabi Gelir Toplamı	13.750 TL
İndirime Esas Tutar	13.750 TL
Gelir Vergisi Matrahı	13.750 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	2.200 TL
<b>Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Tevkifatı</b>	5.400 TL
- İşyeri kira geliri tevkifatı : 5.400 TL	
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>0 TL</b>
<b>İade Edilecek Gelir Vergisi</b>	

Bizim de katıldığımız ikinci görüşe göre, vergiye tabi gelir toplamının tespitinde, serbest meslek faaliyetinden doğan zarar, sıfır (0) olarak değil, negatif olarak dikkate alınır. Bu görüşe göre, vergiye tabi gelir toplamı (-20.000+45.000=) 25.000 TL olarak tespit edilir. Bu durumda, vergiye tabi gelir toplamı 27.000 TL'yi aşmadığı için Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iradı beyannameye dahil edilmez. Mükellefin gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi oluşacaktır.

<b>Serbest Meslek Zararı</b>	(20.000 TL)
Gelir Vergisi Matrahı	0 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	0 TL

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilmiş olan bir özelge de<sup>18</sup> ikinci görüşü desteklemektedir. Söz konusu özelgede özetle "... Bu hükümlere göre, **2011 yılına ait tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarı ve mesleki kazançta ait zararın toplamının, 2011 yılı için belirlenen beyan sınırı olan 23.000 TL'yi aşması nedeniyle tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradının 2011 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmekte olup,** geçmiş yıl zararları da, beyanname üzerinde "Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı" satırında yer verilmek suretiyle vergi matrahının tespitinde mahsup edilecektir. Dolayısıyla 23.000 TL'lik beyan sınırının hesabında geçmiş yıl zararları dikkate alınmayacaktır. Bu çerçevede, yıllık beyannameye dahil edilen kazançta ilişkin tevkif yoluyla ödenmiş olan vergilerin beyanname üzerinden mahsubu ve iadesi de mümkündür." şeklinde görüşe yer verilmiştir.

<sup>18</sup> 15/08/2012 tarih ve 62030549-120[86-2012/49]-2595 özelge.

Bilindiği üzere 6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 413'üncü maddesinde yapılan değişiklik sonrasında sirküler ve özelgeler, Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde, Gelir İdaresi Başkanı veya tevkil edeceği bir başkan yardımcısının başkanlığında en az üç daire başkanından müteşekkil bir komisyon marifetiyle oluşturulmak zorundadır. Söz konusu komisyonda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta izahat talebinde bulunulması halinde, komisyon tarafından oluşturulan sirküler veya özelgeler uygun olmak şartıyla Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı tarafından da özelgeler verilebilir.

Yukarıda bahsi geçen özelge de 6009 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun 413'üncü maddesinde yapılan değişikliğin yürürlük tarihinden sonra verilmiştir. Ayrıca, vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde defterdarlıklar, özelge komisyonunda oluşturulmuş sirküler veya özelgeler ile konu, kapsam ve ilgili olduğu mevzuat bakımından tamamen aynı mahiyeti taşıyan bir hususta özelge talebinde bulunulması hâlinde, özelge komisyonu tarafından oluşturulan sirküler veya emsâl özelge havuzunda yer alan özelgelere uygun olmak şartıyla özelge verebilmektedirler. Dolayısıyla İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu söz konusu özelge, Gelir İdaresi Başkanlığının görüşünü ifade etmektedir.

Ayrıca Vergi Usul Kanununun 6009 sayılı Kanun ile değişik 140'ıncı maddesinde "Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu ile diğer rapor değerlendirme komisyonları yaptıkları değerlendirme sırasında, verilmiş bir özelgenin 369 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olduğu kanaatine varmaları halinde, söz konusu özelge, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonundan üç üye ile 413 üncü maddeye göre oluşturulan komisyondan iki üyenin katılımıyla oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından değerlendirilir. Bu komisyonca verilen kararlar, ilgili rapor değerlendirme komisyonu ile incelemeye yetkili olanı bağlar." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla rapor değerlendirme komisyonları, VUK'un 369'uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olmadığı sürece, verilmiş bir özelgeyi söz konusu raporları değerlendirme esnasında dikkate almak zorundadırlar.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, idarenin görüşünün de "ikinci görüş" yönünde olduğu görülmektedir. Ayrıca, özelgenin 369'uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında olmadığı ya da olsa bile oluşturulacak beş kişilik bir komisyon tarafından aksi yönde bir karar çıkmadığı sürece, dolaylı olarak bu görüşe inceleme elemanlarının da uyması gerektiği sonucuna da varılmaktadır.

### **Bay Mehmet İŞCAN'ın Dar Mükellef Olma Durumuna Göre;**

- Mükellefin serbest meslek faaliyeti 20.000 TL zararla sonuçlanmıştır. Dar mükellef gerçek kişiler, ticari kazançları ile gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları için yıllık beyanname vermek zorundadır. Ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilerek faaliyet sonucunun beyannamede gösterilmesi gerekmektedir. Ancak, GVK 86/2 maddesi gereği tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş serbest meslek kazançları dar mükellefiyette beyan edilmeyecektir. Bilindiği üzere GVK'nın 94'üncü maddesine göre, yaptıkları serbest mes-



lek işleri dolayısıyla 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden tevkifat yapılması gerekmektedir. GVK 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işlerinin münhasıran aynı Kanunun 94'üncü madde gereği tevkifat yapmak zorunda olanlara yapılması durumunda, bu işler dolayısıyla yapılan ödemelerden tevkifat yapılması zorunlu olması nedeniyle yani serbest meslek faaliyeti tevkif suretiyle vergilendirildiği için GVK 86/2 maddesi gereği beyan edilmez. Örnek olayda yer alan serbest meslek faaliyetinin GVK 18'inci madde kapsamında olmadığı anlaşılmaktadır. Zira bu faaliyet GVK 18'inci madde kapsamında olsaydı bu kazanç tam mükellefler açısından istisna olacaktı. GVK 85'inci maddesinden hareketle dar mükelleflerin tevkifata tabi tutulmamış serbest meslek kazancı için yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir.

- Sahibi olduğu gayrimenkulü gerçek usulde vergilendirilen (X) Ltd. Şti'ne 2014 yılında işyeri olarak kiraya vermesi karşılığındaki brüt kira geliri, tevkif suretiyle vergilendirilmiş olduğu için GVK 86/2 gereği beyan edilmez.

#### Örnek 6:

Bay Yusuf AKDAĞ'ın 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Yusuf AKDAĞ'ın 2014 takvim yılı gelir vergisi beyanamesi ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını, yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ediniz.

Esnaf muafılığı kapsamında elde ettiği ticari kazancı	98.000 TL
2011 yılında terk ettiği emlakçılık (bilanço esasına göre defter tutmuştur) faaliyetinden 2011 yılında tahakkuk eden fakat tahsil edemediği alacağını 2014 yılında tahsil etmesi sonucu elde ettiği gelir*	99.000 TL
Küçük kumaş parçalarını kullanarak yaptığı eliş resim çalışmalarını Vergi Müfettişleri Derneği tarafından düzenlenen resim sergisinde teşhir etmesi sonucu 2014 yılında elde ettiği geliri	97.000 TL
Gerçek usulde vergilendirilmeyen tevkifata tabi tutulmuş zirai kazancı	50.000 TL
Su sporlarını teşvik maksadıyla düzenlenen yüzme yarışmasına amatör yüzücü olarak katıldığı yarışmada 3. olması nedeniyle elde ettiği ikramiye	10.000 TL
Sahip olduğu konutu kiraya vermesi sonucu elde ettiği kira geliri	40.000 TL
*2011 yılında tahsil edemediği söz konusu 99.000 TL'lik alacağı için, Vergi Usul Kanunu'na göre şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmadığı, ayrıca bu tutarı değersiz alacak olarak değerlendirerek zarar olarak da kaydetmemiştir.	

#### Bay Yusuf AKDAĞ'ın Tam Mükellef Olması Durumu;

- GVK'nın 85'inci maddesi gereği ticari kazanç nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Ancak GVK'nın 9'uncu maddesi kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen ticari kazançlar için bu kazançları elde edenler sadece bu kazançları için gelir vergisinden muaf tu-

tulmuştur. Ayrıca ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile GVK'nın 9'uncu maddesinde sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamayacaklardır. Bunun yanı sıra esnaf muaflığı kapsamında elde edilen ticari kazancın GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü bulunmamaktadır. Dolayısıyla esnaf muaflığı kapsamında elde ettiği ticari kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecek ve yapılan bir tevkifat bulunması halinde ise bu tevkifat söz konusu kazanç beyannameye dahil edilmediğinden beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.

- 2011 yılında emlakçılık faaliyeti nedeniyle hak kazandığı 99.000 TL geliri o yıl hasılat olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir. Daha sonra tahsil edemediği bu alacağı için karşılık ayırmamış ve bu alacağını değersiz alacak olarak zarar da yazmamıştır. Bu sebeple 99.000 TL alacağın vergisi 2011 yılında ödenmiştir. 2014 yılında tahsil edilen söz konusu alacak daha önce vergisi ödendiği için GVK'nın 82/5'inci maddesi kapsamına ve ayrıca gelir vergisinin konusuna girmez. Dolayısıyla 2014 yılında tahsil edilen 99.000 TL alacak için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.
- GVK'nın 65 ve 66'ncı maddelerine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler de serbest meslek erbabıdır. Aynı Kanununun 18'inci maddesinde, "*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.*" hükmü yer almaktadır. GVK'nın 85'inci maddesi gereği serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu kazanç GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında istisnadır. Bu nedenle bu gelirler için GVK 86/1-a gereği beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Serbest meslek faaliyetinin bir derneğe yapılması ve derneklerin aynı kanununun 94'üncü madde kapsamında tevkifat yapacak olanlar arasında sayılması nedeniyle söz konusu kazanç üzerinden %17 oranından tevkifat yapılacak fakat söz konusu kazanç beyannameye dahil edilmediğinden yapılan tevkifat beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.
- GVK'nın 85'inci maddesi gereği zirai kazanç nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Ancak GVK'nın 86/1-a maddesi gereği gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Ayrıca söz konusu kazanç beyannameye dahil edilmediğinden yapılan tevkifat beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.

- Bay Yusuf AKDAĞ'ın yüzme yarışmasına amatör yüzücü olarak katılarak yarışma sonucu 3. olması nedeniyle elde ettiği ikramiye GVK'nın 29'uncu maddesinin 3 numaralı bendi gereği gelir vergisinden istisnadır. Bu nedenle bu gelirler için GVK 86/1-a gereği beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmez.
- Sahibi olduğu konutu 2014 yılında kiraya vermesi karşılığında 40.000 TL hasılat elde etmiştir. Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, GVK 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın belli bir tutarı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın şartları ve hesaplanma şekli Örnek-4'te açıklanmıştır. Tekrar olmaması açısından bu bölümde yeniden açıklanmayacaktır. Bay Yusuf AKDAĞ'ın ticari, zirai ve mesleki faaliyeti bulunmakta ancak söz konusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarını yıllık beyanname ile bildirme mecburiyeti bulunmamaktadır. Bu hüküm kapsamında istisnaya engel teşkil edecek bir durum bulunmamaktadır. Ayrıca Bay Yusuf AKDAĞ istisna haddi üzerinde konut kira hasılatı elde ettiğinden beyan edilip edilmediğine bakılmaksızın ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamını tespit etmemiz gerekmektedir.

Ücret geliri	10.000 TL
Gayrimenkul sermaye iradı	40.000 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>50.000 TL</b>

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 (50.000 TL), 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (97.000 TL) aşmadığı için mükellef GVK 21'nci maddesinde yazılı olan GMSİ istisnasından yararlanabilecektir. Bay Yusuf AKDAĞ'ın, GVK'nın 85'inci maddesi gereği konut kira gelirlerini beyan etmesi gerekmektedir. Bu veriler ışığında mükellefin gelir vergisi beyanamesi aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

#### Gayrimenkul Sermaye İradı

- Kira Geliri Hasılat	: 40.000 TL	
- İstisna	: 3.300 TL	27.525 TL
- Götürü Gider	: 9.175 TL	
Beyana Tabi Gelir Toplamı		27.525 TL
İndirime Esas Tutar		27.525 TL
Gelir Vergisi Matrahı		27.525 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi		4.991,75 TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>		<b>4.991,75 TL</b>

#### Bay Yusuf AKDAĞ'ın Dar Mükellef Olması Durumu;

- GVK'nın 9'uncu maddesi kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen ticari kazançlar için bu kazançları elde edenler sadece bu kazançları için gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Söz konusu

madde hükmünde tam ve dar mükellef ayrımı yapılmadığından dolayı esnaf muaflığı kapsamında elde ettiği ticari kazançlar için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecek ve yapılan bir tevkifat bulunması halinde ise bu tevkifat söz konusu kazanç beyannameye dahil edilmediğinden beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.

- 2011 yılında emlakçılık faaliyeti nedeniyle hak kazandığı 99.000 TL geliri 2014 yılında tahsil etmesi sonucu elde ettiği 99.000 TL gelir için tam mükellef olması durumundaki açıklamalar dar mükellef içinde geçerli olacaktır.
- GVK'nın 85'inci maddesi gereği serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu kazanç GVK'nın 18'inci maddesi kapsamında istisnadır. Serbest meslek faaliyetinin bir derneğe yapılması ve derneklerin aynı kanunun 94'üncü madde kapsamında tevkifat yapacak olanlar arasında sayılması nedeniyle söz konusu kazanç üzerinden %17 oranından tevkifat yapılacaktır. GVK'nın 86/2'nci maddesi gereği söz konusu kazanç için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecek ve yapılan tevkifat söz konusu kazanç beyannameye dahil edilmediğinden beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.
- GVK'nın 85'inci maddesi gereği zirai kazanç nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Ayrıca GVK'nın 86/1 inci maddesi tam mükellefler için geçerlidir. Ancak GVK'nın 53'üncü maddesinde dar ve tam mükellef ayrımı yapılmaksızın "*Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler bu kazançları için beyanname vermezler.*" hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda söz konusu kazanç için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecek ve yapılan tevkifat söz konusu kazanç beyannameye dahil edilmediğinden beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.
- Bay Yusuf AKDAĞ'ın yüzme yarışmasına amatör yüzücü olarak katılarak yarışma sonucu 3. olması nedeniyle elde ettiği ikramiye GVK'nın 29'uncu maddesinin 3 numaralı bendi gereği gelir vergisinden istisnadır. Bu nedenle bu gelirler için beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmez.
- Sahibi olduğu konutu 2014 yılında kiraya vermesi karşılığında 40.000 TL hasılat elde etmiştir. Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın belli bir tutarı gelir vergisinden müstesnadır. Örneğin tam mükellef olma durumuna göre çözümünde açıklandığı üzere; Bay Yusuf AKDAĞ'ın ticari, zirai ve mesleki faaliyeti bulunmakta ancak söz konusu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarını yıllık beyanname ile bildirme mecburiyeti yoktur, bu hüküm kapsamında istisnaya engel teşkil edecek bir durum bulunmamaktadır. Ayrıca 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 (50.000 TL), 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (97.000 TL) aşmadığı için mükellef GVK 21'inci maddesinde yazılı olan GMSİ istisnasından yararlanabilecektir. GVK'nın 85'inci maddesi gereği konut kira gelirlerini Bay Yusuf AKDAĞ'ın beyan etmesi gerekmektedir.<sup>19</sup>

<sup>19</sup> Dar mükellefler için istisna haddinin altında kalan konut kira gelirlerinin beyan edilmeyeceği hususu ise GVK 21'inci maddesinde yer alan "İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi..." hükmünün mefhumu muhalifinden ortaya çıkmaktadır.

Bu veriler ışığında mükellefin gelir vergisi beyannamesi, aynen Bay Yusuf AKDAĞ'ın tam mükellef olması durumundaki gibi oluşacaktır.

**Örnek 7:**

Gerçek usulde zirai faaliyette bulunan ve bilanço esasına göre defter tutan Bay Ahmet AYDINLI'nın 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Ahmet AYDINLI'nın 2014 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını, yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ediniz.

Zirai kazancı (2.500 TL tevkifat yapılmıştır)	90.000 TL
Zirai üretimde kullanmak için 03.12.2012 tarihinde 21.000 TL'ye satın alarak aktifine kaydettiği tarlasını 08.11.2014 tarihinde satması sonucu elde ettiği hasılat	40.000 TL
Avukatlık hizmeti veren (F) Eshamlı Komandit Şirketine komandite ortaklığı nedeniyle elde ettiği kazancı	8.000 TL
(B) Ltd. Şti.'den elde ettiği tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri	30.000 TL
(A) Vakfından hizmet karşılığı olmayarak aldığı hisse (2.000 TL tevkifat yapılmıştır)	10.000 TL
(B) Ltd. Şti.'nin (X) bankası ile arasında yaptığı maaş ödeme protokolü gereği (X) bankasından elde ettiği promosyon geliri	5.000 TL
Komanditer ortak olduğu (C) Adi Komandit Şirketinin 01.03.2015 tarihinde dağıttığı 2014 yılına ilişkin 3.000 TL, 2013 yılına ilişkin 2.000 TL olmak üzere toplam 5.000 TL kar payı	5.000 TL

**Bay Ahmet AYDINLI'nın Tam Mükellef Olması Durumu;**

- GVK'nın 85'inci maddesi gereği zirai kazanç nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Ayrıca tevkif edilen tutar ise, söz konusu kazanç beyannameye dahil edileceğinden beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmelidir.
- GVK'nın mükerrer 80/6'ncı maddesi gereği ivazsız olarak iktisap edilenler hariç 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca safi değer artışın tespitinde elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacaktır. Bunun yanı sıra mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (2006 sonrası için ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilir 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır. GVK'nın mükerrer 80'inci maddesine göre bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılma-



sından sağlananlar hariç, 9.700 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Örneğimizde ÜFE artış oranı %10'un altında kaldığından dolayı endeksleme yapılmayacaktır. Elden çıkarma karşılığında alınan 40.000 TL'den elden çıkarılan gayrimenkulün maliyet bedeli olan 21.000 TL'nin indirilmesi sonucu 19.000 TL safi değer artış kazancı oluşacak bu tutardan GVK'nın 86/1-a gereği 2014 yılı için belirlenen 9.700 TL tutarında istisnanın düşülmesi sonucu 9.300 TL değer artış kazancının beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir.

- GVK'nın 37'nci maddesinde ticari kazancın tanımı yapılarak kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları payların şahsi ticari kazanç olduğu ancak 66'ncı madde hükmünün de mahfuz olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı kanununun 66/3'üncü maddesinde ise serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortakların adi komandit şirkette komandite ortağın serbest meslek erbabı sayılacağı belirtilmiş fakat eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortaklar ile ilgili 66'ncı maddede düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle Bay Ahmet AYDINLI'nın (F) kurumuna ortaklığı sonucu elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve GVK'nın 85'inci maddesi gereği söz konusu ticari kazanç her halükarda verilecek beyannameye dahil edilmesi gerekecektir.
- GVK'nın 86/1-b maddesi gereği tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.
- Bay Ahmet AYDINLI'nın X bankasından elde ettiği promosyon geliri GVK'na göre bir ödemenin ücret sayılabilmesi için, işi yapanın işverene tabi olması, muayyen bir işyerine bağlı olarak çalışması, ödemenin bir hizmetin karşılığını teşkil etmesi ve verilen şeyin para, ayın veya para ile temsil edilebilen bir menfaat olması gerekmektedir. Maaş promosyonlarının bankalar tarafından doğrudan çalışanlara puan veya nakit olarak ödenmesi durumunda, banka ile çalışanlar arasında işçi-işveren ilişkisi olmadığından, çalışanlara yapılan bu türden ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.<sup>20</sup> Bu tespitler doğrultusunda Bay Ahmet AYDINLI'nın(X) bankasından elde ettiği promosyon geliri GVK'nın konusuna girmemektedir.
- GVK'nın 75/2'nci maddesinde "*adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket karının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır*" hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre adi komandit şirketlerde, komanditer ortaklar, kar paylarını dağıtılsa dahi hesap döneminin sonunda elde etmiş sayılırlar. Bu nedenle 2013 yılına ilişkin dağıtılan 2.000 TL kar payı 2013 yılında elde edilmiş sayılır. Dolayısıyla 2014 yılında elde edilen kar payı geliri 3.000 TL'dir. Ayrıca adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının elde ettiği kar payları aynı Kanununun 94'üncü maddesinde sayılmadığından tevkifata ve 22'nci maddesinde ise tam mükellef kurumlardan elde edilmediğinden istisnaya konu olmayacak bu nedenlerle de 86/1-d kapsamında değerlendirilecektir. 2014 yılına ilişkin beyan haddinin aşılması halinde beyan edilecektir. 3.000 TL tutarındaki bu gelir tek başına GVK 86/1-d maddesi için belirlenen haddin (1.400 TL) üstündedir. Söz konusu menkul sermaye iradının beyannameye dahil edilmesi gerekecektir.

<sup>20</sup> Ayrıca 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre de; malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup, ivazlı intikaller ise bu vergiye tabi olmamaktadır. Yapılan söz konusu ödemelerin ivazlı bir intikal olması nedeniyle veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.



- GVK'nın 70'nci maddesinin son fıkrasında "Vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler bu kanunun uygulanmasında gayrimenkul sermaye iradı addolunur." hükmü yer almaktadır. Ayrıca aynı Kanunun 94'üncü maddesinin 5/(a) bendine göre söz konusu gayrimenkul sermaye iradından % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu doğrultuda Bay Ahmet AYDINLI'nın (A) Vakfından hizmet karşılığı olmayarak aldığı hisse (10.000 TL) GVK'nın 86/1-c maddesi kapsamında vergiye tabi gelir toplamı içerisinde dahil edilecektir. Vergiye tâbi gelir toplamının [GVK madde 86 (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] GVK 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları, için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Buna göre tevkifata tabi iradın beyan edilip edilmeyeceği, vergiye tâbi gelir toplamının 27.000 TL'yi aşıp aşmamasına bağlıdır. Vergiye tabi gelir toplamı aşağıdaki gibi hesaplanır. Vergiye tabi gelir toplamı, 27.000 TL'yi aştığı için bu gelir de beyannameye dahil edilerek beyan edilecektir.

Ticari Kazanç	8.000 TL
Zirai Kazanç	90.000 TL
Menkul sermaye iradı	3.000 TL
Gayrimenkul sermaye iradı	10.000 TL
Diğer kazanç ve iratlar	9.300 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>120.300 TL</b>

Bu veriler ışığında mükellefin gelir vergisi beyanamesi aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

<b>Ticari Kazanç</b>	8.000 TL
<b>Zirai Kazanç</b>	90.000 TL
<b>Gayrimenkul Sermaye İradı</b>	
- Kira Geliri Hasılat : 10.000 TL	7.500 TL
- Götürü Gider : 2.500 TL	
<b>Değer Artış Kazancı</b>	
- Kazanç : 19.000 TL	9.300 TL
- İstisna : 9.700 TL	
<b>Menkul Sermaye İradı</b>	3.000 TL
- Komanditer kar payı : 3.000 TL	
Beyana Tabi Gelir Toplamı	117.800 TL
İndirime Esas Tutar	117.800 TL
Gelir Vergisi Matrahı	117.800 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	33.990 TL

**Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Tevkifatı**

- GMSİ tevkifatı	: 2.000 TL	4.500 TL
- Zirai Kazanç tevkifatı	: 2.500 TL	

**Ödenecek Gelir Vergisi<sup>21</sup>** **29.490 TL**

**Bay Ahmet AYDINLI'nın Dar Mükellef Olması Durumu;**

- GVK'nın 85'inci maddesi gereği zirai kazanç nedeniyle her halükarda beyanname verilmesi gerekmektedir. Ayrıca tevkif edilen tutar ise, söz konusu kazanç beyannameye dahil edileceğinden beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmelidir.
- Örneğin tam mükellef olma durumuna göre çözümünde açıklandığı üzere, zirai üretimde kullanmak için satın alarak aktifine kaydettiği tarlasını 08.11.2014 tarihinde satması sonucu elde ettiği hasılat değer artış kazancıdır ve ÜFE artış oranı %10'un altından kaldığından dolayı endeksleme yapılmayacaktır. Elden çıkarma karşılığında alınan 40.000 TL'den elden çıkarılan gayrimenkulün maliyet bedeli olan 21.000 TL'nin indirilmesi sonucu 19.000 TL safi değer artış kazancı oluşacak bu tutardan 2014 yılı için belirlenen 9.700 TL tutarında istisnanın düşülmesi sonucu 9.300 TL değer artış kazancının beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca mükellef zirai kazancı nedeniyle yıllık beyanname vereceğinden GVK 101'inci madde "*Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar*" hükmü gereği bu kazancı için münferit beyanname yerine yıllık beyannameye dahil edecektir. Bu örneğin tam mükellef olma durumuna göre çözümünde açıkladığımız üzere, Bay Ahmet AYDINLI'nın (F) Eshamlı Komandit Şirketine ortaklığı sonucu elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. GVK'nın 85'inci maddesi gereği söz konusu ticari kazanç her halükarda verilecek beyannameye dahil edilmesi gerekecektir.
- GVK'nın 86/2 maddesi gereği tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname verilmeyecek diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.
- Bu örneğin tam mükellef olma durumuna göre çözümünde açıkladığımız üzere, Bay Ahmet AYDINLI'nın (A) vakfından hizmet karşılığı olmayarak aldığı hisse (10.000 TL), tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş GMSİ'dir ve GVK'nın 86/2 maddesi gereği bu irat için yıllık beyanname verilmeyecek diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelir beyannameye dahil edilmeyecektir.
- Bay Ahmet AYDINLI'nın X bankasından elde ettiği promosyon geliri GVK'nın konusuna girmemektedir. Tam mükellefteki açıklamalar dar mükellef içinde geçerlidir.
- Bu örneğin tam mükellef olma durumuna göre çözümünde açıkladığımız üzere, adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının elde ettiği kar payları aynı kanununun 94'üncü maddesinde sayılmadığından tevkifata ve 22'nci maddesinde ise tam mükellef kurumlardan elde edilmediğinden istisnaya konu olmayacak bu nedenlerle de 3.000 TL tutarındaki bu gelir beyannameye dahil edilecektir.

<sup>21</sup> Bay Ahmet AYDINLI'nın toplam gelir içindeki zirai kazancı %75 ve daha yüksek nispette olduğu için ödeme zamanları Kasım ve Aralık ayı olacaktır.

<b>Ticari Kazanç</b>	8.000 TL
<b>Zirai Kazanç</b>	90.000 TL
<b>Değer Artış Kazancı</b>	
- Kazanç : 19.000 TL	
- İstisna : 9.700 TL	9.300 TL
<b>Menkul Sermaye İradı</b>	
- Komanditer kar payı : 3.000 TL	3.000 TL
<b>Beyana Tabi Gelir Toplamı</b>	110.300 TL
<b>İndirime Esas Tutar</b>	110.300 TL
<b>Gelir Vergisi Matrahı</b>	110.300 TL
<b>Hesaplanan Gelir Vergisi</b>	31.365 TL
<b>Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Tevkifatı</b>	
- Zirai Kazanç tevkifatı : 2.500 TL	2.500 TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>28.865 TL</b>

**Örnek-8:**

Bay Metin NİCANCİ'nin 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Metin NİCANCİ'nin 2014 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını, yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ediniz.

ABD'deki X bankasında bulunan vadeli mevduatından elde ettiği faiz geliri (X bankası tarafından 1.000 TL tevkifat yapılmıştır)	10.000 TL
(A) A.Ş.'deki hissesi karşılığında 2014 yılında elde ettiği net kar payı ((A) A.Ş. 2001 yılı kazancını dağıtmış olup, anılan yılda yatırım indirimi nedeniyle Kurumlar Vergisi matrahı oluşmamıştır.)	45.000 TL
Sahibi olduğu konutu Yeminli Mali Müşavir Bay (T)'ye konut olarak kiraya vermesi sonucu elde ettiği kira geliri (Bay (T) konutun bir kısmını işyeri olarak kullanmaktadır)	3.000 TL
05.06.2014 tarihinde Y A.Ş.'ne ait 4.000 adet hisse senedini 10.000 TL'na satın almış, Y A.Ş. 09.07.2014 tarihinde sermaye yedeklerinin sermayeye eklenmesi suretiyle bedelsiz olarak ¼ oranında hisse senedi vermiş Bayan (B) bu yolla 1.000 adet hisse senedi elde etmiş, 15.12.2014 tarihinde 3.000 adedini 8.000 TL'ye satmıştır. (Banka ve aracı kurum kullanmaksızın)	8.000 TL
2005 yılında Hazine tarafından ihraç edilmiş bir tahvilden 2014 yılında elde ettiği brüt faiz geliri	50.000 TL

**Bay Metin NİCANCİ'nin Tam Mükellef Olması Durumu;**

- Yurt dışından elde edilen mevduat faiz geliri yurt dışında elde edilen gelirler niteliğinde olup Türk Vergi Kanunlarına göre herhangi bir vergi tevkifatına tabi tutulmamaktadır. Bu kapsamda GVK

86/1-d maddesi uyarınca belirlenen tutarı aşması halinde beyana konu edilmesi gerekmektedir. 10.000 TL tutarındaki bu gelir tek başına GVK 86/1-d maddesi için belirlenen haddin (1.400 TL) üstündedir. Söz konusu menkul sermaye iradının beyannameye dahil edilmesi gerekecektir. Ayrıca GVK'nın 123'üncü maddesine göre tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirileceği hükme bağlanmıştır. İndirilecek miktar gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz. Ayrıca bu vergi indirimini yapılabilmesi için yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması, yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi şarttır. Bu durumda gerekli şartların sağlanması halinde 1.000 TL tutarındaki yurt dışında ödenen vergi, bu gelire ilişkin olarak Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinden mahsup edilebilecektir.

- Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın belli bir tutarı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın şartları ve hesaplanma şekli Örnek-4'te açıklanmıştır. Tekrar olmaması açısından bu bölümde yeniden açıklanmayacaktır. Mükellefin yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olduğu ticari, zirai veya mesleki kazancı yoktur. Ayrıca mükellefin beyan edip edilmediğine bakılmaksızın ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamını da tespit etmeye gerek yoktur. Çünkü mükellefin elde ettiği kira hasılatı 2014 yılı için belirlenen istisna haddinin (3.300 TL) üzerinde değildir. Bu örnekte kira ödemelerinden serbest meslek erbabı tarafından tevkifat yapıp yapılmayacağı hususuna da değinmekte fayda görmekteyiz. GVK'nın 68/1'inci maddesine göre, ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamını gider olarak indirebilirler. Yani bu ödeme serbest meslek faaliyetiyle ilgilidir. Bu nedenle serbest meslek erbabı tarafından yapılan kira ödemelerinin tamamı üzerinden GVK 94/5-a maddesine göre tevkifat yapılmalıdır. Bu nedenle bu gelir için GVK 86/1-a gereği beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Aynı zamanda söz konusu kira geliri beyannameye dahil edilmediğinden kira geliri üzerinden yapılan tevkifat beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> Bu örnekte tartışılması gereken diğer husus ise; söz konusu gelirin konut mu yoksa işyeri kira geliri olarak mı değerlendirileceğidir. Bu konuda iki farklı görüş bulunmaktadır. Bizim de katıldığımız birinci görüşe göre, konut kira geliri olarak değerlendirilmelidir. GVK'nın 21'inci maddesinde konut kira geliri istisnasından yararlanmanın ilk şartı binaların mesken olarak kiraya verilmesidir. Mezkur maddenin lafzı açık olup, binaların mesken olarak kullanılması değil mesken olarak kiraya verilmesi ibaresini içermektedir. Bilindiği üzere VUK'un 3'üncü maddesine göre, vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. GVK 21'inci maddesinin lafzı açıktır. Bu nedenle konut olarak kiraya verilen gayrimenkulün serbest meslek erbabı tarafından bir kısmının işyeri olarak kullanılması istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir. Bu konudaki ikinci görüşe göre, VUK'un 3'üncü maddesine göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Her ne kadar GVK'nın 21'inci maddesinde konut kira geliri istisnasından yararlanmanın ilk şartı binaların mesken olarak kiraya verilmesi olsa da, gerçekte kiraya verilen gayrimenkulün hangi amaçla kullanıldığıdır. Bu nedenle işyeri olarak kullandığı kısmı nedeniyle elde edilen gelir, işyeri kira geliri olarak değerlendirilmesi gerekir.

- 257 seri no.lu GVK Tebliğine göre; sermaye ve kar yedeklerinin sermayeye eklenmesi dolayısıyla sahip olunan hisse senetlerinin alış tarihi olarak daha önceden sahip olunan hisse senetlerinin alış tarihi esas alınacaktır. Şirketlerin sermaye yedekleri ile sermaye artırımında bulunmaları halinde, bu işlem sonrasında gerek önceden sahip olunan gerekse sermaye artırımını dolayısıyla alınan hisse senetlerinin alış bedeli; daha önce sahip olunan hisse senetlerinin alış bedelinin, sermaye artırımını sonrasında sahip olunan toplam hisse senedi sayısına bölünmesi suretiyle tespit edilecektir. Mükellefin elinde Y A.Ş.'ne ait toplam 5.000 adet hisse senedi bulunmaktadır. Bu hisse senetlerinin toplam iktisap bedeli 10.000 TL, hisse başına ise  $(10.000/5.000)= 2$  TL olarak hesaplanmaktadır. Bu açıklamalar doğrultusunda 15.12.2014 tarihinde elden çıkarılan 3.000 adet hisse senedinin iktisap bedeli  $(3.000 \times 2)=6.000$  TL olacaktır. Değer artış kazançlarında mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (2006 sonrası için ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilir. 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır. GVK'nın mükerrer 80'inci maddesine göre bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 9.700 TL'si gelir vergisinden müstesnadır. Örneğimizde ÜFE artış oranı %10'un altında kaldığından dolayı endeksleme yapılmayacak ve elden çıkarılan varlık menkul kıymet olduğundan mükellef istisnadan faydalanamayacaktır. Bu durumda safi değer artışı olan  $(8.000 \text{ TL} - 6.000 \text{ TL})=2.000 \text{ TL}$  GVK'nın 85'inci maddesi gereği beyan edilmesi gerekmektedir.
- GVK'nın mülga 76/2 maddesine göre, 2014 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı 1'den büyük (%103,8) çıkmaktadır. İndirim oranının 1'den büyük olması nedeniyle, 1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan hazine bonoları ve devlet tahvilleri, TOKİ ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvillerinden 2014 yılında elde edilen faiz gelirleri (menkul sermaye iratları) beyan edilmeyecektir.
- GVK'nın Geçici 62/1-b maddesine göre 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançların dağıtımını halinde 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmayacaktır. GVK Geçici 62/3 maddesine göre yukarıdaki şekilde elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bu durumda net 45.000 TL tutarına  $(45.000/9)=5.000$  TL eklendikten sonra bulunan 50.000 TL'nin yarısı olan 25.000 TL vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Bu doğrultuda Bay Metin NİCANCI'nın (25.000 TL) tutarındaki kar payı GVK'nın 86/1-c maddesi kapsamında vergiye tabi gelir toplamı içerisine dahil edilecektir. Vergiye tâbi gelir toplamının [GVK madde 86 (a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] GVK 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları, için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. Buna göre tevkifata tabi menkul sermaye iradının

beyan edilip edilmeyeceği, vergiye tâbi gelir toplamının 27.000 TL'yi aşp aşmamasına bağlıdır. Örneğimizde vergiye tabi gelir toplamı, 27.000 TL'yi aştığı için bu gelir de beyannameye dahil edilerek beyan edilecektir.<sup>23</sup>

Bu veriler ışığında mükellefin gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

<b>Değer Artış Kazancı</b>	2.000 TL
<b>Menkul Sermaye İradı</b>	
- Mevduat faiz geliri : 10.000 TL	35.000 TL
- (A) A.Ş. Kar payı : 25.000 TL	
<b>Beyana Tabi Gelir Toplamı</b>	37.000 TL
<b>İndirime Esas Tutar</b>	37.000 TL
<b>Gelir Vergisi Matrahı</b>	37.000 TL
<b>Hesaplanan Gelir Vergisi</b>	7.550 TL
<b>Mahsup Edilecek Gelir Vergisi</b>	
- Mevduat faiz geliri tevkifatı (Yurtdışı) : 1.000 TL	6.000 TL
- (A) A.Ş. Kar payı tevkifatı : 5.000 TL	
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>1.550 TL</b>

#### Bay Metin NİCANCİ'nin Dar Mükellef Olması Durumu;

- Dar mükellefler için kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilme durumu GVK'nın 7'nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre menkul sermaye iratlarında sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gerekmektedir. Bu kapsamda Bay Metin NİCANCİ'nin ABD'deki X bankasında bulunan vadeli mevduatından elde ettiği faiz geliri Gelir Vergisi'nin konusuna girmemektedir.
- Bilindiği üzere, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31.12.1998 - 31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde ettiği kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarını dağıtması sonucu gerçek kişilerin elde ettikleri kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bunun nedeni bu istisna kazançlar üzerinden, daha önce dağıtılın veya dağıtılmasın tevkifat yapılmış olmasıdır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'inin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi nedeniyle, bu gelirlerin tevkif suretiyle vergilendirilmiş olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu nedenle dar mükellef kişilerce elde edilen ve tam mükellef (K) A.Ş.'nin 2000 yılına ait kazancını dağıtmasından elde ettiği kar payı GVK'nın 86/2 maddesi gereği yıllık beyannameye dahil edilmez.
- Bay Metin NİCANCİ'nin sahibi olduğu konutu Yeminli Mali Müşavir Bay (T)'ye konut olarak kiraya vermesi (Bay (T) konutun bir kısmını işyeri olarak kullanmaktadır) sonucu elde ettiği kira geliri GVK 21'inci maddesinde yer alan istisnadan yararlanacaktır.(Tam mükellefteki açıklamalar

<sup>23</sup> Vergiye tabi gelir toplamının hesaplanması daha önceki örneklerde belirtildiği için yeniden tekrarlanmamıştır.



dahilinde) Bu nedenle bu gelir için GVK 21'inci veya 86/2'nci maddesi gereği beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Aynı zamanda kapsamında söz konusu kira geliri beyannameye dahil edilmediğinden kira geliri üzerinden yapılan tevkifat beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.

- Tam mükellefteki açıklamalar dar mükellef içinde geçerli olmakla birlikte 2.000 TL değer artış kazancının beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca GVK 101'inci madde hükmü gereği yıllık beyanname vermeye mecbur olduğu bir kazanç ve iradı bulunmaması nedeniyle tevkifata tabi tutulmamış bu kazancı için münferit beyanname verecektir.
- 2014 yılı gelirlerine uygulanacak indirim oranı 1'den büyük (%103,8) çıkmaktadır. İndirim oranının 1'den büyük olması nedeniyle, 1 Ocak 2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan hazine bonoları ve devlet tahvilleri, TOKİ ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve özel sektör tahvillerinden Gelir Vergisi mükelleflerince 2014 yılında elde edilen faiz gelirleri (menkul sermaye iratları) beyan edilmeyecektir.

Bu veriler ışığında mükellefin münferit beyannamesi aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

GELİR VE VERGİ BİLDİRİMİ				
İşlemlerin Yapıldığı Tarih veya Tarihler	Kazanç ve İradın Türü	Satış Bedeli veya Menfaat Tutarı	Maliyet veya Gider	Safi Kazanç ve İrat
15.12.2014	Ortaklık hakları veya hisseleri ile faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar.	8.000 TL	6.000 TL	2.000 TL
<b>TOPLAM</b>		8.000 TL	6.000 TL	2.000 TL
		<b>ÖDENECEK GELİR VERGİSİ</b>		300 TL

#### Örnek 9:

Bay Suat SARIGÜL'ün 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Bay Suat SARIGÜL'ün 2014 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını, yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ediniz.

01.01.2014 tarihinde 100.000 TL'na (tamamı kredi kullanılmak suretiyle) satın aldığı 2 katlı binanın 1. katını aynı tarihte konut olarak yıllık 20.000 TL'na kiraya vermiştir. Söz konusu kredinin yıllık faiz gideri 8.000 TL müşteriye yansıtılan BSMV gideri yıllık 500 TL'dir.*	20.000 TL
X Ltd. Şti.'ne ortaklığından dolayı X Ltd. Şti. tarafından 2014 yılı karından mahsup edilmek üzere 10.10.2014 tarihinde avans kar payı dağıtımı sonucu elde ettiği geliri	3.000 TL

2014 yılında A Ltd. Şti.'ne işyeri olarak kiraya verdiği dükkanından tahsil ettiği kira geliri**	10.000 TL
2014 yılında A Ltd. Şti.'ne işyeri olarak kiraya verdiği dükkanının kira bedelini 2014 yılı içinde geç tahsil etmesinden kaynaklı gecikme faizi	500 TL
Tevkifata tabi tutulmamış ücret geliri	30.000 TL
*Katların değeri eşit kabul edilecektir. Mükellef gerçek gider usulünü seçmiştir.	
** 2.000 TL tevkifat yapılmıştır ayrıca gerçek gider yöntemine göre 3.000 TL indirebileceği gideri bulunmaktadır.	

**Bay Suat SARIGÜL'ün Tam Mükellef Olması Durumu;**

- Sahibi olduğu konutu 2014 yılında kiraya vermesi karşılığında 20.000 TL hasılat elde etmiştir. Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, GVK 70'nci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın belli bir tutarı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın şartları ve hesaplanma şekli Örnek-4'te açıklanmıştır. Tekrar olmaması açısından bu bölümde yeniden açıklanmayacaktır. Bay Suat SARIGÜL'ün ticari, zirai ve mesleki faaliyeti bulunmamaktadır. Bu hüküm kapsamında istisnaya engel teşkil edecek bir durum bulunmamaktadır. Ayrıca Bay (K) istisna haddi üzerinde konut kira hasılatı elde ettiğinden beyan edilip edilmediğine bakılmaksızın ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamını tespit etmemiz gerekmektedir.

Ücret geliri	30.000 TL
Menkul sermaye iradı	500 TL
Gayrimenkul sermaye iradı	30.000 TL
Diğer kazanç ve iratlar	0,00 TL
<b>TOPLAM</b>	<b>60.500 TL</b>

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 (60.500 TL), 103'üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı (97.000 TL) aşmadığı için mükellef GVK 21'nci maddesinde yazılı olan GMSİ istisnasından yararlanabilecektir. GVK'nın 85'inci maddesi gereği konut kira gelirini Bay Suat SARIGÜL'ün beyan etmesi gerekmektedir. Ayrıca beyan edilecek tutar (86/1-c maddesinde yer alan) vergiye tabi gelir toplamında da dikkate alınacaktır. Ayrıca Bay (K) gerçek gider usulünü seçmiştir. Bu kapsamda mükellef GVK 74/4 üncü madde gereği 8.000 TL faiz giderinin 1.kata isabet eden  $(8.000/2)=4.000$  TL tutarı, gayrimenkul konut olarak kiraya verildiği için ve başkada konut olarak kiraya verilen gayrimenkul bulunmadığı için gayrimenkulün iktisap yılından itibaren 5 yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i olan ve 1. kata isabet eden  $(100.000 \times 5/2)=2.500$  TL tutarı (gider fazlalığı sayılmaz), GVK 74/5'inci madde gereği ödenen BSMV'nin 1. kata isabet eden  $(500/2)=250$  TL tutarı, GVK 74/6'ncı madde gereği kiraya verilen gay-

rimenkulün 1. katına isabet eden  $(100.000 \times \%2/2) = 1.000$  TL amortismanı, gider olarak dikkate alabilecektir. Ancak GVK'nın 74'üncü maddesi gereği istisna edilen gayri safi hasıllara isabet eden giderler, gayri safi hasıllardan indirilemeyecektir. Bu veriler ışığında Bay Suat SARIGÜL'ün giderleri sırasıyla aşağıdaki gibi olacaktır.

Kiraya verilen gayrimenkulün faiz gideri	4.000 TL
Ödenen BSMV	250 TL
Amortisman	1.000 TL
Gider fazlalığı sayılanlar toplamı	5.250 TL
Dikkate alınacak gider tutarı $5.250 \times ((20.000 - 3.300) / 20.000)$	4.383,75 TL
Kiraya verilen 1 adet gayrimenkulün iktisap bedelinin %5'i	2.500 TL
Gider fazlalığı sayılmayan toplamı	2.500 TL
Dikkate alınacak gider tutarı $2.500 \times ((20.000 - 3.300) / 20.000)$	2.087,50 TL
<b>DİKKATE ALINACAK GİDER TOPLAMI</b>	<b>6.471,25 TL</b>

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.6.6. Avans kar payı dağıtımı" başlıklı bölümünde;" (6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 20. maddesiyle değişen bölüm) *Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir ..."* açıklamalarına yer verilmiştir. Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalara göre, 2014 yılında avans kâr payı dağıtılması halinde söz konusu kurum tarafından 2015 yılı sonuna kadar kar dağıtımı için karar alınarak avans kâr paylarının mahsup edilmesi gerekmektedir. Kâr payı elde eden gerçek kişi ortakların elde ettikleri kazancın kanunda belirtilen istisna haddini geçmesi durumunda, 2015 takvim yılına ait gelir vergisi beyannameyi ile beyan edilmesi gerekmektedir. 2014 yılında avans kar payı üzerinden yapılan tevkifat ise söz konusu iradın 2014 yılı gelir vergisi beyannameye dahil edilmemesi nedeniyle gelir vergisi beyannameinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir. Söz konusu tevkifat 2015 takvim yılına ait gelir vergisi beyannameyi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.
- GVK 85 ve 95'inci maddeleri gereği 30.000 TL ücret gelirinin beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca söz konusu tutar (86/1-c maddesinde yer alan) vergiye tabi gelir toplamında dikkate alınacaktır.
- Vergiye tâbi gelir toplamı 27.000 TL'yi aştığı için tevkifata tabi gayrimenkul sermaye iradı beyan edilecektir. Yapılan tevkifat tutarının tamamı beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmelidir.

- Kira gelirinin geç tahsilinden kaynaklı 500 TL gecikme faizi, alacak faizi olarak değerlendirilecektir. Tevkifata ve istisnaya konu olmayan söz konusu alacak faizi GVK 86/1-d maddesi gereği 2014 yılına ilişkin beyan haddinin aşılması halinde beyan edilecektir. Bu gelir tek başına GVK 86/1-d maddesi için belirlenen haddin (1.400 TL) altında olduğundan ve 86/1-d kapsamında başka bir geliri bulunmayan Bay Suat SARIGÜL'ün bu geliri için beyanname verilmeyecek diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu tutar 86/1-c kapsamında vergiye tabi gelirin toplam tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bu veriler ışığında mükellefin beyannameyi aşağıdaki şekilde oluşturacaktır.

Ücret	30.000 TL
<b>GMSİ (Konut Kira Geliri) 20.000 TL</b> - İrad 20.000 TL, İstisna 3.300 TL, Gerçek Gider 6.471,25 TL	17.228,75 TL
<b>İşyeri Kira Geliri 10.000 TL</b> - İrad 10.000 TL, Gerçek Gider : 3.000 TL	
Beyana Tabi Gelir Toplamı	47.228,75 TL
İndirime Esas Tutar	47.228,75 TL
Gelir Vergisi Matrahı	47.228,75 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	10.311,76 TL
<b>Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Tevkifatı</b> - GMSİ tevkifatı : 2.000 TL	2.000 TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>8.311,76 TL</b>

#### Bay Suat SARIGÜL'ün Dar Mükellef Olması Durumu;

- 20.000 TL konut kira gelirinin beyanına ilişkin tam mükellefteki açıklamalar dar mükellef içinde geçerli olacaktır.
- Avans kar payı dağıtımına ilişkin tam mükellefteki açıklamalar dar mükellef içinde geçerli olacaktır.
- GVK 85 ve 95'inci maddeler gereği 30.000 TL ücret gelirinin beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir.
- Kira gelirinin geç tahsilinden kaynaklı 500 TL gecikme faizi, alacak faizi olarak değerlendirilecektir. Tevkifata ve istisnaya konu olmayan söz konusu alacak faizi GVK 85'inci madde gereği beyan edilecektir. GVK 101/5'inci madde gereği tevkifata tabi tutulmuş menkul sermaye iratları için münferit beyanname verileceği ancak mükellefin konut kira geliri nedeniyle yıllık beyanname verme mecburiyeti bulunduğundan söz konusu alacak faizini yıllık beyannameye dahil edecektir.
- Tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradı için GVK 86/2'nci madde gereği beyannameye dahil edilmeyecektir. Ayrıca söz konusu irad beyannameye dahil edilmediğinden yapılan tevkifat beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilemeyecektir.

Bu veriler ışığında mükellefin beyannamesi aşağıdaki şekilde oluşacaktır.

Ücret	30.000 TL
Menkul sermaye İradi	500 TL
<b>GMSİ</b>	
<b>Konut Kira Geliri 10.228,75</b>	
- İrad : 20.000 TL	
- İstisna : 3.300 TL	
- Gerçek Gider : 6.471,25	
	10.228,75 TL
Beyana Tabi Gelir Toplamı	40.728,75TL
İndirime Esas Tutar	40.728,75TL
Gelir Vergisi Matrahı	40.728,75 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi	8.556,76TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>8.556,76TL</b>

#### Örnek 10

Bay Yusuf Mert TOPRAK'ın 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Aşağıda belirtilenlerden başka bir faaliyeti ve geliri olmayan Bay Yusuf Mert TOPRAK'ın 2014 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gereken gelir unsurlarını, yasal dayanaklarıyla kısaca açıklayarak tespit ederek ödenmesi gereken gelir vergisini tespit ediniz.

Serbest Meslek Kazancı (4.000 TL tevkifat yapılmıştır)	20.000 TL
Beyan Edilen Ücret Geliri (Tevkifata Tabi Tutulmamış)	60.000 TL

#### Bay Yusuf Mert TOPRAK'ın Tam Mükellef Olması Durumu;

- GVK'nın 85'inci maddesi gereği, serbest meslek kazancının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.
- GVK 85 ve 95'inci maddeler gereği tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirin beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda Bay Yusuf Mert TOPRAK'ın gelir vergisi matrahı 100.000 TL olacaktır. Burada üzerinde durulması gereken husus, bu matrah üzerinden gelir vergisinin tespit edilmesidir. Zira gelir vergisi tarifesi ücret geliri ile diğer gelirler için aynı değildir. Konu ile ilgili açıklamalar 75 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde yapılmıştır.<sup>24</sup> Buna göre; Buna göre 2014 takvim yılına ilişkin olup, yıllık gelir vergisi beyannamesinde 60.000 TL'yi aşacak şekilde ücretle birlikte diğer gelirlerin de beyan edilmesi durumunda, 60.000 TL'yi aşan tutarın ücret gelirinine isabet eden kısmına daha düşük vergi oranının uygulanması gerekmekte olup, ücret geliri nedeniyle eksik hesaplanması gereken vergi tutarı aşağıda gösterilen şekilde hesaplanabilecektir.

<sup>24</sup> Sirkülerde belirlenen "hesaplanan gelir vergisi" tutarının tespitine ilişkin yöntemin dışında doğru sonucu verecek başka hesaplama şekillerinin de kullanılması mümkündür.

- 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) 60.000 TL'yi aşan kısmına uygulanması sonucunda ulaşılabilecek tutara (Bu tutar en fazla 37.000 TL olabilecektir.) %8 oranının uygulanması suretiyle, beyan edilen ücret geliri dolayısıyla toplam vergiden indirilecek gelir vergisi tutarı hesaplanacak,
  - Ücret geliri dolayısıyla eksik hesaplanması gereken vergi tutarının, beyannamedeki tüm gelirlerin toplamından oluşan matrah üzerinden hesaplanan vergi tutarından düşülmesi suretiyle, beyannameye gösterilecek "hesaplanan gelir vergisi" tutarı bulunmuş olacaktır.
- Buna göre ödenmesi gereken gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Ücret	60.000 TL
Serbest Meslek Kazancı	20.000 TL
Beyana Tabi Gelir Toplamı	80.000 TL
Gelir Vergisi Matrahı	80.000 TL
Hesaplanan Gelir Vergisi*	19.560 TL
Mahsup Edilecek Vergiler	4.000 TL
<b>Ödenecek Gelir Vergisi</b>	<b>15.560 TL</b>
*Matrah Üzerinden Hesaplanan Vergi : 20.760,00 TL Ücret Gelirinin Beyan Edilen Toplam Gelir İçindeki Oranı : % 75 60.000 TL'yi Aşan Matrahın, Ücrete Tekabül Eden Kısmı : 15.000 TL [(80.000 - 60.000) x % 75 =] Ücret Geliri Dolayısıyla Eksik Hesaplanacak GV : 1.200 TL (15.000 x % 8) Hesaplanan Gelir Vergisi : (20.760,00 - 1.200) = 19.560 TL	

#### **Bay Yusuf Mert TOPRAK'ın Dar Mükellef Olması Durumu;**

- Dar mükellefler için serbest meslek kazancı açısından kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilme durumu GVK'nın 7'nci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre, serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. GVK'nın 86'ncı maddesinin 2 numaralı fıkrasına göre, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücret, serbest meslek kazancı, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname vermeyeceklerdir. Diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu nedenle serbest meslek kazancı beyan edilmeyecektir.
- GVK 85 ve 95'inci maddeler gereği tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirinin beyannameye dahil edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle mükellef sadece ücret gelirini beyan edecek ve 60.000 TL matrah üzerinden hesaplanan 13.760,00 TL gelir vergisini ödeyecektir.



**3- SONUÇ**

Gelir vergisi mükelleflerinin, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir. Tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbablarının, ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname vermeleri zorunludur. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır.

Gelirin toplanması ve beyanı GVK'nın 85'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bu maddenin uygulanması esnasında, gelir unsurları açısından yapılmış olan özel düzenlemelerin dikkate alınması gerektiği de tabiidir. Toplama yapılmayan haller ise aynı Kanunun 86'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre gerek tam gerekse dar mükellef gerçek kişilerin, bir takvim yılında elde ettikleri gelir unsurları için beyanname verilir verilmeyeceğini GVK'nın başta 85 ve 86'ncı maddeleri olmak üzere ilgili diğer maddelerini de dikkate alarak tespit etmeleri gerekmektedir. Bu kapsamda çalışmamızda, gelirin toplanması ve beyanı ile bu konuda özellik arz eden hususlar örnekler üzerinden işlenmek suretiyle açıklanmış bu örneklerin çözümü, geliri elde eden kişinin tam mükellef veya dar mükellef olması durumuna göre yapılmıştır. Örnek çözümleri esnasında ilgili yasal ve idari düzenlemelerde yer alan mevzuata da yer verilmiştir.

**KAYNAKÇA**

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 210 Seri No.lu GVK Genel Tebliğine
- 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 258 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 75 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- 16 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri
- [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)
- [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

