

## TİCARİ, ZİRAİ ve MESLEKİ KAZANÇ AÇISINDAN ŞAHİS ŞİRKETLERİ ORTAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖRNEKLERLE GELİRİN TESPİTİ ve BEYANI

TAXATION ON PARTNERSHIP COMPANIES PARTNERS WITH REGARD TO BUSINESS, AGRICULTURAL PROFITS AND PROFESSIONAL EARNINGS , DETERMINATION AND DECLARATION OF INCOME WITH EXAMPLES



Okan ATAK\*

### ÖZ

Şirket ortaklarının elde ettikleri kazançların (gelirlerin) gelir vergisi uygulamasında hangi gelir unsuru olarak dikkate alınacağıın belirlenmesinde, ortağı oldukları şirketin şahıs ya da sermaye şirketi olup olmadığına bakmak gerekir. Türk Ticaret Kanunu'na göre şahıs şirketleri; kolektif ve adi komandit şirketlerdir. Ayrıca Türk Borçlar Kanunu'na göre oluşan adi ortaklıklar da şahıs şirketlerindedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci, 52'nci ve 65'inci maddeleri, şahıs ortaklıklarının ilgili gelir unsurları açısından nasıl vergilendirileceğine ilişkin yasal düzenlemeleri içermektedir. Şahıs şirketlerinin ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerde bulunmaları sonucu ortakların elde ettikleri kazançlar, kazancın şirket çatısı altında elde edilmesine rağmen ortaklarca beyan edilmesi sebebiyle, birçok özellikli durumları da beraberinde getirmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Şahıs Şirketleri, Ortak, Komanditer, Beyan, Beyanname Eki.

**Jel Sınıflandırması:** K34, K19

### ABSTRACT

It is necessary to consider whether the company is a partnership company or a stock corporation in determining the type of income gained by company's partners. According to the Turkish Commercial Law partnership companies are unlimited liability companies and limited partnerships. In addition, ordinary partnerships that are based on the Turkish Law of Obligations are partnerships companies as well. The Turkish Income Tax Law's 37th, 52nd, and 65th articles presents legal regulations concerning the taxation of partnership companies. The earnings of partners arising from business, agricultural and professional activities brings about special cases since they are declared by partners although gained in company.

**Keywords:** Partnership companies, partner, partner with limited liability, declaration, Declaration appendix

**Gel Classification:** K34, K19

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

## 1- GİRİŞ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun<sup>1</sup> (TTK) 124'üncü maddesine göre ticaret şirketleri; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir. Mezkûr maddeye göre kolektif ile adi komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır. Aynı Kanun'un 125'inci maddesine göre; ticaret şirketleri tüzel kişiliği haizdir.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanununa<sup>2</sup> (TBK) göre; adi ortaklık şahıs ortaklığı olup, mezkûr Kanun'un 620'nci maddesine göre; bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşıyamıyorsa, bu Kanun hükümlerine tabi adi ortaklık sayılır. Ayrıca TBK'ya göre adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmamaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun<sup>3</sup> (GVK) 1'inci maddesine göre; gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. TTK'ya göre kurulan şahıs ve sermaye şirketlerinin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Bununla birlikte, gelir vergisi uygulamasında şahıs şirketlerinin (kolektif ve adi komandit) tüzel kişiliği yerine ortaklar muhatap alınmıştır. Dolayısıyla gelir vergisi açısından şahıs şirketi ortaklarının gerçek kişilerden farkı yoktur. Anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise sermaye şirketleridir. Bu şirketler, şirket tüzel kişiliği olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun<sup>4</sup> (KVK) 1'inci maddesine göre kurumlar vergisi mükellefi sayıldığından kurumlar vergisine tabidir. TBK'ya göre kurulan adi şirketlerin ise zaten tüzel kişiliği yoktur. Dolayısıyla adi şirket ortakları gelir vergisi uygulamasında gerçek kişi olarak doğrudan muhatap alınacaktır. Diğer taraftan şahıs şirketi olan adi, kolektif ve adi komandit şirketler; Gelir Vergisi Stopajı açısından vergi sorumlusu ve Katma Değer Vergisi (KDV) ile Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) bakımından vergi mükellefi sayılırlar.<sup>5</sup>

Bu çalışmada; şahıs şirketlerinin (adi, kolektif ve adi komandit) ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerde bulunmaları neticesinde, ortakların elde ettiği kazançlara (gelirlere) ilişkin olarak örneklerle gelirin tespiti, beyanı ve bazı özellikli hususlar açıklanmaya çalışılacaktır.

## 2- ŞAHIS ŞİRKETİ ORTAKLARININ KAZANÇ TÜRLERİ AÇISINDAN VERGİLENDİRİLMESİ

Kaynaklarda adi, kolektif ve adi komandit şirketlerin özelliklerinden bahsedilmekle birlikte, ortakların kazançtan alacakları payların ve kar dağıtımının nasıl vergilendirileceği hususunda yeterli bir açıklama ve örneklendirme bulunmamaktadır. Türkiye'de bu türden şirketlerin sayısı az olduğundan üzerinde çok fazla çalışma yapılmamıştır. Ancak bu şirketlerin ve ortaklarının vergilendirilmesi özel durumlar arz etmektedir.

Kolektif ve adi komandit şirketler, Türk Ticaret Kanunu'nda yer almakta olup, tüzel kişiliği bulunan şirketlerdir. Adi şirketler ise Borçlar Kanunu'nda yer alıp tüzel kişiliği bulunmamaktadır. Ayrıca bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşıyamıyorsa, bu ortaklıklar da adi ortaklık sayılırlar.

TTK'ya göre kolektif şirketler gerçek kişiler arasında kurulan ve şirket alacaklılarına karşı ortakların tüm mal varlığıyla yani sınırsız olarak sorumlu olduğu şirket türüdür. Kolektif şirketlerin or-

<sup>1</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi-Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Ankara 2016, s.64

takları tüzel kişiler olamaz, yalnızca gerçek kişiler olabilir ve şirketin borç ve taahhütlerinden dolayı bütün mal varlıklarıyla sorumludurlar. Kolektif şirketlerin ortak sayısı kanunla sınırlandırılmamıştır. Kolektif şirket ortaklarının sorumluluğunun şirkete koydukları sermayeyle sınırlı olmaması nedeniyle sermayenin asgari sınırı da TTK'da belirlenmemiştir.

TTK'ya göre adi komandit şirketlerde ise komandite ve komanditer olmak üzere iki tür ortak bulunmaktadır. Komanditer ortakların sorumluluğu, koymuş oldukları sermaye ile sınırlıdır; buna karşın komandite ortakların sorumluluğu sınırlandırılmamıştır. Komandite ortaklar en yetkili ve sorumlu ortaklardır. Komanditer ortaklar ise sadece koydukları sermaye kadar sorumludurlar. Bu vasıflarıyla komanditer ortaklar anonim ya da limited ortaklarından farksızdırlar. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ise ancak komanditer ortak olabilirler.

BTK'ya göre; adi ortaklıklar sınırlı sorumluluğun olmadığı ortaklık türlerinden birisidir. Adi ortaklık gerçek kişiler arasında, tüzel kişiler arasında veya her ikisinin karışımıyla herhangi bir şekil şartına bağlı olmadan kurulabilir.

Adi, kolektif ve komandit şirketlerde şirketlerin gelir vergisi yönünden mükellefiyetleri olmayıp, ortakların kendileri gelir vergisine muhatap olmaktadır. Şirket sadece vergiye tabi mükelleflerin bir araya gelerek ölçek ekonomisinden faydalanmak amacıyla oluşturdukları bir müessese olarak kabul edilmiştir. Kayıt ve hesaplar şirket bünyesinde tutulacak olsa da, bu sadece bilanço (dönem) kararını belirlemeye ilişkin olup, vergisel işlemler her ortak tarafından (gelir vergisi ve gelir geçici vergi açısından) bireysel olarak beyanname üzerinde ifa edilecektir.<sup>6</sup> Diğer taraftan adi, kolektif ve komandit şirketler gelir vergisi stopajı açısından vergi sorumlusu, KDV ve ÖTV açısından vergi mükellefi sıfatıyla muhatap alınmışlardır.

**Örnek:** Dört ortaklı Esmâ ÇİFTÇİ ve Ortakları Kolektif Şirketinin 2016 yılında ticari faaliyette bulunması sonucu elde etmiş olduğu kazanç, şirket tarafından değil, 4 ortak tarafından ayrı ayrı ve hisseleri oranında ticari kazanç olarak yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir. Buna karşın şirketin KDV mükellefiyeti olup KDV'ye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiler ise ortaklar tarafından değil, şirket tarafından KDV beyannamesiyle beyan edilecektir. Aynı zamanda yıl içerisinde tevkif edilen vergiler de sorumlu sıfatıyla şirket tarafından muhtasar beyannamelerle beyan edilecektir.

GVK'nın 37, 52 ve 65'inci maddelerinde yer aldığı üzere; kolektif şirket ortakları ile adi komandit şirketin komandite ortaklarının şirket kazancından aldıkları paylar, şirket ticari ve zirai faaliyetle iştigal ediyorsa ticari kazanç; mesleki faaliyet ile iştigal ediyorsa serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergiye tabi olacaktır. Buna karşın adi komandit ortaklıklarda, sınırlı sorumlu olan komanditer ortakların vergilendirilmesi farklı bir durum arz etmektedir. Komanditer ortakların vergilendirilmesine ilişkin Kanununun tek hükmü GVK'nın 75'inci maddesinde yer almakta olup, şirketin faaliyetine bakılmaksızın komanditer ortakların şirket karından aldıkları paylar, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradidir.

Adi şirketlerde ise ortakların şirket kazancından aldıkları paylar, şirket ticari faaliyet ile iştigal ediyorsa ticari kazanç, zirai faaliyet ile iştigal ediyorsa zirai kazanç ve mesleki faaliyet ile iştigal ediyorsa serbest meslek kazancı olacaktır. Öte yandan, kolektif şirket ortakları ile komandite ortaklar çiftçi sayılmamakta iken adi şirket ortakları çiftçi olarak sayılmaktadır.

<sup>6</sup> Emre Akın, Vergi Tekniği ve Mütalaat, İstanbul 2016, s. 417.

GVK'nın 37'nci maddesine göre; ticari faaliyet ile iştirak eden adi ve kolektif ortaklıklarda ortakların, adi komandit ortaklıklarda ise komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Aynı Kanun'un 52'nci maddesine göre kolektif ve adi komandit şirketlerin, zirai faaliyette bulunmaları durumunda dahi çiftçi sayılmayacakları belirtildiğinden; zirai faaliyetle iştirak eden kolektif şirketlerin ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları payların, şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu kayıt altına alınmıştır.

**Örnek:** İki ortaklı Neslihan TOPAL Adi Komandit Şirketi, arıcılık (bal üretimi) faaliyetiyle iştirak etmektedir. Şirket zirai alanda faaliyet göstermesine rağmen, ortaklardan komandite ortak payına düşen kazancı ticari kazanç esaslarına göre yıllık beyannameyle beyan edecekken, komanditer ortak ise payına düşen kazancı menkul sermaye iradı hükümlerine göre beyan edecektir.

Yine GVK'nın 65'inci maddesinde kolektif ve adi komandit şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu; 66'ncı maddesinde de kolektif şirket ortaklarının ve adi komandit şirketlerde komandite ortakların serbest meslek erbabi sayıldığı hüküm altına alınmıştır.

Tüzel kişilik bakımından diğer şahıs şirketlerinden ayrılan adi şirketler ise ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerden hangileriyle iştirak ederlerse, ortaklarının da bu kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği GVK'da belirtilmiştir.

**Örnek:** Furkan AYDIN ve Ortağı Adi Şirketi, vergi davaları alanında avukatlık faaliyetinde bulunmak üzere iki ortak tarafından kurulmuş olup, şirket mesleki faaliyette bulunduğu için, ortakların elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olarak ortaklar tarafından ayrı ayrı yıllık beyannameyle beyan edilecektir.

Şahıs şirketlerinin yapmış oldukları faaliyet türlerine göre ortaklarının hangi gelir unsuru açısından vergilendirileceği, aşağıda yer alan tablodaki gibi özetlenebilir.

Şirket Türleri	Faaliyet Türleri	Ticari Kazanç	Zirai Kazanç	Serbest Meslek Kazancı
<b>Adi Şirket Ortakları</b>		Ticari Kazanç	Zirai Kazanç	Serbest Meslek Kazancı
<b>Kollektif Şirket Ortakları</b>		Ticari Kazanç	Ticari Kazanç	Serbest Meslek Kazancı
<b>Adi Komandit Şirketin</b>	<b>Komandite Ort.</b>	Ticari Kazanç	Ticari Kazanç	Serbest Meslek Kazancı
	<b>Komanditer Ort.</b>	Menkul Sermaye İradı	Menkul Sermaye İradı	Menkul Sermaye İradı

### 3- ŞAHIS ŞİRKETİ ORTAKLARINDA GELİRİN TESPİTİ ve BEYANI

#### 3.1- Kazancın (Mali Kârın) Tespiti Durumu

Vergiye tabi olan gelir, mükellef olan ortaklar tarafından beyan edilecek olup, şirketler vergiye tabi olan gelirin mükellefi olmadıklarından şirketlerin yıllık gelir vergisi beyannameyi verme gibi zorunlulukları da bulunmamaktadır. Şirket ortaklarının sahip olduğu paylar vardır. Her ortağın hissesi bellidir. Şirket, yıl içerisinde elde ettiği geliri ise defter kayıtları üzerinden tespit ederek ortakların paylarına göre dağıtacaktır.

Ticaret şirketleri olan kollektif ve adi komandit şirketler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na<sup>7</sup> (VUK) göre bilanço esasına göre defter tutacaklardır. Dolayısıyla gelirlerini bilanço esasına göre tuttıkları defterler (yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri) üzerinden tespit edeceklerdir. Adi şirketler ise VUK'un 177'nci maddesinde belli edilen sınırları geçtiği takdirde, bilanço esasına göre defter tutacaklardır. Bu sınırları geçmeyen adi ortaklıklar ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı defteri tutacaklardır. Bunun yanında şartları sağlayan adi ortaklıklar, basit usule göre vergilendirilecek olup defter de tutmayabilecektir.

Ortakların şahsi mükellefiyetlerine binaen ayı ayrı gerçek kişi olarak vergiye tabi tutulmalarını sağlamak için, yani gelir vergisi mükellefleri gerçek kişiler için **4 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde**<sup>8</sup> ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğe göre; gelir vergisi mükellefleri, mali tablolarda yer alan ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine göre oluşacak ticari kardan mali kara ulaşmak için gerekli hesaplamaları **"Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim"**<sup>9</sup> üzerinde yapacaklar ve yıllık gelir vergisi beyannamelerine bu bildirim ekleyeceklerdir. Bu bildirim, sadece bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri tarafından doldurulacaktır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre; adi, kollektif ve adi komandit şirketler bilanço esasına göre tuttıkları defterlerde muhasebe sistemi tebliği kapsamındaki tek düzen hesap planı uyarınca dönem karını tespit edeceklerdir. Dönem karını gösteren tek düzen hesap planına göre 690-Dönem Karı veya Zararı hesabının bakiyesi ise ortakların hisseleri nispetinde elde ettikleri kazancı gösterecektir. Daha sonra gelir vergisi mükellefi olan her bir ortak, mezkûr tebliğ ekindeki "ticari kardan mali kara ulaşma bildirimini" dolduracaktır. Bu bildirim ile tespit edilen mali kar, yıllık gelir vergisi beyannamesinde kazanç olarak beyan edilecektir. Komanditer ortak açısından ise payına düşen hisse menkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir.

Burada şirket kayıtlarında dönem kazancı tespit edildikten sonra, mali kara (matraha) ulaşılmasını sağlayacak kanunen kabul edilmeyen giderler gibi ekleme ve dönem kazancından indirilecek kazanç ve iratlar gibi çıkarmalar, şirket bünyesinde tutulan kayıtlarda yapılmayacaktır. Dönem kazancının tespitiyle birlikte şirketin görevi bitecektir. Daha sonra her bir ortak, şirket kazancından payına düşen hisseyi ticari kardan mali kara ulaşma bildiriminde gösterecek, aynı şekilde payına düşen kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergilendirilmeyen gelirler gibi hususları da bu bildirimde gösterecek ve kendi mali karını tespit etmiş olacaktır. Yani mali kara ulaşmak için ekleme ve çıkarmalar her bir ortak tarafından ticari kardan mali kara ulaşma bildirimini üzerinde ayrı ayrı yapılacaktır. Her bir ortak şahsen mükellef olduğu için, bu bildirim ve beyannameyi kendisi verecektir.<sup>10</sup>

Şahıs şirketi ortakları açısından gelirin tespitine ilişkin silsileyi özetleyecek olursak; şirket bünyesinde tespit edilen dönem karı ortakların payları nispetinde ortaklara geçecek olup, her bir ortak sırasıyla; ilk önce **"Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara**

<sup>7</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>8</sup> 4 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 18.03.1995 tarih ve 22231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>9</sup> Söz konusu bildirim ve bildirim nasıl doldurulacağına ilişkin ayrıntılı açıklamalara, 4 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

<sup>10</sup> Emre Akın, a.g.e., s. 419-420.

**Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirimi”<sup>11</sup> dolduracak, arkasından “Gelir Vergisi Beyannamesi Ekini”<sup>12</sup> dolduracak ve son olarak da “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini”<sup>13</sup> dolduracaktır.**

Adi komandit şirketlerde komanditer ortak açısından ise durum farklıdır. Komanditer ortakların şirket karından aldıkları paylar her türlü menkul sermaye iradı olduğundan, komanditer ortaklar tarafından Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim verilmeyecektir. Doğrudan şirket kayıtlarında tespit edilen 690-Dönem Karı veya Zararı hesabındaki kardan payına düşen hisseyi menkul sermaye iradı olarak beyan edecektir. Dolayısıyla adi komandit şirketler açısından **kanunen kabul edilmeyen gider ya da diğer indirim gibi hususlar varsa, komandite ortak açısından dikkate alınacak**; komanditer ortağın payına kanunen kabul edilmeyen gider ve diğer indirimler düşmeyecektir. Dolayısıyla komanditer ortak ticari kardan mali kara ulaşma bildirimini vermeyecek bu nedenle yıllık beyanname verse de diğer indirimlerden faydalanamayacaktır. Çünkü komanditer ortak sadece kazançtan pay almak için ortak olmuştur.<sup>14</sup>

### 3.2- Beyannameye Yapılacak İndirimlerin Durumu

Beyan edilen gelirler toplamından GVK'nın 89'uncu maddesinde öngörülen bazı indirimler yapılır. Bunlar; şahıs sigorta primleri, bağış ve yardımlar gibi diğer indirimlerdir. Yıllık gelir vergisi beyannamesinde gelir unsurlarının toplanması sonucu oluşan gelir bildirimine ilişkin tablodaki kar, beyan edilen gelir olarak dikkate alınacaktır. Şirket bünyesinde yapılan diğer indirimler toplamının ortağın hissesine düşen kısmını, ortak kendi beyannamesindeki beyan edilen gelir kadar, yani gelir vergisi beyannamesinde gelir bildirimine ilişkin tablonun kar satırını esas alarak hesaplayıp indirim konusu yapacaktır. Bu durumda her ortak/mükellef kendi beyannamesinde diğer indirimleri, indirim konusu yapacaktır. Yine indirim konusu yapılacak tutar, ortakların şahsi beyannamelerinde tespit ettikleri beyan edilen gelir kadar olacaktır.<sup>15</sup>

### 3.3- Vergilerin Mahsubu Durumu

Şahıs şirketi ortakları, beyannamelerinde gösterdikleri matrahlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde tevkif edilen vergileri ve ödenen geçici vergileri mahsup edebilecektir. Ancak kesinti yoluyla ödenen vergiler ortaklar tarafından hisseleri oranında gelir vergilerinden mahsup edilebilecektir. Adi komandit şirketlerde komanditer ortakların kazancı menkul sermaye iradı sayılması nedeniyle, şirket gelirleri üzerinden tevkif edilen vergi komanditer ortak tarafından mahsup edilemeyecektir.<sup>16</sup>

<sup>11</sup> Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirime <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/ek/eski/muhsisteb4ek.html> adresinden ulaşılabilir.

<sup>12</sup> Gelir Vergisi Beyannamesi Ekine <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler> adresinden ulaşılabilir.

<sup>13</sup> Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesine <http://www.gib.gov.tr/yaritim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler> adresinden ulaşılabilir.

<sup>14</sup> Emre Akın, a.g.e., s. 419-421.

<sup>15</sup> Onur Gök, Gelir Vergisi Matrahının Tespiti Ve Beyanı (Açıklama Ve Örneklerle), Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2016, s. 307.

<sup>16</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu-Gelir Vergisi Kanunu Kitabı, İstanbul 2014, s. 10.



### 3.4- Beyanname Verme Durumu

Şahıs şirketi ortakları, şirketin yapmış olduğu faaliyet sonucunda ortaya çıkan kardan veya zarar-dan payına düşen kısmı, kendilerinin bağlı oldukları vergi dairelerine yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmeye mecburdurlar. Verilecek beyannamede, şirketten alınan kar/zarar payı dışında, ortağın gelir vergisine tabi ve beyanı gereken diğer gelirleri de bildirilecektir.

GVK'nın 85'inci maddesine göre tacirler ile çiftçiler ve serbest meslek erbapları, faaliyetleri sonucunda kazanç elde etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname vermekle yükümlüdürler. Kollektif ve adi komandit şirketin komandite ortakları ile gerçek usulde vergilendirilen adi şirket ortakları, bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirlerini, ertesi yılın 1-25 Mart tarihleri arasında, basit usulde vergilendirilen adi şirket ortakları ise ertesi yılın 1-25 Şubat tarihleri arasında bağlı oldukları vergi dairelerine verecekleri beyannamelerle beyan edeceklerdir. Mart ayında beyan edilen gelirlere ilişkin vergiler, Mart ve Temmuz ayında, Şubat ayında beyan edilen gelirlere ilişkin vergiler ise Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

### 3.5- Serbest Meslek Kazancında Özellikli Husus Olarak Yenileme Fonu ve Azalan Bakiyeler Usulünde Amortisman Durumu

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde bir mükellefin yenileme fonu ayırabilmesi için;

- Bilanço hesabı esasında defter tutması,
- İktisadi kıymetin yenilenmesinin zaruri olması veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olması,
- Satın alınacak iktisadi kıymetin aynı türden olması gerekmektedir.

Bilanço esasına göre defter tutma ile kazançlarını bilanço esasına göre tespit etme kavramları farklı anlamlardadır. Dolayısıyla bu anlam farklılığından ortaya çıkan bir karışıklık, serbest meslek kazançlarında kendini göstermektedir. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif, adi komandit ve adi şirketler bilanço esasına göre defter tutular da faaliyetlerinden doğan kazançlarını serbest meslek kazanç defterine göre tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler, serbest meslek kazancı defteri yerine geçer. Kanun hükmünde öngörülen saik, bilanço esasına göre defter tutanlar değil; kazançlarını bilanço esasına göre tespit edenler olmaktadır. Aynı durum azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırma hususu içinde geçerlidir.<sup>17</sup>

Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeldede;<sup>18</sup> "Yukarıda yer verilen Kanun hükmünün yenileme fonu uygulamasına ilişkin 4 ve 5'inci fıkraları 205 sayılı Kanunun 21'inci maddesi ile ihdas edilmiş olup söz konusu maddenin gerekçesinde "Maddeye eklenmek istenen fıkralar ile satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi arzu edilir veya yenilenme esasen zaruret halinde bulunursa, bu takdirde satıştan tahassül eden kârın o yılın ticari kârına ilave edilmemesi ve pasifte geçici bir hesapta azami 3 yıl süre ile tutulması sağlanmak istenmiştir. Böylece bilanço usulüne göre defter tutmakta olan mükelleflerin, bu kârlardan istifade suretiyle elden çıkardıkları iktisadi kıymetleri yenileme imkânları artırılmaktadır." açıklamasına yer verilmiştir. Bu itibarla, serbest meslek erbaplarının ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır. açıklaması yapılmıştır.

<sup>17</sup> Emre Akın, a.g.e., s. 149-150

<sup>18</sup> Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.01.2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 sayılı özeldge

Özelgede görüldüğü üzere; yenileme fonu uygulaması iktisadi kıymetleri yenileme hedefi için belirlenmiştir. Bu nedenle iktisadi işletme olmayan ve serbest meslek faaliyetinde bulunan adi, kolektif ve komandit şirketlerin yenileme fonunun uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde bir mükellefin azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırabilmesi için; bilanço esasına göre defter tutması gerekmektedir. Mükellefin azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayırabilmesi için bilanço esasına göre defter tutması gerekirken ise de; burada öngörülen saik, bilanço esasına göre defter tutanlar değil; kazançlarını bilanço esasına göre tespit edenler olmaktadır. Bu nedenle, serbest meslek faaliyeti ile iştigal eden kolektif, adi komandit ve adi şirketler bilanço esasına göre defter tutarsalar da kazançlarını serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edeceklerinden azalan bakiyeler usulüyle amortisman ayıramazlar. Ne var ki ortada kolektif, adi komandit ve adi şirketler olsa da serbest meslek faaliyeti ile iştigal edildiğinden iktisadi işletme niteliğinde de olmayacaktır. Dolayısıyla azalan bakiyeler usulüyle amortisman yönteminin asıl hedefi rantalibite ve likidite vasıtasıyla iktisadi işletmeyi hızlandırma olduğundan serbest meslek faaliyetleri bu amaç dışında kalacaktır.<sup>19</sup>

Nitekim 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde;<sup>20</sup> *“Serbest meslek erbabının binek otomobillerini yeniden değerlemeye tabi tutmaları ve azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaları mümkün değildir.”* denilerek serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulünde amortisman ayıramayacağına hükmedilmiştir.

Kanun hükmünde ve amacında görüldüğü üzere; azalan bakiyeler usulünde amortisman uygulaması da yenileme fonu uygulamasındaki aynı amacı taşımaktadır. Azalan bakiyeler usulünde amortisman yöntemi için de iktisadi işletmeler hedef alınmıştır. Bu nedenle iktisadi işletme olmayan ve serbest meslek faaliyetinde bulunan adi, kolektif ve komandit şirketlerin azalan bakiyeler usulünde amortisman yönteminden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

#### **4- ŞAHİS ŞİRKETİ ORTAKLARINDA GELİRİN TESPİTİ ve BEYANINA İLİŞKİN ÖRNEKLER**

##### **4.1- Ticari Faaliyet ile Uğraşan Kolektif Şirket Ortaklarında Gelirin Tespiti ve Beyanına İlişkin Örnek**

Enis KEREM ve Ortağı Kolektif Şirketi, Enis ve Semih olmak üzere 2 ortaklı bir kolektif şirket olup, şirket 2016 takvim yılında araç alım-satımı faaliyetiyle uğraşmaktadır. Enis Bey'in şirketteki payı %55, Semih Bey'in payı ise %45'tir. Şirketin 2016 takvim yılı faaliyet sonucu olarak 690-Dönem Karı veya Zararı Hesabının alacak bakiyesi 68.000 TL'dir. Şirketin 2016 yılında yapmış olduğu kanunen kabul edilmeyen giderler toplamı 26.000 TL olup, vergiye tabi olmayan gelirler ise 10.000 TL'dir. Şirketin yıl içerisinde elde ettiği kazançlardan toplam 5.000 TL tutarında stopaj (tevkifat) yapılmıştır. Ayrıca şirket Gençlik ve Spor Bakanlığına ait Yahşi Gençlik Merkezinin inşası dolayısıyla 6.000 TL nakdi bağış yapmıştır.

Yukarıda verilen örnek doğrultusunda; ortakların elde edeceği kazanç, gelirin tespiti ve beyanına ilişkin açıklama ve hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

##### **- Ortaklar Açısından Kazancın Paylaşılması**

Gelir vergisi açısından dönem kazancının tespiti ile birlikte kolektif şirketin görevi bitmiştir. Şirke-

<sup>19</sup> Emre Akın, a.g.e., s. 153-155

<sup>20</sup> 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



tin defterleri üzerinden tespit edilen ve 2016 takvim yılı faaliyet kazancını gösteren 690-Dönem Karı veya Zararı Hesabının alacak bakiyesi olan 68.000 TL, ticari kâr olarak ortakların hisseleri nispetinde elde ettikleri kazancı gösterecektir. Buna göre Enis Bey'in elde edeceği kazanç  $68.000\text{-TL} \times 0,55 = 37.400\text{ TL}$ , Semih Bey'in elde edeceği kazanç ise  $68.000\text{ TL} \times 0,45 = 30.600\text{ TL}$  olacaktır.

#### - Ortaklar Açısından Mali Karın Tespiti

Ortaklar hisseleri nispetinde dönem kazancını paylaştıktan sonra her bir ortak 4 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan **“Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirimi”** dolduracaktır. Bu bildirim ile tespit edilen mali kar, yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak beyan edilecektir.

Burada şirket kayıtlarında dönem kazancı tespit edildikten sonra mali kara (matraha) ulaşılmasını sağlayacak kanunen kabul edilmeyen giderler gibi ekleme ve dönem kazancından indirilecek kazanç ve iratlar gibi çıkarmalar, şirket bünyesinde tutulan kayıtlarda yapılmayacaktır. Dönem kazancının tespitiyle birlikte şirketin görevi bitecektir. Daha sonra her bir ortak, şirket kazancından payına düşen hisseyi ticari kardan mali kara ulaşma bildiriminde gösterecek; aynı şekilde payına düşen kanunen kabul edilmeyen giderler ve vergilendirilmeyen gelirler gibi hususları da bu bildirimde gösterecek ve kendi mali karını tespit etmiş olacaktır. Yani mali kara ulaşmak için ekleme ve çıkarmalar her bir ortak tarafından ticari kardan mali kara ulaşma bildiriminde yapılacaktır. Her bir ortak şahsen mükellef olduğu için, bu bildirim ve beyannameyi kendisi verecektir.<sup>21</sup>

Enis Bey'in mali kârı söz konusu Tebliğdeki açıklamalara göre şöyle hesaplanacaktır:

<b>2016 Yılı Ticari</b>	<b>1</b>	(+) Kârı $68.000 \times 0,55 = 37.400$ (-) Zararı
<b>Ticari Kâra İlave Edilecek Gider ve İndirimler</b>		$26.000 \times 0,55 = 14.300$
<b>Toplam</b>	<b>2</b>	(+) 14.300
<b>Ticari Kârdan İndirilecek Kazançlar ve İratlar</b>		$10.000 \times 0,55 = 5.500$
<b>Toplam</b>	<b>3</b>	(-) 5.500
<b>Mali Kar veya Zarar</b>	<b>4</b>	$37.400 + 14.300 - 5.500 = 46.200$

Enis Bey, ticari kardan mali kara ulaşma bildirimindeki 4 nolu satırda yer alan 46.200 TL tutarındaki mali kârını, **“Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin”** 2 nolu **“Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim”** tablosuna aşağıdaki şekilde aktaracaktır.

<sup>21</sup> Emre Akın, a.g.e., s. 153-155

GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ EKİ										
TABLO-2 TİCARİ KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM										
Sıra No.	Teşebbüs veya Ortaklığın Unvanı	Teşebbüs veya Ortaklığın Vergi Kimlik No.	Faaliyet Konusu	Pay Oranı	Kar		Zarar		Kesilen Gelir Vergisi	
					(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)	(TL)	(Kr)
7	Enis KEREM ve Ortakları Kollektif Şirketi	11111111111	Araç Alım-Satım	55%	46.200	0				
8										
9										
10	Toplam				46.200	0				
11	SGK Primi (Bağ-Kur)									
12	Yatırım İndirimi İstisnası									
13	İndirimler Toplamı (11+12)									
14	Beyan Edilen Ticari Kazançlar Toplamı (10-13) (Beyannamenin 17 No.lu satırına aktarılacaktır.)				46.200	0				

Enis Bey, gelir vergisi beyannamesi ekinin 2 nolu ticari kazançlara ilişkin bildirim tablosunda yukarıdaki gibi tespit edilen 14 nolu satırdaki 46.200 TL ticari kazanç toplamını, **“Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin”** 2 nolu **“Gelir Bildirimine”** ilişkin tablosunun 17 nolu satırına ticari kazanç olarak aşağıdaki gibi kar bildirecektir.

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ													
TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ													
GELİR USURLARI	ZARAR				KAR								
	(Türk Lirası)				(Kr)	(Türk Lirası)							
17 Ticari Kazançlar						4	6	2	0	0	0	0	
18 Zirai Kazançlar													
19 Serbest Meslek Kazançları													
20 Ücretler													
21 Gayrimenkul Sermaye İratları													
22 Menkul Sermaye İratları													
23 Diğer Kazanç ve İratlar													
24 TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)													
25 ZARAR													
26 KAR						4	6	2	0	0	0	0	

Ayrıca; yıllık gelir vergisi beyannamesinde, gelir unsurlarının toplanması sonucu oluşan gelir bildirimine ilişkin tablo 2'deki **“26 Nolu Satırdaki Kar Tutarı”**, **“Beyan Edilen Gelir”** olarak tespit edilecek ve dikkate alınacaktır. Burada beyan edilen gelir olarak tespit edilen 26 nolu kar satırının tutarı diğer indirim olarak yapılacak indirimlerde dikkate alınacak tutar olacaktır. Yani diğer indirimler, her bir ortağın/mükellefin kendi beyannamesinde yer alan 26 nolu kar satırının toplamı kadar, beyan edilen gelir kadar olacaktır.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> Emre Akın, a.g.e., s. 420-421

Semih Bey'in mali karı ise söz konusu Tebliğdeki açıklamalara göre şöyle hesaplanacaktır:

<b>2016 Yılı Ticari</b>	<b>1</b>	(+) Karı 68.000 x 0,45= 30.600
		(-) Zararı
<b>Ticari Kara İlave Edilecek Gider Ve İndirimler</b>		26.000 x 0,45 = 11.700
<b>Toplam</b>	<b>2</b>	(+) 11.700
<b>Ticari Kardan İndirilecek Kazançlar Ve İratlar</b>		10.000 x 0,45 = 4.500
<b>Toplam</b>	<b>3</b>	(-) 4.500
<b>Mali Kar Veya Zarar</b>	<b>4</b>	30.600+11.700-4.500 = 37.800

Semih Bey ise ticari kârdan mali kâra ulaşma bildirimindeki 4 nolu satırda yer alan 37.800-TL tutarındaki mali karını, "Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin" 2 nolu "Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim" tablosuna ticari kazanç olarak aşağıdaki şekilde aktaracaktır.

GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ EKİ										
TABLO-2 TİCARİ KAZANÇLARA İLİŞKİN BİLDİRİM										
Sıra No.	Teşebbüs veya Ortaklığın Unvanı	Teşebbüs veya Ortaklığın Vergi Kimlik No.	Faaliyet Konusu	Pay Oranı	Kar		Zarar		Kesilen Gelir Vergisi	
					(TL)	(Kı)	(TL)	(Kı)	(TL)	(Kı)
7	Enis KEREM ve Ortaklı Kollektif Şirketi	1111111111	Araç Alım-Satımı	45%	37.800	0				
8										
9										
10					Toplam		37.800	0		
11	SGK Primi (Bağ-Kur)									
12	Yatırım İndirimi İstisnası									
13	İndirimler Toplamı (11+12)									
14	Beyan Edilen Ticari Kazançlar Toplamı (10-13)				37.800	0				

(Beyannamenin 17 No.lu satırına aktarılacaktır.)

Semih Bey, gelir vergisi beyannamesi ekinin 2 nolu ticari kazançlara ilişkin bildirim tablosunda yukarıdaki gibi tespit edilen 14 nolu satırdaki 37.800 TL ticari kazanç toplamını, "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin" 2 nolu "Gelir Bildirimine" ilişkin tablosunun 17 nolu satırına ticari kazanç olarak aşağıdaki gibi kâr bildirecektir.

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ													
TABLO - 2 GELİR BİLDİRİMİ													
GELİR UNSURLARI			ZARAR				KAR						
			(Türk Lirası)		(Kr)	(Türk Lirası)		(Kr)					
17	Ticari Kazançlar						3	7	8	0	0	0	17
18	Zirai Kazançlar												18
19	Serbest Meslek Kazançları												19
20	Ücretler												20
21	Gayrimenkul Sermaye İratları												21
22	Menkul Sermaye İratları												22
23	Diğer Kazanç ve İratlar												23
24	TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)												24
25	ZARAR												25
26	KAR						3	7	8	0	0	0	26

Ayrıca Semih Bey, şirket bünyesinde yapılan diğer indirimler toplamının kendi hissesine düşen kısmını, kendi beyannamesindeki "Beyan Edilen Gelir" kadar, yani beyannamenin "26 Nolu Satırındaki Kar" (37.800 TL) tutarını esas alarak ve hesaplayarak indirim konusu yapacaktır.

#### - Ortaklar Açısından Beyan Edilecek Gelirin ve Diğer İndirimlerin Tespiti

Enis Bey, şirket bünyesinde yapılan diğer indirimler toplamının kendi hissesine düşen kısmını, kendi beyannamesindeki beyan edilen gelir kadar, yani beyannamedeki 26 nolu satırdaki kar (46.200 TL) tutarını esas alarak ve hesaplayarak indirim konusu yapacaktır.

Enis Bey'in diğer indirim olarak hissesine düşen indirim tutarı,  $6.000 \times 0,55 = 3.300$  TL olacaktır. Enis Bey, hissesine düşen 3.300 TL'lik diğer indirim tutarını GVK'nın 89/5'inci maddesine göre (Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezlerinin inşası dolayısıyla yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı beyan edilen geliri aşmamak kaydıyla indirim konusu yapılabilir.) beyan edilen geliri (26. satırdaki 46.200 TL'lik kâr tutarını) aşmamak kaydıyla indirim konusu yapacaktır. Enis Bey'in diğer indirimine ilişkin hesaplama ve gelir vergisi tablosundaki gösterimi ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Enis Beyin Hissesine Düşen Diğer İndirim Tutarı : 3.300 TL

Enis Beyin Beyan Edilen Gelir Toplamı : 46.200 TL

Enis Beyin İndirim Konusu Yapabileceği Diğer İndirim Tutarı: 3.300 TL

Enis Bey'in hissesine düşen diğer indirim tutarı, beyan edilen gelirden fazla olmadığından, diğer indirim olarak dikkate alınacak bağışın tamamı beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

TABLO - 2		GELİR BİLDİRİMİ															
GELİR UNSURLARI		ZARAR							KAR								
		(Türk Lirası)				(Kr)			(Türk Lirası)				(Kr)				
17	Ticari Kazançlar									4	6	2	0	0	0	0	17
18	Zirai Kazançlar																18
19	Serbest Meslek Kazançları																19
20	Ücretler																20
21	Gayrimenkul Sermaye İratları																21
22	Menkul Sermaye İratları																22
23	Diğer Kazanç ve İratlar																23
24	TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)																24
25	ZARAR																25
26	KAR									4	6	2	0	0	0	0	26
27	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı																27
31	Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar (GVK 89/5)					3	3	0	0	0	0	0	0	0	0	0	31
45	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları ve İndirimler Toplamı (27+28+29+30+31+32+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+4									3	3	0	0	0	0	0	45
46	Mahsup Sonrası Kalan Tutar (26-45)									4	2	9	0	0	0	0	46

Semih Bey'in diğer indirim olarak hissesine düşen indirim tutarı ise  $6.000 \times 0,45 = 2.700$  TL olacaktır. Semih Bey, hissesine düşen 2.700 TL'lik diğer indirim tutarını, GVK'nın 89/5'inci maddesine göre beyan edilen geliri (26. satırdaki 37.800 TL'lik kâr tutarını) aşmamak kaydıyla indirim konusu yapacaktır. Semih Bey'in diğer indirimine ilişkin hesaplama ve gelir vergisi tablosundaki gösterimi ise aşağıdaki gibi olacaktır.

Semih Bey'in Hissesine Düşen Diğer İndirim Tutarı : 2.700 TL

Semih Bey'in Beyan Edilen Gelir Toplamı : 37.800 TL

Semih Bey'in İndirim Konusu Yapabileceği Diğer İndirim Tutarı: 2.700 TL

Semih Bey'in hissesine düşen diğer indirim tutarı, beyan edilen gelirinden fazla olmadığından, diğer indirim olarak dikkate alınacak bağışın tamamı beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir.

TABLO - 2		GELİR BİLDİRİMİ															
GELİR UNSURLARI		ZARAR							KAR								
		(Türk Lirası)							(Kr)								
17	Ticari Kazançlar									3	7	8	0	0	0	0	17
18	Zirai Kazançlar																18
19	Serbest Meslek Kazançları																19
20	Ücretler																20
21	Gayrimenkul Sermaye İratları																21
22	Menkul Sermaye İratları																22
23	Diğer Kazanç ve İratlar																23
24	TOPLAM (17+18+19+20+21+22+23)																24
25	ZARAR																25
26	KAR									3	7	8	0	0	0	0	26
27	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı																27
31	Eğitim ve Sağlık Tesisleri ile Dini Tesislere İlişkin Bağış ve Yardımlar (GVK 89/5)					2	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	31
45	Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları ve İndirimler Toplamı (27+28+29+30+31+32+33+34+35+36+37+38+39+40+41+42+4									2	7	0	0	0	0	0	45
46	Mahsup Sonrası Kalan Tutar (26-45)									3	5	1	0	0	0	0	46

#### - Ortaklar Açısından Mahsup Edilecek Verginin ve Hesaplanan Gelir Vergisinin Tespiti

Her bir ortak, beyannamelerinde gösterdikleri matrahlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden yıl içinde tevkif edilen vergileri ve ödedikleri geçici vergileri mahsup edebilecektir. Ancak kesinti yoluyla ödenen vergiler ortaklar tarafından hisseleri oranında gelir vergilerinden mahsup edilebilecektir.

Ortak Enis Beyin hissesine düşen kesinti yoluyla ödenen vergi tutarı,  $5.000 \times 0,55 = 2.750$  TL olacaktır. Enis Bey beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden hissesine düşen ve tevkif suretiyle ödenen vergiyi mahsup edebilecektir. Enis Beyin yıllık gelir vergisinin ve mahsup edilecek vergisinin hesabı ve beyannamede gösterimi aşağıdaki gibi olacaktır.

Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	:	42.900 TL
GVK'nın 103'üncü Maddesine Göre Hesaplanan Gelir Vergisi: <sup>23</sup>	:	8.853 TL
Hisseye Düşen Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	:	2.750 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	:	6.103 TL

<sup>23</sup> GVK'nın 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2016 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

12.600 TL'ye kadar %15

30.000 TL'nin 12.600 TL'si için 1.890 TL, fazlası %20

69.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL), fazlası %27

69.000 TL'den fazlasının 69.000 TL'si için 15.900 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.970 TL), fazlası %35



TABLO - 3		VERGİ BİLDİRİMİ																	
		(Türk Lirası)					(Kr)												
48	Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (46)											4	2	9	0	0	0	0	48
51	Hesaplanan Gelir Vergisi (49+50)											8	8	5	3	0	0	0	51
52	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler																		52
53	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler																		53
54	Geçici Vergiler																		54
55	Asgari Geçim İndirimi (GVK 95.madde kapsamında ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.)																		55
56	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (52+53+54+55)											2	7	5	0	0	0	0	56
57	Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (51 - 56)											6	1	0	3	0	0	0	57
58	İladesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (56-51) (Bu Tutar 53+54' ün Toplamını Geçemez.)																		58

Ortak Semih Bey'in hissesine düşen kesinti yoluyla ödenen vergi tutarı,  $5.000 \times 0,45 = 2.250$  TL olacaktır. Semih Bey beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden hissesine düşen ve tevkif suretiyle ödenen vergiyi mahsup edebilecektir. Semih Bey'in yıllık gelir vergisinin ve mahsup edilecek verginin hesabı ve beyannamede gösterimi aşağıdaki gibi olacaktır.

Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	: 35.100 TL
GVK'nın 103'üncü Maddesine Göre Hesaplanan Gelir Vergisi:	6.747 TL
Hisseye Düşen Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	: 2.250 TL
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	: 4.497 TL

TABLO - 3		VERGİ BİLDİRİMİ																	
		(Türk Lirası)					(Kr)												
48	Vergiye Tabi Gelir (Matrah) (46)											3	5	1	0	0	0	0	48
51	Hesaplanan Gelir Vergisi (49+50)											6	7	4	7	0	0	0	51
52	Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergiler																		52
53	Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler																		53
54	Geçici Vergiler																		54
55	Asgari Geçim İndirimi (GVK 95.madde kapsamında ücret geliri beyan edenlerce doldurulacaktır.)																		55
56	Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (52+53+54+55)											2	2	5	0	0	0	0	56
57	Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi (51 - 56)											4	4	9	7	0	0	0	57
58	İladesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi (56-51) (Bu Tutar 53+54' ün Toplamını Geçemez.)																		58

#### 4.2- Zirai Faaliyet ile Uğraşan Adi Komandit Şirket Ortaklarında Gelirin Tespiti ve Beyanına İlişkin Örnek

İki ortaklı Yaren ZÜMRA Adi Komandit Şirketi, Antalya'nın Manavgat ilçesinde portakal yetiştiriciliği ile işgal etmektedir. Şirkette Yaren ZÜMRA %65 payla komandite ortak, kardeşi Zeynep ZÜMRA ise %35 payla komanditer ortaktır. Şirketin 2016 takvim yılında yapmış olduğu zirai faaliyetler sonucundaki dönem karı 80.000 TL'dir. Şirketin yıl içinde kanunen kabul edilmeyen giderleri 12.000 TL, vergiye tabi olmayan gelirleri ise 6.000 TL'dir.

Yukarıda verilen örnek doğrultusunda; ortakların elde edeceği kazanç, gelirin tespiti ve beyanına ilişkin açıklama ve hesaplamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

##### - Ortaklar Açısından Kazancın Paylaşılması

GVK'nın 52'nci maddesine göre; adi komandit şirketlerin zirai faaliyette bulunmaları durumunda

dahi çiftçi sayılmayacakları belirtildiğinden; zirai faaliyetle iştigal eden adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları payların, şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu kayıt altına alınmıştır. Komanditer ortak açısından ise durum farklıdır. Komanditer ortakların şirket karından aldıkları paylar her türlü menkul sermaye iradı olduğundan, komanditer ortak doğrudan şirket kayıtlarında tespit edilen 690-Dönem Karı veya Zararı hesabındaki kardan payına düşen hisseyi menkul sermaye iradı olarak beyan edecektir.

Gelir vergisi açısından dönem kazancının tespiti ile birlikte şirketin görevi bitmiştir. Şirketin defterleri üzerinden tespit edilen ve 2016 takvim yılı faaliyet kazancını gösteren 690-Dönem Karı veya Zararı Hesabının alacak bakiyesi olan 80.000 TL, ortakların hisseleri nispetinde elde ettikleri payı gösterecektir. Buna göre Yaren Hanımın elde edeceği kazanç 80.000 TL x 0,65=52.000 TL, Zeynep Hanım'ın elde edeceği kar payı ise 80.000 TL x 0,35=28.000 TL olacaktır.

#### - Ortaklar Açısından Mali Kârın, Beyan Edilecek Gelirin ve Gelir Vergisinin Tespiti

Ortaklar hisseleri nispetinde dönem kazancını paylaştıktan sonra; sadece komandite ortak 4 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ekinde yer alan "Bilanço Esasına Göre Defter Tutana Mükelleflere Ait Ticari Kardan Mali Kara Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirimi" dolduracaktır. Bu bildirim ile tespit edilen mali kar, yıllık gelir vergisi beyannamesinde ticari kazanç olarak beyan edilecektir. Adi komandit şirketler açısından kanunen kabul edilmeyen gider ya da diğer indirim gibi hususlar varsa, komandite ortak açısından dikkate alınacak; komanditer ortağın payına kanunen kabul edilmeyen gider ve diğer indirimler düşmeyecektir. Bu nedenle komanditer ortak ticari kardan mali kara ulaşma bildirimini vermeyecek, yıllık beyanname verse de diğer indirimlerden faydalanamayacaktır. Çünkü komanditer ortak sadece kazançtan pay almak için ortak olmuştur. Dolayısıyla dönem karından komanditer ortağın payına düşen hisse doğrudan menkul sermaye iradı olarak kabul edilecektir. Bunun dışında kanunen kabul edilmeyen gider ve diğer indirimler açısından herhangi bir işlem yapılmayacaktır.<sup>24</sup>

Yaren Hanım'ın mali karı söz konusu Tebliğdeki açıklamalara göre şöyle hesaplanacaktır:

<b>2016 Yılı Ticari</b>	<b>1</b>	(+) Kâr $80.000 \times 0,65 = 52.000$ (-) Zaran
<b>Ticari Kâra İlave Edilecek Gider ve İndirimler</b>		$12.000 \times 0,65 = 7.800$
<b>Toplam</b>	<b>2</b>	(+) 7.800
<b>Ticari Kârdan İndirilecek Kazançlar ve İratlar</b>		$6.000 \times 0,65 = 3.900$
<b>Toplam</b>	<b>3</b>	(-) 3.900
<b>Mali Kar veya Zarar</b>	<b>4</b>	$52.000 + 7.800 - 3.900 = 55.900$

Komandite ortak Yaren Hanım 4 nolu satırda yer alan 55.900-TL tutarındaki mali karını, "Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin" 2 nolu "Ticari Kazançlara İlişkin Bildirim" tablosuna ticari kazanç olarak aktaracaktır. Ardından, gelir vergisi beyannamesi ekinin 2 nolu ticari kazançlara ilişkin bildirim tablosunda tespit edilen 14 nolu satırdaki ticari kazanç toplamını ise "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin"

<sup>24</sup> Emre Akın, a.g.e., s. 419-421.

2 nolu "Gelir Bildirimine" ilişkin tablosunun 17 nolu satırına ticari kazanç olarak bildirilecektir. Daha sonra da yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirimine ilişkin tablosundan gelen tutarlar, "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin" 3 nolu "Vergi Bildirimine" ilişkin tablosunun ilgili yerlerine aktarılarak ödenecek gelir vergisi hesaplanır ve gösterilir. Aktarma işlemine ilişkin uygulama, yukarıda kollektif şirket ortağına ilişkin verilen örnekte gösterildiği gibi olacaktır.

Komanditer ortak Zeynep Hanım ise ticari kardan mali kara ulaşımı sağlayan bildirimini doldurmayacaktır. Çünkü komanditer ortak sadece kazançtan pay almak için ortak olmuştur. Payına kanunen kabul edilmeyen gider ve diğer indirimler düşmeyecektir. Dolayısıyla dönem karından komanditer ortağın payına düşen hisse olan 80.000 TL x 0,35=28.000 TL doğrudan menkul sermaye iradı olarak kabul edilecek olup, GVK'nın 86/1-d maddesine göre 2016 yılı için belirlenen 1.580 TL<sup>25</sup> sınırını aştığından beyan edilecektir.

Komanditer ortak Zeynep Hanım elde ettiği kar payını, "Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin" 10 nolu "Menkul Sermaye İratlarına İlişkin Bildirim" tablosuna irat olarak aktaracaktır. Ardından, gelir vergisi beyannamesi ekinin 10 nolu menkul sermaye iratlarına ilişkin bildirim tablosunda tespit edilen irat toplamı ise "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin" 2 nolu "Gelir Bildirimine" ilişkin tablosunun 22 nolu satırına menkul sermaye iradı olarak bildirilecektir. Son olarak da yıllık gelir vergisi beyannamesinin gelir bildirimine ilişkin tablosundan gelen tutarlar, "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin" 3 nolu "Vergi Bildirimine" ilişkin tablosunun ilgili yerlerine aktarılarak, ödenecek gelir vergisi hesaplanır ve gösterilir. Aktarma işlemine ilişkin uygulama, yukarıda verilen örneklerde gösterildiği gibi olacaktır.

#### **4.3- Serbest Meslek Faaliyeti ile Uğraşan Adi Şirket Ortaklarında Gelirin Tespiti ve Beyanına İlişkin Örnek**

Mustafa İNCE ve Ortağı Adi Ortaklığı, ağız ve diş sağlığı alanında faaliyet göstermektedir. Mustafa İNCE ve ortağı Ali OLGUN doktor olup, eşit payla ortaklardır. Ortaklık yapmış olduğu mesleki faaliyet sonucunda 2016 takvim yılında 100.000 TL kazanç elde etmiştir.

Adi ortaklıklar, serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlarını serbest meslek kazanç defterine göre tespit ederler. Bu ortaklıkların tuttukları defterler, serbest meslek kazancı defteri yerine geçer. Ortaklığın 2016 takvim yılında yapmış olduğu mesleki faaliyet sonucunda dönem karı, ortaklara payları oranında paylaşılacak olup, ortaklar payına düşen kazancı serbest meslek kazancı olarak bildireceklerdir.

Ortaklar payına düşen kazancı, serbest meslek kazancı olarak "Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin" 7 nolu "Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Bildirim" tablosunun ilgili satırlarına aktardıktan sonra, söz konusu bildirimden elde edilen kazancı, "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin" 2 nolu "Gelir Bildirimine" ilişkin tablosunun 19 nolu satırına serbest meslek kazançları olarak aktaracaktır. Gelir bildirim tablosunda oluşan matrah ise "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin" 3 nolu "Vergi Bildirimi" tablosunun ilgili yerlerine aktarılarak, ödenecek gelir vergisi hesaplanır ve gösterilir. Aktarma işlemine ilişkin uygulama, yukarıda verilen örneklerde gösterildiği gibi olacaktır.

<sup>25</sup> 290 Seri No.lu GVK Genel Tebliğine göre; tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı 2016 takvim yılı için 1.580 TL

## 5- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Gelir vergisi uygulamasında; adi, kolektif ve adi komandit şirketler yerine, ortaklar muhatap alınmıştır. Dolayısıyla gelir vergisi açısından şahıs şirketi ortaklarının gerçek kişilerden farkı yoktur. Diğer taraftan şahıs şirketleri, Gelir Vergisi Stopajı açısından vergi sorumlusu ve Katma Değer Vergisi ile Özel Tüketim Vergisi bakımından ise vergi mükellefi sayılmaktadırlar.

Kaynaklarda adi, kolektif ve adi komandit şirketlerin özelliklerinden bahsedilmekle birlikte, ortakların kazançtan alacakları payların ve kar dağıtımının nasıl vergilendirileceği hususunda yeterli bir açıklama ve düzenleme bulunmamaktadır. Türkiye’de bu türden şirketlerin sayısı az olduğundan üzerinde çok fazla çalışma yapılmamıştır. Ancak bu şirketlerin ve ortaklarının vergilendirilmesi özel durumlar arz etmektedir. Özellikle, ortakların gelirinin tam ve doğru tespiti ve beyannameyle bildirimini önem arz etmektedir. Bunun içinde söz konusu şirketler ve ortaklarının vergilendirilmesi konusunda daha fazla ve daha açık yasal düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

### KAYNAKÇA

#### Yasal Düzenlemeler

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu (04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 4 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (18.03.1995 tarih ve 22231 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 221 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği (19.02.1999 tarih ve 23616 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- 290 Seri No.lu GVK Genel Tebliği (25.12.2015 tarih ve 29573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)
- Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.01.2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 sayılı özelge

#### Kitaplar

- AKIN, E. (2016). Vergi Tekniği Ve Mütalaat (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu). İstanbul, Şubat 2016.
- GÖK O. (2016). Gelir Vergisi Matrahının Tespiti Ve Beyanı (Açıklama Ve Örneklerle). Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara 2016.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu-Gelir Vergisi Kanunu Kitabı, İstanbul 2014.
- Vergi Müfettişleri Derneği, Beyanname Düzenleme Rehberi-Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Ankara 2016

#### Elektronik Kaynaklar

- <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler>