

Kollektif şirket ortakları ile adi şirket ortakları ve komandit şirketlerin komandite ortakları da tacir sayıldıklarından aynı hükme tabi olarak yıllık beyanname vereceklerdir. Bu zorunluluk kollektif ve komandit şirketlerin tasfiye dönemleri içinde geçerlidir.

GVK'nun 85. maddesindeki bu genel hükmün iki ayrı istisnası mevcuttur. Bunlardan toplama yapılmayan ve beyanname verilmeyen haller Kanununun 86. maddesinde, yıllık beyanname toplaması ve beyanı mükellefin isteğine (ihtiyari) bırakılan haller ise Kanununun 87. maddesinde açıklanmıştır.

Temel prensip, mükellefin bir takvim yılı içinde elde ettiği gelirlerini toplaması ve beyanı olmakla birlikte, gerek mükelleflerin ve gerekse vergi idaresinin, vergileme ile ilgili işlemlerin çeşitli aşamalarında tekrarlanmasından doğan iş yükü karşısında kalmasını engellemek, beyan yükümlülüğü ile ilgili koşulları yumuşatmak suretiyle iş yükünü azaltarak vergi idaresinin etkinliğini artırmak gibi nedenler dolayısıyla, gelirin toplanması ve beyanname verilmesi bazı hallerde ve bazı koşullar çerçevesinde vergi mükellefinin isteğine bırakılmıştır. Bir taraftan bazı mükellefleri karmaşık vergi işlemlerinden kurtarmak, diğer taraftan, idarenin iş yükünü bir ölçüde de olsa azaltmak bakımından beyanname verme yükümlülüğü ve bütün gelirlerin bildirilmesi yükümlülüğüne bazı sınırlamalar getirilmiş bulunmaktadır. (*)

1 - Yıllık Beyanname Verilmeyecek Haller:

GVK'nun 86. maddesine göre mükelleflerin 1994 takvim yılında elde ettikleri gelirleri sadece aşağıdaki kazanç ve iratların bir veya birkaçından ibaretse bu gelirleri için yıllık beyanname verilmeyecektir.

A - Yabancı memleketlerde elde edilenler hariç olmak üzere tam mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;

a) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş tek işverenden alınan ücretten, ibaret olması halinde ücretin yıllık tutarına bakılmaksızın tamamı için,

b) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş birden fazla işverenden alınan ücretten ibaret olması halinde bu ücretlerin yıllık gayrisafi tutarları toplamı 225 milyon lirayı aşmazsa bu ücretler için, (225.000.000.- liralık haddin hesabında sporculara 1.5.1994 tarihinden itibaren ödenen transfer ücretleri için)

(*) Abdurrahman AKDOĞAN, "Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" Gazi Üniversitesi Yayın No: 165 Ankara, 1991, s. 200.

retleri ile gemi adamlarına uluslararası sularda geçen hizmetleri için ödenen ücretler dikkate alınmayacaktır.)

c) G.V.K.'nın 75. maddesinde yer alan menkul sermaye iratlarından 75/1, 2, 3, 5, 7, 12 ve 14. bendlerde belirtilen menkul sermaye iratlarından ibaretse sözkonusu menkul sermaye iratları için, (Adi komandit şirketlerde komanditer ortakların elde ettiği kâr payları için yıllık beyanname verilecektir.)

d) Tamamı tevkif yolu ile vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 225 milyon lirayı aşmayan arizi serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr paylarından ibaretse bu kazanç ve iratlar için, (Ancak "c" şıkkında belirtilen menkul sermaye iratları 225.000.000.- liralık haddin hesabında dikkate alınmayacaktır.)

e) Götürü usulde vergilendirilen ücretlerden, ticari ve mesleki kazançlardan ibaretse bu kazanç ve ücretler için,

f) İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlardan ibaretse bu kazanç ve iratlar için,
yıllık beyanname verilmeyecektir.

B) Dar mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;

a) Tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kurumlardan elde edilen kâr paylarından,

b) Değer artış kazançları veya anizi kazançlardan,

c) Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından ibaret ise,

yıllık beyanname verilmez.

Yukarıda sayılanlar dışında kalan kazanç ve iratları elde eden mükellefler yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Bu mükellefleri de şöyle sıralayabiliriz.

2 - Yıllık Beyanname Vermek Zorunda Olan Mükellefler

a - Ticari Kazanç Elde Edenler:

GVK'nun 37-51. maddelerine göre ticari ve sınai faaliyetlerden ticari kazanç elde edenler bu faaliyetlerinden kazanç sağlamamış olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Kollektif şirket ve adi şirket or-

takları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortakları da tacir sayıldıklarından yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Sadece geliri götürü usulde tespit olunan ticari kazanç sahipleri ile G.V.K.'nın 9. maddesinde belirtilen esnaf muaflığı kapsamına girenler yıllık beyanname vermeyecektir.

b - Çiftçiler:

Küçük çiftçi muaflığı şartlarını taşıyanlar hariç, zirai kazançları gerçek usulde veya götürü gider usulünde tespit edilen çiftçiler yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

c - Ücretliler:

Birden fazla işverenden bir takvim yılı içinde aldıkları ücretlerin yıllık gayrisafi tutarı toplamı 225 milyon lirayı aşan ücretliler ile, vergi tevkifatına tabi tutulmamış ücret geliri elde edenler yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ayrıca sporculara ödenen transfer ücretleri 3986 sayılı Kanunla 1.5.1994 tarihinden itibaren vergiden istisna edilmiş olup, bu tarihten sonra elde edilen bu tür ücretler beyan edilmeyecektir. Ancak transfer ücretlerinin 1.1.1994 - 1.5.1994 tarihleri arasında ödenenleri yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde değerlendirilecektir.

d - Serbest Meslek Kazancı Elde Edenler:

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı, kazanç elde etmemiş olsa bile yıllık beyanname vermek zorundadır. Ancak, kazanç götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı yıllık beyanname vermeyecektir.

Diğer taraftan, GVK'nun 18. maddesine göre vergiden istisna edilen serbest meslek kazançları içinde yıllık beyanname verme zorunluluğu bulunmamaktadır.

e - Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Edenler:

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmakla birlikte, yıllık gayrisafi tutarları toplamı 225 milyon lirayı aşan miktarda gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler, yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

- Mesken kirası dışında gayrimenkul sermaye iradı elde edip, bu iratları tevkif suretiyle vergilendirilmemiş olan mükelleflerinde yıllık beyanname vermeleri gerekir.

- Gayrimenkullerin mesken olarak kiraya verilmesi halinde,yıllık kira gelirinin gayrisafi tutannın istisna haddi olan 12.000.000.- lirayı aşması halinde kira gelirinin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecek ancak 12 milyon lirayı aşan kısmı vergilendirilecektir.

- Ticari, zirai (zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespiti dahil) veya mesleki kazançları dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olanlar ile gelirleri bunlar tarafından beyan edilecek olan eş veya çocuklar (aile reisi beyanı),mesken kiralarna ait istisnadan yararlanamaz. Bu nedenle söz konusu mükelleflerin mesken olarak kullanılan konutlarından elde ettikleri kira gelirleri tutarı, 12 milyon lirayı aşmasa dahi bu kira gelirleri için yıllık beyanname verilecek veya verilen beyannameye bu gelirler dahil edilecektir.

f - Menkul Sermaye İradı Elde Edenler:

1. maddenin A/c bendinde belirtilenler dışında kalan menkul sermaye iratları elde edenler yıllık beyanname vermek zorundadırlar. (Örn. Alacak faizleri ve adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları yıllık beyanname ile beyan edilecek menkul sermaye iratları arasındadır.

g - Sair Kazanç ve İrat Elde Edenler:

İstisna haddini aşan sair kazanç ve iratlar için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

3 - İhtiyari Toplama ve Beyan:

GVK'nun 85. maddesinin ikinci bir istisnasını oluşturan ve yıllık beyannameye toplanması ve beyanı belirli şartlarla mükellefin isteğine bırakılan haller ise anılan Kanununun 87. maddesinde "İhtiyari Toplama ve Beyanı" başlığı altında açıklanmıştır. Kanun koyucu daha çok geliri sınırlı olan ve bu gelirleri kaynağa vergilendirilen mükelleflerin bazı kazanç ve iratlarını beyannameye dahil etmeyerek onları artan oranlı vergi tarifesinden kurtarmakta ve sadece kendilerinden yapılan vergi kestitisiyle yetinilmektedir.

İhtiyari Toplamanın Şartları:

Bir mükellefin GVK'nun 87. maddesi kapsamında ihtiyari toplama yararlanabilmesi için öncelikle aşağıda belirtilen 3 şartı taşıması gerekir.

1 - Tam mükellef olmak,

2 - Ticari, zirai (götürü gider usulüne göre tespit edilen zirai kazançları için beyanname verenler hariç) veya mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olmamak.

3 - Kazanç ve iratlarının yıllık gayrisafi tutarları toplamı 225 milyon lirayı aşmamak.

Bu 225 milyon liralık toplamın hesabında;

1 - Tek işverenden alınan ücretler,

2 - Birden fazla işverenden alınan ve yıllık gayrisafi tutarları toplamı 225 milyon lirayı aşmayan ücretler, (1.1.1994-1.5.1994 tarihleri arasında sporcular tarafından elde edilen transfer ücretleri 225.000.000.- liralık haddin hesabında dikkate alınacaktır.)

3 - Götürü usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlar ile ücretler,

4 - Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları

5 - 75. maddenin 2. fıkrasının 1, 2, 3, 5, 7, 12 ve 14. bendlerinde yazılı menkul sermaye iratları (Ancak adi komandit şirketlerde komanditerlerin kâr payları; tam mükellefiyete tabi olup, özel hesap dönemi 1994 yılı içinde sona eren kurumlardan elde edilen kâr payları ile iştirak hisseleri ve bunlara ait vergi alacağı 225.000.000.- liralık haddin hesabında dikkate alınacaktır.)

dikkate alınmaz.

Tüm bu şartları taşıyan mükellefler ihtiyari toplama ve beyan hakkına sahiptir. Bu durumda ihtiyari toplama hakkından yararlanan mükelleflerin;

1 - Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücretlerini (Birden fazla işverenden alınan ve yıllık gayrisafi tutarları toplamı 225 milyon lirayı aşan ücretler hariç)

2 - Vergisi tevkif yoluyla kesilmiş arizi serbest meslek kazançlarını, gayrimenkul sermaye iratlarını ve vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde ettikleri kâr paylarını,

3 - Götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari ve mesleki kazançları ile ücretlerini verecekleri yıllık beyanname ithal etmeleri ihtiyaridir.

Diğer taraftan, dar mükellefler için ihtiyari toplama hakkı, yalnızca telif ve patent haklarının kiralanmasından elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına tanınmıştır. Ancak, bunun için bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettiği gelirin yalnızca bu irattan ibaret olması ve bu iradın tamamı üzerinden tevkif suretiyle gelir vergisinin ödenmiş olması şarttır.

İHTİYARİ TOPLAMA İLE İLGİLİ ÖRNEKLER:

ÖRNEK - 1:

(A) Şahsı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olup 1994 takvim yılında elde ettiği gelir unsurları şunlardır:

— Ticari Kazanç (Şahsi İşletmesinden)	250.000.000.-
— Ticari Kazanç (Kollektif şirket payı)	190.000.000.-
— İşyeri Kirası	48.000.000.-
— G.M.S.İ. (İşyeri Kirası) Üzerinden tevkif yoluyla ödenen vergi	6.000.000.-

Mükellefin durumunu ihtiyari toplamının şartları açısından inceleyelim.

1) Mükellef tam mükelleftir. Dolayısıyla birinci şart yerine gelmektedir.

2) Mükellef ticari kazancı dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmekte olup yıllık beyanname vermek zorundadır.

Oysa ihtiyari toplamadan yararlanabilmesi için ticari kazanç dolayısı ile yıllık beyanname vermemesi gerekirdi. O halde bu mükellef ihtiyari toplamadan yararlanamaz.

Mükellefin yıllık beyannamesinde göstereceği vergiye tabi gelir şöyle olmaktadır.

— Ticari Kazanç (250.000.000 + 190.000.000 =)	440.000.000.-
— İşyeri Kirası (48.000.000 - 12.000.000 =)	36.000.000.-
TOPLAM	476.000.000.-

NOT: Mükellefin işyeri kirası için % 25 oranında götürü gider usulünü seçtiği kabul edilmiştir. Mükellef hesaplanan gelir vergisinden işyeri kirası üzerinden tevkifat yoluyla ödediği gelir vergisini mahsup edecektir.

ÖRNEK - 2:

(B) şahsının 1994 takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir.

— Mesken Kirası	100.000.000.-
— İşyeri Kirası	60.000.000.-
— Ücret Geliri (Tek İşverenden)	250.000.000.-
— Götürü Ticari Kazanç	50.000.000.-
— Emekli Sandığından Maaş	120.000.000.-

Mükellefin durumunu ihtiyari toplamının şartları açısından inceleyelim.

1) Mükellef tam mükelleftir. Dolayısıyla birinci şart yerine getirilmiştir.

2) Mükellef ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda değildir. İkinci şartta yerine getiriliyor.

3) Kazanç ve iratlarının yıllık gayrisafi tutarları toplamı 225 milyon lirayı aşmıyor. Şöyle ki, bu toplamının hesabında .

— Tek işverenden alınan ücret geliri

— Götürü ticari kazanç

— Emekli Sandığından alınan maaş (*)

— Mesken kirasının istisna hadleri içinde kalan tutarı

dikkate alınmaz. Geriye kalan,

— Mesken kirası 88.000.000.-

— İşyeri kirası 60.000.000.-

TOPLAM 148.000.000.-

TL'lık kısım 225.000.000.- lirayı aşmadığından her 3 şartta yerine getirilmektedir. Dolayısıyla bu mükellef ihtiyari toplamadan yararlanmaktadır.

(*) Emekli Sandığından alınan maaş GVK'nun 23/11. maddesine göre gelir vergisinden istisnadır.

Beyannameye göstereceği gelirler şunlardır:

— Mesken kirası		66.000.000.- TL.
— Gayrisafi mesken kirası	100.000.000.-	
— Mesken kirası istisnası	12.000.000.-	
	88.000.000.-	
% 25 götürü gider	22.000.000.-	
Beyanı gereken safi tutar	66.000.000.-	

ÖRNEK 3:

(C) şahsının 1994 takvim yılı gelirleri aşağıdaki unsurlardan oluşmaktadır.

— Zirai Kazanç (Götürü Gider Usulünde Tesbit Edilmiş)	210.000.000.-
— Ücret (iki işverenden)	200.000.000.-
— Götürü serbest meslek kazancı	100.000.000.-
— Telif kazancı	50.000.000.-
— G.M.S.İ. (İşyeri kirası)	10.000.000.-
— Zirai ürünün satışında, tevkif yoluyla alınan vergi	10.000.000.-

Mükellefin durumunu ihtiyari toplamının şartları açısından inceleyelim.

1 - Mükellef tam mükelleftir. Dolayısıyla birinci şart yerine gelmektedir.

2 - Mükellef götürü gider usulüne göre tespi edilmiş, zirai kazancı dolayısı ile yıllık beyanname vermek zorundadır. Ancak ihtiyari toplama açısından bu mükelleflerin beyanname vermeleri ikinci şartın ihlali olarak kabul edilmemiştir. Dolayısıyla bu şartta yerine getiriliyor.

3 - Kazanç ve iratların yıllık gayrisafi tutarları toplamı 225 milyon lirayı aşmamaktadır. Bu toplamın hesabında,

- Ücret
- Götürü serbest meslek kazancı
- Telif kazancı (GVK md. 18'e göre istisna) dikkate alınmamaktadır.

Geriyen kalan

— Zirai kazanç tutarı	210.000.000.-
— GMSİ (İşyeri kirası)	10.000.000.-
	220.000.000.- TL'lik

kısım 225 milyon lirayı aşmadığından her 3 şartta yerine getirilmektedir. Dolayısıyla bu mükellef ihtiyari toplamadan yararlanmaktadır.

Beyannameye gösterilmesi gereken gelirler şunlardır:

— Zirai kazanç 63.000.000.-

(210.000.000 – (210.000.000 x % 70)

- 63.000.000.- lira matrah üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden 10.000.000 liralık tevkif yoluyla ödenen verginin indirilmesi gerekir.

ÖRNEK 4:

Mükellef (F)'nin 1994 takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlar şunlardır:

— Ticari Kazanç 180.000.000.-

— GMSİ (Mesken Kirası) 40.000.000.-

TOPLAM

220.000.000.-

Mükellef (F)'nin tam mükellef olması ve yıllık kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamının 225 milyon lirayı aşmamasına rağmen ticari kazancı dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olduğundan ihtiyari toplamadan yararlanamayacak ve tüm gelirlerini toplayarak yıllık beyannameyle bildirecektir.

Buna göre mükellefin yıllık beyannamesinde şu gelirler yer alacaktır.

— Ticari Kazanç 180.000.000.-

— GMSİ (40.000.000 - 10.000.000) 30.000.000.-

Ticari kazancı olduğundan mesken istisnasından yararlanamaz

% 25 götürü gider 10.000.000.-

TOPLAM

210.000.000.-

ÖRNEK 5:

Mükellef (M)'nin 1994 takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlar şunlardır.

— Ücret (Brüt - Tek işverenden) 100.000.000.-

— GMSİ (Mesken kirası) 50.000.000.-

— Götürü Ticari Kazanç 50.000.000.-

TOPLAM

200.000.000.-

Mükellef (M) tam mükellef olduğundan ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla yıllık beyana tabi olmadığından ve kazanç ve iratlarının yıllık gayrisafi tutarları toplamı 225 milyon lirayı aşmadığından ihtiyari toplama hakkından yararlanabilir. Mükellef vereceği beyannameye yalnızca mesken kirasını gösterecektir.

— GMSİ (50.000.000 - 21.500.000) = 28.500.000.-

İstisna 12.000.000.-

% 25 Götürü gider 9.500.000.-

(38.000.000 x % 25)

TOPLAM : 21.500.000.-

ÖRNEK 6:

Mükellef (T)'nin 1994 takvim yılı içinde elde ettiği gelirler şunlardır.

— Ücret (Brüt) 250.000.000.-

A İşyerinden 150.000.000.-

B İşyerinden 100.000.000.-

— GMSİ (Konut Kirası) 60.000.000.-

310.000.000.-

Mükellef (T) tam mükelleftir, ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda değildir. Ancak iki işverenden aldığı ücretin toplamı tutarı 225 milyon liralık sınırı aştığından bu ücretler toplam 225 milyon liralık ihtiyari toplama sınırının hesabında gözönüne alınacaktır. Böyle olunca toplam gelir, ihtiyari toplama sınırını (225 milyon lirayı) aşacaktır. Buna göre mükellef ihtiyari toplama hakkından yararlanamaz.

Bu mükellefin yıllık beyannamesinde şu gelirler yer alacaktır.

— Ücret 250.000.000.-

— GMSİ (60.000.000 - 24.000.000) 36.000.000.-

İstisna 12.000.000.-

% 25 götürü gider (48.000.000 x % 25) 12.000.000.

286.000.000.-