



4842 Sayılı Kanun Sonrasında Gelirin Toplanması ve Beyanı

Hazırlayan
Ali İhsan ATEŞ
Vergi Denetmeni

1. GENEL BİLGİ

Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki 4842 Sayılı Kanun 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan kanun ile temel vergi kanunlarında önemli düzenlemeler yapılmış olup; makalemizin konusunu 4842 sayılı kanunun 9'uncu maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinde yapılan düzenleme oluşturmaktadır.

4842 sayılı Kanunun 9'uncu maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi 24 Nisan 2003 tarihinden itibaren geçerli olmak ve 2003 yılı gelirlerine de uygulanmak üzere başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Toplama yapılmayan haller:

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

1-Tam mükellefiyette;

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

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber ücret dışındaki gelirleri için beyanname vermek zorunda olmayan ve 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),

c) 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,

d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.

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

Yukarıda yer verilen 4842 sayılı kanunun 9'uncu maddesiyle yapılan düzenlemenin gerekçesi ise aşağıdaki gibidir.

"Gelir Vergisine tabi gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edilip edilmeyeceğine ilişkin 86'ncı madde hükmü farklı bir anlayışla yeniden düzenlenmektedir.Yapılan düzenlemeyi aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

Tam mükellefiyette;

-Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler, 75'inci maddesinin (15) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek gelirler olarak belirlenmektedir.

-Beyan edilmeyecek gelirler dışında kalan vergiye tabi gelirin belirli bir tutarı aşması halinde tevkifata tabi tutulmuş olsun olmasın bütün kaynaklardan elde edilen vergiye tabi gelirler yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

- Beyan edilmeyecek gelirler dışında kalan vergiye tabi gelirin belirli bir tutarı aşmaması halinde ise Türkiye'de tevkifata tabi tutulmuş olan, birden fazla işverenden elde edilen ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

-Beyana tabi gelirin sadece ücretlerden oluştuğu durumda, toplam ücret tutarı beyan sınırını geçse dahi, birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücret tutarının belli bir tutarı geçmemesi halinde beyanname verilmeyecektir.

-Stopaja tabi olmayan ve tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gereken menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyanı, belirli bir tutarı geçmesi koşuluna bağlanmaktadır. Bu düzenlemeyle çok küçük gelirler için beyanname verilmesi zorunluluğu kaldırılmakta, mükellef ve vergi dairesi gereksiz ve verimsiz işlerden kurtarılmaktadır.

Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir."

4842 sayılı kanunun genel gerekçesinde, yapılan düzenlemelerle vergi sisteminin daha basit hale getirildiğinin belirtilmesine ve kanun yazma tekniğine uygun olarak yapılan bir düzenleme olmasına karşın, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinde yapılan bu düzenleme vatandaşlarca kolayca anlaşılabilir ölçüde sade, açık ve anlaşılır değildir. Madde metninin daha kolay anlaşılabilmesi açısından her bent için örnekleriyle birlikte açıklama yapılacaktır.

II. TAM MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

1-Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Zirai Kazançlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53'üncü maddesinde; çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, kanunun 94'üncü maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği,

-54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile

-Bir biçerdövère veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan çiftçilerin ve

-On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde tespit olunarak vergilendirileceği (Bu husus çiftçinin sahip olduğu traktörleri kendi işinde kullanılması şartıyla 2007 yılı sonuna kadar dikkate alınmayacaktır.GVK. Geç.Mad.45),

Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin bu kazançları için beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar için beyanname verilmeyeceği hükmüne 53'üncü madde de yer verilmesine rağmen ayrıca 86'ncı madde de yer verilmesi, 86'ncı maddenin beyanname verilmeyecek halleri topluca kavramasından kaynaklanmaktadır.

Örnek 1:

Bayram Şanlı, kendi işinde kullandığı biri dört ikisi altı yaşında olan üç traktörü ile 1650 dönüm kıraç arazisinde hububat ziraati ile uğraşan bir çiftçidir. 2003 yılında 50 Milyar TL zirai kazanç elde etmiştir.

Zirai faaliyette işletme büyüklüğü ölçülerine GVK'nun 54'üncü maddesinde yer verilmiş olup; hububat ziraatında kıraç arazide 1700 dönüme kadar sopaj suretiyle, 1700 dönümden fazla olması halinde gerçek usulde vergilendirme söz konusudur. Kanunun Geçici 45'inci maddesinde de On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançlarının gerçek usulde tespit olunarak vergilendirileceği hükmünün, çiftçinin sahip olduğu traktörlerini kendi işinde kullanması şartıyla 2007 yılı sonuna kadar dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Bu açıklamalara göre Bayram Beyin zirai kazancı gerçek usulde vergilendirilme kapsamına girmediğinden tutarı ne olursa olsun zirai kazancı için beyanname vermeyecektir. Beyanı gereken başka bir geliri bulursa dahi beyannameye gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazancını dahil etmeyecektir

2-Tek İşverenden Alınmış ve Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Ücretler

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş olmak kaydıyla, tek işverenden alınan ücretler için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de tek işverenden alınan ücretler beyannameye dahil edilmeyecektir. Kanunun 64'üncü maddesinde sayılan Diğer Ücretler kapsamına girmeyen, vergiden istisna olmayan ve tevkif suretiyle vergilendirilmemiş olan ücretler ise tutarı ne olursa olsun beyan edilecektir.

3-GVK'nun 75'inci Maddesinin (15) Numaralı Bendinde Yazılı Menkul Sermaye İratları

4842 sayılı kanun öncesinde olduğu gibi, tüzel kişiliğe haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

-On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler,

-On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

-Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir

4- Kazanç ve İratların İstisna Hadleri İçinde Kalan Kısmı

4842 sayılı kanun öncesinde olduğu gibi, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir

5- Tevkif Suretiyle Vergilendirilmiş Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretlerin Beyanı

Beyana tabi gelirin sadece ücretlerden oluştuğu durumda, toplam ücret tutarı beyan sınırını geçse dahi, birinci işverenden sonraki işverenlerden alınan ücret tutarının , 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2003 yılı için 12 Milyar TL) geçmemesi halinde tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için beyanname verilmeyecektir.

Örnek 2:

Ali Aktaş'ın 2003 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Akça San. Ltd. Şti.nden aldığı ücret : 120 Milyar

Üstün Danışmanlık Şirketinden aldığı ücret	: 6 Milyar
Yitış İnşaat Şirketinden aldığı ücret	: 5 Milyar
Mevduat Faizi	: 150 Milyar
Repo geliri	: 80 Milyar

* Ali Bey birden fazla işverenden ücret geliri elde etmiştir. Bu durumda Ali Beyin beyanname verip vermeyeceğini saptamak için öncelikle diğer gelirleri için beyanname vermesinin gerekip gerekmediğine , diğer gelirler için beyanname verilmesine gerek yok ise birinci işverenden sonraki işverenlerden aldığı ücret tutarının 12 Milyar TL'nı aşıp aşmadığına bakılacaktır.

* Mevduat faizi ve repo geliri GVK'nun Geçici 55'inci maddesi uyarınca beyan edilmeyecektir.

* Akça Ltd. Şti.'ni birinci işveren kabul edersek, diğer iki işverenden aldığı ücret toplamı 11 Milyar TL olup; 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2003 yılı için 12 Milyar TL'nı) aşmamaktadır.

* Neticede, Ali Bey 2003 yılında elde etmiş olduğu gelirler için beyanname vermeyecektir.

* Örnekte, Ali Aktaş'ın Yitış İnşaat Şirketinden aldığı ücret 7 Milyar olsaydı birinci işverenden sonraki işverenlerden aldığı ücret tutarı (6+7=)13 Milyar TL olacak ve 12 Milyar TL'nı aştığından ücret gelirinin tamamı (133 Milyar TL) beyan edilecekti.

6-Belli Bir Tutarı Aşan Gelirlerin Beyanı

a) Birden fazla işverenden ücret alan ve ücret dışındaki gelirleri için (ticari kazanç, SMK, gerçek usulde zirai kazanç, 600 Milyon TL'ndan fazla tevkifata tabi olmayan MSİ v.b) beyanname vermek zorunda olanların vergilendirilmesinde; 86/1 maddesinin (b) bendindeki parantez içi hüküm ücret dışındaki gelirleri için beyanname vermek zorunda olmayanlara ilişkin bir düzenleme olduğundan, (c) bendi hükmüne göre karar vermek gerekir. (c) bendi gereğince toplam ücretin diğer gelirlerle birlikte beyanı gerekip gerekmediğine; (a) bendinde sayılanlar haricindeki, birden fazla işverenden alınan toplam ücret dahil vergiye tabi gelir toplamının 12 Milyar TL'nı aşıp aşmadığına bakılarak karar verilir. Aşmazsa tevkif suretiyle vergilendirilmiş

Ücret, MSİ ve GMSİ beyan edilmez. Aşması halinde ise toplam ücret diğer gelirlerle birlikte toplanarak beyan edilir. Burada diğer gelirler için beyanname verilmesi gerektiğinden (b) bendindeki parantez içi hüküm ortadan kalkar, dolayısıyla vergiye tabi gelirin (12 Milyar TL'nı geçip geçmediğinin) hesabında toplam ücret de dikkate alınır.

Örnek 3:

Ticari kazancından dolayı beyanname vermek zorunda olan Yücel Ersoy'un 2003 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Ticari Kazanç	: 2Milyar
Aslan San. Ltd. Şti.nden aldığı ücret	: 1 Milyar
Yılmaz Danışmanlık Şirketinden aldığı ücret	: 5 Milyar
Tevkifata tabi işyeri kira geliri	: 3 Milyar

* Yücel Bey ticari kazancı için beyanname vermek zorunda olduğundan öncelikle birden fazla işverenden alınan toplam ücret dahil vergiye tabi gelir toplamının 12 Milyar TL'nı aşip aşmadığına bakılır.

* Vergiye tabi gelir toplamı $(2+1+5+3=)$ 11 Milyar olarak hesaplanmış olup, 12 Milyarlık sınırı aşmamaktadır.

* Sonuç olarak, Yücel Bey sadece ticari kazancını beyan edecek ücret ve işyeri kira gelirini beyan etmeyecektir.

Örnek 4:

Yukarıdaki örnekte işyeri kira geliri 6 milyar olsaydı; vergiye tabi gelir $(2+1+5+6=)$ 14 Milyar olarak hesaplanacaktı. Bu tutar 12 milyarı aştığından ticari kazançla birlikte ücret ve işyeri kira geliri de beyana dahil edilerek , beyanı gereken tutar 14 Milyar olacaktı.

b) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmak kaydıyla; birden fazla işverenden ücret alan ve birinci işverenden sonraki işverenlerden aldıkları ücret tutarı 12 Milyar TL'nı aşanların, toplam ücretlerini 86/1-b maddesi gereğince beyan etmeleri gerekmektedir.

Birden fazla işverenden ücret alan ve birinci işverenden sonraki iş-

verenlerden aldıkları ücret tutarı 12 Milyar TL'nı aşanların, ücret dışında MSİ ve GMSİ gelirlerinin de bulunması halinde; MSİ ve GMSİ gelirlerinin de tutarına bakılmaksızın ücret geliriyle birlikte toplanarak 86/1-c maddesi gereğince beyan edilmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle; birden fazla işverenden elde edilen Ücret, MSİ ve GMSİ gelirleri bulunan bir mükellefin, beyanname vermemesi için öncelikle birinci işverenden sonraki işverenlerden aldığı ücret tutarının 12 Milyar TL'nı geçmemesi gerekir. Bunun nedeni, bahsedilen durumda vergiye tabi gelir toplamına , ücret toplamının da dahil edilmesinin gerekmesidir. Ücret toplamı tek başına sınırı aştığından diğerlerinin miktarının önemi bulunmamaktadır.

Örnek 5:

Zülal Sezen'in 2003 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Sezgin San. Ltd. Şti.'nden aldığı ücret	: 90 Milyar
Üstün Danışmanlık Şirketinden aldığı ücret	: 6 Milyar
Yıtaş İnşaat Şirketinden aldığı ücret	: 7 Milyar
İşyeri kira geliri	: 2 Milyar

* Sezgin Ltd. Şti.'ni birinci işveren kabul edersek birinci işverenden sonraki işverenlerden aldığı ücret toplamı (6+7=) 13 milyar olarak bulunmaktadır. Bu tutar 12 milyarı aştığından Zülal Hanım ücret ve kira gelirinin tamamını (105 Milyar) beyan edecektir.

c) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmak kaydıyla; birden fazla işverenden ücret alan ve birinci işverenden sonraki işverenlerden aldıkları ücret tutarı 12 Milyar TL'nı aşmayanların, ücret dışında MSİ ve GMSİ gelirlerinin de bulunması halinde; 86/1-c maddesinin dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda, öncelikle MSİ ve GMSİ toplamının 12 Milyarı geçip geçmediğine bakılacaktır. Geçmiyorsa hiçbirisi için beyanname verilmeyecektir. Geçmesi halinde tamamı beyan edilecektir.

Örnek 6:

Şevval Hanımın 2003 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Aysan Ltd. Şti.'nden aldığı ücret	: 90 Milyar
-----------------------------------	-------------

Bilge Danışmanlık Şirketinden aldığı ücret	: 6 Milyar
Başak İnşaat Şirketinden aldığı ücret	: 5 Milyar
İşyeri kira geliri	: 13 Milyar

Şevval Hanım birden fazla işverenden ücret geliri elde etmektedir. Bu durumda beyanname vermesi gerekip gerekmediğini tespit için öncelikle diğer gelirleri için beyanname vermesine gerek olup olmadığına bakılacaktır.

* İşyeri kira geliri 2003 yılı için geçerli olan 12 Milyar liralık beyan verme sınırını aştığından beyan edilmesi gerekmektedir.

* Şevval Hanım işyeri kira geliri nedeniyle beyanname vereceğinden birinci işverenden sonraki işverenlerden aldığı ücret tutarının 12 Milyarın altında olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Çünkü bu durumda GVK'nun 86/1-b maddesi kapsamında değerlendirme yapılması mümkün olmayıp, değerlendirmenin 86/1-c maddesi gereğince yapılması gerekmektedir. Beyanı gereken gelir $(90+6+5+13=)$ 114 Milyar olacaktır.

7- Toplamı 600 Milyon Lirayı Aşmayan, Tevkifata ve İstisna Uygulamasına Konu Olmayan Menkul Ve Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı

Stopaja ve istisna uygulamasına konu olmayan ve toplamı 600 Milyon lirayı aşmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Bahse konu gelirlerin toplamı 600 Milyonu aşarsa bu gelirlerin 600 Milyonu aşan kısmı değil, tamamı beyan edilecektir.

Örnek 7:

İbrahim Dikel 2003 yılında 5 Milyar TL alacak faizi elde etmiştir.

* Elde edilen tevkifata tabi olmayan gelir tutarı 600 Milyondan fazla olduğu için, 5 Milyar TL tutarındaki alacak faizinin tamamı MİSİ olarak beyan edilecektir.

III.DAR MÜKELLEF GERÇEK KİŞİLERE İLİŞKİN DÜZENLEMELER

Dar mükellef gerçek kişiler, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul

sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için beyanname vermeyecekler ve diğer gelirler için beyanname vermeleri halinde bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Örnek 8:

Almanya'da işçi olarak çalışan ve dar mükellef kapsamında olan Türk vatan-dası Muzaffer Bey 2003 yılında Türkiye'den aşağıdaki gelirleri elde etmiştir.

İşyeri kirası : 20 Milyar

Mevduat Faizi : 15 Milyar

Kar Payı : 10 Milyar

* Dar mükellef statüsünde olan Muzaffer Bey, Türkiye'de elde etmiş olduğu bütün gelirleri tevkifata tabi olduğu için beyanname vermeyecektir.