



Onur GÖK(*)



Mehmet DİRİ(**)

GELİRİN TOPLANMASI ve BEYANI

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esası, mükellefin kendi mali durumunu bizzat kendisinin bildirmesidir. Gelir vergisi uygulaması bakımından mali durumun tespiti en iyi yöntem ise elde edilen yıllık gelirdir.

Sistemin özünü mükelleflerin farklı kaynaklardan elde ettikleri vergiye tabi kazanç ve iratları bir araya getirmek suretiyle vergi dairesine bildirmesi oluşturmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Mezkûr kanunun 83 üncü maddesine göre hilafına hüküm olmadıkça gelir vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Genel ilke bu olmakla birlikte gelirin toplanması ve beyanına ilişkin hükümler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 inci ve 4842 ve 4962 sayılı Kanunlarla değişik 86'ncı maddelerinde düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda toplama yapılan ve yapılmayan haller ile **2012 yılı gelirlerinin** toplanması ve beyanına ilişkin açıklamalar bu makalenin konusunu oluşturmaktadır.

2- YASAL DÜZENLEMELER

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun¹ 1 inci maddesine göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Mezkûr kanunun ikinci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sıralanmıştır. Bunlar;

- Ticari kazançlar

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

1 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek kazançları
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlardır.

Hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Daha açık bir ifade ile gelir vergisine tabi bulunan ve mezkûr kanunun 2'nci maddesinde sayılan kazanç ve iratların vergilendirilmesinde temel prensip, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyan edecekleri kazanç ve iratlar üzerinden verginin tarh olunmasıdır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 inci ve 4842², 4962³ ve 6327⁴ sayılı Kanunlarla değişik 86'ncı maddelerinde gelirin toplanması ve beyanına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

İlgili madde hükümleri aşağıdaki gibidir.

“Gelirin toplanması ve beyan

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

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

Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1. Mükellefin bunları Türkiye’de hesaplarına intikal ettirdiği yılda;
 2. Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda;
- elde edilmiş sayılır.”

“Toplama yapılmayan haller

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

1. Tam mükellefiyette;

a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin **(6327 sayılı kanunun 7.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 29.08.2012)**(15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler **(4962 sayılı Kanunun 17/D maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 07.08.2003)**(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),

- c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı

2 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

3 07.08.2003 tarih ve 25192 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

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 **(280 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2012 yılı için 1.290 TL.)** 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.

3- YILLIK BEYANNAME ile BEYAN EDİLECEK

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.

Gerçek kişi mükellefler elde ettikleri kazanç ve iratlarını tam veya dar mükellefiyet ayırımına bakılmaksızın yıllık beyanname ile beyan edeceklerdir. Genel esas bu olmakla birlikte ileride değinileceği üzere mezkûr kanunda yer alan bazı özel hükümler gereği birtakım kazanç ve iratların münferit ya da muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde gelir unsurları itibariyle tam ve dar mükellefiyet esasında beyan edilecek kazanç ve iratlar aşağıda açıklanmıştır.

3.1- Ticari, Zirai ve Mesleki Kazançlar

Tam mükellefiyette;

Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar ile gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai ve serbest meslek kazançları tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ticari, zirai veya mesleki faaliyet neticesinde kar elde edilmemesi, hatta zarar edilmiş olması bile yıllık beyanname verme zorunluluğunu ortadan kaldırmamaktadır.

Ayrıca kolektif şirketler ile komandit şirketlerin tasfiye dönemlerine girmiş olmaları, kolektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortaklarının söz konusu dönemler için de yıllık beyanname vermelerine engel değildir.

Dar mükellefiyette;

GVK’nın 7/1, 2 ve 4’üncü bentlerine göre, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de ticari, zirai ve mesleki kazanç elde etmiş sayılabilmeleri için;

Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz.

Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış akdinin 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,

Serbest meslek kazançlarında; Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.

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 mükellef gerçek kişiler ticari kazançları ve gerçek usulde tespit edilen zirai kazançları ile tevkif yoluyla vergilendirilmemiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname vermek zorundadır. Ticari ve zirai faaliyetten kazanç sağlanmamış olsa bile yıllık beyanname verilerek faaliyet sonucunun beyannamede gösterilmesi gerekmektedir.

Dar mükellef gerçek kişilere ait olan ve tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için ise yıllık beyanname verilmeyecektir.

3.2- Ücretler

3.2.1- Gerçek Ücretler

Tam mükellefiyette;

Gelir Vergisi Kanunu’nun 86’ncı maddesine uyarınca tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için, belirli koşullarda beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır. Ancak tek işverenden alınan ücretlerde tevkif yoluyla vergilendirme nihai vergi olacağından bu nitelikteki ücret gelirleri için beyanname verilmeyecektir. Zira birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının GVK’nın 103’üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2012 yılı için 25.000 TL) aşması halinde, birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı mükellef tarafından serbestçe belirlenebilecektir.

Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirleri (GVK’nın 64’üncü maddesinde yer alan diğer ücretler hariç) için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

Dar mükellefiyette;

Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de ücret geliri elde etmeleri GVK’nın 7/3’üncü bendinde düzenlenmiş olup, anılan madde hükmüne göre ücretin Türkiye’de elde edilebilmesi için; Hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca Türkiye’de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye’de değerlendirilmesi de ücret geliri bakımından Türkiye’de elde etme olarak kabul edilmiştir.

Yukarıda değinilen değerlendirmenin ne anlama geldiği ise mezkûr maddenin son fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

Buna göre dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de ücret geliri elde etmeleri için hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş olması şartı aranılmamaktadır. Hizmet Türkiye’de ifa edilmemiş olsa bile, hizmet bedelinin

Türkiye’de ödeyenin hesaplarına masraf veya gider olarak yazılması, ücretin Türkiye’de elde edilmiş sayılması için yeterli bulunacak ve söz konusu ücret geliri Türkiye’de vergilendirilecektir.

Uluslararası vergi anlaşmalarına göre, ücretin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için ilk planda hizmetin Türkiye’de ifa edilmesi şarttır. Hizmet Türkiye’de ifa edilmedikçe, değerlendirme Türkiye’de de yapılsa Türkiye’de vergileme hakkı yoktur.

Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri ücretlerin vergilendirilmesi iki şekilde gerçekleşmektedir. Bunlardan ilki, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri olup, buna ilişkin düzenlemeye GVK’nın 86/2’nci bendinde yer verilmiştir. Söz konusu madde bendine göre; dar mükellef gerçek kişilerin tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri için beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde söz konusu ücret geliri beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu uygulamada, ücret tutarının ve işveren sayısının bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye’de elde ettikleri ücretlere tevkifat uygulanmaması durumunda, söz konusu ücretlerin tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

3.2.2- Diğer Ücretler

Bir kısım hizmet erbabının gerçek ücret üzerinden vergilendirilmesi, ücretin belirlenmesindeki zorluk nedeniyle mümkün olmamıştır. Bu nedenden dolayı gerçek usulden ayrı olarak GVK’nın 64’üncü maddesiyle diğer ücretlere ilişkin hükümler düzenlenmiştir.

GVK’nın 64’üncü maddesine göre, aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri, takvim yılı başından geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25 ‘i esas alınarak vergilendirme yapılacaktır.

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri,
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar,
- Gerçek ücretlerin tespitine imkan olmaması sebebiyle Danıştay’ın müspet mütalaasıyla Maliye Bakanlığı’nca bu kapsama alınanlar.

Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde ise diğer ücretler beyannameye ithal edilmeyecektir.

Takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25’i diğer ücretleri elde eden hizmet erbabının vergi matrahını oluşturacaktır. Vergi bu matrah üzerinden GVK’nın 103’üncü maddesinde belirtilen oranların uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Diğer ücretleri elde eden hizmet erbabı, bağlı bulundukları vergi dairelerine takvim yılının ikinci ayında, yeni işe başlayanlar da bir ay içinde başvurarak vergilerini tarh ettirmek ve karnelerine yazdırmak zorundadır.

2012 takvim yılında diğer ücretleri elde edenlerin safi ücretleri yukarıda bahsi edilen asgari ücretin %25’i olarak kabul edilecektir. (01.01.2012-30.06.2012 tarihleri arasında sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücret 886,50 TL, 01.07.2012-31.12.2012 tarihleri arasında ise 940,50 TL olarak belirlenmiştir.) Asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25’i aynı zamanda

diğer ücretleri elde eden hizmet erbabının vergi matrahını oluşturmaktadır. Vergi bu matrah üzerinden GVK'nın 103'üncü maddesinde belirtilen oranların uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Diğer ücretlilerin 2012 yılına ilişkin ücret matrahı $[(886,50 \times 6 + 940,50 \times 6) \times \%25 =]$ **2.740,50 TL** olmaktadır. Ödenecek vergi ise $(2.740,50 \times 0,15 =)$ **411,075 TL** olacaktır.

Hesaplanan bu vergi ise GVK'nın 118'inci maddesinde belirtilen sürelerde bizzat diğer ücret geliri elde edenler tarafından ödenecektir. İşveren kazançları diğer ücretlerden oluşan hizmet erbabının, Kanunu'nun tayin ettiği süre içinde vergi karnesi almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini tayin etmeye mecburdurlar.

Bu mecburiyete riayet edilmediği takdirde, zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren adına tarh edilir, vergi cezası da onun adına kesilerek tahsil olunur. Karnesini zamanında almamış ve vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı işverenden tahsil edilir. İşverenler ödedikleri vergi asıllarını adına ödedikleri hizmet erbabına rücu edebilir. Ancak vergi cezası ve gecikme zammı için rücu imkânı yoktur.⁵

3.3- Gayrimenkul Sermaye İratları

Tam mükellefiyette;

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılâtın Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesinde belirtilen istisna tutarını (elde edilen hâsılâtlara uygulanacak istisna tutarı 2012 takvim yılı için 3.000 TL'dir) aşması halinde, elde edilen irat için yıllık gelir vergi beyannamesi verilmesi zorunludur.

İstisna uygulanmayan bir mesken konut geliri söz konusu ise ve bu konuttan elde edilen kira geliri tutarı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86/1-d maddesinde yazılı tutarı (2012 takvim yılı için ise 1.290 TL) aşmadığı takdirde beyan edilmeyecektir. Karşılaştırmada baz alınacak tutarın tespitinde, tevkifat ve istisna uygulanmayan diğer menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı tutarlarının toplamı da dikkate alınacaktır.

Elde edilen gelir sadece vergi tevkifatına tabi tutulmuş işyeri kira geliri ise, söz konusu gelirin, GVK'nın 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, bu gelirin tamamı beyan edilecek ve yapılan tevkifatlar hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Aşmaması halinde, söz konusu gelir için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Elde edilen gelirin, vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı gelirlerinden oluşması halinde, bu gelirlerin toplamının GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, bütün gelirler beyan edilecektir.

Mesken kira geliri ile vergi tevkifatına tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının birlikte elde edilmesi halinde, 25.000 TL'lik haddin hesabında; konut kira geliri için istisna tutarı düşüldükten sonra kalan tutar ile tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının brüt tutarının toplamı dikkate alınacaktır.

Vergi tevkifatı uygulanmayan bir işyeri kira geliri söz konusu ise, (örneğin basit usule tabi ticari kazanç sahiplerinin ödediği işyeri kirası) tutarı GVK'nın 86/1-d maddesinde yazılı tutarı aşmayan

⁵ ATABEY, Tuncel; "Gelir Vergisi Rehberi", Mart 2011 s.223

kira gelirleri beyan edilmeyecektir. Karşılaştırmada baz alınacak tutarın tespitinde, tevkiyat ve istisna uygulanmayan diğer menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı tutarlarının toplamı dikkate alınacaktır.

Dar mükellefiyette;

GVK'nın 7/5'inci maddesine göre, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş sayılabilmeleri için;

Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

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 tarafından elde edilen ve GVK 86/2'inci maddesine göre tamamı Türkiye'de tevkiyat suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname vermeyeceklerdir.

Tevkiyat yoluyla vergilendirilmemiş konut kira gelirlerinin (yurt dışında yerleşik olup dar mükellefiyet esasında vergilendirilmekte olan Türk vatandaşları da dahil) 2012 yılı için istisna tutarı olan 3.000 TL'nin aşılması halinde yıllık beyanname verilecektir.

3.4- Menkul Sermaye İratları**Tam Mükellefiyette;**

Menkul sermaye iratlarının bir kısmı tutarı ne olursa olsun, bir kısmı ise elde edilen gelirin belirli bir tutarı aşmaması halinde yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

3.4.1- Tutarı Ne Olursa Olsun Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Aşağıda belirtilen gelirler tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyecek olup, diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir.

1. GVK'nın Geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş olan;

- Mevduat faizleri,
- Özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
- Repo gelirleri,
- 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonosundan elde edilen faiz geliri,
- 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması suretiyle elde edilen faiz geliri,
- 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen yatırım fonu katılım belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler.

2. GVK'nın 75/15 ve 16'ncı bentlerine göre, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler⁶,

3. Kurumlar vergisi mükelleflerince 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları,

4. Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kar payları,

5. 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilen yatırım fonu katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden elde edilen gelirler.

3.4.2- Vergiye Tabi Gelirler Toplamının Belirli Bir Tutarı Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Olan Menkul Sermaye İratları

3.4.2.1- Vergiye Tabi Gelirler Toplamının 25.000 TL'yi Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmiş olan ve 25.000 TL'yi aşmayan aşağıda belirtilen menkul sermaye iratları için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecek, diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir.

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması suretiyle sağlanan gelirler,

- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı GVK'nın 22/2'nci maddesine göre istisna olup, söz konusu kar paylarının kalan yarısı.

⁶ 15. (6327 sayılı kanunun 6.maddesiyle değişen bent; Yürürlük 29.08.2012)Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından;

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

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

(6327 sayılı kanunun 6.maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 29.08.2012)16. Bireysel emeklilik sisteminden;

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

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

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

(6327 sayılı kanunun 6.maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük 29.08.2012)"Bu maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; varsa fesih ve işтира kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunur. Aynı fıkranın (16) numaralı bendinde yer alan irat tutarı; hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilerek bulunur."

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır.

Yukarıda belirttiğimiz menkul sermaye iratları toplamının 25.000 TL'yi aşması halinde bu gelirlerin tamamı yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

Menkul sermaye iratları toplamının 25.000 TL'yi aşmış aşmadığının tespitinde; indirim oranı ve istisna uygulanabilecek menkul sermaye iratlarının, indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının dikkate alınması, bu iratların beyan edilmesinin gerektiği durumlarda ise indirim oranı ve istisna uygulandıktan sonra kalan kısımlarının beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca tevkifata tabi tutulmuş menkul sermaye iratları ile tevkifata tabi tutulmamış menkul sermaye iratlarının birlikte elde edilmesi halinde, 25.000 TL'lik haddin hesabında toplam tutar dikkate alınacaktır.

3.4.2.2- Vergiye Tabi Gelirler Toplamının 1.290 TL'yi Aşmaması Halinde Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları

GVK'nın 86/1-d maddesine göre, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.290 TL'yi aşmayan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyecek diğer gelirler için verilen beyannameye de dahil edilmeyecektir. Aşağıda belirtilen menkul sermaye iratlarının 1.290 TL'yi aşmaması halinde bu iratlar beyan edilmeyecektir.

- Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri,
- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilen hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller, **(01.01.2006 tarihinden sonra ihraç/iktisap edilenler GVK'nın Geç. 67'nci maddesine göre tevkifata tabi olacaktır.)**

- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Her nevi alacak faizleri,
- Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları.

GVK'nın mezkur maddesinde belirtilen 1.290 TL'lik tutar bir istisna tutarı olmayıp, gelirin beyan edilip edilmeyeceğinin tespitinde dikkate alınacak bir sınır olduğuna dikkat etmemiz gerekmektedir. Bu sınır yukarıda belirtilen gelirlerin toplam tutarı dikkate alınarak uygulanacaktır.

3.4.3- İndirim Oranı Uygulanacak Menkul Sermaye İratları

2012 takvim yılında elde edilen menkul sermaye iratlarından;

01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümler esas alınmaktadır. Bu nedenle söz konusu gelirler, GVK'nın 76'ncı maddesinin 5281 sayılı kanunun 44'üncü maddesiyle yürürlükten kaldırılan ikinci fıkrasındaki indirim oranı uygulamasına tabidir.

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

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁷ ile 2012 yılı için tespit edilmiş olan yeniden değerlendirme oranı % 7,80'dir. Bu dönemde Devlet tahvili ve Hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik ortalama faiz oranı ise % 9,24'dür.

⁷ 31.12.2012 tarih ve 28514(4.Mükerrer) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Buna göre, 2012 yılında elde edilen bir kısım menkul sermaye iradının beyanında uygulanacak indirim oranı ($\%7,80 / \%9,24 =$) % **84,4** olmaktadır.

Bu kapsamda 2012 yılında hesaplanan indirim oranı 1'den küçük çıktığı için, 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim oranı uygulanmak suretiyle beyan edilecektir.

Ayrıca dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratlarının beyanında indirim oranı uygulanmayacaktır.

Ticari işletmelere dahil kazanç ve iratlar için indirim oranı uygulanması söz konusu değildir.

Dar mükellefiyette;

GVK'nın 86/2'nci maddesine göre, tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş menkul sermaye iratları için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmeyecektir.

Türkiye'de tevkif yoluyla vergilendirilmemiş menkul sermaye iratları GVK'nın 101/5'inci maddesine göre münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Beyan edilecek gelir tutarının (matrahın) tespitinde enflasyondan arındırmaya ilişkin hükümler de göz önünde bulundurulacaktır.

3.5- Diğer Kazanç ve İratlar

Tam Mükellefiyette;

Tam mükellef gerçek kişiler tarafından bir takvim yılında elde edilen değer artış kazançlarının (menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç) 2012 yılı için belirlenen 8.800 TL'lik istisna tutarını aşması durumunda, bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Tam mükellef gerçek kişilerce bir takvim yılında elde edilen GVK'nın 82'nci maddesinin (1), (2), (3), ve (4) numaralı bentlerinde yazılı kazançlar (henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 2012 yılı **için belirlenen 20.000 TL'lik** istisna tutarını aşması durumunda bu kazançların yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Dar mükellefiyette;

Dar mükellefiyette diğer kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmiş sayılabilmesi için, bu kazanç veya iradı doğuran işin veya işlemin Türkiye'de yapılmış olması veya Türkiye'de değerlendirilmiş olması gerekmektedir.

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 mükellef gerçek kişilerin diğer kazanç ve iratları için yıllık beyanname vermeleri söz konusu olmayıp, bu gelirler için *münferit beyanname*⁸ verilecektir.

Ayrıca dar mükellef gerçek kişilerin de değer artış kazancına ilişkin 8.800 TL'lik istisna tutarı ile arzi kazançlara ilişkin 20.000 TL'lik istisna tutarından yararlanacaklarını söylemek mümkündür.

⁸ Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.

Gerek tam mükellef gerçek kişiler gerekse dar mükellef gerçek kişilerce menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında enflasyondan kaynaklanan kazançların vergi dışı tutulması amacıyla, GVK'nın mükerrer 81'inci maddesinin son fıkrasında mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (TEFE) artış oranında artırılarak tespit edileceği hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan VUK' un mükerrer 298'inci maddesinin "C" alt bendinde, vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresinin **"üretici fiyatları genel endeksi"** ve "TEFE" ibaresinin **"ÜFE"** olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre menkul kıymetlerin iktisap bedelinin, elden çıkarılan ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsü'nce belirlenen "üretici fiyatları genel endeksi (ÜFE)" artış oranında artırılarak tespit edilmesi gerekmektedir.⁹

Ayrıca mezkûr maddeye göre, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.

3.6- Birden Fazla Gelir Unsurunun Bir Arada Elde Edilmesi

Şu ana kadar yapılan açıklamalarda, genel olarak, beyana tabi gelirin sadece tek gelir unsurundan oluştuğu varsayılarak bu gelirler için yıllık beyanname verilip verilmeyeceği konusunda açıklamalar yapılmıştır.

Bununla birlikte mükelleflerin gelirlerinin yukarıda açıkladığımız birden fazla gelir unsurundan oluşması mümkündür. Bu durumda hangi gelirlerin beyannameye dahil edilip edileceğine ilişkin açıklamalar izleyen bölümlerde yer almaktadır.

Tam Mükellefiyette;

Önceki bölümlerde yapılan açıklamalarda da görüldüğü üzere, yıllık beyannameye dahil edilme gelirin niteliğine ve tutarına bağlı olarak değişmektedir. Bazı gelirler için tutarı ne olursa olsun beyanname verilmesi zorunlu iken, bazı gelirler tutarı ne olursa olsun beyannameye dahil edilmemektedir. Bazı gelirler için ise belirli koşullara bakılarak beyanname verilip verilmeyeceğine karar verilmesi gerekmektedir.

3.6.1- Beyannameye Dahil Edilecek Gelirler

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

- Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar,
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar,
- Gerçek usulde vergilendirilen zirai kazançlar,
- Serbest meslek kazançları,

Ticari kazanç, gerçek usulde tespit edilen zirai kazanç ve serbest meslek kazançları ile ilgili olarak bu faaliyetlerden zarar edilmiş olsa dahi yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

- Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücretler, (Diğer ücretler hariç)
- Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenden alınanların toplamı 25.000 TL'yi aşan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,

⁹ ATABEY, a.g.e. s.427

- Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 25.000 TL'yi aşan gayrimenkul ve menkul sermaye iratları (25.000 TL'lik sınırın tespitinde iki gelir unsuru birlikte dikkate alınır.)
- Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.290 TL'yi aşan, tevkifat ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,
 - Diğer Kazanç ve iratlarda;
 - 01.01.2006 tarihinden önce ihraç veya iktisap olunan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından elde edilen değer artış kazançlarından 20.000 TL istisna sınırını aşan diğer kazanç ve iratlar,
 - Banka ve aracı kurumların aracılık hizmetinden faydalanılmadan 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen veya iktisap olunan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen değer artış kazançları,
 - 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç olunan Eurobondların elden çıkarılmasından elde edilen değer artış kazançları,
 - Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar hariç, değer artış kazançları için 8.800 TL, arızı kazançlar için 20.000 TL istisna sınırını aşan diğer kazanç ve iratlar

3.6.2- Beyannameye Dahil Edilmeyecek Gelirler

Aşağıdaki gelirler için beyanname verilmeyecektir.

- Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar,
- Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan mevduat faizleri,
- Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
 - Vergi kesintisine tabi tutulmuş olan repo gelirleri,
 - Menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları,
 - 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen tam mükellef kurumlara ait İMKB'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar,
 - Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından; yapılan ödemeler,(Söz konusu menkul sermaye iradı, GVK'nın 75'inci maddesinin 15 ve 16 numaralı bentleriyle hüküm altına alınmış olup, anılan bentlere ilişkin açıklamalara çalışmamızın önceki bölümlerinde yer verilmiştir.)
 - Kurumların 31.12.1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançların dağıtım dolayısıyla elde edilen kar payları,
 - Kurumların karlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kar dağıtım işlemleri sonucunda elde edilen kar payları,
 - Kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,
 - Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.290 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,
 - Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,
 - Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenden alınanların toplamı 25.000 TL'yi aşmayan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,

• Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve toplamı 25.000 TL'yi aşmayan gayrimenkul ve menkul sermaye iratları,

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

Dar Mükellefiyette

Dar mükellef gerçek kişiler Türkiye'de elde ettikleri ticari ve zirai kazançları için yıllık beyanname vereceklerdir. Tam mükellef gerçek kişilerde olduğu gibi, ticari ve zirai faaliyette bulunan dar mükellef gerçek kişiler de bu faaliyetlerinden bir kazanç elde etmemiş olsalar bile (zarar etmiş olsa dahi) yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Ayrıca dar mükellef gerçek kişiler, tevkifata tabi olmayan ücretlerini de tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Bununla birlikte tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları hiçbir şekilde beyan edilmeyecektir. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

4- YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ VE VERGİLERİN ÖDENMESİ

Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin, işyeri birden fazla ise bu işyerlerinden herhangi birisinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir veya taahhütlü olarak posta ile gönderilir.

Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terke takaddüm eden 15 gün, ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir.

Mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında; Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında; olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

5- KONUYA İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek 1:

Tam mükellef Bayan (C), aşağıda belirtildiği üzere 2012 yılında üç ayrı işverenden ücret geliri elde etmekte olup, ücretlerin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunmaktadır.

Birinci işverenden alınan ücret	25.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	17.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	9.000 TL

Birinci işverenden alınan ücret, toplama dâhil edilmeyecek olup; ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretler toplamı olan (17.000 TL + 9.000 TL=) 26.000 TL, 2012 yılı için belirlenen 25.000 TL'lik beyan sınırını aştığı için 51.000 TL olan ücret gelirinin tamamı beyan edilecektir.

Örnek 2:

Tam mükellef Bay (B) 'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılmış olan 2012 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden alınan ücret	60.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	10.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	10.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	20.000 TL

Bilindiği üzere tam mükellef gerçek kişiler tevkif yoluyla vergilendirilmiş, tek işverenden alınan ücretleri için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyeceklerdir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi tarifesi içinde ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2012 yılı gelirleri için 25.000 TL) aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

Bay (B)'nin birden sonraki işverenden aldığı ücret geliri olan toplamı olan 20.000 TL, gelir vergisi tarifesi içinde ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2012 yılı gelirleri için 25.000 TL) aşmadığından, ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Bay (B)'nin işyeri kira geliri ise 2012 yılı için geçerli olan 25.000 TL beyanname verme sınırını aşmadığından mükellef bu gelirini de beyan etmeyecektir. Dolayısıyla Bay (B) elde ettiği yukarıdaki gelirleri için beyanname vermesi söz konusu olmayıp, bu gelirler üzerinden yapılan tevkifatlar nihai vergi olacaktır.

Örnek 3:

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

Serbest meslek kazancı	500.000 TL
Birinci işverenden alınan ücret	58.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	21.000 TL
İşyeri kira geliri (Brüt)	21.000 TL

Serbest meslek kazançları tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Bu yüzden mükellef serbest meslek kazancı nedeniyle her halükarda beyanname vermesi gerekecektir.

Birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci işverenden alınan ücret geliri 25.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyannameye dahil edilmeyecektir.

İşyeri kira geliri tutarı Serbest meslek kazancı tutarı ile birlikte 25.000 TL'lik beyan sınırını aştığından, işyeri kira geliri beyannameye dahil edilecektir.

Örnek 4:

Bayan (D) üç ayrı şirkette yönetim kurulu üyesi olup, 2012 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Birinci işverenden alınan ücret	30.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	25.000 TL
Üçüncü işverenden alınan ücret	4.000 TL
Mesken kira geliri	5.000 TL

Ücret gelirlerinin tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiştir.

Bayan (D), birden fazla işverenden aldığı ücret gelirinin yanı sıra mesken geliri elde etmiştir. Beyanname verilip verilmeyeceği öncelikle ücret gelirleri dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Ücret gelirleri ile ilgili olarak birinci işverenden alınan ücret hariç, ikinci ve üçüncü işverenden alınan ücretlerin toplamı 25.000 TL beyan sınırını aştığı için birinci işverenden alınan ücrette dahil olmak üzere ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

Mesken kira gelirinden 2012 yılı için 3.000 TL istisna tutarı düşülecek olup, (5.000 TL – 3.000 TL =) 2.000 TL'lik kalan tutar gayrimenkul sermaye iradı olarak beyannameye dahil edilecektir. Böyle bir durumda Bayan (D)'nin 2012 yılında toplam (30.000 TL + 25.000 TL + 4.000 TL + 2.000 TL =) 61.000 TL gelir beyan etmesi gerekmektedir.

Örnek 5:

Bay (E)'nin 2012 yılı gelirleri aşağıdaki gibi olup, ücret gelirleri ile işyeri kira gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmiştir. Gayrimenkul sermaye iradı için götürü gider usulü seçilmiştir.

Birinci işverenden alınan ücret	40.000 TL
İkinci işverenden alınan ücret	7.000 TL
Konut kira geliri	7.000 TL
İşyeri kira geliri	19.000 TL

İkinci işverenden alınan ücret, 25.000 TL beyan sınırını aşmadığından ücret gelirleri beyan edilmeyecektir.

Mesken kira gelirinden 3.000 TL istisna düşüldükten sonra kalan tutar her halükarda beyan edilecektir.

Konut kira gelirinden istisna düşüldükten sonra kalan tutar (7.000 TL – 3.000 TL =) 4.000 TL ile 19.000 TL işyeri kira geliri toplamı 25.000 TL beyanname verme sınırının altında kaldığından sadece konut kira geliri beyan edilecek, işyeri kira geliri beyannameye dahil edilmeyecektir. Böyle bir durumda mükellefin beyan edeceği safi iradın hesaplanması şu şekilde olacaktır.

- Gayrisafi İrat : 7.000 TL
- Vergiden İstisna Tutar : 3.000 TL
- Kalan(7.000 – 3.000) : 4.000 TL
- Giderler (4.000 x %25) : 1.000 TL
- Safi İrat(4.000 – 1.000) : 3.000 TL

Örnek 6:

Bay (G), 2012 yılında tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş işyeri kira geliri, Türkiye İş Bankası Alsancak Şubesindeki mevduat hesabından mevduat faizi ve konut kira geliri elde etmiştir.

İşyeri kira geliri (Brüt)	18.000 TL
Konut kira geliri	6.000 TL
Mevduat faizi	10.000 TL

Mevduat faizi geliri, GVK'nın Geçici 67'inci maddesiyle yapılan düzenlemeler uyarınca beyan dışı olduğundan beyan edilmeyecektir.

Konut kira gelirinden 2012 yılı için 3.000 TL'lik istisna düşülecek olup, kalan tutar her halükarda beyan edilecektir.

İşyeri kira geliri ise, elde edilen gayrimenkul sermaye iradı toplamı (18.000 TL + 3.000 TL =) 21.000 TL, 2012 yılı için 25.000 TL'lik beyan sınırını aşmadığından beyannameye dahil edilmeyecektir.

Örnek 7:

Bay (E)'nin 2012 yılı gelirleri aşağıdaki gibidir.

Ticari kazanç	10.000 TL
Konut kira geliri	2.000 TL

Basit usulde vergilendirilen ticari kazançlar ile gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançlar tutarı ne olursa olsun (zarar edilmiş olsa dahi) yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Bu çerçevede Bay (E) 10.000 TL tutarındaki ticari kazancını her halükarda beyan edecektir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21'inci maddesine göre ; "*Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2013 yılı için 3.000 TL'si gelir vergisinden müstesnadır.*" denilmiştir. Ancak söz konusu istisnadan Ticari, zirai ve ya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar faydalanamazlar. Konut kira gelirlerinde tevkifat uygulaması söz konusu olmadığından konut kira gelirinin beyan edilip edilmeyeceği hususunda GVK'nın 86/1-d maddesine bakılması gerekmektedir. Mezkur madde uyarınca, toplamı 1.290 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları beyannameye dahil edilmeyecektir. Ancak Bay (E) nin elde ettiği menkul sermaye iradı tutarı 2.000 TL olup, bu tutar 1.290 TL'lik sınırın üzerinde olduğu için Bay (E) konut kira geliri ve ticari kazancının tamamını yıllık beyanname ile beyan edecektir.

6- SONUÇ

Türk Vergi sistemi beyan usulüne dayanmaktadır. Dolayısıyla beyan esasında, beyan edilecek gelir, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından bir beyanname ile beyan edilir.

Dünyanın birçok ülkesinde vergilerin tahsili beyan esasına dayanmakta olup, esasında sistemin özünü mükelleflerin muhtelif kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratları bir araya getirmek suretiyle vergi idaresine bildirmeleri oluşturmaktadır.

Mükelleflerin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için GVK'da aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir. Ayrıca GVK'ya göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur. Beyanname verilmek suretiyle bildirilen bu kazanç ve iratlara, vergi idaresi tarafından kanunlarda belirtilen ölçüler uygulanmak suretiyle ödenecek vergi hesaplanmaktadır.

Dolayısıyla mükelleflerin beyanlarının doğru ve objektif olması, verginin adaletli tahsil edilebilmesi açısından oldukça önemlidir. Verginin ödenmesinde adaletin ve objektifliğin sağlanabilmesi için, mükelleflerin vergiye karşı uyumu ve bilinci önem taşımakla birlikte, vergi idaresinin de vergi bilincini sağlaması amacıyla vergilendirme sürecinin bütün safhalarında mükelleflere karşı şeffaf olması, işlemlerin hızlı ve pratik yapılabilmesi için teknolojik olanaklardan faydalanması ve mükelleflerle iyi iletişim kurabilme yeteneğine sahip uzman personel istihdamına ağırlık vermesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 4842 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- 4962 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Ve Vakıflara Vergi Muafiyeti Tanınması Hakkında Kanun
- 280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 284 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- ATABEY, Tuncel; "Gelir Vergisi Rehberi", Mart 2011
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, HUD Yayınları, İstanbul 2012