



FARKLI BİR BAKIŞ AÇISIYLA, ÖRNEKLERLE GELİRİN TOPLANMASI ve BEYANI

*ILLUSTRATION OF ACCUMULATION OF
INCOME ITEMS WITH EXAMPLES AND
ITS STATEMENT FROM A DIFFERENT
PERSPECTIVE*

Ömer SUBAŞI^(*)

ÖZ

Gerçek kişi mükellefler bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratları ertesi yılın mart ayında beyan edip ödemektedirler. Gelir vergisinin konusuna giren yedi adet gelir unsuru bulunmakta ve bu unsurlar da kendi içerisinde çeşitli gruplara ayrılmaktadır. Her bir gelir unsuru ayrı ayrı toplama yapılarak yıllık gelir vergisi beyannamesi veya münferit beyanname ile beyan edilip ödenmektedirler. Gelir unsurları toplama yapılırken çeşitli hükümlere tabi tutulmakta, bunların bir kısmı toplamaya dahil edilirken bir kısmı ise belirli kriterleri taşımadığından toplamaya dahil edilmemektedir. Ayrıca tam ve dar mükellefiyete, gelirin Türkiye’de elde edilip edilmemesine ilişkin çeşitli özel hükümler getirilmiştir. Tüm bunlar bir arada değerlendirildiğinde, gelirin toplanması ve beyanname düzenleme aşamasının karmaşık olduğu ve teknik bilgi gerektirdiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle makalemizde bu süreç aşamalı ve ayrıntılı olarak anlatılmış ve sürece ilişkin olarak farklı metotlar ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi, gelir, kazanç, gelirin toplanması, Gelir Vergisi Beyannamesi

Jel Kodu: H2

ABSTRACT

Real person taxpayers must declare their income derived in a calendar year and pay the calculated tax in the following year’s March. There are seven different income items that are subject to income tax and these items are divided into various groups. Each item is combined and declared either with annual tax return or special tax return, and the appropriate tax is paid. In accordance with the related provisions, income items are either combined with others or are not due to certain thresholds. There are also special provisions as to whether income is derived in Turkey or not, depending on

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

whether taxpayer has unlimited or limited liability. All taken into consideration together, we come to the conclusion that processes of accumulation of income items and filing tax returns are quite complicated and require technical knowledge. Therefore, the process is explained progressively and thoroughly, and different methods concerning the process are put forward for consideration.

Keywords: Tax, income, earning, accumulation of income items, income tax return

JEL Code: H2

1- GİRİŞ

Her yıl mart ayında gelir vergisi mükellefleri bir önceki yılda elde ettikleri kazanç ve iratları gelir vergisi beyannamesi ile bağlı buldukları vergi dairesine beyan edip ödemektedirler. Mükelleflerin beyanname hazırlarken elde edilen gelir unsurlarını nev'ine göre ayrı ayrı değerlendirmelere tabi tutup gelirlerini toplamaları gerekmektedir. Her bir gelir unsurunun tespit edilip beyan edilecek tutarının hesaplanmasında mükelleflerin belirli bir sıralamayı belirli kriterler çerçevesinde takip etmesi gerekmekte ve bu sıralamaya göre beyan edilecek toplam gelir vergisi tutarını hesaplayıp ödenecek veya iade edilecek gelir vergisi tutarlarını belirlemesi gerekmektedir. Makalemizin ilerleyen bölümlerinde, gerçek kişi mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamelerini hazırlarken gelir unsurlarının tespit edilmesinden ödenecek veya iade edilebilecek gelir vergisi tutarının hesaplanması aşamasına kadar göz önünde bulundurması gereken hususların neler olduğu belirli bir silsile çerçevesinde anlatılacaktır.

2- GELİR UNSURLARININ TESPİT EDİLMESİ

2.1- Gelirin Tanımı

Gelirin tanımı sözlükte “Bir kimseye veya topluluğa belli zamanlarda, belli yerlerden gelen para, varidat” ve “Bir ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandırdığı aylık, kira vb. getiri, varidat, irat” şeklinde yapılmıştır.¹ Tanımdan da anlaşılacağı üzere gelirin bir kimseye ait olması, belirli bir süre içerisinde elde edilmesi ve belirli bir parasal biriminin olması gerekmektedir.

Gelirin tanımı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun² 1’inci maddesinde “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” şeklinde yapılmıştır. Kanunda gelir tanımlanırken öncelikle gerçek kişilerin gelir vergisine tabi olacağı vurgulanmış ve gelirin elde edilmesinin bir takvim yılı esasına bağlanarak kazanç ve irat şeklinde elde edileceği hüküm altına alınmıştır. Kazanç sözlükte “Satılan bir mal, yapılan bir iş veya harcanan bir emek karşılığında elde edilen para, getiri, temettü”³ şeklinde tanımlamıştır. Kazancın elde edilmesi için ticari, zirai faaliyet ya da serbest meslek faaliyetinin olması veya bir emek unsurunun söz konusu olması gerekmektedir. İrat ise sözlükte “Gelir getiren mülk”⁴ şeklinde tanımlanmıştır. Kazanç gerçek kişinin bir faaliyet veya emeği sonucu elde edilirken; irat ise bir faaliyet veya emekten ziyade gelir getirebilecek bir unsurun nemalanmasından veya kiralanmasından elde edilmektedir. Safi tutar ise; elde edilecek kazanç ve irattan, kazanç ve irada ilişkin muafiyet veya istisna tutarları ile söz konu-

¹ <http://www.tdk.gov.tr> (27.01.2015)

² “193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu”, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ <http://www.tdk.gov.tr> (27.01.2015)

⁴ <http://www.tdk.gov.tr> (27.01.2015)

su kazanç ve iradın elde edilebilmesi için katlanılan giderlerin ve Kanunda özel olarak belirtilen diğer indirim tutarlarının düşülmesi sonucu elde edilen ve beyan edilecek olan tutardır.

2.2- Gelirin Unsurları

Gelirin unsurları, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde:

“Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır :

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.” şeklinde tanımlanmıştır. Kanunda gelir, yedi gelir unsurundan oluşmuş olup her bir gelir unsurunun toplanarak beyana tabi tutarının hesaplanmasında kendine özgü hesaplama şekilleri bulunmaktadır.

2.3- Gelir Unsurlarının Tespit Edilip Gelirin Toplanması ve Beyana Tabi Olacak Gelirin Hesaplanması

Gelirin toplaması yapılırken mükelleflerin belirli bir silsileyi aşama aşama takip ederek bu silsile çerçevesinde gelir vergisi beyannamesini hazırlayabileceği bir yöntem tarafımızca geliştirilmiştir. Söz konusu yöntem ve yönteme ilişkin silsileyi öncelikle maddeler halinde sıralayıp daha sonra bunların aşamalarının açıklamalarına yer verilecektir.

Birinci Aşama: Gelir Unsurunun Türünün Tespit Edilmesi

İkinci Aşama: Tespit Edilen Gelir Unsurunun Kanuni Dayanağının Belirlenmesi

Üçüncü Aşama: Gelir Unsuruna İlişkin Olarak Varsa Muafiyet ya da İstisnanın Türünün ve Kanuni Dayanağının Tespit Edilmesi

Dördüncü Aşama: Gelirin Toplanmasında Gelir Unsurunun Tabi Tutulduğu Kanun Maddesinin Tespit Edilmesi ve Toplama Yapılıp Yapılmayacağına Belirlenmesi

Beşinci Aşama: Elde Edilen Kazanç ve İrat Tutarının Tespiti

Altıncı Aşama: Gelirin Toplanmasına Esas Olan Tutarın Belirlenmesi

Yedinci Aşama: Gelir Unsurunun Beyannameye Dahil Edilecek Tutarının Hesaplanması

Sekizinci Aşama: Gelir Unsuruna İlişkin Varsa Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Tutarının Hesaplanması

2.3.1- Birinci Aşama: Gelir Unsurunun Türünün Tespit Edilmesi

Gelirin toplanmasına başlanılan aşamadır. Bu aşamada elde edilen kazanç veya iradın yedi gelir unsur türünden hangisine girdiğinin tespiti yapılır. Gelir unsuru doğru tespit edilmediği takdirde bundan sonraki aşamaların bir anlamı kalmayacaktır.

2.3.2- İkinci Aşama: Tespit Edilen Gelir Unsurunun Kanuni Dayanağının Belirlenmesi

Gelir unsurunun doğru tespit edilmesinin yanında elde edilen kazanç ve iradın, bulunduğu gelir

unsuru grubu içerisindeki yeri ve Kanuni dayanağının doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Örneğin, elde edilen kazancın nev'i diğer ücret ise gelirin toplanması bu aşamada tamamlanmış olacak ve diğer ücret gelirleri gelirin toplanmasında dikkate alınmayacaktır; zira Gelir Vergisi Kanununun 64'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, diğer ücretler için yıllık beyanname verilemeyeceği, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunların beyannameye ithal edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

2.3.3.- Üçüncü Aşama: Gelir Unsuruna İlişkin Olarak Varsa Muafiyet ya da İstisnanın Türünün ve Kanuni Dayanağının Tespit Edilmesi

Muafiyet ve istisnalar Gelir Vergisi Kanununun ikinci kısmında düzenlenmiştir. Muafiyet gerçek kişilere; istisna verginin konusuna tanınmış bir ayrıcalıktır. Bu nedenle öncelikle mükellefin muafiyet ya da istisna hükümlerinin hangisinden yararlanabileceğinin tespiti yapılmalıdır. Tespit yapıldıktan sonra muafiyet ve istisna hükümlerinden yararlanılacak sınırın ne olduğunun belirlenebilmesi için söz konusu muafiyet ve istisna hükümlerinin Gelir Vergisi Kanununun hangi maddesinin hangi fıkrasına dayandığının tespit edilmesi gerekmektedir.

2.3.4- Dördüncü Aşama: Gelirin Toplanmasında Gelir Unsurunun Tabi Tutulduğu Kanun Maddesinin Tespit Edilmesi ve Toplama Yapılıp Yapılmayacağı Belirlenmesi

Gelir unsuru ve bu unsura ilişkin muafiyet ve istisna miktarı ve sınırı tespit edildikten sonra gelirin toplanmasında kazanç ve iradın Gelir Vergisi Kanununun hangi maddesine dayanılarak toplamaya dahil edilip edilmeyeceğinin tespiti yapılır. Bu aşama söz konusu aşamaların en önemlisidir.

Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin birinci fıkrasında, bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iradın bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname ile beyan edileceği ve bu Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunlu kılınmıştır. Aksine hükümden kasıt; aksi hükmün mevcudiyetinin bu Kanunda açıkça belirtileceği kastıdır; zira başka Kanunlarda yer alabilecek aksi hükümler Gelir Vergisi Kanunu açısından bir hüküm ifade etmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin ikinci fıkrasında, tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabının ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verecekleri hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu hükmün şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kolektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanacağı açıkça belirtilmiştir. Mükellefler ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle zarar dahi elde etseler, söz konusu zararı yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, mükelleflerin yurtdışında elde edecekleri kazanç ve iratların elde edilmiş sayılabilmesi için gerekli şartlar hüküm altına alınmıştır. Birinci şart, mükellefin yurtdışında elde ettiği gelirin elde edilen takvim yılı değil de mükellef tarafından Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirildiği yıl dikkate alınması gerektiği şartıdır. İkinci şart ise gelirin Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş olacağı şartıdır.

Gelirin toplanmasında toplama yapılmayacak hallerin neler olduğu, tam ve dar mükellefiyet açısından ayrı ayrı olarak Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinde düzenlenmiştir. Mükellef tarafından

elde edilen gelirler için bir sınır belirlenmiş olup söz konusu gelirlerin tutarlarının belirlenen sınırın altında kalması durumunda bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, ayrıca diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin kesinlikle beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Başka bir ifade ile Kanun Koyucu, bu madde hükmünde bir çember çizmiş, bu çemberin içerisine giren gelirleri açıkça belirterek bu çemberin dışında kalan gelir unsurlarının tutarı ne olursa olsun her hal ve takdirde yıllık beyanname ile beyan edileceğini hüküm altına almıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinin diğer bir can alıcı noktası ise, elde edilen gelir unsurunun bu madde hükmünün hangi bendine gireceğinin doğru tespit edilmesi ve bu madde hükmüne giren gelir unsurunun kesinlikle bu Kanunun 85'nci maddesinin hükmüne giremeyeceği hususudur. Kısacası bir gelir unsuru 85 veya 86'nci madde hükümlerinden sadece bir tanesine göre beyan edilebilecek; ikisine göre asla beyan edilemeyecektir.

Tam mükellefler için toplama yapılmayacak haller aşağıda belirtildiği şekilde dört alt bent halinde Gelir Vergisi Kanununda sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesi, "*Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı*" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu bentte, gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançların tutarı, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ödenen irat tutarları ve bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları, tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceği hususu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca kazanç ve iratların istisna hadleri içerisinde kalan kısmının tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kazanç ve iratlardan kasıt yedi gelir unsuru içerisinde yer alan kazanç ve iratlardır. Burada dikkat çekilmesi gereken bir diğer husus da değer artış kazançları ile arazi kazançların gelirin toplanmasında bu bent kapsamında gelirin toplanmasına tabi tutulacağı ve hiçbir şekilde diğer bentler kapsamına tabi tutulamayacağı hususudur.

Gelir Vergisi Kanununun 86/1-b maddesi, "*Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)*" şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu bentte, sadece tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ve tek işverenden elde edilen ücret gelirinin tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceği açıkça belirtilmiş ve ayrıca kaç adet ücret geliri elde edilirse edilsin, birden sonraki işverenden elde edilen ücretlerin toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2014 takvim yılı için 27.000 TL) aşmaması durumunda beyan edilmeyeceği hususu hüküm altına alınmıştır.

Tevkif suretiyle kaç adet ücret geliri elde edilirse edilsin, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 103'üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması durumunda ise birinci işverenden tevkif suretiyle elde edilen ücret geliri de dahil olmak üzere bunların tamamı 86/1-b kapsamından çıkıp 86/1-c kapsamına girecek ve bu bent kapsamında beyana tabi tutulacaktır. Başka bir deyişle tevkif suretiyle kaç adet ücret geliri elde edilmiş olunursa olunsun birden sonraki işverenden elde edilen ücretlerin toplamının söz konusu sınırı aşmaması durumunda, ücret gelirlerinin tamamı bu Kanunun 86/1-b maddesi kapsamında beyan edilmeyecek; aşması durumunda ise ücret gelirlerinin tamamı bu Kanunun 86/1-c maddesi kapsamında beyan edilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi, “Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

86/1-a kapsamına giren gelirler ile tek işverenden tevkif suretiyle elde edilen ücret geliri öncelikle bu bent kapsamı dışında tutulmuş, birden sonraki işverenden tevkif suretiyle elde edilen ücret gelirine ilişkin açıklama ise yukarıda yapılmıştır.

Bu bent kapsamında dikkat çeken en önemli husus, bu kapsamda olan gelirlerin toplamı dikkate alınırken, bu kapsamda olsun ya da olmasın, bu kapsamdakiler ile bu kapsamda olmayan diğer tüm gelir unsurları ile birlikte dikkate alınarak bütün gelirler toplanarak bu gelirler toplamının 103’üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarın aşıp aşılmadığına bakılarak gelirin toplanmasının yapılması hususudur. Tarifede yer alan tutar aşılsa, bütün gelir unsurları beyana tabi tutulur, ayrıca gelirin elde edilmesi anında tevkif suretiyle vergilendirilen tutarlar beyannameden mahsup edilir. Bunun yanında söz konusu sınır bir istisna sınırı olmayıp beyanname verme sınırındır. Sınır tutarını aşan gelirlerin, aşılan kısım kadarı değil, tamamı beyannameye dahil edilir.

Bu bent kapsamında dikkat çeken bir diğer önemli husus, Türkiye’de tevkifat uygulamasına tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları olmak üzere üç çeşit gelir unsurunun bu kapsamda beyana tabi tutulacağı ve diğer tüm gelir unsurlarının kat’i surette bu kapsamda beyana tabi tutulmayacağı hususudur.

Bu bent kapsamında dikkat çeken bir diğer önemli husus, söz konusu üç adet gelir unsurunun tevkifata tabi tutulmuş olması gerektiği hususudur. Bu bentte sayılan gelir unsurları tevkifat uygulamasına tabi tutulmadığı sürece, her ne suretle olursa olsun ve ayrıca tutarı ne olursa olsun bu kapsam dışında gelirin toplanmasında dikkate alınacaktır. Ayrıca gelir unsurunun bu bent kapsamında beyan edilebilmesi için Türkiye’de elde edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Gelirin toplanması yapılırken tevkif suretiyle elde edilen kazanç ve iratların beyan edilebilmesi noktasında belirli bir sınırın konması mükelleflere ve vergi idaresine çeşitli kolaylıklar sağlamıştır. Söz konusu uygulamanın hüküm altına alınmasının nedenlerini; mükelleflerin ekseriyetle bu sınırın altında gelir elde etmesi, bu sınıra ulaşıncaya kadar kazanç ve iradın zaten belirli oranlarda vergilendirmeye tabi tutulması nedeniyle bu sınırın aşılması durumunda kazanç ve iradın daha yüksek oranda vergilendirilmesine devam edilebilmesi, elde edilen bu tarz gelirlerin çoğunlukla çok küçük tutarlarda olması, geliri elde edenlerin çoğunlukla yıllık beyanname vermeyen potansiyel mükellefler olması, bu tarz gelirlerde söz konusu uygulamanın olmaması durumunda vergi idaresinin iş yükünün artacağı, gereksiz zaman kaybına yol açacağı, mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirirken zorlanacağı ve bundan dolayı da çeşitli ceza hükümlerine tabi tutulabileceği, bu tarz gelirlerin daha çok sermaye piyasası araçlarından elde edildiği ve söz konusu uygulamanın olmadığı takdirde yatırımcının sermaye piyasasında uzak durabileceği ihtimali... şeklinde sıralayabiliriz.

Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesi, “Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (2014 takvim yılı için 1.400 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu bent kapsamında dikkat çeken en önemli husus, sadece menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının bu bent kapsamında beyana tabi tutulabileceği, diğer kazanç ve iratların ise bu bent kapsamında

beyana tabi tutulamayacağı hususudur. Bir diğer husus ise, Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesinde istisna; 86/1-b ve 86/1-c maddesinde ise tevkifat uygulamasına tabi tutulan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları kapsam altına alınırken, tevkifat ve istisna uygulamasına tabi tutulmayan gelirler ise bu bent kapsamında dikkate alınacağı hususudur. Ayrıca tam mükellef gerçek kişilerin yurtdışında elde ettikleri, yurtdışında tevkifat ve istisna uygulamasına tabi tutulup tutulmadığına bakılmaksızın, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları da bu bent kapsamında beyana tabi tutulacaktır.

Gelirin toplanması yapılırken, bu Kanunun 86/1-d maddesi kapsamına giren bütün menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının toplam tutarı dikkate alınır. İratların toplam tutarı bu bent kapsamında yer alan sınırı **(2014 takvim yılı için 1.400 TL)** aşılırsa, söz konusu iratların tamamı beyan edilir; aşmıyorsa hiçbirini beyan edilmez. Ayrıca söz konusu beyan sınırı bir istisna haddi olmayıp iratlar toplamının beyan edilip edilemeyeceğini belirten tutarı gösteren bir sınırdır.

Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinin ikinci bendinde, dar mükellefiyet gerçek kişilerin tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratları için yıllık beyanname vermeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bent hükmünden de açıkça anlaşılacağı üzere, dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye'de elde ettikleri ticari, zirai ve serbest meslek kazançları dışında tevkif suretiyle elde edilen bütün kazançları, tutarları her ne olursa olsun, hiçbir şekilde beyan edilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda da bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyecektir. Ayrıca dar mükellef gerçek kişilerin Türkiye dışında elde ettikleri gelirlerinin de Gelir Vergisi Kanununun konusuna girmemesi nedeniyle beyan edilmesi de söz konusu olamayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 84/3 maddesinde münferit beyannamenin tanımı *"Dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur."* şeklinde yapılmıştır. Dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda oldukları ticari, zirai ile serbest meslek kazançları dışında kalan ve tevkif suretiyle vergilendirilmemiş olan ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratları, tutarları ne olursa olsun dar mükellef gerçek kişiler tarafından gelirin elde edilmesini müteakip 15 gün içerisinde bağlı bulunulan vergi dairesine münferit beyanname ile beyan edilip ödenilir.

30.12.2004 tarih ve 5281 sayılı Kanunun⁵ 30'uncu maddesi ile Gelir Vergisi Kanununa geçici 67'nci madde eklenmiş ve 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere bu madde hükmü ile gelirin toplanması üzerinde birçok değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklik kapsamında dikkat çeken en önemli husus, bu madde kapsamına giren kazanç ve iratların tutarları ne olursa olsun toplamaya dahil edilmeyeceği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi durumunda bunların beyannameye ithal edilmeyeceği hususudur. Dikkat çeken bir diğer husus ise, bu madde hükmüne giren kazanç ve iratların banka veya aracı kurum vasıtasıyla elde edilmesi gerektiği hususudur. Bu şartı taşımaksızın elde edilen kazanç ve iratlar Gelir Vergisi Kanunu sistematığı içerisinde genel hükümlere tabi tutulacaktır.

⁵ "5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", 31.12.2004 tarih ve mükerrer 25687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesine giren kazanç ve iratları aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz. Özel finans kurumlarınca (katılım bankası) ödenen kar payları, repo gelirleri, mevduat faizleri, özel finans kurumlarınca (katılım bankaları) kar ve zarara katılma karşılığında ödenen kar payları, 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonusu (döviz, altına veya başka bir değere endeksli) faiz gelirleri, 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonusu (TL cinsinden) faiz gelirleri, hisse senedi ile tahvil ve hazine bonusu satışından elde edilen gelirler... şeklinde sıralayabiliriz.

Gelir Vergisi Kanununun 95'inci maddesinde çeşitli ücret gelirlerinin elde edilmesinde vergi tevkif usulünün cari olmadığı ve bu gelirlere ilişkin olarak yıllık beyanname verilmesi gerektiği hususu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu ücret gelirleri aşağıdaki gibidir.

- 1) Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;
- 2) Gelir Vergisi Kanununun 16'ncı maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri
- 3) Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

2.3.5- Beşinci Aşama: Elde Edilen Kazanç ve İrat Tutarının Tespiti

Mükellefin elde ettiği tutar hiçbir işleme tabi tutulmaksızın direkt olarak yazılır. Bu aşamada tutar gayrisafi olarak dikkate alınır.

2.3.6- Altıncı Aşama: Gelirin Toplanmasına Esas Olan Tutarın Belirlenmesi

Gelir unsurlarına ilişkin toplama yapılırken beşinci aşamanın tamamlanmasının ardından elde edilen veriler makalemizin ikinci bölümünün sonunda yer verilen tabloya aktarılır. Daha sonra aşağıdaki işlemler sırası ile takip edilerek yapılır.

Birinci Sıra: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesi kapsamında elde edilen bütün kazanç ve iratlardan her biri kendi gelir grubu içerisinde değerlendirilerek toplanır ve yine kendi gelir grubu içerisinde yer alan istisna sınırının aşılıp aşılmadığı kontrol edilir. Söz konusu istisna sınırı aşıyorsa kazanç ve iratları toplamının sınırı aşan kısımları beyan edilir; aşılmıyorsa hiçbiri beyan edilmez.

İkinci Sıra: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesi kapsamında elde edilen iratların tamamı ayrı ayrı ve birlikte toplanarak (2014 takvim yılı için) 1.400 TL beyanname verme sınırının aşılıp aşılmadığı kontrol edilir. Söz konusu beyanname verme sınırı aşıyorsa iratların tamamı beyan edilir; aşılmıyorsa hiçbiri beyan edilmez. Ayrıca elde edilen gelir unsuru kaç adet olursa olsun hepsinin toplamı üzerinden bir defaya mahsus olmak üzere bu sınırdan yararlanılacaktır.

Üçüncü Sıra: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında elde edilen kazanç ve iratların tamamı elde edilen diğer bütün gelirler ile ayrı ayrı ve birlikte toplanarak bu Kanunun 103'üncü maddesinin ikinci diliminde yer alan beyanname verme sınırının (2014 yılı için 27.000 TL) aşılıp aşılmadığı kontrol edilir. Söz konusu sınır aşıyorsa kazanç ve iratların tamamı beyan edilir; aşılmıyorsa hiçbiri beyan edilmez.

Dördüncü Sıra: Ticari, zirai ve serbest meslek kazancı kapsamında elde edilen gelir varsa aşağıdaki işlem yapılır; ancak bu kapsamda herhangi bir gelir yoksa bu sıra ile ilgili olarak herhangi işlem yapılmaz.

2012 yılında 6322 sayılı Kanunun⁶ 5'inci maddesi ile yapılan değişiklik ile Gelir Vergisi Kanununun 21'nci maddesinin ikinci fıkrasındaki "...*istisna haddinin üzerinde hâsılât elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifinin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar.*" hükmüne istinaden, hükümde yer alan söz konusu gelirlerin toplamının 103'üncü maddesinin üçüncü diliminde yer alan sınırı **(2014 yılı için 97.000 TL)** aşıp aşmadığı kontrol edilir. Söz konusu sınır aşılıyorsa Gelir Vergisi Kanununun 22'nci maddesinin birinci fıkrasındaki konut kira istisnasından yararlanılamayacak; aşılmıyorsa söz konusu istisnadan yararlanılacaktır.

Yukarıda yer verilen sıralamanın, birden çok ve çeşitli gelir unsurlarını kapsadığı durumlarda, elde edilen bütün gelir unsurlarının beşinci aşamasının tamamlanmasından sonra yapılması daha doğru olacaktır.

Bu bölümde ayrıca aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilerek gelirin toplanmasına esas olan tutarların toplamı hesaplanır.

Gelir Vergisi Kanununun 88'inci maddesinin birinci fıkrasında "*Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.*" hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre değer artış kazançlarından kaynaklanan (arizi kazançlar nedeniye zarar durumunun oluşması mümkün bulunmamaktadır) zararların her ne suretle olursa olsun diğer gelir unsurlarından mahsup edilebilmesi mümkün değildir. Herhangi bir gelir, kazanç ve irat elde edilirken zarar durumunun söz konusu olması durumunda söz konusu zarar tutarı gelirin toplanmasına esas tutar olarak dikkate alınacak ve söz konusu zarar tutarı toplama yapılırken elde edilen diğer gelirlerden mahsup edilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 88'inci maddesinin üçüncü fıkrasında "*Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmeler zarar addolunmaz.*" hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından sayılan giderler Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinin birinci fıkrasının 4 ve 10'uncu bentlerinde sayılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinin birinci fıkrasının 4'üncü bendi "*Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (iktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88 inci maddenin 3 üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.)*" şeklinde; 10'uncu bendi ise "*Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli (kira indirimi gayri safi hasıllattan bu maddenin 1 ila 9 ve 11 numaralı bentlerinde yazılı giderler düşüldükten sonra, kalan miktar üzerinden yapılır; kiranın indirilemeyen kısmı 88 nci maddenin 3 üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz)*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler çerçevesinde elde edilen gelirin giderlerden düşük olması durumunda söz konusu tutarın diğer fazlalığı sayılmaması nedeniyle gelir unsurlarından inirilemeyeceğine göre gelirin toplanmasına esas olan tutar sıfır olarak dikkate alınacaktır.

⁶ "6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.3.7- Yedinci Aşama: Gelir Unsurunun Beyannameye Dahil Edilecek Tutarının Hesaplanması

Bu aşamada, kazanç ve iradın gelirin toplanmasına esas olan tutarından, bu tutardan düşülmesi gereken tutarların düşülmesi suretiyle beyannameye dahil edilmesi gereken tutara ulaşılır. Düşülecek bir tutar yoksa kazanç ve irat tutarı altıncı aşamada olduğu tutarıyla bu aşamada dikkate alınır. Örneğin, konut kira geliri elde edilirken gelirin toplanmasına esas olan tutar üzerinden, yararlanılıyorsa, istisna tutarı ile götürü veya gerçek gider tutarı çıkarılması suretiyle beyannameye dahil edilecek olan tutara ulaşılır.

2.3.8- Sekizinci Aşama: Gelir Unsuruna İlişkin Varsa Mahsup Edilecek Gelir Vergisi Tutarının Hesaplanması

Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatının mahsubu başlıklı 121'inci maddesinin birinci ve ikinci fıkrası; *"Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsubedilir.*

Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur." şeklinde hüküm altına alınmıştır. Gelir unsuru tevkif suretiyle elde edilmişse, her bir gelir unsuruna ilişkin tevkif edilen tutarların tamamı toplanarak beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

2.4- Yukarıdaki Sekiz Aşamada Yapılan İşlemlerin Tabloya Aktarılması

Gelir unsurunun tespiti aşamasından mahsup edilecek vergi tutarının hesaplanması aşamasına kadar yapılan işlemler, tarafımızca geliştirilen tablo yöntemiyle bir arada toplanır ve bu tabloya göre sırasıyla aşağıda gösterilen şekilde aktarılır. Geliştirilen tablo yöntemiyle de bütün gelirlerin toplu olarak bir arada görülmesinin sağlanmasının yanı sıra gözden kaçan hususların çözülmesinde daha iyi bir kontrol mekanizması sağlanmış olur.

	Birinci Aşama	İkinci Aşama	Üçüncü Aşama	Dördüncü Aşama	Beşinci Aşama	Altıncı Aşama	Yedinci Aşama	Sekizinci Aşama
No	Gelir Unsurunun Türü	Gelir Unsurunun Kanuni Dayanağı (GVK md. 37-82)	Muafiyet ve İstisnaların Türü ve Kanuni Dayanağı (GVK md. 9-30)	Gelirin Toplanması Kanuni Dayanağı	Tutar (TL)	Gelirin Toplanmasına Esas Olan Tutar	Beyannameye Dahil Edilecek Tutar	Mahsup Edilecek Tutar
a	Ticari Kazanc							
b	Zirai Kazanc							
c	Ücret							
d	SMK							
e	GMSİ							
f	MSİ							
g	DKİ							
Toplam								

3- GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN HAZIRLANMASI

İkinci bölümde yer verilen aşamalardan sonra aşağıdaki aşamaların takip edilerek gelir vergisi beyannamesinin hazırlanması gerekmektedir. Gelir vergisi beyannamesinin hazırlanması aşağıda yer verilen 11 bölümden oluşmaktadır.

Birinci Bölüm: Gelir Unsurları Toplamının Hesaplanması

İkinci Bölüm: Zarar Tutarının Hesaplanması

Üçüncü Bölüm: Kar Tutarının Hesaplanması

Dördüncü Bölüm: Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları ve İndirimler Toplamının Hesaplanması

Beşinci Bölüm: Mahsup Sonrası Kalan Tutarın Hesaplanması

Altıncı Bölüm: 5746 Sayılı Kanuna Göre Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi Tutarının Hesaplanması

Yedinci Bölüm: Vergiye Tabi Gelirin (Matrah) Bulunması

Sekizinci Bölüm: Hesaplanan Gelir Vergisinin Bulunması

Dokuzuncu Bölüm: Mahsup Edilecek Vergiler Toplamının Hesaplanması

Onuncu Bölüm: Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi Tutarının Hesaplanması

On Birinci Bölüm: İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi Toplamının Hesaplanması
Söz konusu bölümlere ilişkin açıklamalar aşağıda başlıklar halinde yapılacaktır.

3.1- Birinci Bölüm: Gelir Unsurları Toplamının Hesaplanması

Beyannameye dahil edilecek olan yedi gelir unsurunun kazanç ve iratları tek tek toplanarak vergiye tabi olan gelir tutarına ulaşılır. Söz konusu tutar negatif çıkarsa bu bölüme sıfır yazılır.

3.2- İkinci Bölüm: Zarar Tutarının Hesaplanması

Beyannameye dahil edilecek olan yedi gelir unsurunun kazanç ve iratları tek tek toplandığında negatif bir sayı elde edilirse, elde edilen tutar bu bölüme yazılır.

3.3- Üçüncü Bölüm: Kar Tutarının Hesaplanması

Yedi gelir unsurunun kazanç ve iratlarının beyannameye dahil edilen tutarları toplandığında pozitif bir sayı elde edilirse, elde edilen tutar bu bölüme yazılır.

3.4- Dördüncü Bölüm: Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları ve İndirimler Toplamının Hesaplanması

Gelir Vergisi Kanununun zararların karlara takas ve mahsubu başlıklı 88'inci maddesinin ikinci fıkrasında "Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolunamaz." hükmüne yer verilmiştir. 2014 takvim yılına ilişkin verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde 2009 takvim yılından başlanarak 2013 yılı dahil beş yıllık zarar tutarlarının karlara masubu söz konusu olabilecek iken 2008 takvim yılı ve daha önceki yıllarda elde edilen zarar tutarlarının karlara mahsubu söz konusu olamayacaktır.

Bu bölümde öncelikle varsa geçmişe yönelik beş yıllık zarar tutarları, en eski yıldan başlanarak, üçüncü bölümde kar elde edilmesi durumunda, kar tutarı üzerinden mahsup edilecektir.

Zararların karlara takası yapıldıktan sonra müspet fark elde edilmiş ise kalan söz konusu müspet fark tutarı üzerinden indirim tutarları mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanununun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasında, gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere bu maddede yer alacak indirimlerin yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Beyan edilen gelir ise, zarar mahsubu yapılmadan önceki gelir unsurlarının toplamından oluşan kar tutarıdır. Söz konusu indirimler dolayısıyla herhangi bir oranlamanın söz konusu olduğu durumlarda da oranlama bu tutar üzerinden yapılacaktır.

3.5- Beşinci Bölüm: Mahsup Sonrası Kalan Tutarın Hesaplanması

Kar elde edilmesi durumunda söz konusu kar tutarından geçmiş yıl zararları ve diğer indirim tutarlarının mahsup edilmesi sonucunda ortaya çıkan müspet farktır.

3.6- Altıncı Bölüm: 5746 Sayılı Kanuna Göre Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi Tutarının Hesaplanması

Bu bölümde varsa 5746 sayılı Kanuna göre gelecek Yıla Devreden ar-ge indirimi tutarının mahsup sonrası kalan tutardan mahsubu yapılır.

3.7- Yedinci Bölüm: Vergiye Tabi Gelirin (Matrah) Bulunması

Mahsup sonrası tutardan 5746 sayılı Kanuna göre gelecek Yıla Devreden ar-ge indirimi tutarının çıkarılması sonucu elde edilen müspet fark, vergiye tabi geliri bir diğer adıyla matrahi oluşturur.

3.8- Sekizinci Bölüm: Hesaplanan Gelir Vergisinin Bulunması

Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yer alan dilimlerdeki oranlara göre vergiye tabi olan gelir üzerinden yapılan hesaplama sonucu hesaplanan gelir vergisi tutarı bulunur.

3.9- Dokuzuncu Bölüm: Mahsup Edilecek Vergiler Toplamının Hesaplanması

Yabancı ülkede ödenen vergiler, kesinti yoluyla ödenen vergiler, dönem içerisinde ödenen geçici vergiler ve Gelir Vergisi Kanununun 95'nci maddesine istinaden ücret geliri elde ediliyorsa elde edilen bu tutar üzerinden hesaplanan asgari geçim indirimi tutarları toplamı hesaplanan gelir vergisi tutarı üzerinden mahsup edilir.

3.10- Onuncu Bölüm: Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi Tutarının Hesaplanması

Hesaplanan gelir vergisi tutarından mahsup edilecek veriler toplamının mahsup edilmesi sonucu oluşan müspet farktır.

3.11- On Birinci Bölüm: İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi Toplamının Hesaplanması

Hesaplanan gelir vergisi tutarı mahsup edilecek veriler toplamından düşük çıkarsa, ortaya çıkan tutar kadar ne'ine göre yıllık gelir vergisi veya geçici vergi mükellefe iade edilir.

Yukarıda yer alan söz konusu bölümler tamamlandıktan sonra elde edilen tutarlar yıllık gelir vergisi beyannamesine aşağıda gösterildiği şekilde aktarılacaktır.

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ

GELİR BİLDİRİMİ

1- GELİR UNSURLARI TOPLAMI		XXX
Ticari Kazanç		XXX
Zirai Kazanç		XXX
Ücret		XXX
Serbest Meslek Kazancı		XXX
Menkul Sermaye İradı		XXX
Gayrimenkul Sermaye İradı		XXX
Diğer Kazanç ve İratlar		XXX
2- (ZARAR)		XXX
3- KAR		XXX
4- (MAHSUP EDİLECEK GEÇMİŞ YIL ZARARLARI VE İNDİRİMLER TOPLAMI)		XXX
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı		XXX
2009 Yılı Zararı	XXX	
2010 Yılı Zararı	XXX	
2011 Yılı Zararı	XXX	
2012 Yılı Zararı	XXX	
2013 Yılı Zararı	XXX	
89/1 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/2 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/3 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/4 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/5 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/6 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/7 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/8 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/9 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/10 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/11 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/12 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
89/13 md.- Kapsamında yapılacak olan indirimler		XXX
GVK-Geç-82 md.- Bireysel katılım yatırımcısı indirimi		XXX
GVK-Geç-83 md.- Expo 2016'ya yapılan bağış ve yardımlar		XXX
Diğer İndirimler		XXX
5- MAHSUP SONRASI KALAN TUTAR		XXX
6- 5746 SAYILI KANUNA GÖRE GELECEK YILA DEV. AR-GE İNDİRİMİ		XXX
VERGİ BİLDİRİMİ		
7- VERGİYE TABİ GELİR (MATRAH)		XXX
8- HESAPLANAN GELİR VERGİSİ		XXX
9- (MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI)		XXX
Yabancı Ülkede Ödenen Vergiler		XXX
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler		XXX
Geçici Vergiler		XXX
Asgari Geçim İndirimi Tutarı (md.95 kapsamında)		XXX
10- ÖDENMESİ GEREKEN GELİR VERGİSİ		XXX
11- İADESİ GEREKEN GELİR VERGİSİ VE/VEYA GEÇİCİ VERGİ TOPLAMI		XXX
İadesi Gereken Gelir Vergisi		XXX
İadesi Gereken Geçici Vergi		XXX

4- ÖRNEK UYGULAMA**4.1- Mükellef Bay (A)'nın 2014 Takvim Yılında Elde Etmiş Olduğu Kazanç ve İratlara İlişkin Bilgiler**

Mükellef Bay (A)'nın 2014 takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratlarına ve yaptığı giderlere ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir. Mükellef Bay (A)'nın 2014 takvim yılında elde ettiği gelirleri toplayıp gelir vergisi beyannamesini düzenleyelim.

- a) Mükellefin dış protezciliği faaliyetine ilişkin olarak 10.000 TL zarar elde edilmiştir.
- b) Mükellef haftada bir gün iş adamı Bay (B)'nin hususi şoförlüğünü yapmış ve bu faaliyetine ilişkin olarak 5.200 TL gelir elde etmiştir.
- c) Mükellef haftada bir gün kazancı gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçi Bay (C)'nin yanında çalışmış ve faaliyetine ilişkin olarak 2.600 TL gelir elde etmiştir.
- d) Mükellef tasfiyeye giren (X) Ltd. Şti.'ye tasfiye memuru olarak atanmış ve bu faaliyetine ilişkin olarak 1.000 TL gelir elde etmiş ve söz konusu gelire ilişkin tevkifat yapılmamıştır.
- e) Mükellef sahibi olduğu konutu Bayan (B)'ye kiraya vermiş ve karşılığında 16.000 TL gelir elde etmiş ve safi kira tutarının tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir.
- f) Mükellef sahibi olduğu işyerini kazancı basit usulde tespit edilen esnaf Bay (D)'ye kiraya vermiş ve karşılığında 1.200 TL gelir elde etmiş ve safi kira tutarının tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir.
- g) Mükellef sahibi olduğu işyerini kazancı gerçek usulde tespit edilen tacir Bay (T)'ye kiraya vermiş ve karşılığında net 12.000 TL gelir elde etmiş, safi kira tutarının tespitinde götürü gider usulünü seçmiştir.
- h) Tam mükellef (Y) AŞ'nin 2002 hesap dönemine ilişkin olarak dağıtılan karıdan net 16.200 TL gelir elde edilmiştir.
- i) Tam mükellef (Z) AŞ'nin 2005 hesap dönemine ilişkin olarak dağıtılan karıdan brüt 10.000 TL gelir elde edilmiştir. (Söz konusu gelire ilişkin olarak 1.500 TL tevkifat yapılmıştır)
- j) Tam mükellef (H) Bankası aracılığıyla brüt 1.000 TL repo geliri elde edilmiştir. (Söz konusu gelire ilişkin olarak 150 TL tevkifat yapılmıştır)
- k) Tam mükellef (H) Bankası aracılığıyla 3.000 TL Eurobond faiz geliri elde edilmiştir.
- l) Mükellef ortağı olduğu (K) adi komandit şirketinden komanditer ortak olarak brüt 5.000 TL tutarında kâr payı elde etmiştir.
- m) Mükellef Kasım 2010'da 40.000 TL'ye satın aldığı arsayı Mayıs 2014'te 100.000 TL'ye satmıştır. Söz konusu dönemlere ilişkin Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Y-ÜFE) verileri aşağıdaki tabloda olduğu gibidir.⁷

Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (2003=100)						
Yıl / Ay	04-Nisan	05-Mayıs	06-Haziran	10-Ekim	11-Kasım	12-Aralık
2010				176,78	176,23	178,54
2014	234,18	232,96	233,09			

- n) Mükellef Bay (A) ticari faaliyeti ile ilgili olarak bir ihaleye girmemesi karşılığında rakip firmadan 5.000 TL hâsılat elde etmiştir.

⁷ <http://tuikapp.tuik.gov.tr> (27.01.2015)

4.2- Mükellef Bay (A)'nın 2014 Takvim Yılında Yapmış Olduğu Giderlere İlişkin Bilgiler

- 1) Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilen bireysel emeklilik sistemi kapsamında Mükellef Bay (A) tarafından kendisinin eşi ve küçük çocuğu adına 3.000 TL prim ödemesi yapılmıştır.
- 2) Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilen hayat sigortası kapsamında eşi adına söz konusu sigorta şirketine 10.000 TL hayat sigortası primi ödenmiştir.
- 3) Mükellef Bay (A) Türkiye'de kurumlar vergisi mükellefi olan bir özel okulda okuyan küçük çocuğu için belge karşılığı 9.000 TL eğitim harcaması yapmıştır.
- 4) Sağlık sorunları nedeniyle iki yaşındaki çocuğunu gelir vergisi mükellefi olan özel hastanede tedavi ettirmiş ve fatura karşılığı olarak 7.000 TL sağlık harcaması gerçekleştirmiştir.
- 5) İstanbul Valiliğinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak olan caminin inşaatı için, cami derneğine makbuz karşılığı olarak 5.000 TL bağışta bulunmuştur.
- 6) Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı olarak 10.000 TL tutarında aynı yardımda bulunmuştur.
- 7) Cumhurbaşkanlığı seçimi öncesi adaylardan Bay (A)'ya 1.000 TL tutarında bağışta bulunmuştur.

4.3- Mükellef Bay (A)'nın 2014 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyannamesine İlişkin Diğer Bilgiler

- Mükellef Bay (A)'nın bakmakla yükümlü olduğu ikinci derecede engelli olan iki yaşında çocuğu bulunmaktadır.
- Mükellef Bay (A) 2014 takvim yılına ilişkin olarak geçici vergi ödememiştir.
- Mükellef Bay (A) 2008 yılında 7.000 TL, 2009 yılında 6.000 TL, 2010 yılında 5.000 TL, 2011 yılında 4.000 TL, 2012 yılında 3.000 TL, 2013 yılında 2.000 TL ticari zarar elde etmiştir.

4.4- 2014 Takvim Yılında Elde Edilen Gelirlerin Gelir Vergi Beyannamesi Hazırlanmasında Esas Alınacak Tarife, İndirim ve İstisna Tutarları

2014 takvim yılında elde edilen gelirlerin Gelir Vergi Beyannamesi hazırlanmasında esas alınacak tarife, indirim ve istisna tutarları Maliye Bakanlığının 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁸ esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

4.4.1- Gelir Vergisine Tabi Gelirlerin Vergilendirilmesinde Esas Alınan Tarife

Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2014 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde Maliye Bakanlığının 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

⁸ 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 30.12.2013 tarih ve mükerrer 28867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gelir Vergisi Tarifesi	Vergi Oranı
11.000 TL'ye kadar	15%
27.000 TL'nin 11.000 TL'si için 1.650 TL, fazlası	20%
60.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL, (ücret gelirlerinde 97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL), fazlası	27%
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.760 TL, (ücret gelirlerinde 97.000 TL'den fazlasının 97.000 TL'si için 23.750 TL), fazlası	35%

4.4.2- Değer Artışı Kazançlarına İlişkin İstisna Tutar

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesinde yer alan değer artışı kazançlarına ilişkin istisna tutarı, 2014 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere **9.700 TL** olarak belirlenmiştir.

4.4.3- Arızı Kazançlara İlişkin İstisna Tutarı

Gelir Vergisi Kanununun 82'nci maddesinde yer alan arızı kazançlara ilişkin istisna tutarı, 2014 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere **21.000 TL** olarak belirlenmiştir.

4.4.4- Tevkifata ve İstisnaya Konu Olmayan Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlarına İlişkin Beyanname Verme Sınırı

Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesinde yer alan tevkifata ve istisnaya konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin beyanname verme sınırı, 2014 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere **1.400 TL** olarak belirlenmiştir.

4.5- Mükellef Bay (A)'nın Elde Etmiş Olduğu Gelir Unsurlarının Tespit Edilip Toplanması

a) Birinci ve İkinci Aşama: Dış protezciliğinden elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanununun 37/7'nci maddesine göre ticari kazançtır.

Üçüncü Aşama: Söz konusu kazançla ilişkin herhangi bir muafiyet ya da istisna hükmünün bulunmaması sebebiyle bu aşamaya ilişkin olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin ikinci fıkrasında, tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verecekleri hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla Mükellef Bay (A) ticari kazanç elde ettiğinden tacir sıfatını haizdir ve zarar dahi elde etmiş olsa söz konusu ticari kazancına istinaden yıllık gelir vergisi beyannameyi vermek zorundadır.

Beş, Altı, Yedi ve Sekizinci Aşama: Mükellef Bay (A) elde etmiş olduğu 10.000 TL zarar tutarının tamamını beyannameye intikal ettirecek ve mahsup işlemine ilişkin olarak herhangi bir veri bulunmadığından mahsup işlemi yapılamayacaktır.

b) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinin birinci fıkrasında ücretin tanımı "*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın işveren Bay (B)'ye bağlı olarak yaptığı hizmetin karşılığı olarak elde etmiş olduğu gelir ücret geliridir.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 64'üncü maddesinin birinci fıkrasının ikinci bendinde özel hizmetlerde çalışan şoförlerin geliri diğer ücretler kapsamına alınmıştır.

Üçüncü Aşama: Söz konusu kazanca ilişkin herhangi bir muafiyet ya da istisna hükmünün bulunmaması sebebiyle bu aşamaya ilişkin olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Dördüncü ve Beşinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun Kanunun 64'üncü maddesinin ikinci fıkrasında diğer ücretler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunların beyannameye ithal edilmeyeceği hüküm altına alındığından söz konusu 5.200 TL ücret geliri, gelirin toplanmasında dikkate alınmayacak ve bu aşamadan sonraki aşamalara ilişkin olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

c) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinin birinci fıkrasında ücretin tanımı "*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın işveren Bay (C)'ye bağlı olarak yaptığı hizmetin karşılığı olarak elde etmiş olduğu gelir ücret geliridir.

İkinci Aşama: Elde edilen gelire ilişkin olarak Kanunun ücretin tanımına ilişkin bölümünde özel bir hüküm bulunmaması nedeniyle söz konusu gelir, Gelir Vergisi Kanununun 61(1)'inci maddesi kapsamında ücret geliri olarak değerlendirilecektir.

Üçüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 23/2'nci maddesinde gerçek usulde vergilendirmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla Mükellef Bay (A)'nın elde etmiş olduğu 2.600 TL ücret gelirin'in tamamı gelir vergisinden istisna tutulacaktır.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesinde kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmının yıllık beyanname ile beyan edilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla 2.600 TL ücret gelirin'in tamamı istisna kapsamında olduğundan aynı Kanunun 86/1-a maddesine istinaden toplamaya dahil edilmeyecek ve bu aşamadan sonraki aşamalara ilişkin olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

d) Birinci ve İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde ücretin tanımı "*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı Kanunun 61/4'üncü maddesinde tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatlerin ücret geliri olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla mükellefin tasfiye memuru sıfatıyla elde etmiş olduğu 1.000 TL kazanç ücret geliri olarak beyan edilecektir.

Üçüncü Aşama: Söz konusu kazanca ilişkin herhangi bir muafiyet ya da istisna hükmünün bulunmaması sebebiyle bu aşamaya ilişkin olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Dördüncü Aşama: Elde edilen ücret geliri, bu gelire ilişkin olarak tevkifat yapılmamış olması nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu madde 86/1-b; söz konusu gelire ilişkin olarak herhangi bir istisna uygulamasının söz konusu olmaması nedeniyle de Gelir Vergisi Kanunu madde 86/1-a kapsamında değerlendirilemeyecektir. Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin birinci fıkrasında, bu Kanuna aksine hüküm olmadıkça kazanç ve iratların yıllık beyanname ile beyan edileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla ücret gelirin'in toplanmasına ilişkin olarak herhangi bir aksine hüküm olmadığından söz

konusu ücret geliri, Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin birinci fıkrasına istinaden yıllık beyannameye ithal edilecektir.

Beş, Altı, Yedi ve Sekizinci Aşama: Elde edilen ücret gelirine ilişkin aksine bir hüküm olmaması ve bu gelirden tevkifat yapılmaması nedeniyle 1.000 TL ücret gelirinin tamamı beyan edilecek ve bu gelire ilişkin olarak herhangi bir mahsup işlemi yapılmayacaktır.

e) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin birinci fıkrasında "*Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir.*" hükmü ile gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmıştır. Mükellef Bay (A) söz konusu konutu sahibi olarak Bayan (B)'ye kiraya vermesinden dolayı elde etmiş olduğu gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 70/1'inci maddesinde binaların kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A) söz konusu binayı mesken olarak kiraya vermiş olduğundan konut kira gelirin bu hüküm kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Üçüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesinin; birinci fıkrasında binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın **(2014 yılı için 3.300 TL)'si** Gelir Vergisinden müstesna olduğu; ikinci fıkrasında ise ticari, zirai veya mesleki kazancının yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanların bu istisnadan yararlanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın dış protezciliğinden dolayı ticari faaliyeti söz konusu olup bu faaliyeti nedeniyle kazancını yıllık beyanname ile beyan etme zorunluluğu bulunduğundan Mükellef Bay (A) konut kira geliri istinasından yararlanamayacaktır.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesinde, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı **(2014 yılı için 1.400 TL)'yi** aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bina mesken olarak kiraya verildiğinden tevkifata tabi tutulamamış ve Mükellef Bay (A)'nın yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olduğu ticari kazancının bulunması nedeniyle de konut kira geliri istisnası uygulamasından yararlanılamamış olduğundan söz konusu gayrimenkul sermaye iradı, gelirin toplanmasında Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Beşinci ve Altıncı Aşama: Elde edilen konut kira gelirin tamamı 2014 yılı için beyanname verme sınırı olan 1.400 TL'yi aştığından 16.000 TL'nin tamamı gelirin toplanmasında esas tutar olarak dikkate alınacaktır.

Yedinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında "*Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler.*" hükmüne yer verilmiştir. Mükellef Bay (A) safi kira tutarının tespitinde götürü usulü seçmiş olduğundan hasılatın %25'lik kısmı götürü olarak gider yazılabilecektir. Elde edilen 16.000 TL'nin %25'i $(16.000 * \%25) = 4.000$ TL'dir. Elde edilen gayrimenkul sermaye iradından götürü gider tutarı düşüldüğünde gelirin toplanmasına esas olan $(16.000 - 4.000) = 12.000$ TL safi irat tutarına ulaşılacaktır.

Sekizinci Aşama: Söz konusu bina mesken olarak kiraya verildiğinden tevkifata tabi tutulamamış ve bu nedenle de mahsup işlemi ile ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

f) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin birinci fıkrasında "Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir." hükmü ile gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmıştır. Mükellef Bay (A) söz konusu işyerini sahibi olarak esnaf Bay (D)'ye kiraya vermesinden dolayı elde etmiş olduğu gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 70/1'inci maddesinde binaların kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A) söz konusu binayı işyeri olarak kiraya vermiş olduğundan elde edilen gelirin bu hüküm kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Üçüncü Aşama: Söz konusu bina işyeri olarak kiraya verildiğinden Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde yer alan konut kira geliri istisnasından yararlanılamayacaktır.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesinde, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı (2014 yılı için 1.400 TL)'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 94'üncü maddesinde vergi tevkifatına ilişkin hükümlere yer verilmiş ve gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Bay (D) kazancı basit usulde tespit edilen mükellef olduğundan kendisinin vergi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle söz konusu 1.200 TL'lik kira ödemesi gerçekleştirilirken vergi tevkifatı yapılmamış ve elde edilen gelir, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan gayrimenkul sermaye iradı olarak Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Beşinci ve Altıncı Aşama: Elde edilen 1.200 TL işyeri kira geliri 2014 yılı için beyanname verme sınırı olan 1.400 TL'yi aşmıyor olsa da Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d kapsamında elde edilen iratların tamamı birlikte değerlendirilecek ve beyanname verme sınırı aşıyorsa bütün iratların tamamı beyannameye dahil edilecektirler. Ayrıca söz konusu irat için Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde yer alan konut kira geliri istisnasından yararlanılamayacağından 1.200 TL, gelirin toplanmasına esas tutar olarak dikkate alınacaktır.

Yedinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında "Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler." hükmüne yer verilmiştir. Mükellef Bay (A) safi kira tutarının tespitinde götürü usulü seçmiş olduğundan hasılatın %25'lik kısmı götürü olarak gider yazılabilecektir. 1.200 TL'nin %25'i (1.200 x %25)= 300 TL'dir. Elde edilen gayrimenkul sermaye iradından götürü gider tutarı düşüldüğünde gelirin toplanmasına esas olan (1.200-300)= **900 TL** safi irat tutarına ulaşılabilecektir.

Sekizinci Aşama: Bina kazancı basit usulde vergilendirilen Bay (D)'ye işyeri olarak kiraya verildiğinden elde edilen irat tevkifata tabi tutulamamıştır. Bu nedenle mahsup işlemi ile ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

g) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinin birinci fıkrasında "Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradidir." hükmü ile gayrimenkul sermaye iradının tanımı yapılmıştır. Mükellef Bay (A) söz konusu işyerini sahibi olarak tacir Bay (T)'ye kiraya vermesinden dolayı elde etmiş olduğu gelir gayrimenkul sermaye iradidir.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 70/1'inci maddesinde binaların kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A) söz konusu binayı işyeri olarak kiraya vermiş olduğundan işyeri kira gelirinin bu hüküm kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Üçüncü Aşama: Söz konusu bina işyeri olarak kiraya verildiğinden Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde yer alan konut kira geliri istisnasından yararlanılamayacaktır.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesinde, vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2014 yılı için 27.000 TL) aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratlarından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 94'üncü maddesinde vergi tevkifatına ilişkin hükümlere yer verilmiş ve gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Tacir Bay (T), kazancı gerçek usulde tespit edilen mükellef olduğundan ve vergi tevkifatı yapma zorunluluğu bulunduğundan, kira ödemesini gerçekleştirilirken vergi tevkifatı yapmıştır. Elde edilen gelir tevkifata konu olan gayrimenkul sermaye iradı olduğundan gelirin toplanması hususunda Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Beşinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 94/5-a maddesinde, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmış ve söz konusu ödemeye ilişkin tevkifat oranı 12.01.2009 tarih ve 2009/14592 Bakanlar Kurulu Kararı⁹ ile %20 olarak belirlenmiştir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin dördüncü fıkrasında vergi tevkifatının yapılmasında 96'ncı madde hükmü göz önünde tutulacağı hükmüne yer verilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 96'ncı maddesinde vergi tevkifatında uyulacak esaslar belirlenmiş ve aynı maddenin ikinci fıkrasında vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla elde edilen net 12.000 TL işyeri kira geliri brüte iblağ edilerek gayrisafi kira tutarın hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu brüt (gayrisafi) kira tutarı ise $(12.000/0,80) = 15.000$ TL'dir.

Altıncı Aşama: Elde edilen brüt 15.000 TL işyeri kira geliri, Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilecek ve 2014 yılı için belirlenen 27.000 TL sınırını aşmıyor olsa da Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c kapsamında elde edilen gelirler ile beyana tabi diğer bütün gelirlerin

⁹ 12.01.2009 tarih ve 2009/14592 Bakanlar Kurulu Kararı, 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

tamamı birlikte değerlendirilecek ve belirlenen 27.000 TL'lik sınırın aşılması halinde elde edilen bütün gelirlerin tamamı beyannameye dahil edilecektirler.

Yedinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında "*Mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yukarıda yazılı giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilirler.*" hükmüne yer verilmiştir. Mükellef Bay (A) safi kira tutarının tespitinde götürü usulü seçmiş olduğundan hasılatın %25'lik kısmı götürü olarak gider yazılabilecektir. Elde edilen brüt 15.000 TL'nin %25'i (15.000*%25)= 3.750 TL'dir. Elde edilen gayrimenkul sermaye iradından götürü gider tutarı düşüldüğünde gelirin toplanmasına esas olan (15.000-3.750)= **11.250 TL** safi irat tutarına ulaşılacaktır.

Sekizinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatının mahsubu başlıklı 121'inci maddesinin birinci fıkrasında, yıllık beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bina kazancı gerçek usulde vergilendirilen Bay (T)'ye işyeri olarak kiraya verilmiş ve elde edilen irat tevkifata tabi tutulmuş olduğundan tevkif edilen 3.750 TL beyanname üzerinden hesaplan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

h) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı "*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın kendisi ticari faaliyetinin dışında elde etmiş olduğu kar payı geliri menkul sermaye iradıdır.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75/1'inci maddesinde, her nevi hisse senetlerinin kâr payları dolayısıyla elde edilen iratların kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A) tam mükellef (Y) AŞ'nin 2002 hesap dönemine ilişkin olarak dağıtılan karıdan elde ettiği gelirin bu hüküm kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Üçüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 22/2'inci maddesinde, "*Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.*" hükmüne yer verilmiştir. Kar paylarından elde edilen menkul sermaye iratları genel olarak bu hükme tabidirler. Ancak Gelir Vergisi Kanununun geçici 62'nci maddesinde 1999-2002 yıllarında elde edilen kar paylarının elde edilmesine ve istisna uygulanmasına ilişkin olarak özel hüküm bulunduğundan elde edilen kar payının bu hüküm çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 62'nci maddesinde kurumlar vergisi mükelleflerinin 01.01.1999 - 31.12.2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının dağıtımı halinde 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılmayacağı ve bu madde kapsamındaki kâr payları için 22'nci madde hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca gerçek kişilerce bu kapsamda elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Bu gelirler ile ilgili olarak yıllık beyanname verilmesi halinde, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname

üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca beyanname verilmesi halinde Gelir Vergisi Kanununun geçici 62'nci maddesi uyarınca elde edilen brüt kar payının yarısı istisna edilecektir. Söz konusu istisna tutarı altıncı ve yedinci aşamada hesaplandığı üzere 9.000 TL'dir.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesinde, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratlarından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanununun geçici 62'nci maddesi uyarınca net olarak elde edilen menkul sermaye iradı brüte iblağ edilmekte ve beyanname verilmesi halinde beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceğinden söz konusu menkul sermaye iradının tevkifata tabi tutulduğu anlaşılmakta ve elde edilen irat gelirin toplanması hususunda Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilmektedir.

Beşinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun geçici 62'nci maddesi uyarınca elde edilen kâr paylarının net tutarına elde edilen kâr payının 1/9'u eklendikten sonra, bulunan tutarın yarısı vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınır. Elde edilen 16.200 TL net kar payına, kar payının 1/9'u olan $(16.200 \times 1/9) = 1.800$ TL eklendiğinde brüt $(16.200 + 1.800) = 18.000$ TL tutarı elde edilecektir.

Altıncı ve Yedinci Aşama: Elde edilen brüt 18.000 TL kar payı gelirinin yarısı olan $(18.000/2) = 9.000$ TL, Gelir Vergisi Kanununun geçici 62'nci maddesi uyarınca vergiye tâbi gelir olarak dikkate alınacak ve gelirin toplanmasına esas tutar olarak beyannameye dahil edilecektir. Ayrıca söz konusu irat tutarı Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilecek ve her ne kadar 2014 yılı için belirlenen 27.000 TL sınırını aşmıyor olsa da Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c kapsamında elde edilen gelirler ile beyana tabi diğer bütün gelirlerin tamamı birlikte değerlendirilecek ve belirlenen 27.000 TL'lik sınırın aşılması halinde elde edilen bütün gelirlerin tamamı beyannameye dahil edileceklerdir.

Sekizinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun geçici 62'nci maddesi uyarınca beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Beyan edilecek 9.000 TL'nin 1/5'i olan $(9.000 \times 1/5) = 1.800$ TL beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

i) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı "*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın, kendi ticari faaliyetinin dışında elde etmiş olduğu kar payı geliri menkul sermaye iradıdır.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75/1'inci maddesinde, her nevi hisse senetlerinin kâr payları dolayısıyla elde edilen iratların kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A) tam mükellef (Z) AŞ'nin 2005 hesap dönemine ilişkin olarak dağıtılan karıdan elde ettiği gelirin bu hüküm kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Üçüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 22/2'inci maddesinde, "*Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık*

beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmüne yer verilmiştir. Kanun hükmüne istinaden istisna edilen brüt 10.000 TL'nin yarısı olan 5.000 TL istisna edilecektir.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesinde, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratlarından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Gelir Vergisi Kanununun geçici 94/6-b-i maddesi uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla söz konusu menkul sermaye iradı tevkifata tabi tutulduğundan gelirin toplanması hususunda Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Beş, Altı ve Yedinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 22/2 maddesi uyarınca, elde edilen kâr payı tutarının yarısı olan 5.000 TL gelirin toplanmasına esas tutar olup beyannameye dahil edilecektir. Ayrıca söz konusu irat tutarı Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilecek ve 2014 yılı için belirlenen 27.000 TL sınırını aşmıyor olsa da Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c kapsamında elde edilen gelirler ile beyana tabi diğer bütün gelirlerin tamamı birlikte değerlendirilecek ve belirlenen 27.000 TL'lik sınırın aşılması halinde elde edilen bütün gelirlerin tamamı beyannameye dahil edilecektirler.

Sekizinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 22/2 maddesi uyarınca, tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesna olduğu, istisna edilen tutar üzerinden 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılacağı ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla tevkif edilen **1.500 TL** beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

j) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı "*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın, kendi ticari faaliyetinin dışında elde etmiş olduğu kar payı geliri menkul sermaye iradıdır.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75/14'üncü maddesinde, menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerin kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Repo (Repurchase agreement) geliri, menkul kıymetin kısa bir dönem içerisinde geri satım vaadi ile satın alınması ve bu dönem içerisinde söz konusu menkul kıymetin elde tutulması sonucu elde edilen faiz gelirdir. Mükellef Bay (A)'nın (H) Bankası aracılığıyla elde ettiği repo gelirinin bu hüküm kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Üçüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununda repo gelirin'e ilişkin olarak herhangi bir istisna ve muafiyet hükmü bulunmamaktadır.

Dört, Beş, Altı ve Yedinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun geçici 67/4'üncü maddesinde, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı ve bu iratlar üzerinden 94'üncü madde veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24'üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm

altına alınmıştır. Aynı Kanunun 67/7'nci maddesinde, (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tâbi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Sekizinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun geçici 67/7 maddesi uyarınca, banka tarafından tevkifata tabi tutulan repo gelirinden dolayı gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği hüküm altına alındığından banka tarafından yapılan tevkifatın beyanname üzerinden yapılacak olan mahsup işlemlerinde bir hükmü bulunmamaktadır.

k) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı "*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın, kendi ticari faaliyetinin dışında elde etmiş olduğu kar payı geliri menkul sermaye iradıdır.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75/5'inci maddesinde, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri dolayısıyla elde edilen iratların kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

258 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin¹⁰ Faiz Gelirlerinin Vergilendirilmesi başlıklı 5.2. bölümünde, vergi uygulaması bakımından, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin de (Eurobond) Devlet tahvili ve Hazine bonusu gibi değerlendirileceği, bu kapsamda, Eurobondlardan elde edilen faiz gelirlerinin Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 7/a bendine göre %0 (Sıfır) oranında tevkifata tabi tutulmakta olup, vergi uygulamasında tevkifat oranı sıfır olarak belirlenmiş kazançların tevkifatlı kabul edileceği, Eurobondların döviz cinsinden ihraç edilmesi nedeniyle elde edilen faiz gelirlerine indirim oranının uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Mükellef Bay (A)'nın, (H) Bankası aracılığıyla elde ettiği Eurobond faiz gelirinin Gelir Vergisi Kanununun 75/5 maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Üçüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununda Eurobond faiz gelirin'e ilişkin olarak herhangi bir istisna ve muafiyet hükmü bulunmamaktadır.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesinde, Türkiye'de tevkifata tâbi tutulmuş olan menkul sermaye iratlarından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

258 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, 5527 sayılı Kanunla¹¹ yapılan düzenlemeler çerçevesinde, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobond) alım-satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili esnasında elde edilen gelirler için Geçici 67'nci maddenin (1) numaralı fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu hüküm kapsamında, Eurobondlardan elde edilen faiz gelirlerinin Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 7/a bendine göre %0 (Sıfır) oranında tevkifata tabi tutulmakta olup, vergi uygu-

¹⁰ 258 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 30.09.2006 tarih ve 26305 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ "5527 Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun", 07.07.2006 tarih ve 26221 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

lamasında tevkifat oranı sıfır olarak belirlenmiş kazançların tevkifatlı kabul edileceği, Eurobondların döviz cinsinden ihraç edilmesi nedeniyle elde edilen faiz gelirlerine indirim oranının uygulanmaya-
cağı belirtilmiştir. Dolayısıyla söz konusu menkul sermaye iradı tevkifata tabi tutulduğundan gelirin toplanması hususunda Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Beş, Altı ve Yedinci Aşama: Elde edilen 3.000 TL tutarındaki Eurobond faiz geliri %0 (sıfır) oranında tevkifata tabi tutulacağından söz konusu tutar gelirin toplanmasına esas tutar olacak beyannameye dahil edilecektir. Ayrıca söz konusu irat tutarı, Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında değerlendirilecek ve her ne kadar 2014 yılı için belirlenen 27.000 TL sınırını aşmıyor olsa da Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c kapsamında elde edilen gelirler ile beyana tabi diğer bütün gelirlerin tamamı birlikte değerlendirilecek ve belirlenen 27.000 TL'lik sınırın aşılması halinde elde edilen bütün gelirlerin tamamı beyannameye dahil edilecektirler.

Sekizinci Aşama: Eurobond faiz geliri Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 7/a bendine göre %0 (Sıfır) oranında tevkifata tabi tutulduğundan mahsup edilecek vergi tutarı da sıfır TL olarak dikkate alınacaktır.

I) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin birinci fıkrasında menkul sermaye iradının tanımı "*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.*" şeklinde hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın, kendi ticari faaliyetinin dışında elde etmiş olduğu kar payı geliri menkul sermaye iradıdır.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 75/2'inci maddesinde, iştirak hisselerinden doğan kazançların kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacağı ve aynı bendin parantez içi hükmünde komanditerlerin kar paylarının da bu zümreye dahil olduğu hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla Mükellef Bay (A)'nın, (K) adi komandit şirketinden elde ettiği kar payı gelirin Gelir Vergisi Kanununun 75/2 maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Üçüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 22/2'nci maddesinde, "*Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.*" hükmüne yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun¹² 1'inci maddesinde sermaye şirketlerinin kurumlar vergisine tabi olacağı ve kurum kazancı elde edeceği belirtilmiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun¹³ ticaret şirketlerinin türlerini tanımladığı 124'üncü maddesi "*Ticaret şirketleri; kollektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerden ibarettir.*

Bu Kanunda, kollektif ile komandit şirket şahıs; anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket sermaye şirketi sayılır." şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Adi komandit şirketler, Türk Ticaret Kanununda sermaye şirketlerinden ve Kurumlar Vergisi Kanununda da kurum kazancı elde eden kurumlardan sayılmadığından söz konusu şirketlerin dağıttıkları karların kurumlardan elde edilen kar payı niteliğinde olmayacaktır. Bu nedenle Mükellef Bay (A), elde

¹² "5520 Kurumlar Vergisi Kanunu", 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹³ "6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu", 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

etmiş olduğu komarnditer kar payı geliri nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 22/2'inci maddesinde belirtilen istisnadan yararlanamayacaktır.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesinde, bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı (2014 yılı için 1.400 TL)'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 94/6-b-i maddesinde, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından tevkifat yapılacağı hüküm altına alınırken (K) adi komandit şirketinin tam mükellef kurumlardan sayılmadığından dolayı söz konusu kar payı ödemesin gerçekleştirilirken vergi tevkifatı yapılamamış ve elde edilen gelir tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul sermaye iradı olması nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Beş, Altı ve Yedinci Aşama: Elde edilen 5.000 TL kar payı brüt tutarı gelirin toplanmasına esas tutar olarak dikkate alınacak ve 2014 yılı için beyanname verme sınırı olan 1.400 TL'yi aşması nedeniyle de Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d kapsamında beyannameye dahil edileceklerdir.

Sekizinci Aşama: Söz konusu kar payının elde edilirken tevkifat yapılmamış olduğundan mahsup işlemi ile ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

m) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesinde, bu maddeden önceki geçen bölümlerin dışında kalan değer artış kazançları ve arızı kazançların bu bölümdeki hükümlere göre diğer kazanç ve irat olarak vergiye tâbi olacağı hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın gayrimenkul alım satımından elde etmiş olduğu kazancın bu hüküm kapsamında diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/6'ncı maddesinde, iktisap şekli ne olursa olsun 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı Kanunun 80'inci maddesinin ikinci fıkrasında "elden çıkarma" deyiminin mal ve hakların satılmasını ifade ettiği belirtilmiştir. Mükellef Bay (A)'nın satın aldığı arsanın aynı Kanunun 70/1'inci maddesi kapsamında olması ve 2010 yılında alınıp 2014 yılında satılması nedeniyle de beş yıllık süre şartını sağlaması nedeniyle, elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80/6'ıncı maddesi kapsamında değer artış kazancıdır.

Üçüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununda değer artış kazançlarına ilişkin olarak herhangi bir istisna ve muafiyet hükmü bulunmamaktadır.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesinde, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 80'inci maddesinin ikinci fıkrasına göre bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının (2014 yılı için 9.700 TL)'si gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu kazanç istisna uygulamasına tabi tutulan değer artış kazancı olduğundan Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Beş, Altı ve Yedinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81'nci maddesinin birinci fıkrasında, değer artışında safi kazancın tanımı, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacağı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca aynı Kanunun mükerrer 81'nci maddesinin birinci fıkrasında, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edileceği hüküm altına alınmış ve 5281 sayılı Kanunun¹⁴ 28'nci maddesi ile eklenen hükümlerle, 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şartı getirilmiştir.

Endeksleme, arsanın elde edildiği ay ile elden çıkarıldığı aydan bir önceki ayın ÜFE'si dikkate alınarak yapılacaktır. Bu bağlamda elde edilmede Ekim/2010 ÜFE'si 176,78; elden çıkarılmada ise Nisan/2014 ÜFE'si 234,18 olarak dikkate alınıp endeksleme yapılacaktır. Bu durumda endeksleme sonrası elde edilen oran $[(234,18 / 176,78) \times 100] = \%13,25$ olup %10 oranını geçtiği için endeksleme yapılacaktır. Endeksleme sonrası iktisap bedeli $(40.000 \times \%13,25) = 45.300$ TL olacaktır. Böylece safi değer artış tutarı $(100.000 - 45.300) = 54.700$ TL olacak ve söz konusu tutarın tamamından 2014 takvim yılı için belirlenen 9.700 TL istisna tutarı düşüldükten sonra kalan $(54.700 - 9700) = 45.000$ TL Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesi kapsamında beyan edilecektir.

Sekizinci Aşama: Değer artış kazançlarında tevkifat uygulaması söz konusu olmadığından mahsup işlemi ile ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

n) Birinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesinde, bu maddeden önceki geçen bölümlerin dışında kalan değer artış kazançları ve arazi kazançların bu bölümdeki hükümlere göre diğer kazanç ve irat olarak vergiye tâbi olacağı hüküm altına alınmıştır. Mükellef Bay (A)'nın ihaleye girmemesi karşılığında elde etmiş olduğu kazancın bu hüküm kapsamında diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

İkinci Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 82/2'nci maddesinde, ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılâtın vergiye tabi arazi kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanunun 82'nci maddesinin üçüncü fıkrasında, bu maddede geçen "hâsılât" deyimini alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilebilen menfaatleri ifade edeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla Mükellef Bay (A)'nın ticari faaliyeti ile ilgili olarak bir ihaleye girmemesi karşılığında rakip firmadan elde ettiği 5.000 TL hâsılât bu madde kapsamında arazi kazançtır.

Üçüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununda değer artış kazançlarına ilişkin olarak herhangi bir istisna ve muafiyet hükmü bulunmamaktadır.

Dördüncü Aşama: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesinde, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmından elde edilen gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için

¹⁴ "5281 Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun", 31.12.2004 tarih ve 3. mükerrer 25687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanununun 82'nci maddesinin ikinci fıkrasında, Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi ile **ihale**, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının (2014 yılı için 21.000 TL)'lik kısmının gelir vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Söz konusu maddenin parantez içi hükmünden de anlaşılacağı üzere, ihalelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsıllardan dolayı istisna hükmünden yararlanılamayacaktır. Arızı kazançlardan istisna uygulamasından yaralanacak olanlar Gelir Vergisi Kanununun 86/1-a maddesi kapsamında gelirin toplanmasına tabi tutulurken; elde edilen söz konusu arızı kazanç için bu uygulamadan yararlanılamayacağı için bu madde kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu durumda söz konusu arızı kazanç Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesinin birinci fıkrasındaki, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve irat için yıllık beyanname verileceği hükmüne dayanılarak beyan edilecektir.

Beş, Altı ve Yedinci Aşama: Elde edilen kazanç dolayısıyla hiçbir istisna ve muafiyet uygulamasından yararlanılmadığından söz konusu arızı kazanç, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Bu durumda 5.000 TL arızı kazanç tutarı gelirin toplanmasına esas olan tutar olarak dikkate alınıp beyan edilecektir.

Sekizinci Aşama: Arızı kazançlarda tevkiyat uygulaması söz konusu olmadığından mahsup işlemi ile ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

4.6- Mükellef Bay (A)'nın Beyana Tabi Olacak Olan Gelirinin Hesaplanması:

Gelir unsurlarına ilişkin olarak bir önceki bölümde toplama yapıldıktan sonra aşağıdaki işlemler sırası ile takip edilecektir.

Makalenin 2.3.6. bölümünde de belirtildiği üzere, aşağıda yer verilen altıncı aşamadaki sıralamanın, elde edilen birden çok ve çeşitli gelir unsurunun bulunması nedeniyle, elde edilen bütün gelir unsurlarının beşinci aşamasının tamamlanmasından sonra yapılması daha doğru olacaktır.

Birinci Sıra: Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesi kapsamında hüküm altına alınan ve 86/1-a maddesi kapsamında beyan edilen, arsa satışından kaynaklanan ve endeksleme sonrası net tutarı olan 54.700 TL'nin, değer artışı kazancı istisna sınırı olan 9.700 TL'yi aşan kısmı olan 45.000 TL'nin tamamı beyan edilecektir.

İkinci Sıra: Gelir Vergisi Kanununun 86/1-d maddesi kapsamında üç adet gelir elde edilmiştir. Bunlar; gayrisafi tutarları 16.000 TL ve 1.200 TL olan iki adet gayrimenkul sermaye iradı ve tutarı 5.000 TL olan menkul sermaye iradidir. Söz konusu iratların toplam tutarı olan (16.000 + 1.200 + 5.000)= 22.200 TL, (2014 takvim yılı için) 1.400 TL beyanname verme sınırını aştığından iratların tamamı beyan edilecektir.

Üçüncü Sıra: 86/1-c maddesi kapsamında elde edilen kazanç ve iratların tamamı elde edilen diğer bütün gelirler ile birlikte ayrı ayrı toplanır ve (2014 takvim yılı için) 27.000 TL istisna sınırının aşılmış olmadığı kontrol edilir. Söz konusu istisna sınırı aşıyorsa kazanç ve iratların tamamı beyan edilir; aşılmıyorsa hiçbiri beyan edilmez.

Gelir Vergisi Kanununun 86/1-c maddesi kapsamında dört adet gelir elde edilmiştir. Bunlar; gayrisafi tutarı 15.000 TL olan gayrimenkul sermaye iradı ve tutarları 9.000 TL, 5.000 TL, 3.000 TL olan

menkul sermaye iratlarıdır. Söz konusu iratların toplam tutarı olan (15.000 + 9.000 + 5.000 + 3.000)= 32.000 TL, elde edilen diğer gelirlerin toplam tutarı olan (-10.000 + 1.000 + 16.000 + 1.200 + 5.000 + 45.000 + 5.000)= 63.200 TL ile birlikte toplanılarak (32.000 + 63.200)= 95.200 TL tutarına ulaşılır. Söz konusu tutar (2014 takvim yılı için) 27.000 TL istisna sınırını aştığından kazanç ve iratların tamamı beyan edilecektir.

Dördüncü Sıra: Mükellef Bay (A)'nın ticari kazanç kapsamında geliri olduğundan bu sıra ile ilgili olarak herhangi işlem yapılmayacaktır.

4.7- Yukarıda Yapılan İşlemlerin Tabloya Aktarılması

Yukarıda belirtilen işlemler sırasıyla yapıldıktan sonra yedinci aşamaya geçilir ve gelir unsurlarının beyannameye dahil edilecek olan tutarları hesaplanmış olunur. Diğer aşamalar da tamamlandıktan sonra aşağıdaki tablo oluşturulur.

No	Birinci Aşama	İkinci Aşama	Üçüncü Aşama	Dördüncü Aşama	Beşinci Aşama	Altıncı Aşama	Yedinci Aşama	Sekizinci Aşama
	Gelir Unsurunun Türü	Gelir Unsurunun Kanuni Dayanağı (GVK md. 37-82)	Muafiyet ve İstisnaların Türü ve Kanuni Dayanağı (GVK md. 9-30)	Gelirin Toplanmasının Kanuni Dayanağı	Tutar (TL)	Gelirin Toplanmasına Esas Olan Tutar	Beyannameye Dahil Edilecek Tutar	Mahsup Edilecek Tutar
a	Ticari Kazanc	GVK md. 37/7	-	GVK md. 85(2)	-10.000,00	-10.000,00	-10.000,00	-
b	Ücret	GVK md. 64(1)/2	-	GVK md. 64(2)	5.200,00	-	-	-
c	Ücret	GVK md. 61(1)	GVK md. 23/2	GVK md. 86/1-a	2.600,00	-	-	-
d	Ücret	GVK md. 61/4	-	GVK md. 85(1)	1.000,00	1.000,00	1.000,00	-
e	GMSİ	GVK md. 70/1	-	GVK md. 86/1-d	16.000,00	16.000,00	12.000,00	-
f	GMSİ	GVK md. 70/1	-	GVK md. 86/1-d	1.200,00	1.200,00	900,00	-
g	GMSİ	GVK md. 70/1	-	GVK md. 86/1-c	15.000,00	15.000,00	11.250,00	3.750,00
h	MSİ	GVK md. 75/1	GVK geç.md. 62/3	GVK md. 86/1-c	9.000,00	9.000,00	9.000,00	1.800,00
i	MSİ	GVK md. 75/1	GVK md. 22/2	GVK md. 86/1-c	5.000,00	5.000,00	5.000,00	1.500,00
j	MSİ	GVK md. 75/14	-	GVK geç.md. 67/7	1.000,00	-	-	-
k	MSİ	GVK md. 75/5	-	GVK md. 86/1-c	3.000,00	3.000,00	3.000,00	0,00
l	MSİ	GVK md. 75/2	-	GVK md. 86/1-d	5.000,00	5.000,00	5.000,00	-
m	DKİ	GVK mük. md. 80/6	-	GVK md. 86/1-a	54.7000,00	45.000,00	45.000,00	-
n	DKİ	GVK md. 82/2	-	GVK md. 85(1)	5.000,00	5.000,00	5.000,00	-
Toplam					113.700,00	95.200,00	87.150,00	7.050,00

Yukarıdaki tabloda da görüleceği üzere Mükellef Bay (A)'nın 14 adet gelir unsurundan elde etmiş olduğu kazanç ve iratların gayrisafi toplam tutarı 113.700 TL, gelirin toplanmasına esas olan toplam tutarı 95.200 TL ve gelir vergisi beyannameye dahil edilecek toplam tutar 87.150 TL iken dönem içerisinde tevkif edilen gelir vergisi toplam tutarı ise 7.050 TL'dir.

4.8- Mükellef Bay (A)'nın Gelir Vergisi Beyannamesinin Hazırlanması

Mükellef Bay (A)'nın beyannamesi hazırlanırken makalemizin üçüncü bölümünde yer alan sıra aşağıdaki şekilde takip edilecektir.

4.8.1- Birinci Bölüm: Gelir Unsurları Toplamının Hesaplanması

Mükellef Bay (A)'nın elde etmiş olduğu beyannameye aktarılacak olan gelir unsurlarının toplamı sırası ile aşağıdaki gibidir:

Ticari Kazanç: 10.000 TL zarar,

Ücret: 1.000 TL,

Gayrimenkul Sermaye İradı: (12.000 + 900 + 11.250)= 24.150 TL,

Menkul Sermaye İradı: (9.000 + 5.000 + 3.000 + 5.000)= 22.000 TL,

Diğer Kazanç ve İratlar: (45.000 + 5.000)= 50.000 TL

Toplam: 87.150 TL kar elde edilmiştir.

4.8.2- İkinci Bölüm: Zarar Tutarının Hesaplanması

Kar elde edildiğinden dolayı bu bölüme ilişkin olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

4.8.3- Üçüncü Bölüm: Kar Tutarının Hesaplanması

Elde edilen 87.150 TL kar tutarı bu bölüme yazılacaktır.

4.8.4- Dördüncü Bölüm: Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları ve İndirimler Toplamının Hesaplanması

Beyan edilecek olan gelir tutarı, zarar mahsubu yapılmadan önceki kar tutarı olan 87.150 TL'dir. Bu bölümde yapılacak olan indirimler bu tutar üzerinden mahsup edilecektir.

4.8.4.1- Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu

Mükellef Bay (A) 2008 yılında 7.000 TL, 2009 yılında 6.000 TL, 2010 yılında 5.000 TL, 2011 yılında 4.000 TL, 2012 yılında 3.000 TL, 2013 yılında 2.000 TL ticari zarar elde etmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 88'inci maddesinin ikinci fıkrası gereği, 2008 yılı zarar tutarı olan 7.000 TL arka arkaya bey yıllık süreyi aştığından dolayı kardan mahsup edilemezken; diğer yılların zararları toplamı olan (6.000 + 5.000 + 4.000 + 3.000 + 2.000)= 20.000 TL kardan mahsup edilebilecektir. Kar tutarından geçmiş beş yıllık dönemin zarar tutarı çıkarıldıktan sonra elde edilen (87.150-20.000)= 67.150 TL'dir ve bu müspet fark tutarı üzerinden indirim tutarları mahsup edilmeye devam edilecektir.

4.8.4.2- Gelir Vergisi Kanununun 89/1'inci Maddesi Kapsamında Yapılacak Olan İndirimler

Gelir Vergisi Kanununun 89/1'inci maddesinde, beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'sinin gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek olan gelirden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin parantez içi hükmü ile sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması ve prim tutarlarının da gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması şartı getirilmiştir.

Mükellef Bay (A) tarafından, Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilen bireysel emeklilik sistemi kapsamında kendisinin eşi ve küçük çocuğu adına 3.000 TL prim ödemesi yapılmıştır. 6327 sayılı Kanunun¹⁵ 8’inci maddesi ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarının beyan edilecek gelirden indirilmesi uygulamasına 01.01.2013 tarihinden geçerli olmak üzere son verilmiştir. Dolayısıyla, her ne kadar diğer şartlar sağlansa da, mükellef tarafından kendisinin eşi ve küçük çocuğu adına bireysel emeklilik sistemine ödediği primin beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Mükellef Bay (A), Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilen hayat sigortası kapsamında eşi adına söz konusu sigorta şirketine 10.000 TL hayat sigortası primi ödemiştir. Prim ödemesinin mükellefin eşine ödenen hayat sigortası olarak ödenmiş olması, sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması ve primin bu sigorta şirketine gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması nedeniyle madde hükmündeki şartlar sağlanmıştır. Ayrıca hayat sigortası primi tutarının %50’si olan $(3.000 \times \%50) = 1.500$ TL’nin tamamı, beyan edilecek gelirin %15’i olan $(87.150 \times \%15) = 13.072,50$ TL’yi ve asgari ücretin yıllık brüt tutarı¹⁶ olan $[(1.071 \times 6) + (1.134 \times 6)] = 13.230$ TL’yi aşmadığından dolayı beyan edilecek olan gelirden indirilebilecektir.

4.8.4.3- Gelir Vergisi Kanununun 89/2’nci Maddesi Kapsamında Yapılacak Olan İndirimler

Gelir Vergisi Kanununun 89/2’inci maddesinde, beyan edilen gelirin %10’unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek olan gelirden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Mükellef Bay (A) Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefi olan bir özel okulda okuyan küçük çocuğu için belge karşılığı 9.000 TL eğitim harcaması yapmıştır. Harcamanın Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefi olan tüzel kişiliğe ve mükellefin küçük çocuğuna yapılması, belge ile tevsik edilmesi nedeniyle madde hükmündeki şartlar sağlanmıştır. Dolayısıyla eğitim harcaması tutarı olan 9.000 TL, beyan edilecek gelirin %10’u olan $(87.150 \times \%10) = 8.715$ TL’yi aştığından dolayı üst sınır tutarı olan 8.715 TL’nin tamamı beyan edilecek olan gelirden indirilebilecektir.

Mükellef Bay (A) sağlık sorunları nedeniyle iki yaşındaki çocuğunu gelir vergisi mükellefi olan özel hastanede tedavi ettirmiş ve fatura karşılığı olarak 7.000 TL sağlık harcaması gerçekleştirmiştir. Harcamanın Türkiye’de gelir vergisi mükellefi olan tüzel kişiliğe ve mükellefin küçük çocuğuna yapılması, belge ile tevsik edilmesi nedeniyle madde hükmündeki şartlar sağlanmıştır. Dolayısıyla sağlık harcaması tutarı olan 7.000 TL’nin tamamı, beyan edilecek gelirin %10’u olan $(87.150 \times \%10) = 8.715$ TL’yi aşmadığından beyan edilecek olan gelirden indirilebilecektir.

¹⁵ “6327 Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, 29.06.2012 tarih ve 28338 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁶ Asgari ücretin aylık brüt tutarı; 01.01.2014 - 30.06.2014 tarihleri arasında 1.071 TL, 01.07.2014 - 31.12.2014 tarihleri arasında ise 1.134 TL olarak Asgari Ücret Tespit Komisyonu Kararı ile belirlenmiş ve 29.12.2012 tarih ve 28512 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4.8.4.4- Gelir Vergisi Kanununun 89/3'üncü Maddesi Kapsamında Yapılacak Olan İndirimler

Gelir Vergisi Kanununun 89/3'üncü maddesinde, serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31'inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim tutarının gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek olan gelirden indirilebileceği ve ayrıca maddenin parantez içi hükmünde bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabının da yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

Mükellef Bay (A)'nın bakmakla yükümlü olduğu ikinci derecede engelli olan iki yaşında çocuğu bulunmaktadır. Kendisinin her ne kadar ikinci derecede engelli küçük çocuğu olsa da, gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç elde edildiğinden Mükellef Bay (A) söz konusu engellilik indiriminden yararlanamayacaktır.

4.8.4.5- Gelir Vergisi Kanununun 89/4'üncü Maddesi Kapsamında Yapılacak Olan İndirimler

Gelir Vergisi Kanununun 89/11'inci maddesinde, iktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamının gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek olan gelirden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Mükellef Bay (A) Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı olarak 10.000 TL tutarında aynı yardımda bulunmuştur. Söz konusu yardım her ne kadar makbuz karşılığı olarak ve madde hükmünde belirtilen kuruma yapılmış olsa da, nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olduğundan bu madde hükmü kapsamında değerlendirilemeyecek ve söz konusu yardım tutarının tamamı beyan edilecek gelirden indirilemeyecektir. Ancak Türkiye Yeşilay Cemiyeti Bakanlar Kurulu Kararı¹⁷ ile kamuya yararlı cemiyetler kapsamına alındığından yapılan aynı yardımın Gelir Vergisi Kanununun 89/4'üncü maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Söz konusu maddede, genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için %10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek olan gelirden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla aynı yardım tutarı olan 10.000 TL, beyan edilecek gelirin %5'i olan (87.150 x %5)= 4.357,50 TL'yi aştığından, üst sınır tutarı olan 4.357,50 TL'nin tamamı beyan edilecek olan gelirden indirilebilecektir.

4.8.4.6- Gelir Vergisi Kanununun 89/5'inci Maddesi Kapsamında Yapılacak Olan İndirimler

Gelir Vergisi Kanununun 89/5'inci maddesinde, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere... mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethanelerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynî bağış ve yardımların tamamının gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek olan gelirden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

¹⁷ 19.09.1934 tarih ve 2-1288 sayılı "Yeşil Hilâl Cemiyetinin, Menafii Umumiyyeye Hadim Müesseseler Arasına Alınması Hakkında Kararname", 13.10.1934 tarih ve 2827 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Mükellef Bay (A) İstanbul Valiliğinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak olan caminin inşaatı için, cami derneğine makbuz karşılığı olarak 5.000 TL bağışta bulunmuştur. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere söz konusu bağışın genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla her ne kadar diğer şartlar sağlanmış olsa da, Mükellef Bay (A)'nın yapmış olduğu 5.000 TL bağış tutarının tamamının, bağışın madde hükmünde belirtilen kuruluşlara değil de cami derneğine yapılmış olması nedeniyle, beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

4.8.4.7- Yapılan Diğer Bağış ve Yardımlar

Mükellef Bay (A) Cumhurbaşkanlığı seçimi öncesi adaylardan Bay (A)'ya 1.000 TL tutarında bağışta bulunmuştur. Gelir Vergisi Kanununda ve ilgili diğer mevzuat hükümlerinde Cumhurbaşkanlığı seçimi öncesi adaylara yapılan bağış tutarının gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek olan gelirden indirilebileceğine ilişkin olarak bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla söz konusu bağış tutarının tamamının beyan edilecek gelirden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak söz konusu bağış, genel bütçe kapsamında olan Cumhurbaşkanlığına yapılmış olsaydı Gelir Vergisi Kanununun 89/4'üncü maddesi kapsamında değerlendirilerek indirimi söz konusu olabilecektir.

Bu bölümde hesaplanan geçmiş beş yılın zarar toplamı olan 20.000 TL, Gelir Vergisi Kanununun 89/1'inci maddesi kapsamında indirilecek olan 1.500 TL, 89/2'nci maddesi kapsamında indirilecek olan 8.715 TL ve 7.000 TL, 89/4'üncü maddesi kapsamında indirilecek olan 4.357,50 TL tutarları birlikte toplanır ve toplama sonucu elde edilen $(20.000 + 1.500 + 8.715 + 7.000 + 4.357,50) = 41.572,50$ TL bu bölüme yazılır

4.8.5- Beşinci Bölüm: Mahsup Sonrası Kalan Tutarın Hesaplanması

Üçüncü bölümde elde edilen kar tutarından dördüncü bölümdeki mahsup edilecek geçmiş yıl zararları ve indirim tutarlarının sırasıyla çıkarılması sonucu elde edilen $(87.150 - 20.000 - 1.500 - 8.715 - 7.000 - 4.357,50) = 45.577,50$ TL müspet fark tutarı bu bölüme yazılır.

4.8.6- Altıncı Bölüm: 5746 Sayılı Kanuna Göre Gelecek Yıla Devreden Ar-Ge İndirimi Tutarının Hesaplanması

5746 sayılı Kanuna göre gelecek yıla devreden ar-ge indirimi bulunmadığından bu bölüme ilişkin olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

4.8.7- Yedinci Bölüm: Vergiye Tabi Gelirin (Matrah) Bulunması

Altıncı bölüme ilişkin veri bulunmadığından mahsup sonrası kalan 45.577,50 TL müspet fark tutarı bu bölüme yazılır.

4.8.8- Sekizinci Bölüm: Hesaplanan Gelir Vergisinin Bulunması

Hesaplanan gelir vergisi tutarı makalemizin 4.4.1. bölümünde yer alan tarifeye göre hesaplanacaktır. Vergiye tabi olan gelir tutarı olan 45.577,50 TL üzerinden, 27.000 TL ile 60.000 TL arasında yer alması nedeniyle, söz konusu tarifenin üçüncü dilimindeki %27 oranına göre vergi hesaplanacaktır. Bu tarife göre yapılan hesaplama sonucu hesaplanan gelir vergisi tutarı $(45.577,50 - 27.000) = 18.577,50$ TL, $(18.577,50 \times \%27 = 5.015,93$ TL), $(5.015,93 + 4.850) = 9.865,93$ TL olarak bu bölüme yazılacaktır.

4.8.9- Dokuzuncu Bölüm: Mahsup Edilecek Vergiler Toplamının Hesaplanması

Mükellef Bay (A)'nın elde ettiği gelirlerden, makalemizin 4.6. bölümündeki tablodan da görüleceği üzere, gayrimenkul sermaye iradından kaynaklanan 3.750 TL, menkul sermaye iratlarından kaynaklanan (1.800 + 1.500)= 3.300 TL olmak üzere toplam (3.750 + 3.300)= 8.050 TL gelir vergisi tevkif suretiyle kesilmiştir. Ayrıca dönem içerisinde ödenen geçici vergi bulunmadığından söz konusu 8.050 TL bu bölüme yazılarak hesaplanan gelir vergisi tutarı üzerinden mahsup edilecektir.

4.8.10- Onuncu Bölüm: Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi Tutarının Hesaplanması

Hesaplanan gelir vergisi tutarından mahsup edilecek veriler toplamının mahsup edilmesi sonucu ödenmesi gereken gelir vergisi tutarı (9.865,93 - 8.050)= 1.815,93 TL olarak bu bölüme yazılacaktır.

4.8.11- On Birinci Bölüm: İadesi Gereken Gelir Vergisi ve/veya Geçici Vergi Toplamının Hesaplanması

Hesaplanan gelir vergisi tutarı, mahsup edilecek verilerin toplam tutarından yüksek olduğundan iadesi gereken vergi çıkmayacak ve bu bölüme ilişkin olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Yukarıda yer alan on bir adet bölüm tamamlandıktan sonra elde edilen tutarların yıllık gelir vergisi beyannamesine aktarılması işlemi aşağıda gösterildiği şekilde yapılacaktır. Mükellef Bay (A), gelir vergisi beyannamesini 2015 yılının mart ayının 25. günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine beyan etmesi, ödenmesi gereken 1.815,93 TL gelir vergisini de mart ve temmuz aylarının son günü akşamına kadar iki taksit şeklinde ödemesi gerekmektedir.

YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ**GELİR BİLDİRİMİ**

1- GELİR UNSURLARI TOPLAMI	87.150,00
Ticari Kazanç	-10.000,00
Zirai Kazanç	0,00
Ücret	1.000,00
Serbest Meslek Kazancı	0,00
Menkul Sermaye İradı	24.150,00
Gayrimenkul Sermaye İradı	22.000,00
Diğer Kazanç ve İratlar	39.700,00
2- (ZARAR)	-
3- KAR	87.150,00
4- (MAHSUP EDİLECEK GEÇMİŞ YIL ZARALARI VE İNDİRİMLER TOPLAMI)	41.572,50
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları Toplamı	20.000,00
2009 Yılı Zararı	6.000,00
2010 Yılı Zararı	5.000,00
2011 Yılı Zararı	4.000,00
2012 Yılı Zararı	3.000,00

2013 Yılı Zararı	2.000,00	
89/1 md.- Hayat sigortası priminin %50'si		1.500,00
89/2 md.- Eğitim harcamasının beyan edilecek gelirin %10'unu aşmayan kısmı		8.715,00
89/2 md.-Sağlık harcamasının tamamı		7.000,00
89/4 md.- Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan aynı yardımın beyan edilecek gelirin %5'ini aşmayan kısmı		4.357,50
5- MAHSUP SONRASI KALAN TUTAR		45.577,50
6- 5746 SAYILI KANUNA GÖRE GELECEK YILA DEV. AR-GE İNDİRİMİ		-
VERGİ BİLDİRİMİ		
7- VERGİYE TABİ GELİR (MATRAH)		45.577,50
8- HESAPLANAN GELİR VERGİSİ		9.865,93
9- (MAHSUP EDİLECEK VERGİLER TOPLAMI)		8.050,00
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler		8.050,00
Geçici Vergiler		-
10- ÖDENMESİ GEREKEN GELİR VERGİSİ		1.815,93
11- İADESİ GEREKEN GELİR VERGİSİ VE/VEYA GEÇİCİ VERGİ TOPLAMI		-
İadesi Gereken Gelir Vergisi		-
İadesi Gereken Geçici Vergi		-

5- SONUÇ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde gerçek kişi mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannamelerini hazırlarken gelir unsurlarının tespit edilmesinden ödenecek veya iade edilebilecek gelir vergisi tutarının hesaplanması aşamasına kadar göz önünde bulundurması gereken hususların neler olduğu belirli bir silsile çerçevesinde anlatılmış ve konuya ilişkin örnek uygulamaya yer verilmiştir. Gelirin toplanmasına ilişkin olarak farklı bir toplama yöntemi geliştirilmiş ve böylece toplama yapılırken yapılacak hataların veya gözden kaçan hususların minimuma indirilmesi noktasında yardımcı olunmaya çalışılmıştır. Ayrıca tek bir beyannamede beyan edilmesi gereken gelir unsurlarının ve bunlardan elde edilen kazanç ve iratların neler olduğu, kazanç ve iratların Kanuni dayanağı ve bunlara ilişkin istisna ve muafiyet hükümlerinin bulunup bulunmadığı, kazanç ve iratların gayrisafi tutarları, gelirin toplanmasına esas olan tutarları, beyan edilecek olan tutarları ile dönem içerisinde kesinti yoluyla ödenmiş olan vergi tutarları tek bir tablo halinde aşamalı olarak gösterilmiş, böylece konuya farklı bir bakış açısı kazandırılmış ve gelir unsurlarının beyan usullerinin karşılaştırılabilmesine daha kolay bir imkan sağlanarak konunun daha rahat bir şekilde pekiştirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

T.C. YASALAR

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (1960), T.C. Resmi Gazete, 10700, 06.01.1961
- 5281 sayılı Vergi Kanunlarının Yeni Türk Lirasına Uyumunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (2004), T.C. Resmi Gazete, Mükerrer 25687, 31.12.2004

- 5520 Kurumlar Vergisi Kanunu, (2006), T.C. Resmi Gazete, 26205, 21.06.2006
- 5527 Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, (2006), T.C. Resmi Gazete, 26221, 07.07.2006
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, (2011), T.C. Resmi Gazete, 27846, 14.02.2011
- 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (2012), T.C. Resmi Gazete, 28324, 15.06.2012
- 6327 Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (2012), T.C. Resmi Gazete, 28338, 29.06.2012

BAKANLAR KURULU KARARLARI

- 19.09.1934 tarih ve 2-1288 sayılı “Yeşil Hilâl Cemiyetinin, Menafii Umumiyyeye Hadim Müesseseler Arasına Alınması Hakkında Kararname”, 13.10.1934 tarih ve 2827 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- 12.01.2009 tarih ve sayılı 2009/14592 Bakanlar Kurulu Kararı, 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BAKANLIKLARIN TEBLİĞ VE KARARLARI

- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Asgari Ücret Tespit Komisyonu Kararı, 29.12.2012 tarih ve 28512 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 258, 30.09.2006 tarih ve 26305 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 285, 30.12.2013 tarih ve mükerrer 28867 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ELEKTRONİK KAYNAKLAR

- <http://www.tdk.gov.tr> (27.01.2015)
- <http://tuikapp.tuik.gov.tr> (27.01.2015)