

GELİR VERGİSİ BEYANNAME (TOPLAMA) KURALLARINA TOPLU BİR BAKIŞ

A.Bumin DOGRUSOZ *

(YAKLAŞIM/ŞUBAT-1996)

I GİRİŞ

Gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratları safi tutarı üzerinden vergilendirmeyi konu alan Gelir Vergisi Kanunu'muz, yergiye tabi kazanç ve iratları, 2. maddesinde 7 ayrı kategoriye ayırmıştır. Öte yandan Kanun, bir takvim yılı olarak belirlediği vergilendirme dönemi itibariyle elde edilen kazanç ve iratların beyan zamanını, izleyen yılın 3. ayı (Mart) olarak belirlemiştir.

Kanun'un kapsam ve konusuna giren kazanç ve iratların beyannamede nasıl birleştirileceği veya birleştirilemeyeceği ise anılan Kanun'la 85.86 ve 87. maddesinde düzenlenmiştir.

1995 yılı gelirlerinin beyan dönemi olan Mart 1996 ayının yaklaşması dolayısıyla, anılan maddelerde yer alan beyanname (toplama) kurallarını, ana hatları ile özetlemek, bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır. Ancak yazımızda konu, yalnızca tam mükellef statüsünde olanlar açısından değerlendirilecektir. Konunun genişliği dolayısıyla, dar mükellefler için geçerli beyanname kuralları, incelememize dahil edilmemiştir.

II BEYAN DIŞI MENKUL SERMAYE İRATLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun "**Menkul Sermaye İratları**" başlıklı 75. maddesinin 5.7.12 ve 14. bentlerinde sayılan gelirler, 01.01.1997 tarihine kadar beyana tâbi değildir. Bu gelirlerin, ancak 01.01.1997 tarihinden sonra elde edilmesi halinde beyana tâbi olması sözkonusu olabilecektir. Bir başka deyişle aşağıda sayacağımız bu gelirler, ancak ilk olarak Mart 1998'de verilecek Gelir Vergisi Beyannamesi'nde yer alabileceklerdir. Beyan edilmesi zorunlu olmadığı gibi, herhangi bir sebeple beyanname verilmesi halinde dahi beyannameye yazılması bu gün için mümkün olmayan gelirler şunlardır.

1. Her türlü tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirleri.
2. Mevduat faizleri (bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralarla ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır.)
3. Faiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ve özel finans kuruluşlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.
4. Yukarıda I numarada yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması (repo ve ters repo) karşılığında sağlanan menfaatler. Bu sayılan iratların, 31.12.1996 tarihine kadar elde edilmesi ve menkul sermaye iradı niteliğinde olması şartları ile, yıllık beyanname ile beyanı sözkonusu olmayacaktır. Ancak bu iratların kaynağının (örneğin menkul kıymetin veya mevduatın) bir ticari işletmeye dahil olması halinde irat, artık menkul sermaye iradı niteliğini kaybederek ticari kazanç niteliğine

dönüşeceği, ticari kazanç içerisinde beyan olunarak vergilendirilecektir.

Öte yandan, kurumlardan alınan ve menkul sermaye iradı niteliğindeki kâr payları 01.01.1995 tarihinden itibaren, beyan dışı kazançlar arasından çıkartılmıştır. Bu nedenle, kurumlardan 1995 yılında elde edilen kâr paylarının, aşağıda açıklayacağımız zorunlu toplama halinin varlığı veya ihtiyari toplama yararlanabilme olanağının olmadığı durumlarda, yıllık beyanname ile beyanı zorunlu olacaktır. Öte yandan kâr payının elde olduğu kurumun tam mükellef statüsünde bir kurum olması durumunda, kâr payı vergi alacağı ile birlikte beyan edilecektir. Ancak yatırım ortaklıkları ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2/2. maddesi uyarınca gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları açısından sermaye şirketi olarak kabul edilen yatırım fonlarından elde edilen kâr payları, menkul sermaye iradı niteliğinde olmak koşuluyla (Bir başka deyişle bir ticari işletmeye dahil olmaması koşulu ile) beyan dışıdır. Bir başka deyişle, anılan kâr payları üzerinden vergi alacağı hesaplanmayacağı (GVK mük. Md 75/2) gibi bu kâr payları, herhangi bir sebeple yıllık beyanname verilse dahi 31.12.1999 tarihine kadar beyannameye dahil edilmeyecektir. (GVK Geç. Mad. 27/3)

III ZORUNLU TOPLAMA İLKESİ

Mükellefin, gerçek usulde vergiye tâbi ticari kazancının bulunması halinde, bütün gelirlerini yukarıda

I No .da sayılanlar hariç beyannameinde göstermek ve toplamak zorundadır. Sözkonusu gelirlerden herhangi birini elde eden bir mükellef, ihtiyari beyan hakkından yararlanamaz.

Örneğin, serbest meslek mükellefi olan bir doktorun, aynı zamanda ücreti ve sahibi bulunduğu dükkan dolayısıyla elde ettiği kira gelir olması halinde, ücret ve kira geliri stopaj yolu ile yıl içerisinde vergilendirilmiş olmasına rağmen, bu gelirlerini de serbest meslek kazancı ile birlikte brüt tutarları üzerinden yıllık beyannameye dahil ederek beyan edecektir.

IV TOPLAMA YAPILMAYACAK DURUMLAR VE İHTİYARİ BEYAN

Bu mükellefin gelirlerinin, yıllık beyanname ile toplama konusu yapılmaması veya ihtiyari beyan hakkından yararlanabilmesi, yukarıda da açıkladığımız gibi, bir olumsuz ön koşulun varlığı şartına bağlıdır. O da, bu mükellefin, gerçek usulde vergiye tâbi ticari, zirai veya serbest meslek kazancının bulunmamasıdır. Zira bu kazançlardan herhangi birine sahip mükellefler toplama yapmama veya ihtiyari toplama haklarından yararlanamazlar. Ancak, sözkonusu kazançları elde etmekle birlikte, bu kazançları gerçek usulde vergiye tabi olmayan mükellefler, bir başka deyişle götürü usulde vergilendirilen ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahipleri ile kazançları götürü usul de vergilendirilen zirai kazanç sahipleri, toplama yapmama veya ihtiyari toplama hakkından yararlanabilirler.

A TOPLAMA YAPILMAYACAK HALLER

Aşağıda sayacağımız haller, toplama yapılmasını bir başka deyişle beyannameye birleştirilmek suretiyle beyanı, yani beyanname verilmesini gerektirmeyen durumlardır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesinde sayılan bu haller şunlardır.

Yabancı memleketlerde elde edilenler hariç olmak üzere, tam mükellefiyette vergiye tâbi gelir sadece;

- 1) Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden (birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayrisafi tutarları toplamı 450 milyon lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç).
- 2) Tamamı tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 450 milyon lirayı aşmayan, arızı serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil olmak üzere kurumlardan elde edilen kâr paylarından,
- 3) Götürü usulde vergilendirilen ücretler, ticari ve mesleki kazançlardan,
- 4) Yukarıda sayılan kazanç ve iratların bir kaçı veya tamamından ibaret ise,

Sözkonusu gelirler toplanmaz ve dolayısıyla yıllık beyanname verilmez.

Yukarıda 1995 yılı gelirleri için 450 milyon lira olarak belirtilen sınır rakkam, 1996 yılı gelirlerinin beyanı açısından, 1995/7593 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 900 milyon liraya yükseltilmiştir.

B İHTİYARI BEYAN HAKKI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 87. maddesinde düzenlenen ihtiyari beyan hakkı, mükellefe gelirini yıllık beyanname ile beyan edip etmeme konusunda ihtiyarlık tanıyan bir seçimlik hakdır. Bu hakkın kullanımı yıllık beyanname ile yapılır. Bir başka deyişle mükellef, gelirlerini beyannameye yazmak ve yazmamak yolu ile, ihtiyari beyan konusundaki tercihlerini vergi idaresine bildirmiş olur.

Mükelleflerin ihtiyari beyan hakkından yararlanabilmesi için, 2 temel şart mevcuttur^ Bunlardan birincisi tam mükellef statüsünde olmak (olumlu şart) ikincisi ise gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai veya serbest meslek kazancının olmamasıdır (olumsuz şart). Bu iki şartdan özellikle olumsuz olanı dikkate alınır, mükellefin olabilecek gelirleri şunlardır. Ancak mükellefin olabilecek gelirlerini, ihtiyari beyan koşullarını daha iyi ifade edebilmek için iki ayrı gruba ayırarak saymak gerekir.

I Grup Gelir :Ücret

II Grup Gelir: Götürü ticari kazanç,götürü gider usulünde zirai kazanç,götürü usulde vergilendirilen serbest kazancı, gayrimenkul sermaye iradı,menkul sermaye iradı, sair kazanç ve iratlar.

Mükellefin gelirlerinin aşağıda açıklayacağımız toplama özelliklerine göre toplamalarının, her iki grupta da 450 milyar lirayı aşmaması halinde, ihtiyari beyan hakkı doğar. Mükellefin, sayılan gruplardan herhangi birinde 450 milyon liralık sınırı aşması halinde ihtiyarilik hakkı ortadan kalkar. Bu durumda bütün gelirler, beyanı zorunlu hale gelir. Mükellefler, ihtiyari beyan haklarını, yalnızca vergisi önceden ödenmiş veya vergi kesintisine tâbi tutulmuş gelirleri için kullanabilirler. Yoksa daha önce üzerinden vergi ödenmemiş veya vergi kesintisine tabi tutulmamış gelirler için ihtiyarilik sözkonusu değildir. Bu gelirler, yıllık beyannameye dahil edilerek vergilendirilecektir.

Yukarıda saydığımız iki grup için toplama özellikleri ise şunlardır. Birinci grup gelir, ücretleridir. Ücret gelirinin bir işverenden elde edilmesi durumunda, ücretin miktarına bakılmaksızın , mükellefin 450 milyon liralık sınırı aşmadığı kabul edilir. Burada, önemli olan alınan ücret türünün sayısı değil, ücreti sağlayan işveren sayısıdır. Örneğin bir mükellefin, yönetim kurulu üyesi olduğu şirketten 150 milyon lira huzur

hakkı, 300 milyon lira ücret ve 200 milyon lira ikramiye alması durumunda, ücret gelirleri toplamı 650 milyon lira olduğu halde, anılan ücret gelirlerini ödeyen işverenin aynılığı (tekliği) nedeniyle, 450 milyon liralık sınırın aşılmadığı kabul edilir. Ayrıca istisna (özellikle özel indirim) sınırları içinde kalan ücret kısmı da toplamada dikkate alınmaz.

İkinci grup gelirlerin toplanmasında ise;

a) Yıl içerisinde üzerinden vergi ödenmiş bulunan gelirler (Götürü usulde vergilendirilen ticari kazanç ve aynı yöntemle vergilendirilen serbest meslek kazancı)

b) İstisna hadleri içerisinde kalan gelirler veya gelir kısımları toplamada dikkate alınmaz.

(Örneğin,gayrimenkul sermaye iradı istisnası GVK Md. 21, değer artış kazancı istisnaları GVK. Mük. Md. 80/2,3,

c) 4 düşüldükten sonra toplama yapılacaktır.)

Mükellefler, yukarıda da belirtildiği gibi, her iki grupta da 450 milyon liralık sınırı aşmadığı takdirde, söz konusu gelirlerinden, üzerinden daha önce vergi ödemiş oldukları gelirler ile içerisinde daha önce vergi kesilmiş bulunanları beyannameye dahil etmeyebilirler. Böyle bir tercihi yapan mükellefin beyannamesinde, yalnızca, üzerinden vergi ödenmemiş veya içerisinde vergi kesilmemiş gelirleri yer alacaktır.

Bu açıkladıklarımızı, bir örnekle de canlandırabiliriz. Örneğimizde bir mükellefin 1995 yılı gelirleri şunlardır.

Bir işverenden elde edilen 600 milyon lira ücret, bir anonim şirketten alınan 150 milyon lira kâr payı, kira verdiği dükkandan 100 milyon lira ve kiraya verdiği meskeden 170 milyon lira kira gelirleri ile bankadaki mevduatı dolayısıyla elde ettiği 300 milyon lira faizden oluşmaktadır. Bu mükellefin gelirlerinden mevduat faizi feliri, yukarıda II No.da açıkladığımız gibi, beyan dışı bir gelirdir ve beyannamede yer almayacaktır. Öte yandan bu mükellef gerçek usulde ticari, zirai ve serbest meslek kazancı da bulunmadığından mecburi toplama kuralına da tabi değildir. O halde bu mükellefin, ihtiyari beyan hakkına sahip olmadığına, yukarıdaki açıklamalarımız uyarınca gelirlerini gruplandırarak bakmak gerekecektir. Mükellef, I. grup (ücret) gelirlerinde, ücretin aynı (tek) işverenden elde edilmiş olması sebebiyle, 450 milyon liralık sınırı geçmemiştir. II grup gelirlerin de ise,

Kâr payı (vergi alacağı dahil)200.000.000

Kira Geliri (İşyerinden Elde Ettiği)100.000.000.

Kira Geliri

(Meskenden Elde Ettiği)170.000.000.

istisna

(mesken kirası dolayısıyla)() 24.000.000.

446.000.000.

Mükellef, ikinci grup gelirlerinde de, 450 milyon liralık sınırı aşmamıştır. Dolayısıyla, ihtiyari beyan

hakkına sahip olan bu mükellef, üzerinden daha önce vergi kesilmiş bulunan vergi alacağı dahil kâr payı ve yıl içerisinde vergi kesintisine tâbi tutulmuş bulunan dükkandan elde ettiği kira geliri ile ücretini beyannameye y azmayarak, sadece mesken kira gelirini (170 milyon lira) beyan edebilecektir.

V KAR PAYLARININ ÖZEL DURUMU

Sermaye şirketlerinden alınan kar paylarının, gerek beyan edilirken, gerek ihtiyarı toplama sınırında dikkate alınırken, vergi alacağı (elde edilen kar paylarının 1/3'ü tutarında) ile birlikte düşünülmesi gerekmektedir. (GVK. Mük. Md. 75)

Ancak, yatırım ortaklık ve fonlarından elde olunan kar payları Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 27/3. maddesi uyarınca 31.12.1999 tarihine kadar, vergiden istisna olduğundan, vergi alacağı hesaplamasına konu edilmeyecek ve beyannameye dahil edilmeyecektir. 31.12.1999 tarihinden sonra, bu kar payları, istisna kapsamından çıkacak, ancak yine vergi hesaplamasına konu edilmeyecektir. (GVK Mük. Md. 75/son)

Yurt dışındaki dar mükellef statüsündeki sermaye şirketlerinden elde edilen kâr payları ise, vergi alacağı hesaplamasına konu edilmeyecektir. Öte yandan bu kar payları, üzerinden Türk Vergi Mevzuatına göre vergi kesilmemiş bir gelir olacağından, elde eden kişi ihtiyarı beyan hakkından yararlanıyor olsa dahi, beyannameye dahil edilecektir.

Türkiye'de tam mükellef statüsünde olan sermaye şirketlerinin, serbest bölgedeki şube veya işyerleri aracılığıyla elde edilen ve dolayısıyla 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi uyarınca vergiden istisna kazançları olabilir. Ancak bu istisna, anılan bölgede faaliyette bulunan kuruma yönelik olup, bu kurumdan kâr payı alan ortakların kazançlarını kapsamaz.

Bu nedenle bir sermaye şirketince serbest bölgedeki faaliyetlerden sağlanan kazançların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde, Kurumun kazancının kısmen veya tamamen serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın bu kâr paylarının (vergi alacağı ile birlikte) elde eden kişilerce, yukarıda açıkladığımız beyanname kurallarına göre beyan olunması gerekebilecektir.

Ancak merkezi serbest bölgede bulunan ve serbest bölge dışında faaliyeti bulunmayan sermaye şirketlerince dağıtılan kâr paylarının, 3218 sayılı Kanun'un 6. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Zira bu durumda hissedar, yalnızca serbest bölgede oluşan faaliyetin sonucu oluşan kâr payını, yine serbest bölgede elde etmektedir.

Sermaye şirketlerince iş kaynaklardan yapılan sermaye artırımları da, kar dağıtımı hükmündedir. Bu şekildeki bir sermaye artırımında, ortaklara verilen bedelsiz hisse senetlerinin, nominal bedeli üzerinden elde olunan kar payı gibi değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak iç kaynaklardan karşılanan ve dolayısıyla ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesine yol açan bazı sermaye artırımlarında, bedelsiz verilen hisseler kar dağıtımı hükmünde değildir. Ortaklarca elde edilen bu kar payları ne vergi alacağına konu olacaktır ne de yıllık beyanname ile beyan olunacaktır. Genellikle, Tek Düzen Hesap Planı'nda "**Sermaye Yedekleri**" olarak anılan fonların sermayeye eklenmesi şeklinde karşımıza çıkan bu durumda, sermaye yedeklerinin yapısı gereği, bir kar dağıtımı nitelendirilmesi söz konusu olmaz. Zira sermaye yedekleri kurumun vergiye tabi karından ayrılan bir unsur olmayıp, çeşitli değerlendirme farklılıkları nedeniyle sermayede meydana gelen kayıpları karşılamak üzere oluşturulan fonları ifade etmektedir. Bunların sermayeye ilavesi, sermayede reel anlamda bir artış meydana getirmemektedir. Kar dağıtımı sayılmayacak iç kaynaklı sermaye artırımlarına şu örnekleri verebiliriz.

1. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi nedeniyle oluşan yeniden değerlendirme fonlarının sermayeye ilavesi; İştirak hisselerinin, gayrimenkullerin ve amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satışında, maliyet bedellerinin artırılması sonucu oluşan maliyet artış fonunun sermayeye ilavesi,
2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 23/a maddesi uyarınca gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından ve üretim tesislerinin yeni kurulan bir şirkete aynı sermaye olarak konulmasından doğan ve sermayeye ilavesi şartıyla vergilendirilmeyecek kazanç, esas itibarıyla kar yedeği mahiyetinde olmakla

birlikte, sözkonusu maddenin üçüncü fıkrasında, bu kazançların sermayeye ilavesinin kar dağıtımını sayılmayacağı belirtilmiştir. Buna göre, anılan kazançların sermayeye ilavesi nedeniyle ortaklara verilecek bedelsiz iştirak hisseleri veya hisse senetleri kar payı, kabul edilmeyecektir.

4. Kesilip satılmak üzere ağaç yetiştirileceğinde aktifleştirilen giderlerin yeniden değerlendirilmesinde artırılması sonucu oluşan gider artış fonunun sermayeye ilavesi, Anonim Şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibarı değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan kazançların sermayeye ilavesi,

Ancak, Maliye Bakanlığı'nın 191 Sayılı Gelir Vergisi Tebliği'nden alınan bu listenin 5 numarasında yazılı sermaye artırımının şeklinin kar dağıtımını sayılmayacağı görüşüne tartışmasını bir başka yazımıza bırakarak katılma olanağı bulamadığımızı da burada belirtmek isteriz.

[*](#) Dr., Marmara Üniversitesi Malî Hukuk Öğretim Üyesi