

MÜNFERİT BEYANNAME VERİLDİKTEN SONRA YILLIK GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ VERİLMESİ GEREKEN HALLERİN VARLIĞI HALİNDE VERGİLEME

TAXATION IN CASES WHERE ANNUAL INCOME TAX DECLARATION IS REQUIRED AFTER INDIVIDUAL DECLARATION



Sabri OZAN*

ÖZ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinde mükellefler tarafından ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için adı geçen Kanun'da aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeleri gerektiği belirtilmiştir. Aynı Kanun'un 84'üncü maddesine göre de dar mükellefiyete tabi olan mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan vergisi tevkif suretiyle alınmayanların beyanına ilişkin olarak münferit beyanname vermeleri gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır. Münferit beyanname verildikten sonra dar mükelleflerin yıllık beyanname vermelerini gerektirecek bir kazanç veya irat ortaya çıktığında yıllık gelir vergisi beyanının nasıl yapılacağı çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Münferit beyanname, Yıllık beyanname, Gelirin toplanması, Mahsup, Düzeltme

JEL Sınıflandırması Kodları: K34, H24

ABSTRACT

In the Article 85 of the income tax code, it is stated that taxpayers should submit annual tax return unless otherwise stipulated in the same law for their earnings and revenues from the sources mentioned in the second article within a calendar year. In the Article 84 of the same law, it is regulated that taxpayers who are subject to limited liability should submit individual declarations in order to declare the ones who are not taxed by withholding tax from their earnings which they do not have to report with their annual declaration. The subject of our study is how to make the annual income tax declaration when a profit or provision that will require the taxpayer to submit an annual declaration after the individual declaration has been submitted.

Keywords: Individual Declaration, Annual Declaration, Collection of Income, Deduction, Correction

JEL Classification Codes: K34, H24

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, sabri.ozan@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-2915-1799

Ozan, S.(Şubat 2019). Münferit Beyanname Verildikten Sonra Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Verilmesi Gereken Hallerin Varlığı Halinde Vergileme, *Vergi Raporu*, 233, (75-80).

GİRİŞ

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.¹ GVK'da yapılan düzenlemelere göre gelir vergisi mükellefleri tam ve dar mükellef olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam mükellefler hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettikleri geliri beyan etmek zorunda iken dar mükellefler ise sadece Türkiye içinde elde ettikleri geliri beyan etmek zorundadır. Bu kapsamda yurt içinde elde edilen gelirlerin tamamı şartları taşınması halinde gerek tam gerekse dar mükellefiyete tabi olanlar tarafından toplamaya dâhil edilecektir.²

Kanun'un "Beyanname çeşitleri" başlıklı 84'üncü maddesine göre gelir vergisi beyanlarının yıllık, muhtasar ve münferit beyanname ile yapılacağı belirtilmiştir. Yıllık beyanname "muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsus" beyanname olarak tanımlanırken, münferit beyanname ise "dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsus" beyanname olarak tanımlanmıştır.

GVK'nın 85'inci maddesine göre de beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur. Bir takvim yılına ait beyanname ise izleyen yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmektedir.

Yapılan düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere Türkiye'de elde edilen kazanç ve iratların yıllık

beyanname ile beyan edilmesinin zorunlu olduğu durumlarda tam ve dar mükellefler arasında bir fark yoktur. Ancak çalışmamızın ilerleyen kısımlarında açıklayacağımız üzere, dar mükellefler tarafından münferit beyanname ile beyan edilmesi gereken bir kazanç veya iradın elde edilmeye müteakip 15 gün içerisinde beyan edilmesi zorunlu bulunmaktadır. Bu durumdan sonra dar mükellef tarafından yıllık beyanname verilmesini gerektirir işlemin ortaya çıkması halinde daha önce münferit beyanname ile beyan edilen gelir-gelirin toplanarak beyan edilmesi noktasında yıllık beyannamede nasıl gösterilecektir?

1- MÜNFERİT BEYANNAME VERİLECEK HALLER

Münferit beyanname ile beyan edilecek kazanç ve iratların neler olduğu GVK'nın 101'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre;

"Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar:

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, gayrimenkulün bulunduğu,
2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
4. Arzî olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arzî olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar

¹ Gelir Vergisi Kanunu md:1

² Beyanname Düzenleme Rehberi. Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara 2018, s.546

mükellefiyete tabi olanların 45' inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen

Yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.”

İlgili maddede yapılan düzenlemeye göre dar mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları yukarıda yazılı kazanç ve iratları için münferit beyanname vermeleri gerekmektedir.

Kanun maddesinde tadadi olarak sayılan kazançlar tetkik edildiğinde münferit beyanname ile beyan edilmesi gereken kazançların, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş menkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlardan oluştuğu görülecektir.³

Bu noktada hatırlatmakta fayda olan bir husus şudur ki; GVK'nın "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86/2'nci maddesine göre, dar mükellefler tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer

kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmeyecek, dar mükelleflerin diğer gelirleri için yıllık beyanname vermesi durumunda da tevkifata konu söz konusu gelirler yıllık beyannameye dahil edilmeyecektir.

2- MÜNFERİT BEYANNAMENİN VERİLMESİ GEREKEN SÜRE

Gelir Vergisi Kanunu'nun 101'inci maddesinin ikinci fıkrasında; dar mükelleflerin mezkûr maddede sayılan kazanç ve iratları için hangi süreler içinde münferit beyanname vermeleri gerektiği belirtilmiştir. Mezkûr, hükme göre 101'inci maddede sayılan kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği, bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

101'inci maddede yer alan ve serbest meslek faaliyetine ilişkin;

- Arızı olarak (sürekli olmayan) serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen arızı serbest meslek kazançlarına,
 - Gerçek usulde vergiye tabi serbest meslek erbaplarının terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri arızı serbest meslek kazançlarına (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),
 - Mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi karşılığında elde ettikleri arızı serbest meslek kazançlarına,
 - Serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri arızı serbest meslek kazançlarına,
- ait münferit beyannamenin söz konusu faaliyetlerin sona erdiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.

³ Beyanname Düzenleme Rehberi. Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara 2018, s.721

- 101'inci maddede yer alan;
- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlara
 - Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlara,
 - Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlara,
 - Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlara,
 - Dar mükellefiyete tabi olanların Gelir Vergisi Kanunu'nun 45'inci maddesinde yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde edilen diğer kazanç ve iratlara
 - Gerçek usulde vergiye tabi ticari ve zirai kazanç sahibi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlara (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil),
 - Ticari veya zirai bir faaliyete hiç girişilmesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlara,
 - Vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarına ve
 - Diğer her türlü kazanç ve irada ait münferit beyannamenin söz konusu kazanç ve iratların iktisap edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir.³

3- MÜNFERİT BEYANNAME VERİLMESİNDEN SONRA YILLIK BEYANNAME VERİLMESİ GEREKTİREN DURUMUN ORTAYA ÇIKMASI HALİ

Konuyu örnek yolu ile anlatmaya çalışalım. Dar mükellef Bay (A) 01.02.2018 tarihinde

200.000 TL'ye satın almış olduğu konutu 01.04.2018 tarihinde 250.000 TL'ye elden çıkarmış olsun. Bu durumda Bay (A) elde ettiği kazanç şu şekilde hesaplanacaktır.

Kanun'un mükerrer 80/6'nıncı maddesinde yapılan düzenlemeye göre konut satışından elde edilen kazanç değer artış kazancıdır. Değer artış kazancının tespitinde iki nokta önem arz etmektedir. Birinci nokta maliyet bedeli endekslemesi ikinci nokta ise istisna uygulamasıdır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu tarafından Yi-üfe artış oranında artırılarak tespit edilir. Kanun'un 81'inci maddesine göre bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olması şarttır. Söz konusu konutun maliyet bedeline uygulanacak endeks değerleri 2018/Ocak ve 2018/Mart aylarının değerleri olacaktır. 2018/Ocak Yi-üfe oranı 319,60 iken 2018/Mart Yi-üfe oranı 333,21'dir.⁴ Artış oranı $[(333,21 - 319,60) / 319,60] = \%4,2$ dir. Artış oranı %10'u aşmadığı için endeksleme yapılmayacaktır.

Kanun'un mükerrer 80'inci maddesine göre konut satışından elde edilen değer artış kazancının 2018 yılı için 12.000 TL'si gelir vergisinden istisnadır. Yapılan açıklamalardan sonra Bay (A)'nın elde ettiği ve münferit beyanname ile 16.04.2018 tarihine kadar beyan etmesi gereken geliri $(250.000 - 200.000 - 12.000) = 38.000$ TL olacaktır.

Eğer ki mükellefin yıllık beyanname ile beyan etmesi gereken başkaca kazancı varsa elde edilen değer artış kazancının beyanı nasıl olacaktır?

Bu hususu iki farklı açıdan değerlendirelim.

Birinci olarak; Bay (A)'nın 2018 yılının başından beri işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla

³ Beyanname Düzenleme Rehberi. Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara 2018, s.727

⁴ <http://www.tuik.gov.tr/UstMenu.do?metod=temelist>

bir ticari faaliyetinin olduğunu ve bu faaliyetten 100.000 TL gelir elde ettiğini varsayalım. GVK'nın 85'inci maddesine göre ticari kazanç zarar dahi olsa yıllık beyanname ile beyan edilmek zorundadır. Bu durumda Bay (A) tarafından elde edilen ticari kazanç ile değer artış kazancı GVK'nın 85'inci maddesine göre toplanarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Çünkü GVK'nın 101'inci maddesinde belirtildiği üzere, münferit beyanname verilmesi için dar mükelleflerin yıllık beyanname vermeye mecbur olmamaları gerekmektedir. Örneğimizde mükellefin en baştan beri yıllık beyanname ile beyan edeceği bir kazancı bulunmaktadır. Bu yüzden ayrı bir münferit beyanname verilmeyecektir. Yapılan açıklamalar sonucunda yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken toplam gelir (100.000 + 38.000=) 138.000 TL olmaktadır.

İkinci olarak; Bay (A)'nın 01.04.2018 tarihinde konutu satarak elde ettiği 38.000 TL'lik geliri 16.04.2018 tarihinde münferit beyanname ile beyan etmiş bulunsun. Mükellefin vergi dairesine başvurarak 01.08.2018 tarihi itibarıyla de ticari faaliyet yönünden mükellefiyet tesis ettirdiğini ve bu faaliyetten 01.08.2018 ila 31.12.2018 arasında 100.000 TL gelir elde ettiğini varsayalım.

GVK'nın 85'inci maddesinde belirtildiği üzere mükellefler tarafından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlar noktasında GVK'da aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname vermeleri gerektiği belirtilmiştir. Dar mükellefler tarafından münferit beyanname ile beyan edilen bir kazançtan sonra yıllık beyanname verilmesini gerektiren bir kazanç elde edildiği zaman, münferit beyanname ile beyan edilen kazancın yıllık beyannameye dahil edilmeyeceğine ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ayrıca gelir unsurlarının yıllık beyanname- de toplanmasından amaç, gelir vergisinin artan oranlı tarifesiyle uygulanmasıyla geliri fazla olan

mükelleften daha fazla vergi almaktır. Her gelir unsuru ayrı ayrı vergilendirilseydi, ayrı vergileme sonucu hesaplanan toplam vergi ile yine aynı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların yıllık beyannameye toplanması sonucunda hesaplanacak toplam vergi karşılaştırıldığında, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergi daha fazla olacaktır. Böylelikle, gelir vergisinde gelir düzeyindeki farklılıklara dayanarak çalışan artan oranlılık müessesine daha geniş boyutlu bir işlerlik kazandırmakta ve verginin subjektiflik özelliği ön plana çıkmaktadır.⁵

Yine mükellefler arasında eşitliğin sağlanabilmesi için, birinci olarak bahsettiğimiz örneğimize göre mükellefin beyan edeceği toplam kazancı ile ikinci olarak verdiğimiz örnekteki beyan edilen toplam kazancın aynı olması gerekmektedir.

Yapılan değerlendirme sonrasında münferit beyanname ile beyan edilen bir kazançtan sonra yıllık beyanname verilmesi gereken bir kazancın olması halinde elde edilen tüm kazancın yıllık beyannameye toplanması gerekmektedir. Bunun sonucu olarak da yıllık beyannameye beyan edilecek toplam gelir tutarı 138.000 TL olacaktır. Bu durumda mükellef tarafından münferit beyanname ile beyan edilen 38.000 TL tekrardan yıllık beyanname ile beyan edilmiş olacaktır.

4- ÖNERİ

Çalışmamızın yukarı kısımlarında açıklandığı üzere ikinci durumda da mükellef tarafından beyan edilecek gelir tutarı 138.000 TL olmaktadır. Münferit beyanname ile beyan edilen 38.000 TL'lik gelir için bir mükerrerlik ortaya çıkmaktadır. Yani aynı gelir iki ayrı beyanname ile beyan edilebilecek durumdadır ve bu hukuken kabul edilecek bir durum değildir. Söz konusu mükerrerliği ortadan kaldırmak için önerimiz şu şekildedir:

⁵ Doğan Şenyüz ve diğerleri, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım yayıncılık, Ankara-2008, s.197

- Yıllık gelir vergisi beyannamesinin 54 ila 58'inci satırlarında yer alan mahsup edilecek vergiler kısmına, münferit beyanname ile beyan edilip ödenen vergi tutarının mahsubunun yapılacağı satır eklenmelidir. Bu sayede ödenen vergi yönünden bir mükerrerlik olmayacaktır.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 117'nci maddesinde vergi mükerrerliği hesap hatası olarak sayılmıştır. Mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesi için vergi dairesine başvurabilecekleri Vergi Usul Kanunu'nun 122'nci maddesinde açıklanmıştır. Söz konusu mükerrerliğin düzeltme hükümleri kapsamında düzeltilmesi gerekmektedir. Münferit beyanname ile beyan edilen 38.000 TL matrah üzerinden ödenen gelir vergisinin mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. Yada münferit beyanname ile beyan edilip tahakkuk eden ancak ödenmeyen vergi ise düzeltme fişine dayanılarak terkin edilmelidir. Bu yöntem, mevcut düzenlemelere göre uygulanabilirliği daha kolaydır.

SONUÇ

Dar mükellefler tarafından elde edilen ve münferit beyannameye konu kazanç ve iradın elde edilmesinde sonra başka bir kazanç veya irat sebebiyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gereken durumlarda, elde edilen bütün kazanç ve iratların yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanması gerekmektedir. Bu sayede elde edilen gelirin artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesi sağlanmış olmaktadır. Bu durumda ortaya çıkan vergi mükerrerliğinin ortada kaldırılması gerekmektedir. Söz konusu mükerrerliğin ortadan kaldırılması için en pratik yol olarak düzeltme hükümlerinin uygulanması yerinde olacaktır.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Beyanname Düzenleme Rehberi. Gelir Vergisi Kanunu Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara 2018
- ŞENYÜZ D., GERÇEK A., YÜCE M., (2008) Türk Vergi Sistemi. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara
- <http://www.tuik.gov.tr>