



TİCARİ KAZANÇ

Erdal ÖZTÜRK(*)

1 - GİRİŞ

Dolaysız vergiler arasında yer alan Gelir Vergisi Kanunu dinamik bir kanun olup, geniş bir vatandaş kitlesini kapsamakta ve bu kitleyi gelir vergisi mükellefi konumuna sokmaktadır. Gelir vergisi mükellef sayısının da ülkemiz ekonomik kalkınmasına paralel olarak her geçen yıl hızla arttığı aşikârdır. Hızla artan bu mükellefiyetin temeline bakıldığında ise gerçek kişilerin elde etmiş olduğu "gelir" in vergilendirilmesine dayandığını görmekteyiz.

Gelir vergisi kanununun 1 inci maddesinde gelir "bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Gelir vergisi kanununun 2'nci maddesinde ise, hangi kazanç ve iratların gelir sayılacağı belirtilmiştir. Bu kazanç ve iratlar şunlardır:

- Ticari kazanç
- Zirai kazanç
- Serbest meslek kazancı
- Ücretler
- Gayrimenkul sermaye iradı
- Menkul sermaye iradı
- Diğer kazanç ve iratlar

Makalemizde söz konusu 7 gelir unsurundan ilki ve en önemlisi olan ticari kazancın üzerinde durularak, Gelir Vergisi Kanunu'nun 37, 38, 39 uncu maddelerinde ticari kazancı oluşturan unsurların

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

neler olduğu ve bu unsurlarla diğer gelir unsurları arasında mevcut olan farklar anlatılmaya çalışılacak, devamında ise bilanço ve işletme esasına göre ticari kazancın tespiti ile GVK'nın 42, 43 ve 44 üncü maddelerinde yer alan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri irdelenerek makalemiz sonuçlandırılacaktır.

2- TİCARİ KAZANCIN TANIMI ve ÖZELLİKLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde ticari kazanç "her türlü ticari ve sınaî faaliyetten doğan kazanç ticari kazançtır" olarak tanımlanmıştır. Ticari kazanç, ilgili olduğu mükellef kitlesi ve kapsamı bakımından vergiye tabi gelir unsurları içinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Ticari faaliyeti, dolayısıyla ticari kazancı belirleyen temel unsur faaliyetin sermaye ve emekten oluşan bir organizasyona dayanması ve bu organizasyonun işlemlerindeki arızilikten ziyade devamlılık unsurunu barındırmasıdır. Bu özelliği ile bir başka gelir unsuru olan "diğer kazanç ve iratlardan" ayrılmaktadır.

Gelir vergisi kanununa göre ticari kazanç elde eden mükellefler ikiye ayrılmaktadır:¹

- Esnaf muafliğından yararlanan ve gelir vergisine tabi olmayanlar,
- Esnaf muafliğından yararlanmayan ve gelir vergisine tabi olanlar.

Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ise kazançlarının tespiti bakımından iki gruba ayrılmaktadır:

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri,
- Kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri.

Gerçek kişilerin yurtdışında elde ettiği kazançların vergilendirilip vergilendirilmemesi açısından ise; Ticari kazanç sahiplerinin beyanname verme mecburiyeti bakımından tam ve dar mükellefiyete tabi olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Dar mükellef gerçek kişilerde ticari kazançlarını yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan etmek zorundadır.²

Ticari kazancın spesifik olarak yapılan tanımına istinaden hangi kazançların ticari kazanç olduğuna bakacak olursak;³

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

2. Coberlik işlerinden;

3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;

4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;

5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;

6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.

¹ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği , 2009, İstanbul, s.7

² Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2009, İstanbul, s.7

³ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde 37

7.(4842 sayılı Kanununun 4 üncü maddesiyle eklenen bent Yürürlük; 01.01.2004) Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Ayrıca, kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar da yine şahsi ticari kazanç hükmünde olacaktır.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemelerde de görüleceği gibi, Gelir Vergisi Kanunu'nda ticari ve sınaî faaliyetlerin neler olduğu tanımlanmamış, sadece genel bir kapsam belirtilmiştir. Ticari faaliyetin ve dolayısıyla ticari kazancın tespitinde son derece önemli bir rolü bulunan bu ifadelerin tanımlanmasında ise büyük bir zaruret bulunmaktadır. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanununda yer almayan bu tanımların Türk Ticaret Kanunu hükümlerinden yararlanarak açıklanması gerekmektedir.

13.01.2011 tarihinde kabul edilip 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun "Ticari İşler" başlıklı 3üncü maddesinde, "Bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir." denilmek suretiyle ticari işin tanımı yapılmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, Türk Ticaret Kanununda da hangi işlerin ticari iş sayıldığı tespit edilmiş değildir. Türk Ticaret Kanununun 11. maddesine bakıldığında ise ticari işletmenin tanımı yapılmıştır. Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir." İfadeleri kullanılmıştır. Türk Ticaret Kanununun 12. maddesinde ise tacirin tanımı "Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir."⁴ yapılmıştır.

Türk ticaret kanununda yer alan bu yasal düzenlemeler dikkate alındığında ticari faaliyetin unsurlarını aşağıda yer aldığı gibi sıralayabiliriz.⁵

1- Sermaye Unsuru

Yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için öncelikle faaliyet dolayısıyla sermayenin konulmuş olması gerekmektedir.

2- Devamlılık Unsuru

Yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması da gerekmektedir. Ancak devamlılıktan anlaşılması gerektiği yasalarda açıklanmamıştır. Ancak uygulamada, devamlılık unsurunun olup olmadığının tespitinde sadece devamlılık kast ve niyetinin bulunması yeterli olarak kabul edilmektedir.

3- Organizasyon Unsuru

Organizasyon unsuru ticari faaliyetin tespitinde aranılan diğer unsur olup, organizasyonun varlığı bazı emarelerin gerçekleşmesi durumuna göre belirlenebilmektedir. Bu emareler ise, işyeri açılması, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması v.s. olabilmektedir.

4- Gelir ve Kazanç Elde Etme Unsuru

Bir müesseseye ticari olma özelliği veren en önemli kıstaslardan biride, organizasyonu kuran kişi veya kişilerin bir gelir ve kazanç elde etmek kastıyla ve niyetiyle hareket etmesidir. Böyle bir gaye yoksa ticari faaliyetten bahsedilemez.

⁴ <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, 13.01.2011 tarih ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu

⁵ İ.Halil Bağdınlı, Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2001, Sayfa:21

3- TİCARİ KAZANÇ ile DİĞER GELİR UNSURLARININ KIYASLANMASI

Ticari faaliyet neticesinde elde edilen kazanç, bazı durumlarda diğer gelir unsurlarıyla karıştırılmakta ve zamana zaman da yanlış tanımlanabilmektedir. Özellikle bazı durumlarda serbest meslek faaliyeti ile ticari faaliyet karıştırılabilmekte, faaliyetin türü doğru olarak tespit edilememektedir. Yeri geldikçe değinilecek bu konu ile ilgili olarak şu anda belirtilmesi gereken en önemli kıstas, yapılan faaliyette sermayenin mi yoksa emeğin mi yoğun olarak kullanıldığıdır. Eğer faaliyette sermaye yoğun olarak kullanılıyorsa ve faaliyet ticari bir organizasyonu gerektiriyorsa, faaliyet ticari bir faaliyet olarak kabul edilecek, emek yoğun olarak kullanılıyor ise faaliyet serbest meslek faaliyeti kabul edilecektir.

Diğer yandan ticari işletmelere dahil olan veya olmayan araç, gereç ve makinelerin ücret veya kira karşılığında işletilmesinden elde edilen kazançların türü de tereddütlere neden olabilmektedir. Anılan araç ve gereçler özel malvarlığına dahil olabildiği gibi ticari bir işletmeye de dahil olabilmektedir. İşte mükelleflerin sahip oldukları bu araç ve gereçlerini ücret veya kira karşılığında işletmeleri sonucu elde ettikleri kazançların türü araç, gereçlerin özel malvarlığına veya ticari işletmeye dahil olmalarına göre ve ayrıca ücret ve kira karşılığında işletilmelerine göre farklılık içermektedir.⁶ Buna göre ticari işletme faal ise, işletme mal varlığına dahil olan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin ücret karşılığı işletilmesinden elde edilen kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Çiftçilerde ise; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 52'nci maddesinden yola çıkarak çiftçiye ait zirai makine ve aletlerin diğer çiftçilerin zirai işlerinde ücret karşılığında işletilmesi karşılığında elde edilen kazanç zirai kazanç olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ancak çiftçiye ait zirai makine ve aletlerin diğer çiftçilerin zirai işleri dışındaki işlerinde ücret karşılığında işletilmesinden elde edilen kazanç ise faaliyet devamlı olarak yapılıyor ise ticari, arazi olarak yapılıyor ise diğer kazanç ve iratlara girmektedir.

Bahse konu araç ve gereçlerin kiraya verilmesi karşılığında elde edilen kazançlarda da özellik arz eden hususlar bulunmaktadır. Şöyle ki; eğer kiraya verilen motorlu araç, gereçler özel malvarlığına dahil ise elde edilen irat "gayrimenkul sermaye iradi" sayılacaktır. Kiraya verilen motorlu araç, gereçler şayet ticari bir işletmeye dahil ise elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesi uyarınca ticari kazanç sayılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda satın alınan veya inşa edilen gayrimenkullerin satışından doğan kazancın vergilendirilmesi, ikili bir esasa göre düzenlenmiştir. Devamlılık unsuru bulunmayan alım satımlarda, elde edilen kazanç, diğer kazanç ve irat grubuna dahil bir gelir unsuru sayılmışken, vergileme ise satışın iktisaptan itibaren belli süre içinde yapılması şartına bağlanmıştır.⁷ Gayrimenkul alım satım ile devamlı surette uğraşılmasından doğan kazanç ise ticari kazanç olduğu Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde belirtilmiştir. Gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapıldığında, alım satımın ticari faaliyetin unsuru sayılacağı açıktır. Örneğin, emlak komisyonculuğu ve alım satım işi ile uğraşan bir kimse, 1999 yılında satın aldığı dört apartman dairesinden, sadece birini 2013 yılında sattığı takdirde, faaliyet ve sağlanan kazanç ticaridir. Zaten bu durumda gayrimenkul ticari işletmenin aktifine de dahildir.

⁶ Bağdınlı, a.g.e., Sayfa:22

⁷ Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, Sayfa:295

4- ŞİRKET ORTAKLARININ GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Şirketler aslında hiçbir şart altında gelir vergisinin mükellefi olamazlar. Zira gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir. Ancak gelir vergisi açısından şirketler olmasa da şirket ortaklarının bazı yükümlülükleri söz konusudur. Şirketler öncelikli olarak şahıs ya da sermaye şirketleri şeklinde iki kategoride dikkate alınır.

Şahıs ortaklarının gelirlerinin niteliği, şahıs şirketleri-sermaye şirketleri bakımından farklılık göstermektedir. Buna göre şahıs şirketleri olan kolektif şirket ile adi komandit şirket ortaklarından komandite ortağın gelirleri (GVK'nın 66. maddesi saklı kalmak kaydıyla) ticari kazanç sayılır. Şahıs şirketlerinden olan adi şirketlerinin ortaklarının gelirleri ise, söz konusu şirket hangi faaliyette bulunuyorsa ortaklarda o kazancı elde ederler.

Diğer taraftan, sermaye şirketlerinin ortaklarının gelirleri (sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın geliri hariç) ise menkul sermaye iradı sayılmaktadır.

4.1- Şahıs Şirketlerinin Durumu

Şahıs şirketleri kolektif, adi komandit şirketlerle, adi ortaklıkları kapsamaktadır.

4.1.1- Kolektif Şirket Ortaklarının Durumu

Tüzel kişiliğe sahip olan Kolektif şirket Türk Ticaret Kanunu'nda gerçek kişilerin ortak olabildiği ve üçüncü şahıslara karşı şirket borçlarından dolayı ortaklarının sınırsız sorumlu olduğu şirketler olarak tanımlanmıştır. Her ne kadar tüzel kişiliği de olsa gelir vergisi uygulamasında ortaklar muhatap alınmıştır. Şirket ortakları elde ettikleri kazançlar üzerinden Gelir Vergisi ve Geçici Vergi yönünden sorumluyken, Kolektif şirket ise Gelir Vergisi Stopajı ve Katma Değer Vergisi açısından sorumluluğu bulunmaktadır. Bu husus Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde ve aynı kanunun 66ncı madde hükmü mahfuz olmak üzere "Kolektif ortaklıklarda ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsı ticari kazanç hükmündedir" denilmek suretiyle açıkça belirtilmiştir. Bu duruma göre Kolektif şirketler ticari veya zirai faaliyette bulunmaları durumunda şirket ortakları ticari kazanç, serbest meslek faaliyetiyle uğraşmaları durumunda ise serbest meslek kazancı elde ederler.

4.1.2- Adi Komandit Şirket Ortaklarının Durumu

Adi komandit şirketlerde, komandite ve komanditer olmak üzere iki tür ortak bulunmaktadır. Komanditer ortakların sorumluluğu koydukları sermaye ile sınırlıdır, buna karşılık komandite ortakların sorumluluğu sınırsızdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda da söz konusu ortaklar bakımından ikili bir ayrıma yer verilmiştir. Bu kapsamda şirketin faaliyeti ne olursa olsun komanditer ortakların şirket kazancından aldığı pay, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradidir.⁸ Bununla birlikte serbest meslek faaliyeti hariç olmak üzere, komandit şirketin faaliyeti ne olursa olsun komandite ortakların payı ise ticari kazançtır.⁹ GVK'nın 65 inci maddesi hükmü uyarınca adi komandit şirketlerin serbest meslek faaliyetinde bulunmaları halinde, bu şirket ortaklarından komandite ortakların elde ettikleri kazançlar ise serbest meslek kazancı sayılacağına yer verilmiştir.

⁸ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 75/2

⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 37/3, 52, 65/3

Öte yandan Kollektif şirketlerde olduğu gibi Adi komandit şirketlerde Gelir Vergisi Stopajı yönünden vergi sorumlusu ve Katma Değer Vergisi açısından ise vergi mükellefi sıfatıyla vergilendirmeye muhatap alınmışlardır.

4.1.3- Adi Şirket Ortaklarının Durumu

Adi şirketin niteliği Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir (m. 520) ve ticaret şirketi olarak kabul edilmez. Borçlar Kanunu'na göre adi şirket, ortak bir amaca ulaşmak üzere, iki ya da daha fazla kişinin emek ya da sermayesini birleştirmesinden oluşan şirkettir. Buna karşın, T.T.K.'da düzenlenmiş olan diğer bütün şirketler, şahıs ya da sermaye şirketi olup olmamasına bakılmaksızın ticaret şirketi olarak kabul edilir.

Adi şirketlerinin ortaklarının gelirleri, söz konusu şirket hangi faaliyette bulunuyorsa ortaklarda o kazancı elde edeceği şeklinde belirlenmiştir. Adi şirket ortakları, adi ortaklığın ticari faaliyette bulunması halinde söz konusu adi ortaklıklardan elde ettikleri kazançları şahsi ticari kazanç olarak ayrı ayrı beyan etmek zorundadırlar. Dolayısıyla ticari faaliyette bulunan bir adi ortaklığın ortaklarının kazancı ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır. Adi ortaklıklar tüzel kişiliği olmamakla birlikte vergi kanunları bakımından diğer şirketler gibi Katma Değer Vergisi yönünden vergi mükellefi ve Gelir Vergisi Stopajı açısından vergi sorumlusu kılınmışlardır.

Tarımsal faaliyetlerde bulunan adi ortaklıkların ortakları çiftçi olarak işlem görmekte ve belirli sınırları aştıkları takdirde zirai kazanç bakımından gerçek usulde gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

Diğer taraftan, GVK'nın 65. maddesi hükmü uyarınca adi şirketlerin serbest meslek faaliyetinde bulunmaları halinde ise, bu şirketlerin ortaklarının bu şirketlerden elde ettikleri kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

4.2- Sermaye Şirketlerinin Durumu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, sermaye şirketleri ile kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları Kurumlar Vergisi mükellefi olarak sayılmış ve Gelir Vergisi kapsamı dışında bırakılmışlardır. Sayılan işletmelerin elde ettikleri kazançlar kurum kazancı olarak Kurumlar Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Anonim, limited ve eshamlı komandit şirketler sermaye şirketleridir. Dolayısıyla bu şirketler Kurumlar Vergisi mükellefidirler. Diğer taraftan, yukarıda da belirttiğimiz gibi sermaye şirketlerinin ortaklarının gelirleri menkul sermaye iradı sayılmakta ve ona göre vergilendirilmektedir. Burada istisnai durum ise eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç olup, Gelir Vergisine tabi olduğu GVK'nın 37'nci maddesinde belirtilmiştir.¹⁰

İş ortaklığında mükellefiyet şekli ortakların isteğine bırakılmıştır. Dolayısıyla işi üstlenen ortakların talebine bağlı olarak iş ortaklarının mükellefiyet tesisi, kurumlar vergisi kapsamında olabileceği gibi "adi ortaklık" şeklinde de olabilmektedir.

5- TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazanç;

¹⁰ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu madde 37/3, 52/8

- a) Basit usulde vergilendirilenler
- b) Gerçek usulde vergilendirilenler
 - İşletme Defteri Tutanlar (II. Sınıf Tüccar)
 - Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar (I.Sınıf Tüccar) olarak sınıflandırılmaktadır.

5.1- Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Bu fark yapılan faaliyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hasılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanır.

Basit usulde vergilendirme, gerçek usulde vergilendirmeye göre bir takım avantajlara sahiptir. Basit usulde vergilendirmenin sağladığı bazı avantajlar şunlardır:¹¹

- Defter tutmamaktadırlar,
- Vergi tevkifatı yapılmamakta ve muhtasar beyanname verilmemektedir,
- Geçici vergi mükellefiyetleri bulunmamaktadır,
- Alınan ve verilen belgelerin kayıtları, mükellefin bağlı oldukları meslek odalarındaki bürolarda tutulmaktadır. Ancak, isteyen mükellefler kayıtlarını hiçbir yerden izin almadan kendileri tutabilecekleri gibi meslek mensuplarına da tutturabilmektedirler,
- Basit usulde vergilendirilen mükellefin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

- Sakatlık indiriminden faydalanabilirler,
- Ticari kazancın tespitinde amortisman tabi iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmamaktadır.

15.06.2012 tarih ve 6322 sayılı Kanunun 7'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 46'ncı maddesinin altıncı fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, aynı maddeye aşağıdaki fıkralar eklenmiş ve 13 üncü maddesiyle de aynı Kanuna Geçici 81 inci madde eklenmiştir.¹²

“Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazılı ile bildirenler dilekçelerinde belirttikleri tarihten veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47'nci maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48inci maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler.

Örnek 1: İzmir Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde servis işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bay (G), vergi dairesine verdiği dilekçe ile 15/10/2012 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme talebinde bulunmuştur. Bay (G), dilekçesinde belirttiği tarihten

¹¹ GÜNEŞ, Şibli, “Temel Vergi Rehberi ve Revizyon”Süray Yayınları, İstanbul-2011, Sayfa 15

¹² 15.06.2012 Tarih ve 28324 Sayılı Resmi Gazete

(15/10/2012) itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olup, gerçek ve basit usulde tespit edilen ticari kazançlarını 2013 yılının Mart ayında birlikte beyan edecektir.

Örnek 2: İzmir ilinde kuaförlük faaliyeti nedeniyle öteden beri gerçek usulde vergilendirilen Bayan (N)'nin 2012 ve 2013 yıllarında elde ettiği iş hâsılatı, ilgili yıllar için Gelir Vergisi Kanununun 48 inci maddesinde yer alan hâsılat haddinin altında gerçekleşmiştir. Diğer şartları da taşınması kaydıyla mükellefin 1/1/2014 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkündür.

Ayrıca gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır. Söz konusu değişiklik öncesinde ilgili madde "herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiçbir şekilde basit usule dönemezler" şeklindeydi. Ayrıca yine eski düzenleme de "Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamazlar" ibaresi yer almaktaydı.

5.1.1- Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 47'nci maddesinde basit usule tabi olmanın genel şartları belirtilmiştir. Bunlar;

1. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak (işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozmaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamasına bakılmaz.)

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde (4842 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle kanuni had olarak belirlenen tutarlar. Yürürlük: 24.04.2003, Geçerlilik: 1.1.2003) 2.300.000.000 lira-yı (280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2012 tarihinden itibaren 5.000 TL.) diğer yerlerde 1.700.000.000 lira-yı (280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2012 tarihinden itibaren 3.500 TL.) aşmamak.

3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi olmamak.

2 ve 3 numaralı bent hükümleri öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır.

5.1.2- Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 48 inci maddesinde basit usule tabi olmanın özel şartları belirtilmiştir.¹³ Bunlar;

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının (4842 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle kanuni had olarak belirlenen tutarlar. Yürürlük: 24.04.2003, Geçerlilik: 01.01.2003) 34.000.000.000 lira-yı (280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2012

¹³ 280 seri Nolu G.V.K. Genel Tebliği

tarihinden itibaren 70.000 TL) veya yıllık satışları tutarının 47.000.000.000 lirayı (280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2012 tarihinden itibaren 105.000 TL) aşmaması,

2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının (4842 sayılı Kanununun 16'ncı maddesiyle kanuni had olarak belirlenen tutarlar. Yürürlük: 24.04.2003, Geçerlilik: 01.01.2003) 17.000.000.000 lirayı, (280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2012 tarihinden itibaren 35.000 TL) aşmaması,

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının (4842 sayılı Kanununun 16'ncı maddesiyle kanuni had olarak belirlenen tutarlar. Yürürlük: 24.04.2003, Geçerlilik: 01.01.2003) 34.000.000.000 lirayı, (280 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2012 tarihinden itibaren 70.000 TL) aşmaması.

Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, yukarıda belirtilen (a) ve (c) numaralı bentlerde yazılı hadler yerine, ilgili bakanlıkların mütaalası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanacaktır.

5.1.3- Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesinde Basit usulden faydalanamayanlar belirlenmiştir:

1. Kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları;
2. İkrizat işleriyle uğraşanlar;
3. Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar;
4. Bu Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar;
5. Sigorta prodüktörleri;
6. Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler;
7. Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;
8. Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);
9. Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler;
10. Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri (3505 sayılı Kanununun 11 inci maddesiyle eklenen hüküm) (Yapısı itibariyle sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç);

11. (4444 sayılı Kanununun 14/A-2 maddesiyle kaldırılmıştır Yürürlük; 14.8.1999)

12. Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücvir alanlar dahil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler, olarak belirlenmiştir.

5.2- Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi

Ticari kazancın vergilendirilmesinde, basit usul koşullarını taşımayan mükellefler gerçek usulde vergilendirilir. Yukarıda çeşitli şekillerde açıklandığı üzere basit usul ve gerçek usulün vergilendirilmesi konusunda kanunda öngörülen bu ayırım elde edilen kazancın miktarı, faaliyet türü ve hacmi açısından ortaya çıkan farklılıktan kaynaklanmaktadır.

Ticari kazançları gerçek usulde vergilendirilecek olan mükellefler, tutacakları defterler yönünden iki sınıfa ayrılırlar:

- Birinci sınıf tacirler
- İkinci sınıf tacirler

5.2.1- Birinci Sınıf Tacirler

5.2.1.1- Bilanço Esasına Göre Defter Tutanlar

Gelir Vergisi mükelleflerinden hangilerinin birinci sınıf tacir sayılacağı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu hadler 411 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01.01.2012 tarihinden geçerli olmak üzere arttırılmıştır.

411 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen yeni hadler göz önünde tutulduğunda aşağıda yazılı mükellefler birinci sınıf tacir sayılırlar:¹⁴

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı **7.200.000.000** (411 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2012'den itibaren 140.000 TL) veya satışları tutarı **8.640.000.000** (411 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2012'den itibaren 190.000 TL) lirayı aşanlar;

2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı **3.600.000.000** lirayı (411 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2012'den itibaren 77.000 TL) aşanlar;

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı **7.200.000.000** (411 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2012'den itibaren 140.000 TL) lirayı aşanlar;

4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal neveleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);

5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.

Yukarıda belirtilen hadler her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirilme oranında arttırılmak suretiyle hesaplanır. Bu şekilde hesaplanan maktu hadlerin yüzde beşini aşmayan kesirler dikkate alınmaz. Bakanlar kurulu bu şekilde tespit edilen had ve miktarları yarısına kadar arttırmaya veya indirmeye veya kanuni seviyesine getirmeye yetkilidir.

Örnek 3: Mükellef (A) 2011 yılında manav işletmiştir. Mükellefin 2011 yılı alışları toplamı 150.000 TL, satışları toplamı 170.000 TL'dir. Buna göre mükellefin manav işletmesinden elde ettiği hasılat haddi

¹⁴ 411 Sıra No.lu V.U.K. Genel Tebliği

aşmamasına rağmen, yıllık alımları toplamı 140.000-TL tutarındaki haddi aştığından, mükellef 2012 takvim yılında bilanço usulünde defter tutacaktır.

Diğer yandan bilanço esasına tabi olan mükellefler aşağıda yazılı olan defterleri tutmak zorundadırlar:¹⁵

- Yevmiye Defteri
- Defteri kebir
- Envanter Defteri

Bu defterlerin yanı sıra sürekli imalat işiyle uğraşanlar imalat defteri, banka, banker ve sigorta şirketleri banka ve sigorta muameleleri defteri, depo(ardiyeler) işletenler ambar defteri, yabancı nakliyat ve ulaştırma kurumları veya Türkiye'deki temsilcileri hasılat defteri tutmak mecburiyetindedirler.

5.2.1.2- Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

Birinci sınıf tacirler, hesaplarını bilanço esasında tutacakları defterlerde takip ederler. GVK'nın 38 inci maddesinde açıklandığı üzere "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teğebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark" olarak tanımlanmıştır.

Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar. Bunun için işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları saptarlar ve VUK hükümlerine göre değerlerler. Tek düzen hesap planına göre çıkarılan bilançoya "Ticari Bilanço" denir. Ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline "Mali Bilanço" denmekte olup, vergi kanunları bakımından mali bilanço esas alınmaktadır.

GVK'nın 38 inci maddesindeki tanımdan hareketle, bilanço esasına göre ticari kazanç, mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki öz sermaye tutarları arasındaki farktır. Ayrıca, hesap dönemi içinde söz konusu işletmenin sahip veya sahiplerince:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

$$\text{Ticari Kazanç} = \text{Dönem Sonu Öz sermaye} - \text{Dönem Başı Öz sermaye} + \text{Çekilenler} - \text{Eklenenler}$$

Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Tersi durumda ise fark zararı gösterir.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur.

5.2.2- İkinci Sınıf Tacirler

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 178 inci maddesinde, ticari kazanç sahiplerinden 177 inci maddede de yazılı olanların dışındakiler ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı tarafından müsaade edilenler ikinci sınıfa dahil oldukları açıklanmıştır. Ayrıca yeni işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar ikinci sınıf tacirler gibi hareket ederler.

- İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti

¹⁵ 213 Sayılı V.U.K. 182nci Madde

İkinci sınıf tacirler, kazançlarını işletme hesabı esasında tespit ederler. Bu usulde kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatlarla, giderler arasındaki müspet farktan oluşur. İşletme hesabı esasına tabi mükelleflerin genel olarak tutmak zorunda oldukları tek defter, işletme hesabı defteridir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler her hesap döneminin sonunda Vergi Usul Kanunu'nun 196ncı maddesi uyarınca bir işletme hesabı özeti çıkarırlar. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur.

Örnek 4: İkinci el cep telefonu alım satımı yapan mükellef Bay(A) yıl içinde 40.000 TL tutarında mal satın almış ve 45.000 TL tutarında, peşin ve vadeli olmak üzere mal satmıştır. Ayrıca, ikinci el cep telefonu satışı dışında diğer faaliyetlerden 4.000 TL gelir elde etmiştir. Yıl içinde işle ilgili olarak yaptığı giderler 6.000 TL tutarındadır. Dönem başında 7.500 TL tutarında emtia mevcut iken, dönem sonunda yapılan fiili envanter sonucunda 12.000 TL tutarında mal olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, mükellef Bay(A)'nın işletme hesap özeti aşağıdaki gibidir.¹⁶

GİDER		GELİR	
Dönem Başı Emtia Mevcudu	7.500	Dönem İçi Satış Hasılatı	45.000
Dönem İçi Satın Alınan Emtia	40.000	Diğer Elde Edilen Gelirler	4.000
Giderler	6.000	Dönem Sonu Emtia Mevcudu	12.000
Ara Toplam	53.500	Ara Toplam	61.000
Dönem Karı	7.500		
Genel Toplam	61.000	Genel Toplam	61.000

6- BİR DEN FAZLA TAKVİM YILINA SİRAYET EDEN İNŞAAT ve ONARIM İŞİ

Bir inşaat ve onarım işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamında vergilendirilebilmesi için aşağıda yer alan üç özelliği taşıması gerekir.

- Faaliyetin inşaat ve onarım işi olması gerekir.
- İnşaat ve onarma işinin başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir.
- İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılını kapsaması gerekir.

6.1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Başlangıç Tarihi

• Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise, yerin teslim edildiği tarih başlangıç tarihi,

- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise, sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise, sözleşme tarihi, işin başlangıç tarihi,

Olarak kabul edilir.

6.2- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitiş Tarihi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44 üncü maddesinde "inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağının idarece onaylandığı tarih,

¹⁶ GÜNEŞ, a.g.e., Sayfa 61

diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir” hükmü yer almaktadır.

Yukarıdaki hükümden anlaşılacağı üzere, yıllara yaygın işlerde geçici kabulden kesin kabul tarihine kadar bu işle ilgili olarak yapılan giderler ile her türlü hasılat bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar-zarar hesabına intikal ettirilir. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı yıl, işin bittiği tarih olarak kabul edilir. Burada işin fiilen tamamlanmış olması için, işin yapılmış olması, yapılan şeyin teslim edilmiş olması ve yapılan şeyin kabul edilmiş olması gerekir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortaya çıkan kar veya zarar işin bittiği yılın karı veya zararı sayılır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için geçici vergi ödenmez. Ancak istihkak bedelleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94üncü maddesine göre tevkifat yapılır.¹⁷

6.3- Ortak Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması

Bir yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, ortak genel giderlerin ve amortismanların dağıtımı G.V.K.’nın 43üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu duruma göre, bir takım giderler vardır ki işlerle direkt ilişkilendirilmesi mümkün olmadığından birebir dağıtımı da mümkün değildir. İşletme bünyesinde tüm işler için ortak olarak oluşan ve müşterek giderler diye adlandırılan genel giderlerin dağıtılmasına ilişkin GVK’nın 43 üncü maddesinde bir takım esaslar belirlenmiştir. Bu esaslar uyarınca¹⁸;

- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işi 42’nci madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılıyorsa her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların(enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarların) enflasyon düzeltilmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde, diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan oranı dahilinde dağıtılacaktır.

- Yine yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile diğer işlerde ortak olarak kullanılan makine, teçhizat, bina, nakil vasıtaları gibi duran varlıkların amortismanları bunların her işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtılır. Ancak Büro malzemelerinin amortismanları gün sayısına göre değil, ortak gider gibi düşünülerek dağıtımı yapılır.

Ortak gider dağıtımı sırasında şu hususlara dikkat edilmelidir.

- Kanun metnindeki “diğer işler” den maksat her türlü ticari ve sınai faaliyeti yanında yıllara yaygın iş organizasyonu çerçevesinde yapılan makine veya gayrimenkul kiralalamaları, duran varlık satışları, iştirak gelirleri gibi arazi gelirleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla, müşterek giderlerden bunlara pay verilmelidir.

- Ticari işletmenin faaliyetlerinin bir sonucu olan mevduat faizi ve repo geliri gibi finansman gelirlerine de müşterek giderlerden pay verilebilmesi mümkündür. (14.4.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5114-36/15541 sayılı Bakanlık Özeldesesi bu yönde görüş vermiştir.)

Örnek 5: (Y) A.Ş. 2012 yılında A ve B olmak üzere iki ayrı yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile nakliye işi yapmaktadır. Şirketin bu işlerde kullandığı bir adet kamyonu bulunmaktadır. Bu kamyon için yıl sonunda 90.000 TL amortisman giderleri hesaplanmıştır. Kamyonun işlerde kullanıldığı gün

¹⁷ KÜTÜK, Zafer, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Kasım 2009, s.91

¹⁸ GÜNEŞ, a.g.e., sayfa 62

sayısı ile yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin harcama tutarları ile nakliye işinden elde edilen hasılat tutarı aşağıda yer alan tablodaki gibidir.¹⁹

İşin Türü	Yapılan Harcama veya Elde Edilen Hasılat Tutarı	Kamyonun İşlerde Kullanıldığı Gün Sayısı
A Yıl. Yay. İnş. İş	300.000	120
B Yıl. Yay. İnş. İş	120.000	60
Nakliye İş	180.000	90
TOPLAM	600.000	270

a) Amortisman Dağılımı

Yapılan İş	Kamyonun İşlerde Kullan. Gün Sayısı (I)	Oran(II)	Amortisman Giderleri(III)	Amortisman Payı(II*III)
A Yıl. Yay. İnş. İş	120	(120/360)=1/3	90.000	30.000
B Yıl. Yay. İnş. İş	60	(60/360)=1/6	90.000	15.000
Nakliye İş	90	(90/360)=1/4	90.000	22.500
Kullanılmayan Günler	90	(90/360)=1/4	90.000	22.500
TOPLAM	360			90.000

b) Kullanılmayan Günlere İsbet eden Amortisman Giderinin Dağıtım:

Yapılan İş	Yapılan Harcama veya Elde Edilen Hasılat Tutarı (I)	Harcama ve Hasılat Tutarının Oranı(II)	Kullanılmayan Günler Amortismanı(III)	Gider payı (IV) (II*III)
A Yıl. Yay. İnş. iş	300.000	(300/600)=%50	22.500	11.250
B Yıl. Yay. İnş. İş	120.000	(120/600)=%20	22.500	4.500
Nakliye İş	180.000	(180/600)=%30	22.500	6.750
TOPLAM	600.000			22.500

7- SONUÇ

Mükellef kitlesi ve kapsamı bakımından vergiye tabi gelir unsurları arasında oldukça büyük bir öneme sahip olan ticari kazanç yedi gelir unsuru arasında en büyüğüdür. Ayrıca ilk düzenlenen gelir unsuru olduğundan bir başka yere atıf imkânı da söz konusu değildir. Bunun yanında gerek diğer bazı gelir unsurlarında gerekse diğer bazı vergilerde (Kurumlar Vergisi, KDV gibi) gelir vergisine ve özellikle ticari kazanç hükümlerine atıf yapılması bu gelir unsurunun daha kapsamlı düzenlenmesini gerekli kılmakta, değerini bir derece daha arttırmaktadır.

¹⁹ Güneş, a.g.e., s.63

Makalemizde Gelir Vergisi Kanunu'nun 37, 38, 39 uncu maddeleri ile 42, 43 ve 44 üncü maddeleri üzerinde ayrıntılı bir çalışma yapılmış, ticari kazancın sahip olduğu önemin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- 13.01.2011 tarih ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, <http://www.tbmm.gov.tr/kanunlar/k6102.html>, (23.01.2013 Alıntı tarihi)
- Beyanname Düzenleme Klavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2009, İstanbul
- Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ve Sirküleri,
- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007,
- İ. Halil Bağdınlı, Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2001,
- Şibli Güneş, Temel Vergi Rehberi ve Revizyon, Süryay Yayıncılık, İstanbul 2011,
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve Sirküleri,
- Zafer Kütük, Vergisel İşlemlerin Muhasebeleştirilmesi, Vergi Denetmenleri Yayını, Kasım 2009,