

HAYAT STANDARDI ESASI VE EN SON UYGULAMASI

.....



H. Hüseyin SEZGİN
Vergi Kontrol Memuru

I. İLK DÜZENLEMELER

Hayat standardı esası Türk Vergi Sistemine bir oto kontrol müessesesi olarak 2772 sayılı kanunun 15 nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa mükerrer 116. madde eklenmek suretiyle getirilmiştir. Bu olayın özü gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelirlerinin, "Hayat Standardı temel gösterge tutarı" ve "Hayat Standardı gösterge tutarları"nın toplanması suretiyle bulunan meblağdan düşük olması halinde, vergilenecek matrah olarak hayat standardı esasına göre bulunan meblağın esas alınmasıdır.

Hayat Standardı esası mükellefin ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesidir. Yani mükellefin yaşam ve harcama düzeyi yüksek, yıl sonunda beyan ettiği geliri hayat standardı esası gereğince bulunacak miktardan düşük ise, ödemesi gereken vergi bu sistem ile gerçek gelirene uygun duruma getirilmektedir. Bir ölçüde varsayıma dayanmaktadır.

Bu sistem 1982 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 1.1.1983 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Ancak zaman içinde bir takım değişikliklere uğramıştır. İlk önce 3239 sayılı

kanunla değişiklik yapılmış, daha sonra G.v.K.'na geçici 32 madde eklenmek suretiyle 3505 sayılı kanunla değişiklik yapılmıştır. Bu geçici madde Anayasa makkemesinin 7.11.1989 tarih ve 1989/6 esas, 1989/42 karar sayılı kararı ile Anayasaya aykırı bulunarak iptal edilmiştir. Bunun üzerine 1990 yılı mali bütçe kanunu ile bir düzenlemeye gidilmiş, fakat anayasa mahkemesi 28.6.1990 tarih ve 1990/6 esas 1990/17 karar sayılı kararı ile "Bütçe yasalarına ancak bütçenin uygulanmasına ilişkin açıklayıcı kurallar konulabileceği, bütçenin uygulanmasına ilişin bir kural olsa dahi yürürlükteki yasaları doğrudan kaldıramayacağı, başka yasalarla yapılması gereken düzenlemelerin, geriye dönük bir şekilde bütçe yasaları ile yapılmasının Anayasanın 161. maddesine aykırı olduğu" gerekçesiyle bu düzenlemeyi de iptal etmiştir.

Anayasa mahkemesinin bu düzenlemeyi de iptal etmesi üzerine 20.12.1990 tarih ve 20731 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3689 sayılı Kanunun 7. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa geçici 35 madde eklenmek suretiyle 1.1.1990-31.12.1999 tarihleri arasında uygulanacak hayat standardı esasları daha ayrıntılı ve köklü bir şekilde düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemede bazı yeni esaslar belirlenmiş, hayat standardı temel ve ilave göstergelerin tespiti asgari ücrete bağlanarak bir nevi otomatike bağlanmış, sık sık değişiklik yapılması engellenmeye çalışılmıştır.

II. 1990 YILINDA 3689 SAYILI KANUNLA YAPILAN DÜZENLEME

3689 sayılı Kanunun 7. maddesiyle G.V.K.'na eklenen geçici 35. madde ile aşağıdaki düzenlemeler; yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre;

— 1.1.1990 - 31.12.1999 tarihleri arasında Gelir Vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının hayat standardı esasına tabi olacağı, çiftçiler, noter vekilleri, geçici yetkili noter yardımcıları ile ruhsatlı dava vekillerinin hayat standardı esasına tabi olmayacağı,

— Hayat Standardı temel gösterge tutarının, faaliyetin yapıldığı takvim yılı sonunda geçerli olan ve 16 yaşından büyük sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının, birinci sınıf tacirler için 3,1 katı, ikinci sınıf tacirler için 1,8 katı, serbest meslek erbabı için 2,8 katı olacağı, asgari ücret tutarının değişmediği yıllarda esas alınacak temel göstergeler tutarının, önceki yılda uygulanan temel göstergeler tutarına, faaliyetin yapıldığı yıla ilişkin olarak V.U.K.'nu uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında ilave yapılmak suretiyle tespit edileceği,

— Asgari ücret tutarının değiştiği yıllarda, asgari ücrete göre hesaplanan temel göstergeler tutarının, yeniden değerleme oranı dikkate alınarak bulunan temel gösterge tutarından daha düşük olması halin-

de, yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak bulunan temel gösterge tutarının dikkate alınacağı,

— Hayat Standardı ilave gösterge tutarının da temel göstergeler tutarında yapılan artışlar oranında artırılarak dikkate alınacağı,

— Hayat Standardı temel ve ilave göstergelerinin tespitinde 100.000.- TL.'ye kadar olan tutarların nazara alınmayacağı

— Bir mükellefin aynı yılda ticari ve mesleki faaliyette bulunması halinde temel gösterge tutarının herbir kazanç için ayrı ayrı uygulanacağı, aynı neviden birden fazla işyerinde faaliyette bulunan mükelleflerin temel gösterge tutarına, birden fazlakı herbir işyeri için temel gösterge tutarının % 50'si oranında ilave yapılacağı,

— Diğer taraftan ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklar ile kolektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların bu ortaklık veya şirkete ilişkin temel gösterge tutarı; ortaklardan birisi için temel gösterge tutarının tamamı, diğer ortakların herbiri için temel gösterge tutarının % 50'si dikkate alınmak suretiyle bulunan toplam tutarın, ortaklık ve şirket mukavelelerinde yazılı hisse oranlarında, hisse oranları belli değilse herbir ortağa eşit olarak bölünmek suretiyle tespit edileceği, adi ortaklıklarla, kolektif, adi ve eshamlı komandit şirketlere ait işyerlerinin herbirinin, ortaklar bakımından ayrı işyeri hükmünde olduğu,

— Temel gösterge tutarının Büyük Şehir Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan mükellefler için % 25 artırılarak kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde faaliyette bulunanlar için % 50, kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için ise % 40 oranında indirilerek uygulanacağı,

— Ayrıca temel gösterge tutarlarının faaliyette bulunulan yöreler itibariyle altın imalatı veya ticareti ile uğraşan veya her iki işi birlikte yapan mükellefler için % 50 oranında artırılarak uygulanacağı,

— Yeni işe başlayan mükellefler ile götürü usulden gerçek usule geçen mükellefler için faaliyette bulunan yörede uygulanan temel gösterge tutarının yarısının dikkate alınacağı, ancak bu tutarın faaliyette bulunulan yörede uygulanan 1. dereceye ait götürü safi kazanç tutarından düşük olamayacağı,

— Mükelleflerin kazançlarındaki hayat standardı ilave göstergelerine isabet eden düşüklüğü kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait gelir vergisine tabi gelirleri (hamiline yazılı mevduatlarından ve menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) bulunduğunu belgelendirerek izah edebilecekleri,

Temel gösterge tutarına isabet eden kısımdaki düşüklüğü ise ancak kendilerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı aldıklarını belgelendirerek izah edebilecekleri (Bu hüküm 12.11.1991 tarih ve 1991/7 esas, 1991/43 karar sayılı anayasa mahkemesi kararı ile iptal edilmiştir)

— Gelir Vergisi Kanunun mükerrer 116. maddesinde yer alan geçici 35. maddeye aykırı olmayan hükümlerin de yürürlükte olacağı hüküm altına alınmıştır.

A. 1992 Takvim Yılı Gelirlerine Uygulanacak Hayat Standardı Temel ve İlave Göstergeler:

Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 35. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendinde, "Hayat standardı temel gösterge tutarı; faaliyetin yapıldığı takvim yılı sonunda geçerli olan ve 16 yaşından büyük sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının,

— Birinci sınıf tacirler için 3,1 katı,

— İkinci sınıf tacirler için 1,8 katı,

— Serbest meslek erbabı için de 2,8 katıdır" denilmiş aynı fıkranın (d) bendinde de "Bu fıkranın (a) ve (c) bendlerinde yer alan temel gösterge tutarları; 3030 sayılı kanun uyarınca büyükşehir belediyesi olan illerin, büyükşehir belediye sınırları içinde faaliyette bulunan mükellefler için % 25 oranında artırılarak, kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyette bulunan mükellefler için ise, birinci derecede öncelikli yörelerde % 50 oranında, ikinci derecede öncelikli yörelerde % 40 oranında indirilerek dikkate alınır" hükmü yer almıştır. Aynı fıkranın (e) bendinde ise, bu fıkranın (a), (c) ve (d) bendlerinde yer alan temel gösterge tutarlarının, faaliyetin ifa edildiği yöreler itibarıyla altın imalatı ve/veya altın ticareti ile uğraşanlar için % 50 oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere hayat standardı temel göstergelerinin tespiti yürürlükteki asgari ücretin yıllık brüt tutarının katları şeklinde düzenlenmiştir.

Diğer taraftan asgari ücret tespit komisyonunun 28.7.1992 tarihli resmi gazetede yayımlanan kararında 16 yaşından büyükler için asgari ücret 1.449.000.- TL. olarak tespit edilmiştir.

Tespit edilen asgari ücretin yıllık brüt tutarı $(1.449.000 \times 12) = 17.388.000.-$ TL. olup, bu miktar 31.12.1992 tarihinde de geçerli olacaktır.

Buna göre 1992 yılına ait olup 1993 yılı Mart ayında beyan edilecek ticari ve mesleki kazançlara uygulanacak temel ve hayat standardı

ilave gösterge tutarları; gelir vergisi kanununun geçici 35. maddesinin 5. fıkrasının son bendinde yer alan 100.000 liraya kadar olan tutarların nazara alınmayacağı hükmü de dikkate alınarak aşağıda belirtilmiştir.

a. Temel Gösterge Tutarları;

Mükellef grupları	Kalkınmada Birinci derecede öncelikli yörelerde	Kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde	Diğer yörelerde	Büyükşehir Bld. sınırları içinde
— Altın imalatı ve/ veya altın ticareti ile uğraşanlardan;				
1. sınıf tacirler için	40.400.000	48.500.000	80.800.000	101.000.000
2. sınıf tacirler için	23.400.000	28.100.000	46.900.000	58.600.000
— Yukarıdakiler dışında kalan;				
1. sınıf tacirler için	26.900.000	32.300.000	53.900.000	67.300.000
2. sınıf tacirler için	15.600.000	18.700.000	31.200.000	39.100.000
Serbest meslek erbabı için	24.300.000	29.200.000	48.600.000	60.800.000

1992 yılı için VUK'nu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme katsayısı % 61.5'dir. Bu oran asgari ücret artış oranı olan % 80.8'den küçük olduğu için yukarıdaki hesaplama asgari ücret esas alınarak yapılmıştır.

b. Hayat Standardı İlave Göstergeleri

1992 yılında uygulanacak hayat standardı ilave gösterge tutarları, 1991 yılındaki ilave göstergeler % 80.8 oranında artırılarak aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır.

Hayat Standardı İlave Göstergeleri	Kalkınmada Birinci derecede öncelikli yörelerde Uygulanacak tutarlar	Kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde uygulanacak tutarlar	Büyükşehir Bld. Sınırları içinde ve diğer yör. uyg. tut.lar
— Mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait özel binek otomobillerinin herbiri için (işletmelerinde kayıtlı olanlar dahil)			
Silindir hacmi;			
1600 (dahil) cc'ye kadar olanlarda	3.400.000	4.100.000	6.800.000
1601 (dahil) cc'den 1900 cc'ye kadar olanlarda	5.200.000	6.100.000	10.400.000
1901 (dahil) cc'den fazla olanlarda	8.600.000	10.400.00	17.300.000

Hayat Standardı İlave Göstergeleri	Kalkınmada Birinci derecede öncelikli yörelerde Uygulanacak tutarlar	Kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde uygulanacak tutarlar	Büyükşehir Bld. Sınırları içinde ve diğer yör. uyg. tut.lar
— Mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişiler tarafından bizzat kullanılan birden fazla binalardan kiralanmış olanları (Bağımsız bölümleri, katlar, sayfiye ve dinlenme evleri ile tatil amacıyla gidilen otel, motel ve benzerleri dahil) herbiri için	3.400.000	4.100.000	6.800.000
— Mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait (işletmeye kayıtlı olanlar dahil) her biri;			
Hava taşıtı, yat, kotra sürat tekni-si için	34.800.000	41.900.000	69.700.000
On beygir gücü üstünde motorlu diğer özel tekneler için	6.800.000	8.300.000	13.900.000
— Özel hizmetlerde devamlı ve ücret karşılığı çalışanlar;			
Şoför, mürebbiye, aşçı, hizmetçi, bahçıvan ve benzerlerinin herbiri için	6.800.000	8.300.000	13.900.000
Kaptan, pilot ve benzerlerinin herbiri için	34.800.000	41.900.000	69.700.000
— Yarış atı yetiştirenlerde herbir yarış atı için (taylar dahil)	6.800.000	8.300.000	13.900.000
— Turistik amaçlı yurt dışı seyahat-lerde, seyahate katılan mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilerden herbirinin her seyahati için	8.600.000	10.400.000	17.300.000

Öte yandan, mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişiler tarafından bizzat kullanılan birden fazla binalardan, mülkiyeti bu kişilere ait olanların (Bağımsız bölümler, katlar, sayfiye ve dinlenme evleri dahil) herbiri için hayat standardı ilave gösterge tutarı olarak, binaların vergi değerinin % 5'inin (emsal kira bedelinin) yarısı gösterge tutarı olarak dikkate alınacaktır.

B. Birden Fazla İşyerinde Faaliyette Bulunan Ticari Kazanç ve Serbest Meslek Sahiplerinde Temel Gösterge Tutarlarının Uygulanması:

3689 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen geçici 35/2-c bendinin ikinci fıkrasında, aynı veya ayrı neviden birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunan mükelleflerin temel gösterge tutarlarının, birden son-

raki herbir işyeri için % 50 oranında artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Hayat standardı esasının uygulanmasında işyeri deyiminden; müşteriye mal teslimi veya hizmet ifasının yapıldığı işyerlerinin anlaşılması lazımdır. V.U.K.'nın 156. maddesindeki işyeri tanımı kapsamına girmekle beraber müşteriye mal teslim ve hizmet ifasının yapılmadığı; iş merkezi, garaj, depo, imalathane, fabrika gibi işyerleri, işyeri olarak kabul edilmeyecektir. Ancak bu yerlerde aynı zamanda müşteriye mal teslimi ve hizmet ifasının da yapılması halinde, bu işyerleri de birden fazla işyerine ait temel gösterge tutarının tespitinde işyeri olarak kabul edilecektir.

Diğer taraftan müşteriye hizmet verilen garaj, otopark, soğuk hava deposu, emanet deposu gibi yerler ile nakliyecilikle uğraşan mükelleflerin işletmelerine dahil ve taşımacılık içinde kullandıkları herbir taşıma aracı ayrı birer işyeri olarak kabul edilecektir.

Yapmış oldukları ticari faaliyetleri nakliyecilik olmayan mükelleflerin, kendilerine ait ticari emtiayı taşımak amacıyla kullandıkları, işletmelerine dahil taşıma araçları, işyeri olarak kabul edilmeyecektir.

Ayrıca, birden fazla işyerinde faaliyette bulunan mükelleflerin, birden sonraki işyerlerinin, yıl içinde açılması veya kapatılması halinde, bu işyerlerine ait hayat standardı temel gösterge tutarı, faaliyette bulunulan aylar için hesaplanacaktır. Bu uygulamada ay kesirleri dikkate alınmayacaktır.

Öte taraftan bir mükellefin iki ayrı ticari işletmesi bulunuyor ve bunların temel göstergeleri de farklı ise bunlardan temel göstergesi yüksek olanın temel göstergesi tam olarak dikkate alınacak ikincisinin temel göstergesinin ise % 50'si dikkate alınacaktır.

Bir mükellefin hem ticari hem de serbest meslek faaliyetinin bulunması halinde ise geçici 35. maddesinin 2 bendinin birinci fıkrası gereğince temel gösterge tutarının her bir kazanç için ayrı ayrı uygulanması gerekeceği konusunda şüphe yoktur.

ÖRNEK 1:

Büyükşehir Belediyesi olan bir ilin büyükşehir belediye sınırları içinde ticari kazancı bilanço esasına göre defter tutmak suretiyle tespit edilen mükellef (X)'in faaliyette bulunduğu iki ayrı halı-mobilya mağazası ile bu mağazalara ait emtiaların muhafaza edildiği müşteriye mal teslimi yapılmayan bir deposu ve bir de imalathanesi bulunmaktadır. Ayrıca bu mükellefin bir de altın alım-satım faaliyetinde bulunduğu işyeri vardır.

Buna göre bu mükellefe ait hayat standardı temel gösterge tutarı;

Altın alım-satımı işine ait temel gösterge tutarı	101.000.000.- TL.
Hali-mobilya alım-satımı işine ait birinci işyeri için temel gösterge tutarı (67.300.000x%50)	33.650.000.- TL.
Hali-mobilya alım-satım işine ait ikinci işyeri için temel gösterge tutarı (67.300.000x%50)	33.650.000.- TL.
Toplam	168.300.000.- TL.

olarak tespit edilecektir.

Diğer taraftan, mükellefin hayat standardı ilave göstergelerinin olması halinde, bu gösterge tutarları herhangi bir şekilde artırım yapılmaksızın bir defa dikkate alınacaktır.

ÖRNEK 2:

Ankara Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde bakkaliye faaliyetinde bulunan (Y)'nin, ayrıca kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerden Yozgat ilinde bir konfeksiyon mağazası ile diğer yörelerden Eskişehir ilinde bir lokantası bulunmaktadır. Mükellef (Y) işletme hesabı esasına göre defter tutmakta olup, Ankara Büyükşehir Belediye sınırları içindeki bir vergi dairesinin mükellefidir.

Buna göre, bu mükellefe ait hayat standardı temel gösterge tutarı;

Mükellefin, mükellefiyetinin bulunduğu birinci işyerine ait temel gösterge tutarı	39.1000.000.- TL.
Yozgat ilindeki işyerine ait temel gösterge tutarı (18.700.000x%50)	9.350.000.- TL.
Eskişehir ilindeki işyerine ait temel gösterge tutarı (31.200.000x%50)	15.600.000.- TL.
Toplam	64.050.000.- TL.

olarak tespit edilecektir.

Bu örnekte yer alan mükellefin, mükellefiyetinin bulunduğu yöreye ait temel gösterge tutarı tam olarak dikkate alınacak, bu tutara diğer işyerlerinin herbiri için, işyerlerinin bulunduğu yöreye ait temel gösterge tutarının % 50'si oranında ilave yapılacaktır.

c. Adi Ortaklıklar ve Kollektif Şirketlerde Ortaklara, Komandit Şirketlerde Komandite Ortaklara Uygulanacak Olan Temel Gösterge Tutarı:

Gelir Vergisi Kanunu geçici 35/2 maddesinin c fıkrasının üçüncü bendine göre; adi ortaklıklar ile kollektif ve komandit şirketlerde, ilgili temel gösterge tutarı esas alınarak, bu gösterge tutarı, ortaklardan bi-

risi için tam, bu tutara, diğer ortakların her biri için % 50 ilave yapılmak suretiyle, ortaklık veya şirketin ortaklarının tamamına ait temel gösterge tutarı tespit edilecektir. Bulunan bu tutar, ortaklara hisseleri oranlarında, hisse oranları belli değilse eşit olarak paylaştırılacak, bu temel gösterge tutarı ortaklar yönünden ortaklık veya şirketteki ticari faaliyetleri ile ilgili temel gösterge tutarı olarak kabul edilecektir. Ortakların ayrıca, şahsi ticari işletmelerinin de olması halinde, şahsi işletmelerine ait temel gösterge tutarına, bu tutar ilave edilecektir.

Adi ve eshamlı komandit şirketlerde komanditer ortakların bu şirketlerden elde ettiği kâr payları, menkul sermaye iradı olduğundan, bu ortaklar hayat standardı esasının uygulaması yönünden, ortak olarak dikkate alınmayacaktır.

Öte yandan hayat standardı ilave göstergeleri, her bir ortağın durumu itibariyle ayrı ayrı dikkate alınacaktır.

ÖRNEK 3:

Diğer yörelerde faaliyet gösteren (z) adi ortaklığı inşaat malzemesi alım satımı yapmakta olup, eşit hisseye sahip dört ortağı bulunmaktadır. Adi ortaklık bilanço esasına göre defter tutmaktadır.

Bu adi ortaklığın ortaklarına ait, hayat standardı temel gösterge tutarı;

Ortaklardan birisi için temel gösterge tutarı	53.900.000 TL.
Diğer ortaklar için ilave edilecek temel gösterge tutarı (53.900.000x%50=26.950.000x3=80.850.000)	80.850.000 TL.
Ortakların tümüne ait temel gösterge tutarı	143.750.000 TL.
Herbir ortağa isabet eden temel gösterge tutarı (143.750.000/4)	35.937.500 TL.

olarak tespit edilecektir.

D. Birden Fazla İşyeri Olan Adi Ortaklıklar, Komandit Şirketler İle Kollektif Şirketlerde Temel Gösterge Tutarı :

Birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklar, kollektif şirketler ile komandit şirketlerde temel gösterge tutarı, ortaklardan ve işyerlerinden birisi için tam olarak dikkate alınacak; bu tutara, diğer ortaklar ve işyerleri için % 50'şer oranda ilave yapılacaktır.

Öte yandan, adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların, ayrıca şahsi ticari işletmelerinin de olması halinde bu mükelleflerin şahsi işletmelerine ait temel gösterge tutarına, yukarıda açıklanan şekilde hesaplanan ortaklık veya şirketlere ait temel gösterge tutarı da ilave edilecektir.

ÖRNEK 4:

İzmir Büyükşehir Belediye sınırları içerisinde kazancı işletme hesabı esasına göre defter tutmak suretiyle tespit edilen (A) adi ortaklığının üç ortağı bulunmaktadır. Ortakların hisseleri % 60, % 20 ve % 20'dir. Bu adi ortaklık üç ayrı işyerinde ticari faaliyette bulunmaktadır.

Söz konusu adi ortaklığın ortaklarına ait temel gösterge tutarları;

Bir ortak ve işyerine ait temel gösterge tutarı	53.900.000.- TL.
Diğer iki ortak için ilave edilecek temel gösterge tutarı (53.900.000x%50 = 26.950.000x2 = 53.900.000)	53.900.000.- TL.
Diğer iki işyeri için ilave edilecek temel gösterge tutarı (53.900.000x%50 = 26.950.000x2 = 53.900.000)	53.900.000.- TL.
Ortakların tümüne ait temel gösterge tutarı	161.700.000.- TL.
% 60 hisseye sahip ortağa ait temel gösterge tutarı (161.700.000 x % 60)	97.020.000.- TL.
% 20 hisseye sahip diğer ortağa ait temel gösterge tutarı (161.700.000 x % 20)	32.340.000 TL.
% 20 hisseye sahip diğer ortağa ait temel gösterge (161.700.000 x % 20)	32.340.000 TL.

olarak tespit edilecektir.

E. Yeni İşe Başlayan Mükelleflerde Temel Gösterge Tutarı :

G.V.K.'nın mükerrer 116. maddesinde "Yıl içinde işe başlayan ve bırakan mükellefler için faaliyette bulunulan süreler gözönünde tutulur" denilmiştir.

Aynı kanunun geçici 35. maddesinin 2. fıkrasının (f) bendinde ise; "Götürü usulden gerçek usule geçen mükellefler de dahil olmak üzere, yeni işe başlayan mükelleflerde temel gösterge tutarı, işe başlanılan yılda mükellefin faaliyette bulunduğu yörede uygulanan temel gösterge tutarının yarısı olarak dikkate alınır. Bu tutar, mükellefin faaliyette bulunduğu yörede uygulanan 1'inci dereceye ait götürü safi kazanç tutarından düşük olamaz." hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan aynı geçici maddenin 6. fıkrasında; "Bu maddenin yürürlükte olduğu tarihlerde, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 116 ncı maddesinin bu maddeye aykırı hükümleri uygulanmaz" denilerek mükerrer 116. maddenin aykırı olmayan hükümlerinin uygulanacağı zımni olarak ifade edilmiştir.

Bu açıklamalar çerçevesinde yeni işe başlayan mükelleflerde, temel gösterge tutarının hesaplanmasında; o yörede uygulanan temel gösterge tutarının yarısı oniki aya bölünerek bulunan meblağ faaliyet-

te bulunulan tam ay sayısı ile çarpılmak suretiyle tespit edilir. Ancak bu meblağ o yörede uygulanan 1 nci dereceye ait götürü safi kazanç tutarından düşük olamaz. Eğer düşük olursa vergilenecek kazanç olarak 1 nci dereceye ait götürü safi kazanç tutarı esas alınır.

F. Hayat Standardı İlave Gösterge Tutarlarının Uygulanması :

G.V.K.'nun geçici 35. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendine göre, temel gösterge tutarlarına, hayat standardı ilave gösterge tutarları her bir kazanç için ayrı ayrı eklenmeyecek, temel gösterge tutarları, toplamına, hayat standardı ilave gösterge tutarları toplamı bir kez eklenecektir.

Ayrıca eş ve çocuklarında gerçek usulde tespit edilen ticari ve mesleki kazançlarının olması halinde, bu kazançlar, aile reisi tarafından beyan edileceğinden, temel gösterge tutarı, beyannameye dahil geliri bulunan her bir mükellefin ticari ve mesleki kazançları için ayrı ayrı uygulanacak; ancak, aile reisi beyanları da dahil olmak üzere temel gösterge tutarları toplamına, hayat standardı ilave gösterge tutarları bir defa eklenecektir.

G. 100.000 Liraya Kadar Olan Tutarlar:

Hayat standardı temel ve ilave gösterge tutarlarının tespitinde G.V.K.'nun geçici 35. maddesinin 5. fıkrası hükmüne göre 100.000 liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmayacaktır.

Ancak birden fazla işyerinde ticari faaliyette bulunan mükellefler ile adi ortaklıklar ve kollektif şirketlerde ortaklara komandit şirketlerde komandite ortaklara ait hayat standardı temel gösterge tutarlarının hesaplanmasında veya kıst döneminde faaliyette bulunan mükellefler için hayat standardı temel ve ilave gösterge tutarlarının hesaplanmasında, 100.000 liraya kadar olan tutarlar ikinci defa atılmayacaktır.

H. Hayat Standardı Esasına Göre Yapılan Tarhiyatın Düzeltilmesi:

Hayat standardı esasına göre tespit edilen gelirden daha düşük gelir beyan eden mükellefler adına, hayat standardı esasına göre bulunan vergiye tabi gelir üzerinden tarhiyat yapılır. Ancak G.V.K.'nun geçici 35. maddesinin 3. fıkrasında; "mükellefler kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait Gelir Vergisine tabi gelirleri (hamiline yazılı mevduatlardan ve menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç) bulunduğunu belgelendirdikleri takdirde, temel gösterge tutarlarına isabet eden kısmı hariç olmak üzere, bu esasa göre yapılan tarhiyat, Vergi

Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilir. Şu kadar ki mükellefler, 506 sayılı kanunun geçici 20 nci maddesine göre kurulanlar dahil olmak üzere, kanunla kurulu sosyal güvenlik kuruluşlarından kendilerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı aldıklarını belgelendirdikleri takdirde hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyatın temel gösterge tutarının emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı tutarına isabet eden kısmı düzeltilir" denilmiştir.

Görüldüğü gibi yapılan düzenleme ile ikili bir uygulama getirilmiştir. Bu uygulama ile mükelleflerin kazançlarındaki hayat standardı ilave göstergelerine isabet eden düşüklüğü; belgelendirmek şartıyla kendilerine, eşlerine ve çocuklarına ait gelir vergisine tabi gelirleriyle, temel gösterge tutarına isabet eden düşüklüğü ise yine belgelendirmek kaydıyla ancak kendilerine ait emekli, maluliyet, dul ve yetim aylığı ile izah edebileceklerdir.

Ancak bu düzenleme 23.7.1992 tarih ve 21293 sayılı resmi gazete'de yayımlanan 1991/7 Esas, 1991/43 Karar sayılı Anayasa mahkemesi kararı ile; mükelleflerin kendisine, eşine ve çocuklarına ilişkin vergilendirilmiş gelirin yalnız hayat standardı ek gösterge tutarının açıklanmasında kullanılması, temel göstergelerin açıklanmasında kullanılmaması ve yine mükellefin kendisine ait emekli, dul ve yetim aylıklarının temel gösterge tutarının açıklanmasında kullanılması, eşine ve çocuklarına ilişkin bu gelirlerin temel göstergelerin açıklanmasında kullanılmaması, vergiye tabi olmayan bu gelirlerin dolaylı olarak yeniden vergilendirilmesi sonucunu doğuracağı için, Anayasanın 73. maddesinde yer alan "mali güce göre vergi ödeme" ilkesine öte yandan bir kısım gelirlerin açıklama nedeni olarak kabul edilip aynı nitelikteki diğer gelirlerin açıklama nedeni sayılmaması yine Anayasanın 73. maddesindeki "vergi adaleti" ilkesine ters düşeceği gerekçesiyle iptal edilmiştir.

Anayasa mahkemesinin kararında, iptal kararının doğuracağı boşluğun niteliği gözetilerek iptal kararının resmi gazete'de yayımlanmasından başlayarak altı ay sonra yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır. Dolayısı ile iptal kararı 23.7.1992 tarihinde resmi gazete'de yayınlandığı için, 23.1.1993 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Ancak Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca Anayasa Mahkemesi'nin iptal kararı doğrultusunda bir düzenleme henüz yapılmamıştır. Beyan döneminin yaklaştığı da dikkate alınarak Bakanlıkça uygulamaya yön verecek gerekli açıklamaların yapılması bu konudaki belirsizlikleri ortadan kaldıracaktır.