



TİCARİ KAZANÇ

Derya YONCA^(*)

1 - GİRİŞ

Gelir unsurları arasında sayılan ticari kazanç 213 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." şeklinde tarif edilmiştir. Maddenin devamında ise "Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

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.
7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir." hükmü yer almaktadır.

Çalışmamızda Gelir Vergisi Kanununda gelir unsurları arasında yer verilen ve çok sayıda mükellefi olan ticari kazançlar ele alınacaktır.

2- TİCARİ FAALİYETİN ÖZELLİKLERİ

Bir faaliyetin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Buna göre;

^(*)Vergi Müfettişi

- Faaliyetin yerine getirilmesinin sermaye ve emeğe dayanıyor olması,
- Faaliyetin devamlı olması (Devamlılıktan kasıt, bir takvim yılı içinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerdir.),
- Gelir getirici faaliyetin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması (işyeri açma, işçi çalıştırılması, ticaret siciline kaydolunması vb.),
- Müessesenin ticari ve sınaî bir müessese şekil ve mahiyetinde olması gerekmektedir.

3- TİCARİ KAZANÇ KARŞISINDA ŞİRKET ORTAKLARININ DURUMU

Ortakların gelir vergisi karşısındaki durumları ortağı oldukları şirketin şahıs veya sermaye şirketi olmasına göre farklılık göstermektedir.

3.1- Şahıs Şirketlerinin Ortakları

• *Adi Ortaklık Ortakları:* Adi ortaklıklarda ortakların her birinin elde ettiği kazançlar ortakların bizzatı kendileri itibarıyla ticari kazanç sayılmaktadır. Çünkü ortakların her biri ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işlettikleri kabul edildiğinden Ticaret Kanununa göre tacir olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla ortakların payına düşen kazançlar ayrı ayrı ticari kazanç kabul edilmiş olup, her ortak tarafından ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

• *Kollektif Şirket Ortakları:* Türk Ticaret Kanununa göre kollektif şirket ortakları tacir sayılmazlar. Ancak, gelir vergisi uygulaması TTK'nın bu anlayışından farklı bir yaklaşımla ortakların her birini tacir gibi değerlendirmiştir. Bu yüzden ortakların şirketin faaliyetinden sağladıkları kazanç kişisel ticari kazanç olarak kabul edilmektedir.

• *Komandit Şirket Ortakları:* Adi ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların şirket karından aldıkları payların şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu GVK'nın 37. maddesinin 3. fıkrasında açıklanmıştır. Ayrıca adi komandit şirketlerde komanditer ortakların aldığı kar paylarının menkul sermaye iradı olduğu konusu GVK md. 75/2'de belirtilmiştir.¹

3.2- Sermaye Şirketlerinin Ortakları

Türk Ticaret Kanununa göre kurulan anonim, sermayesi paylara bölünmüş komandit (adı geçen sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortakların payları ticari kazanç olarak kabul edilir. Komandite ortağın şirketten elde ettiği kazanç kurumlar vergisine tabi olmayıp, ticari kazanç olarak gelir vergisine tabidir.) ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumların sağladıkları kazançlar "kurum kazancı" olarak değerlendirilerek kurumlar vergisine tabi tutulur.

3.3- İş Ortaklıkları

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.

¹Şahıs şirketlerinden serbest meslek faaliyeti ile uğraşan adi ve kollektif şirket ortakları ile adi komandit şirketlerin komandite ortaklarının serbest meslek erbabı sayılacağı GVK'nın 65. maddesinde hükme bağlanmıştır.

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.

4- TİCARİ KAZANCIN TESPİT ŞEKİLLERİ

Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabının kazançları, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve GVK’da yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usule göre tespit edilir. Ancak Gelir Vergisi Kanununun 9’uncu maddesinde sayılan ticaret ve sanat erbabı gelir vergisinden muaftır.

4.1- Basit Usulde Vergilendirme

Basit usulde ticari kazanç hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır.

4.1.1- Basit Usule Tabi Olmanın Genel ve Özel Şartları

Basit usule tabi olmanın genel şartları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 47’nci maddesinde sayılmıştır. Buna göre; “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 bulunmalarına bakılmaz.)

2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde 1.1.2011 tarihinden itibaren 4.600 TL, diğer yerlerde 1.1.2011 tarihinden itibaren 3.200 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.”

Yine basit usule tabi olmanın özel şartları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 48’inci maddesinde sayılmıştır. Buna göre;

“1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 1.1.2011 tarihinden itibaren 64.000 TL veya yıllık satışları tutarının 1.1.2011 tarihinden itibaren 96.000 TL. aşmaması,

2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 1.1.2011 tarihinden itibaren 32.000 TL aşmaması,

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 1.1.2011 tarihinden itibaren 64.000 TL aşmaması.”

4.1.2- Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar

4.1.2.1- Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar

Basit usulden yararlanamayacak olanlar GVK’nın 51’inci maddesinde açıklanmıştır.

“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 Kanunun 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 (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 Kanunun 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 dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dâhil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.”
- Bu yetkiye istinaden çıkarılan 8/5521 sayılı, 92/2683 sayılı ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile bir kısım mükellefler gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır.

4.1.2.2- Bakanlar Kurulu Kararları (BKK) Uyarınca Gerçek Usulde Vergilendirilen Mükellefler

• 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile büyükşehir belediyesi olan illerin (Erzurum, Diyarbakır, Sakarya ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu ile Büyükşehir Belediyesi sınırları içine alınan yerlerden, yeni bağlanan mahallelerle birlikte 2000 yılı genel nüfus sayımındaki nüfusu 30.000’den az olan yerler hariç) mücavir alan sınırları dahil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde aşağıda belirtilen faaliyetleri yapan mükellefler, 01.05.1995 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır.

- a) Her türlü emtia imalatı ile uğraşanlar,
- b) Her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar,
- c) İnşaat ile ilgili her türlü işlerle uğraşanlar,
- d) Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarım işleriyle uğraşanlar,
- e) Lokanta ve benzeri hizmet işletmelerini işletenler,
- f) Eğlence ve istirahat yerlerini işletenler basit usulden yararlanmaya ilişkin genel ve özel şartları taşıyıp taşımadıklarına bakılmaksızın gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanununda yer alan esnaf muaflığına ilişkin şartları topluca taşıyanlar, 95/6430 sayılı Kararname kapsamına girmediklerinden, esnaf muaflığından yararlanabilmektedirler.

• 8/5521 sayılı BKK ile gerçek zirai mahsul satın alarak bu mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabı 01.01.1983 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır. Canlı hayvan alım-satımı faaliyeti anılan Kararname kapsamında değerlendirildiğinden, bu şekilde faaliyette bulunan mükellefler gerçek usulde vergilendirilecektir. Zirai

mahsulün toptancı hallerinden veya ticari faaliyette bulunan sebze komisyoncularından sonraki teslim aşamaları 8/5521 sayılı Kararname kapsamında kalmamaktadır.

• 92/2683 sayılı BKK ile her türlü televizyon, video, radyo, teyp, müzik seti, disk-çalar, kamera, bilgisayar, soğutucu, çamaşır ve bulaşık makinesi, elektrikli süpürge, elektronik müzik aletleri, elektrikli dikiş makinesi ile elektrikle çalışan benzeri eşyaların alım-satımı ve üretimi ile uğraşan mükellefler gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır.

Kararnamede yazılı malların yanında, diğer mal ve hizmetleri satan mükellefler de gerçek usulde vergilendirilmektedir.

Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen elektrikle çalışan benzeri eşyalar ibaresinden, doğrudan elektrik enerjisiyle çalışan veya elektrikle şarj edildikten sonra çalışan emtianın anlaşılması gerekmektedir.

Bu Kararnamede belirtilen emtianın alım-satımı yoluyla ticaretinin yapılmasında, eski, yeni veya kullanılmış olma ayırımına gidilmeksizin, kararnamede yer alan emtiaların ticaretini yapanlar ile belirtilen işlerle uğraşan bütün mükellefler girmektedir.

4.1.3- Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmak İçin Aranılacak Koşullar

Aynı işin ortaklık şeklinde yapılması halinde basit usule tabi olmanın şartlarından 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 47'nci maddesinde yazılı yıllık kira bedeli ve 48'nci maddesinde yazılı iş hacmi ölçüleri toplu olarak dikkate alınacak, diğer şartlar ise ortakların her biri için ayrı ayrı aranacaktır.

Diğer taraftan ortaklarından birisinin gerçek usule göre gelir vergisine tabi tutulması halinde diğer ortakların kazançları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 47 ve 48'nci maddelerinde sayılan şartları taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın gerçek usulde tespit edilecektir.

Adi ortaklık şeklinde iş yapılması halinde ortakların bu işleri dışında şahsi işlerinin de bulunması durumunda kazançlarının tespitinde hangi usulün uygulanacağı, kanunun 47/2'nci bendi ile 48'inci maddesinde yer alan ölçülerden şahsi işine ait olanlara, ortaklıklardan hissesine düşen miktarların eklenmesi suretiyle bulunan tutarların şartları gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılarak tespit edilecektir.

Aynı şahsın birden fazla ortaklıktan kazanç elde etmesi halinde basit usule ilişkin şartların bulunup bulunmadığının tespitinde sözkonusu şahsın muhtelif ortaklıklardaki hissesine düşen işyeri kirası ile işlem hacmi ölçülerinin ayrı ayrı toplanması suretiyle şartları gerçekleştirip gerçekleştirmediğine bakılır.

4.1.4- 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, faaliyetle ilgili olarak alınması ve verilmesi mecburi olan alış ve giderler ile hâsılatlara ilişkin belgelerde yazılı tutarlara göre hesaplanacaktır. Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca; Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hâsılatı, Hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere ilave edilecektir. Ancak, kullanılan sabit kıymetler gider yazılmayacak ve üzerlerinden amortisman hesaplanmayacaktır. Kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç; bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler, ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

4.1.5- Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir. Basit usulün şartlarına haiz olanlardan, bu usulden yararlanmak istemediklerini yazı ile bildirenler bu talepleri doğrultusunda takip eden ay başından veya izleyen takvim yılı başından, yeni işe başlayanlar ise işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiçbir şekilde basit usulden yararlanamazlar. Daha önce gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler bu tarihten sonra işe başlamaları halinde yine gerçek usulde vergilendirileceklerdir. Gerçek usulde vergilendirilen kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeni ile basit usulden yararlanamazlar. Yapılan denetimlerde basit usulde vergilendirilen mükelleflerden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit edilenler basit usulden yararlanamazlar. Bu hususun kendilerine tebliğ tarihini takip eden ay-başından itibaren işletme hesabı esasına göre defter tutmak kaydı ile gerçek usulde vergilendirilirler.

4.2- Gerçek Usulde Vergilendirme

Basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları, gerçek usule göre tespit edilir. Gerçek usule tabi mükellefler tutacakları defterler yönünden birinci sınıf ve ikinci sınıf tacirler olarak iki sınıfa ayrılırlar.

4.2.1- Birinci Sınıf Tacirler

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177'nci maddesine göre; aşağıda yazılı tüccarlar birinci sınıfa dahildirler.

- *Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 1.1.2011'den itibaren 129.000 TL veya satışları tutarı 1.1.2011'den itibaren 180.000 TL lirayı aşanlar;*
- *Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatı *1.1.2011'den itibaren 70.000 TL'yi aşanlar;*
- *1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hâsılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 1.1.2011'den itibaren 129.000 TL'yi lirayı aşanlar;*
- *Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler istisna edilmeleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);*
- *Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmemeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığına müsaade edilir.);*
- *İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler.*

Birinci sınıf tacirler kazançlarını bilanço esasında tespit ederler. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce; işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci madde hükümlerine uyu-

lur. Bilanço esasına tabi olan mükellefler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defterleri tutmak zorundadırlar. Bu defterlerin yanı sıra sürekli imalat işiyle uğraşanlar imalat defteri; banka, banker ve sigorta şirketleri banka ve sigorta muameleleri defteri; depo işletenler, ambar defteri; yabancı nakliyat ve ulaştırma kurumları veya Türkiye'deki temsilcileri hâsılat defteri tutmak mecburiyetindedir.

Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço düzenlerler. Bunun için işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları saptarlar ve VUK hükümlerine göre değerlerler. Ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline mali bilanço denir. Ticari kazanç, çıkarılan mali bilançolar üzerinden hesaplanır ve hesap dönemi sonunda ve başındaki özsermaye tutarlarının karşılaştırılması ile bulunur. Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Ters durumda ise fark, zararı gösterir.

4.2.2- İkinci Sınıf Tacirler

Birinci sınıf tacirlerle ilgili şartları taşımayanlar, ikinci sınıf tacir sayılırlar ve ticari işletme hesabına göre defter tutarlar.

İkinci sınıf tacirler kazançlarını işletme hesabı esasında tespit ederler. Bu usulde kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hâsılatlarla, giderler arasındaki müspet farktan oluşur. Giderlerin daha fazla olması halinde zarar doğmuş olur.

Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade eder. Giderler de, yapılan ödeme ve borçlanılan meblağlardan ikisini de kapsar.

Hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hâsılatla, hesap dönemi başındaki emtia mevcudu giderlere ilave olunur. İşletme hesabı esasına tabi mükelleflerin genel olarak tutmak zorunda oldukları tek defter, işletme hesabı defteridir. Bunun yanında mükellefler yaptıkları işin niteliğine göre bitim işleri defteri, ambar defteri tutacaklardır.

İşletme hesabı defterinin sol tarafı gider, sağ tarafı hâsılat kısmı olup, satışlar ister peşin ister taksitle yapılmış olsun satış tutarının tamamı hasılat olarak kaydedilecektir.

Gider bölümüne;

Çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri,
Hesap dönemi zarfında satın alınan emtianın değeri ile yapılan bilumum giderler.

Hasılat bölümüne;

Hesap dönemi zarfında satılan emtianın değeri ile hizmet karşılığı ve sair suretle alınan paralar,
Çıkarılan envantere göre hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri kaydedilir.

5- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE HÂSILATTAN İNDİRİLECEK ve İNDİRİLMEMEYECİK GİDERLER

213 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40'inci maddesinde safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilmektedir.

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)

Genel olarak;

- Kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, su ve telefon giderleri,
- İşyeri, araç, vb.'nin kira giderleri,
- Yapılan işle orantılı temsil ve ağırlama giderleri,
- Bina, taşıt, emtia ve bunlara yönelik sigorta giderleri,
- Finansman giderleri,
- Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri,
- Reklam giderleri,
- Yurt dışındaki kişilere ödenen komisyonlar, reklam giderleri, reklamasyon ve simsariye giderleri,

bu türden giderlerdir.

2. *Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), 27'nci maddede yazılı giyim giderleri;*

3. *İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;*

4. *İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla);*

5. *Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri;*

6. *İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;*

7. *Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar;*

8. *İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar (şu kadar ki; ödenen aidatın bir aylık tutarı, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşamaz);*

9. *İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları. (Gerek işverenler gerekse ücretliler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan katkı paylarının toplamı bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşamaz);*

10. *Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.*

Yine Kanunun 41'inci maddesinde aşağıda ödemelerin gider olarak indirilmesinin kabul olunması hükmü yer almaktadır.

1. *Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.);*

2. *Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;*

3. *Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;*

4. *Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;*

Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin ilk dört bendinde teşebbüsün sahibi ile eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aldıkları sair iktisadi değerler ile teşebbüsten bu kişilere

yapılan bazı ödemelerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

5. Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesi hükmü uygulanır.

6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

Gelir Vergisi Kanununun 41'inci maddesinin 6'ncı bendinde; her türlü para cezaları, vergi cezaları, teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatların, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmemiştir.

Diğer taraftan aynı kanunun 90'ıncı maddesine göre; gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler, her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar gecikme zamları ve faizler, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

Yukarıda yer alan 41'inci madde hükmü; ticari kazançlar bakımından özel düzenleme, 90'ıncı madde hükmü ise genel düzenleme niteliğindedir.

Ancak, ticari bir sözleşmeye cezai şart konulmuş ise, bu çeşit bir tazminat cezai mahiyette tazminat sayılmaz ve gider olarak indirilebilir.

7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin % 50'si;

8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;

Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopterler gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları G.V.K.'nın 40/7'nci bendi hükmüne göre ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacaktır.

9. Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri;

Bu maddenin uygulanmasında, kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılır.

6- BİRDEN FAZLA TAKVİM YILINA SİRAYET EDEN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Yıllara yaygın inşaat işlerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler Gelir Vergisi Kanununun 42-44'üncü maddelerinde yer almaktadır. 42'nci maddesine göre; *"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar."

Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması ise 43'üncü maddede şu şekilde yer almaktadır. *"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:*

1. *Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;*

2. *Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;*

3. *Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre."*

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi ise 44'üncü maddeye göre; inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.

7- SONUÇ

Çalışmamızda ticari kazanç ile ilgili yasal düzenlemelere, Gelir Vergisi Kanununda ele alınma sıralarına göre yer verilmiş olup; kazancın tespit usulleri, kazancın tespitinde indirimi kabul edilen ve edilmeyen giderler konularına açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu,
- Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ve Sirküleri,
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu,
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve Sirküleri.