



TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF BUSINESS INCOME

Neslihan İÇTEN İNCE^(*)

ÖZET

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre, yedi gelir unsurundan ilki olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 ile 51. maddeleri arasında yer bulan ticari kazanç, ticaret erbabı tarafından yapılan ticari ve sınai faaliyet kapsamında elde edilen kazançların beyan edilmesi suretiyle vergilendirilmektedir. Gelir vergisinde vergiye tabi gelirin belirlenmesi açısından takvim yılı esas alınmaktadır. Bir takvim yılına ait gelirler ertesi yılın mart ayında beyan edilir. Bu vergilendirme ve beyan sisteminin istisnası ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarım işidir. Bu işlerde de elde edilen kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlar ile ilgili hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Ancak, bu işlerde her yılın gelir ve giderinin takvim yılı esas alınarak belirlenmesindeki güçlük nedeniyle farklı bir vergilendirme rejimi uygulanmaktadır. Ticari kazanç elde eden mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'na göre, esnaf muafliğından yararlanan ve gelir vergisine tabi olmayanlar ile esnaf muafliğından yararlanmayan ve gelir vergisine tabi olanlar şeklinde, gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ise, kazancın tespit usulü bakımından, basit usulde gelir vergisine tabi olanlar ile gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu çalışmamızda, ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar, ilgili yasal düzenlemeler doğrultusunda açıklanmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Ticari kazanç, ticari ve sınai faaliyet, basit usul, gerçek usul, yıllara yaygın inşaat ve onarım

ABSTRACT

According to the Income Tax Law no. 193 (hereafter the ITL), business income, which is the first of the seven income elements and exists between Article 37 and 51 of the ITL, is taxed by income statements being submitted by those who derive income from commercial and industrial activities. Calendar year is the basis in income tax for the determination of taxable income in a fiscal year. Income

^(*) Vergi Müfettişi

generated during a calendar year is declared month of March of following year. The only exception to this system of taxation and statement is long-term construction and repair projects which are within Article 42, 43 and 44 of the ITL. Income obtained from such activities are, too, taxed in accordance with the Articles of the ITL related business income. A different tax régime, nevertheless, is applied due to the difficulty arising in determination of income and expenses of each year in such activities. Taxpayers generating business income are divided into two types as per the ITL: First, those who take advantage of the craftsman exception and therefore are not subject to income tax; second, those who do not benefit from the craftsman exception and, as a result, are subject to income tax. Taxpayers who are imposed income tax are, on the other hand, divided into two again in terms of the procedure of determination of income: first, those who are taxed in simple method; and second, those who are imposed income tax in real method. In this study, the principles of determination of business income are going to be discussed in the light of relevant legislation.

Key Words: Business income, commercial and industrial activity, simple method, real method, long-term construction and repair

1- GİRİŞ

1 Ocak 1961 tarihinde yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun¹ "Mevzu" başlıklı 1. maddesinde; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmıştır.² Gelir Vergisi Kanunu'nun "Gelirin Unsurları" başlıklı 2. maddesinde ise; Gelir vergisine konu olan kazanç ve iratlar yedi başlık halinde aşağıdaki gibi sayılmıştır:

1. Ticarî kazançlar, (Md.37)
2. Ziraî kazançlar, (Md.52)
3. Ücretler, (Md.61)
4. Serbest meslek kazançları, (Md.65)
5. Gayrimenkul sermaye iratları, (Md.70)
6. Menkul sermaye iratları, (Md.75)
7. Diğer kazanç ve iratlar. (Md.80, Mük.Md.80, Md.81, Mük.Md.81, Md.82) Diğer kazanç ve iratlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun 80. maddesine göre kendi içinde "Değer artış kazançları" ve "Arızı kazançlar" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde, bir gelir unsurunun vergiye tabi tutulabilmesi için, niteliği itibarıyla ikinci maddede belirtilen gelir unsurlarından herhangi birisine dahil edilebilmesi gerekmektedir. Buna göre, belirli bir kaynağa bağlı olarak elde edilen ilk altı gelir unsurunun yanı sıra belirli bir kaynağa bağlı olmayan ya da devamlılık unsuru taşımayan gelir unsurları da, diğer kazanç ve iratlar grubunda gelir vergisine tabi bulunmaktadır. Gelir vergisi matrahının hesabında gelirin safi (net) tutarının başka bir ifadeyle gelirin elde edilmesi için yapılan giderler indirildikten sonraki tutarın esas alınması

¹ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² Kazanç: Yalnız emekten veya emek ile sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılattır. Bunlar; ücretler, ticari ve zirai kazanç, serbest meslek kazancı, diğer kazanç ve iratlardır. İrad: Nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerler ile mal ve hakların karşılığında elde edilen gelirlerdir. Bunlar; menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen hasılatlardır.

ilkesi mevcuttur. Gelir vergisi, gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri gelir üzerinden alınan dolaysız bir vergidir.

Bu çalışmada, gelir vergisine konu kazanç ve iratların ilki olan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 ile 51. maddeleri arasında yer bulan ticari kazanç konusu tüm yönleriyle irdelenecektir.

2- TİCARİ KAZANCIN TARİFİ ve ÖZELLİKLERİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37. maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu tanımlanmıştır. Gelir Vergisi Kanununda, ticari ve sınai faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği hususunda, açık bir tanımlama yapılmadığı gibi, kapsamın tayini yönünden belirli ölçüler de konulmuş değildir. Bununla birlikte, özel hukuk alanında ticari ve sınai muamelelerle ilgili kurallar, Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu açısından da, anılan faaliyetlerin belirlenmesinde, Ticaret kanunda yer alan esaslardan yararlanılması mümkündür.³

Buna göre, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun⁴ "Ticari İşler" başlıklı 3. maddesinde; "Bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir." hükmüne yer verilerek ticari işin tanımı yapılmıştır. Söz konusu Kanunun 11. maddesinde; "Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir." ve 12. maddesinde de; "Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir." tanımlamalarına yer verilmiştir. Yukarıda açıklanan Türk Ticaret Kanunundaki tanımlamalar doğrultusunda ticari faaliyet olarak kabul edilen işlerden elde edilen kazançlar gelir vergisi kanunu açısından da ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddenin ikinci fıkrasında ise ticari kazanç sayılan faaliyetler yedi bent halinde belirlenmiş ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen kazançların mutlak suretle ticari kazanç olduğu saptanmıştır. Buna göre, ticari olarak değerlendirilen kazançlar şunlardır:

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,
2. Coberlik⁵ 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 parselenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar,
7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

³ ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s.309.

⁴ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ Cober, "borsa uzmanı" anlamındadır. Coberlik işi, borsaya kayıtlı olarak ve kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılmasıdır.

Yine, Gelir Vergisi Kanunu'nun 53. maddesi gereği, çiftçiye ait olmakla beraber ziraat işletmeye dahil edilmeyen biçerdöver veya bu mahiyetteki bir motorlu araç veya on yaşına kadar ikiden fazla traktörün işletilmesinden elde edilen gelirler de ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Ticari kazancın vergilendirilmesinde tahakkuk esası uygulanmaktadır. Tahakkuk esası, bir karşılığa dayanan iş veya işlemlerde bunun karşılığını teşkil eden bedelin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Diğer bir ifadeyle, gelirin elde edilmiş olması için hukuken o gelire alacaklı olmayı yeterli saymaktadır. Kısaca, mükellefin ticari kazancının tespitinde, sadece tahsil edilen gelirleri anlamamak gerekir. Gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi, alacaklıları açısından, tahakkukun gerçekleştiğini ifade eder. Bu durumda vergiyi doğuran olay da ortaya çıkmış sayılır. Gayrimenkul satışlarında satış aktinin yapılması ve satılan gayrimenkulün alıcıya teslimi (ekonomik tasarrufun alıcıya bırakılması) ticari kazancın tahakkuk esasında elde edilmesi için yeterli sayılmaktadır. Gayrimenkul satışı, tapu siciline tescile bağlı olmaksızın, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmektedir. Dolayısıyla satıştan doğan gelirin, satış aktinin yapıldığı ve gayrimenkulün alıcıya teslim edildiği hesap dönemi ticari kazancına dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

Ticari kazanç emek, sermaye ve girişimin bir araya gelmesi ile ortaya çıkan organizasyonun sonucudur. **Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için bulunması gereken bazı özellikler vardır.** Bunlar;

- a) **Emek-Sermaye Özelliği:** Yapılan bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi için öncelikle söz konusu faaliyetin ifasının sermaye ve emeğe dayanıyor olması gerekmektedir. Sadece sermayeye bağlı olarak doğan gelir unsurları, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı; emeğe bağlı olarak doğan gelir unsurları, ücret ve serbest meslek kazancı olup, ticari ve zirai kazançlar emek ve sermaye karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğar. Örneğin, serbest meslek faaliyetinde ana unsur, faaliyetin sermayeden çok, kişisel çalışmaya, ilmi ya da mesleki bilgi ve ihtisasa dayanmasıdır. Bu unsur, serbest meslek faaliyetini ticari faaliyetten ayıran en önemli özellik olup, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların daha çok emek ürünü olduğunu göstermesi, yalnızca emeğe dayanan organizasyon yeterli olmadığı gibi aynı zamanda geliri doğuran emeğin, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması koşulu da aranmaktadır.
- b) **Devamlılık Özelliği:** Yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak kabul edilebilmesi için faaliyetin devamlı olması gerekmektedir. Devamlılığın tespitinde devamlılık kasıt ve niyetinin bulunması yeterli bir unsurdur. Devamlılık, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir. Bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanan veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde de devamlılık olduğu varsayılacaktır. Arazi olarak yapılan ticari işlerden elde edilen kazançlar ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. maddesi kapsamında vergilendirilecektir.
- c) **Organizasyon Özelliği:** Gerçek kişiler tarafından yürütülen faaliyetler sonucu elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi için söz konusu gelir getirici faaliyetlerin bir organizasyon dahilinde yapılmış olması gerekmektedir. Bir faaliyetin işyeri açmayı, ticaret siciline

kaydolmayı, ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması, faaliyetin özelliğine göre sermaye tahsisi, personel istihdamı vb. haller ticari organizasyonun varlığına karine olarak kabul edilmiştir.

d) Hacim Özelliği: Bir müessesenin, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olup olmadığının tespit edilebilmesi için bazı kıstaslardan yararlanılmaktadır. Bunlar;

- Gelir getirici faaliyetin devamı için işyerinin, deposunun ve hizmet yerinin olması,
- Söz konusu faaliyetin ticaret unvanı altında yapılması,
- Ticari yardımcılarından yararlanılması,
- Ticari amaçlı haberleşmenin kullanılması,
- Reklam yapılması,
- Tabela alınması.

e) Gelir ve Kazanç Elde Etme Özelliği: Bir müesseseye ticari olma özelliği veren en önemli ölçütlerden biri de organizasyonu kuran kişi veya kişilerin bir gelir ve kazanç elde etme kasıt ve niyetiyle hareket etmesidir. Böyle bir gaye yoksa ticari faaliyetten bahsedilemez.

Örnek 1: Dış protezciliği faaliyeti esas olarak şahsi mesai, ilmi veya meslekî bilgiye dayanan ve uzmanlık gerektiren bir faaliyet olmayıp, daha çok sermaye unsuruna dayanmakta, yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddeler, el emeği ile dış protezine dönüştürülmektedir. Dolayısıyla yapılan faaliyet esas olarak imalat faaliyeti niteliğinde olduğundan, ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Örnek 2: Gayrimenkul alım satımının ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi veya bu tür organizasyon içinde yürütülmemekle beraber kazanç sağlamak amacıyla bir yılda birden fazla alım satım işlerinde bulunulması veya bir yılda bir kez alım satım faaliyetinde bulunmakla birlikte diğer yıllarda da alım satım faaliyetinde bulunulması halinde, faaliyetin devamlılık gösterdiğinin kabulü ile ticari sayılması gerektiği açıktır. Diğer bir ifade ile gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Örnek 3: 104 seri no.lu Gelir Vergisi Tebliğine göre; borç para verenlerin bu işten sağladıkları faizin gelir unsurlarından hangisine girdiğinin tayininde, ikraz işinin mutad meslek halinde ifa edilmiş olup olmadığına bakılmak lâzım gelir. Ödünç para verme işi mutad meslek haline getirilmişse, bu faaliyet ikrazatçılık sayılacak ve elde edilen gelir, ticarî kazanç olarak vergiye tabi tutulacaktır. Herhangi bir kimse, birden fazla yılda tek şahsa veya bir yılda aynı şahıs veya muhtelif şahıslara borç para vermişse, bu kimsenin ikrazatçılık işini mutad meslek halinde yapmış olduğunun kabulü gerekir. Kaza mercilerinin görüşü de bu merkezdir. Bu sebeple, borç para vermeyi itiyat haline getirmiş olanların ikrazatçı sayılarak, haklarında Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hükümlerine göre işlem yapılması gerekir.

Örnek 4: Serbest meslek erbabının faaliyeti sırasında diğer kişilerden hizmet satın alması bu faaliyetin, serbest meslek faaliyeti olma özelliğini değiştirmemektedir. Dolayısıyla dış hekimleri faaliyetleri sırasında sipariş ettikleri protez dişleri hastalarına takmaları mümkün bulunduğundan, bu faaliyetten elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesine engel değildir. Bu açıklamalara göre, tedavisini yaptığınız kişiler için siparişle temin ettiğiniz protezleri, dış tedavisinde kullanarak

elde edeceğiniz toplam tahsilat tutarı kadar iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmeniz ve serbest meslek kazanç defterine gelir kaydetmeniz gerekmektedir.⁶

Örnek 5: Muayenehanesinde hasta kabul eden bir doktorun, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan bu faaliyeti, serbest meslek faaliyetidir. Ancak, bu doktor ayrıca bir özel hastane işletmekte ise, bu faaliyet ticari faaliyet sayıldığından, elde edilen kazanç “ticari kazanç” olacaktır. Bu kişi yıllık gelir vergisi beyannamesini verirken doktorluk faaliyetinden elde ettiği kazancı serbest meslek kazancı, özel hastanecilik faaliyetinden elde ettiği kazancı ise ticari kazanç olarak beyan edecektir.⁷

Örnek 6: Ticari kazançlar esas itibariyle sermaye-emek karışımı bir kaynağa bağlı olarak doğmakta ve bu kaynağa bağlı olarak devamlı bir organizasyona dayanan her türlü faaliyeti içermektedir. Serbest meslek faaliyetinin ticari bir organizasyon içinde yapılması da ticari kazanç sayılmakta ve kazancın tespitinde ticari kazanca ait esas ve hükümler geçerli bulunmaktadır. Bu itibarla; ticari bir organizasyon kapsamında oluşan ve düzenlenen tur kapsamında gemideki yolculara verilen rehberlik hizmeti, gemi acenteliği faaliyetinin bir parçası sayılacağından, elde edilen kazancın ticari kazanç olarak kabul edilip gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, rehberlik hizmetinin gemi acenteliği faaliyeti dışında yapılması durumunda serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.⁸

Örnek 7: Mental aritmetik eğitimi faaliyetinin şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayalı olarak yapılması halinde, söz konusu faaliyetinizden elde edeceğiniz kazancın serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, mental aritmetik eğitimi veren eğitim destekleyici faaliyetinizin şahsi mesaiden ziyade sermayeye dayanması ve ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması halinde ise elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.⁹

3- TİCARİ KAZANÇ ELDE EDEN MÜKELLEFLERDE BİLDİRİMLER

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin vergi dairesine bildirmek zorunda oldukları hususlar şunlardır:

- İşe başlama,
- Değişiklikler, (Adres değişikliği, iş değişikliği, işletmede değişiklik)
- İş bırakma.

3.1- İşe Başlama Bildirimi

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “İşe Başlamayı Bildirme” başlıklı 153. maddesinde ticaret ve sanat erbabının işe başlamayı bildirmek zorunda olduğu belirtilmiştir. Aynı Kanunun “Tüccarlarda İşe Başlamanın Belirtileri” başlıklı 154. maddesinde ise; tüccarlar için işe başlamayı gösteren belirtiler üç bent halinde sayılmıştır. Bunlar:

1. Bir iş yeri açmak. (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez.)

⁶ www.gib.gov.tr, Defterdarlık Gelir Yönetimi Daire Başkanlığı'nın 29.08.2013 tarih ve 1 sayılı özelgesi.

⁷ www.gib.gov.tr, “Serbest Meslek Kazançları Vergi Rehberi”, Şubat 2014.

⁸ www.gib.gov.tr, Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.10.2013 tarih ve 92 sayılı özelgesi.

⁹ www.gib.gov.tr, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 tarih ve 152 sayılı özelgesi.

2. İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak.
3. Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak.

Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, kollektif ve adi şirket ortakları, komandit şirketlerin komandite ortakları “İşe Başlama/İşi Bırakma Bildirimi” ile işe başladıklarını bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadır. İşe başlama bildirimi, mükellef tarafından imzalanır. İşe başlama bildiriminin, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler aracılığıyla düzenlenmesi halinde, bildirim bu kişiler tarafından da ayrıca kaşe/mühür basılmak suretiyle imzalanır. İşe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde bağlı bulunulan vergi dairesine yapılır.

3.2- Değişikliklerin Bildirilmesi

Ticaret ve sanat erbabı adresleri, işleri ve işletmeleri ile ilgili değişiklikleri bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

3.3- İşi Bırakmayı Bildirme

Vergi Usul Kanunu'nun 161 ve 164. maddesine göre, “Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz. Ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır.” Mükelleflerden işi bırakanların, faaliyetlerinin sona erdiği tarihten itibaren bir ay içerisinde durumu bağlı buldukları vergi dairesine “İşe Başlama/İşi Bırakma Bildirimi” veya dilekçe ile bildirmesi gerekmektedir.

4- ŞİRKET ORTAKLARININ GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMLARI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin üçüncü fıkrasında; kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı (hisseli, paylı) komandit ortaklıklarda komandite ortakların, ortaklık karından aldıkları payların şahsi ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulması gerektiği ifade edilmiş olup, şirket ortaklarının gelir vergisi karşısındaki durumları, ortağı buldukları şirketin şahıs ya da sermaye şirketi olmasına göre farklılık göstermektedir.¹⁰

Buna göre, şahıs şirketleri; 1. Adi şirketler, 2. Kollektif şirketler ile 3. Adi komandit şirketlerdir. Şahıs şirketlerinin ortakları gelir vergisi mükellefidir. Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklarda ortaklığın bu faaliyetten elde ettiği kazancı ortaklar şirketteki payları oranında beyan eder. Ortakların kazancı ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulur. Adi ortaklıklarda ortaklık ticari faaliyet dışında hangi faaliyette bulunuyorsa ortakların geliri yapılan faaliyete göre zirai kazanç ya da serbest meslek kazancı adını alabilecektir. Adi ortaklıklar tüzel kişilikleri olmamasına rağmen diğer şirketler gibi gelir vergisi stopajı bakımından vergi sorumlusudur ve katma değer vergisi bakımından da vergi mükellefidir. Adi komandit şirketlerde komandite ve komanditer olmak üzere iki tür ortak bulunmaktadır. Komandite ortaklar gerçek kişilerden oluşur ve sorumluluğu sınırsızdır, buna karşılık komanditer ortaklar gerçek ve tüzel kişilerden oluşabilir ve sorumluluğu koydukları sermaye ile sınırlıdır. Adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının şirket kazancından aldığı pay, şirketin faaliyet konusu ne olursa olsun vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradidir.

¹⁰ www.gib.gov.tr, “Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi”, Şubat 2013.

Bununla birlikte, kolektif şirketlerle adi veya eshamlı komandit şirketler zirai faaliyetle iştirak etse-ler dahi çiftçi sayılmazlar. Zirai faaliyetle iştirak eden kolektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketle-rin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Diğer taraftan, konuya ilişkin 66. madde hükmü mahfuzdur. Bu maddeye göre serbest meslek fa-aliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komandite ortakların elde ettiği gelir serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir ve bu işleri dolayısıyla ortaklar serbest meslek erbabı sayılırlar. Buna göre şahıs şirketlerinde ortakların ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti karşısındaki durumunun tablo şeklinde gösterimi aşağıdaki gibidir:¹¹

ŞİRKET	TİCARİ FAALİYET	ZİRAİ FAALİYET	SERBEST MESLEK FAALİYETİ
Kollektif Şirket (Tüm Ortaklar)	Ticari Kazanç	Ticari Kazanç	Serbest Meslek Kazancı
Adi Komandit (Komandite)	Ticari Kazanç	Ticari Kazanç	Serbest Meslek Kazancı
Adi Ortaklık (Tüm Ortaklar)	Ticari Kazanç	Zirai Kazanç	Serbest Meslek Kazancı
Adi Komandit (Komanditer)	Menkul Sermaye İradı	Menkul Sermaye İradı	Menkul Sermaye İradı

Sermaye şirketleri; anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerdir. Dolayısıyla bu şirketler ku-rumlar vergisi mükellefidirler. Anonim ve limited şirket ortakları ile eshamlı komandit şirketlerin

komanditer ortaklarının şirket kazancından elde ettikleri kazançlar kar payı ve iştirak hisselerinden doğan kazanç sayıldığından bu kazançların menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar, şahsi ticari kazanç olup, gelir vergisine tabidir.

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işlet-melerin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefi-yet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyet-lerini etkilemez. İş ortaklığında mükellefiyet şekli ortakların isteğine bırakılmıştır. Dolayısıyla işi üst-lenen ortakların talebine bağlı olarak iş ortaklarının mükellefiyet tesisi, kurumlar vergisi kapsamında olabileceği gibi "adi ortaklık" şeklinde de olabilmektedir.

5- TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN ESASLAR

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin dördüncü fıkrasında; ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre

¹¹ <http://h.tezcanuysal.com/wp-content/uploads/2012/02/3.-Hafta-Sunum-%C3%96%C4%9Frenci.pdf>, Erişim Tarihi: 11.02.2014.

tespit edilir hükmünü içermektedir. Buna göre, ticari kazanç elde eden mükellefler Gelir Vergisi Kanununa göre iki gruba ayrılmaktadır:

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

Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabi ise, kazancın tespit usulü bakımından ikiye ayrılmaktadır:

- Basit usulde gelir vergisine tabi olanlar,
- Gerçek usulde (Bilanço veya işletme hesabı esasında) gelir vergisine tabi olanlar.

5.1- Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesine göre; 47 ve 48. maddelerde yazılı şartları topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur. Basit usulde mükelleflerin gerçek kazançları üzerinden vergiye tabi olması esası benimsenmiş olup, ticari kazanç; bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet (olumlu) 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. Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca; hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatla, hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere ilave edilecektir.¹²

Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabidirler.

Basit usulde vergilendirilen mükellefler, yaptıkları satış ve hizmetler dolayısıyla belge düzenlemek ve faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları mal ve hizmet alışları ve giderleri için belge almak zorundadırlar. Faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorunlulukları olup, bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulacaktır.

Basit usulde vergilendirme kapsamında bulunan mükelleflere, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden farklı bazı kolaylıklar sağlanmıştır. Basit usulde vergilendirmenin sağladığı bazı kolaylıklar şunlardır:¹³

- Kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır.
- Teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır. Basit usulde vergilendirilen mükellefler, mal teslimleri ve hizmet ifalarında katma değer vergisi hesaplamayacaklar, bunlardan mal ve hizmet alan mükellefler de katma değer vergisi indirimi yapmayacaklardır. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden mal ve hizmet satın alan basit usulde vergilendirilen mükellefler, ödedikleri katma değer vergisini gider veya maliyet olarak dikkate alacaklardır.
- Vergi tevkifatı yapılmaz ve muhtasar beyanname verilmez. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde, yaptıkları ödemelerden vergi tevkif edecekler arasında basit usulde vergilendirilen mü-

¹² İÇTEN İNCE Neslihan, "Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti", Maliye Postası, 716. Sayı, 1 Temmuz 2010, s.116.

¹³ İÇTEN İNCE Neslihan, a.g.m., s.128.

kellefler sayılmamıştır. Bu nedenle, bu mükellefler yaptıkları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmayacaklar ve muhtasar beyanname vermeyeceklerdir.

- Geçici vergi ödemeyeceklerdir. Basit usulde vergilendirilen mükellefler geçici vergi ödemeyeceğinden buna ilişkin beyanname vermeyecekler ve bildirimde bulunmayacaklardır.
- Ticari kazancın tespitinde amortisman tabi iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmaz. Kullanılan sabit kıymetler gider yazılmayacak ve üzerlerinden amortisman hesaplanmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 46. maddesinin altıncı fıkrasına göre; (6322 sayılı Kanunun 7. maddesiyle değişen fıkra)¹⁴ 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 yazı 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. maddede yazılı şartları taşıyanlardan arka arka ya iki hesap döneminin iş hacmi 48. 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.

5.1.1- Basit Usule Tabi Olmanın Genel ve Özel Şartları¹⁵

Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesi uyarınca basit usulden yararlanabilmenin genel şartları şunlardır:

1. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak. (İşinde 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 bulunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamasına bakılmaz.) Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlanması, işe başlama belirtisi olarak kabul edilecektir.
2. İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralananmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde 01.01.2013 tarihinden itibaren 5.300 TL, diğer yerlerde 01.01.2013 tarihinden itibaren 3.700 TL aşmamak.
3. Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi olmamak.

Yukarıda 2 ve 3 numaralı bentlerde açıklanan koşullar, öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda ise işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır."

Basit usulden yararlanabilmesi için yukarıda yer alan genel şartların varlığının yanı sıra Gelir Vergisi Kanunu'nun 48. maddesi uyarınca aşağıda yer alan alım-satım ya da gayri safi iş hasılatı tutarlarının aşılması gerekmektedir. Buna göre, basit usulden yararlanabilmenin özel şartları şunlardır:

¹⁴ 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ İÇTEN İNCE Neslihan, a.g.m., s.116.

- “1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının; 2013 takvim yılı için 75.000 TL veya yıllık satış tutarının 2013 takvim yılı için 110.000 TL’yi aşmaması.
- 2.(1) numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatının 2013 takvim yılı için 37.000 TL’yi aşmaması.
- 3.(1) ve (2) numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 2013 takvim yılı için 75.000 TL’yi aşmaması.”

Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanacaktır.

5.1.2- Basit Usulden Faydalanamayacak Olanlar

Gelir Vergisi Kanunu’nun “Basit Usulün Hududu” başlıklı 51. maddesine göre aşağıda yazılı olanlar basit usulden faydalanamazlar:

1. Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları.
2. İkrizat (ödünç para verme) işleriyle uğraşanlar.
3. Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar.
4. GVK’nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar.
5. Sigorta üreticileri.
6. Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut (aracılık) edenler.
7. Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar.
8. Tavassut (aracılık) 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 itibarıyla sürücüsünden başka on dört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç)
11. Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dahil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunup bulunmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

5.2- Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti

Basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları gerçek usule göre tespit edilir. Vergi Usul Kanunu’nun 176. maddesinde, gerçek usule tabi mükellefler tutacakları defterler yönünden iki sınıfa ayrılmışlardır. Buna göre;

- Birinci sınıf tacirler (Bilanço esasına göre defter tutanlar)
- İkinci sınıf tacirler (İşletme Hesabı esasına göre defter tutanlar)

5.2.1- Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti

Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesine göre; aşağıda yazılı tüccarlar bilanço esasına göre defter tutarlar:

- 1- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanlardan yıllık alımları veya satışları tutarları Vergi Usul Kanunu 177. maddesinde belirtilen miktarlardan fazla olanlar. (2013 yılı için yıllık alımlarda 150.000 TL veya yıllık satışlarda 200.000 TL),
- 2- Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı Vergi Usul Kanunu 177. maddesinde belirtilen miktarı aşanlar (2013 yılı için 80.000 TL),
- 3- 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı Vergi Usul Kanunu 177. maddesinde belirtilen miktarı aşanlar (2013 yılı için 150.000 TL),
- 4- Her çeşit ticaret şirketleri, (Adi şirketler iştiğal neveleri yukarıdaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.)
- 5- Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler,
- 6- Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutanlar. (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.)

Birinci sınıf tacirler, hesaplarını bilanço esasında tutacakları defterlerde takip ederler. Bilanço esasına göre tutulması gereken defterler:

- Yevmiye Defteri. Vergi Usul Kanunu'nun 183. maddesine göre, yevmiye defteri; kayda geçirilmesi gereken muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerin müteharrik yapraklı olarak kullanılabilir.
- Defteri Kebir. Vergi Usul Kanunu'nun 184. maddesine göre, defteri kebir; yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.
- Envanter Defteri. Vergi Usul Kanunu'nun 185. maddesine göre, envanter defterinde işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço Günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Envanter esas itibarıyla defter üzerine çıkartılır. Ancak, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde tanzim edebilir.

Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar. Bunun için işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları tespit ederler ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlerler. Tek düzen hesap planına göre çıkarılan bilançoya ticari bilanço, ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline ise mali bilanço denir. Bilanço esasına göre ticari kazanç, dönem sonunda çıkarılan mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki öz sermaye tutarlarının karşılaştırılması suretiyle hesaplanır. Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı, yani müspet fark o dönemin ticari kazancı sayılır. Şayet dönem başındaki öz sermaye dönem sonundakinden daha yüksekse aradaki fark, işletmenin zararını gösterir. Ayrıca, hesap dönemi içinde söz konusu işletmenin sahip veya sahiplerince;

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Diğer bir ifade ile dönem sonunda ticari kazancı hesaplayabilmek için dönem sonu öz sermaye ile dönem başı öz sermaye karşılaştırılır. Yani, (D.S. Öz Sermaye) – (D.B. Öz Sermaye) + (İşletmeden Çekilen Değerler) – (İşletmeye Eklenen Değerler) formülü kullanılır. Öz sermaye ise gerçek aktif toplamından borçların çıkarılmasıyla bulunur.

Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Ters durumda ise fark, zararı gösterir. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 41. madde hükümlerine uyulur.

5.2.2- İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti

Vergi Usul Kanunu'nun 178. maddesinde, ticari kazanç sahiplerinden 177. madde de yazılı olanların dışındakiler ile Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı tarafından müsaade edilenlerin ikinci sınıfa dahil oldukları açıklanmıştır.

Ayrıca yeni işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar ikinci sınıf tacirler gibi hareket ederler.

İkinci sınıf tacirler, kazançlarını işletme hesabı esasında tespit ederler. Bu usulde kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılatlarla, giderler arasındaki müspet farktan oluşur. Giderlerin daha fazla olması halinde zarar doğmuş olur. 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 196. maddesi uyarınca bir işletme hesabı özeti çıkarırlar. İşletme hesabı özetine aşağıdaki maddeler ayrı ayrı kalemler halinde yazılır.

- Gider tablosuna:

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

- Hasılat tablosuna:

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

Ticari kazancın yukarıdaki şekilde tespiti yapılırken Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41. madde hükümleri de dikkate alınacaktır.

Diğer bir ifade ile işletme hesabı esasına göre defter tutan ikinci sınıf tacirlerin net ticari kazancı gelir toplamından gider toplamı çıkarılarak bulunacaktır. Buna göre, söz konusu hesaplamanın tablo şeklinde gösterimi aşağıdaki gibidir:

Giderler	Gelirler
Dönem Başı Emtia Mevcudu	Dönem Sonu Emtia Mevcudu
Dönem İçinde Yapılan Giderler	Dönem İçinde Elde Edilen Hasılat
Dönem İçerisinde Satın Alınan Emtia	Diğer Elde Edilen Gelirler

Örnek 1: Erzurum Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde ikamet eden Bay (A) servis işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Bay (A), bu faaliyetinden 50.000 TL kar elde etmiştir. Ödevli işletme he-

sabı esasına göre defter tutmaktadır. Ayrıca, ödevlinin 2013 yılı içinde ödenen 7.000 TL geçici vergi tutarı bulunmaktadır. Ödevlinin 2013 yılında elde ettiği ticari kazanç nedeniyle beyanı ne olacaktır?

- Ticari Kazanç.....	50.000 TL
- Safi Ticari Kazanç.....	50.000 TL
- Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	50.000 TL
- Hesaplanan Gelir Vergisi	11.145 TL
- Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı (Geçici Vergi)	7.000 TL
- Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	4.145 TL

5.2.3- Sınıf Değişirme

- Birinci Sınıftan İkinci Sınıfa Geçiş: İş hacmi bakımından I. sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, II. sınıfa geçebilirler.

- Bir hesap döneminin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinde belirlenmiş olan hadlerden % 20'yi aşan bir nispette düşük olursa veya;
- Arka arkaya üç dönemin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinde belirlenmiş olan hadlere nazaran % 20'ye kadar bir düşüklük gösterirse.

- İkinci Sınıftan Birinci Sınıfa Geçiş: İş hacmi bakımından II. sınıfa dahil tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, I. sınıfa geçerler.

- Bir hesap döneminin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinde belirlenmiş olan hadlerden % 20'yi aşan bir nispette fazla olursa veya;
- Arka arkaya iki dönemin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinde belirlenmiş olan hadlere nazaran % 20'ye kadar bir fazlalık gösterirse.

6- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

6.1- İnşaat ve Onarım Kavramlarının Tanımı

Vergi mevzuatında inşaat ve onarım kavramları tanımlanmamıştır. Ancak, genel anlamı ile inşaat; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsar. Onarım ise, bir gayrimenkulün iskeleti dışında, harap olan kısımlarının yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade eder.¹⁶

Borçlar Kanunu, Türk Medeni Kanunu, İmar Kanunu ile Kamu İhale Kanununda inşaat kavramına farklı şekillerde değinilmiştir. 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun¹⁷ 355-371. maddelerinde "imal" kavramının tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre bina, yol, köprü yapımı, kanal açılması, makine, alet, mobilya yapılması, elektrik tesisatının yaptırılması, gemi, ilaç yapımı, elbise ve başlıca giyim eşyalarının dikimi gibi uğraşlar imalat olarak ifade edilmiştir. 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na¹⁸ göre inşaat ve imalat;

¹⁶ ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e, s.350

¹⁷ 22.04.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁸ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

arazi ile birleştirilmiş malzeme ve emek sarfi ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeylerdir. Ayrıca 3194 sayılı İmar Kanunu'nun¹⁹ 5. maddesinde yapı tabirine yer verilmiş ve yapı, karada ve suda daimi ve geçici, resmi ve özel, yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik (hareketli) tesisler olarak tanımlanmıştır. Yine, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesinde; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri "Yapım" olarak tanımlanmıştır.

Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kabul edilen İş Kolları Tüzüğünde ise inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalga kıran, havuz, istihkâm, hava alanı, dekovil, tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma bakım onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.

6.2- Birden Fazla Takvim Yılına Sırayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeridir. Muhasebe Sistemi Genel Tebliğinde dönemsellik ilkesi, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Tahakkuk esası ise, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Ülkemizde inşaat faaliyetleri vergisel açıdan iki şekilde düzenlenmiştir. Bunlar, özel inşaat işleri ile inşaat taahhüt ve onarım işleridir. Özel inşaat işleri bir üretim işletmesi olarak kabul edilirken inşaat taahhüt ve onarım işleri bir hizmet işletmesi olarak kabul edilmiştir. Bu ayrım muhasebe sisteminin işleyişinde farklılıkları da beraberinde getirmiştir.²⁰

Özel inşaat faaliyeti; daire, kat, dükkân, iş yeri şeklinde yapı üretip, bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunmaktır. Bu işletmeler ürettikleri yapıları kendi adlarına ve satmak üzere inşa ederler. Diğer bir ifade ile esas faaliyet konuları bina, iş yeri inşa edip satmak olduğundan, özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler üretim işletmesi niteliği taşıması nedeniyle üretmiş oldukları mamullerin (daire, kat, dükkân, iş yeri) satış ve pazarlama sorumluluğu da kendilerine aittir. Özel inşaat işletmelerinde kar ve zararın belirlenmesi için üretimin tamamlanması yeterli değildir. Üretilen mamulün satışı yapılmadığı sürece o mamulden elde edilen kar veya zararında belirlenmesi mümkün değildir.²¹

¹⁹ 09.05.1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

²⁰ Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Firmalarında Standart Maliyet Yönteminin Muhasebe Sisteminde Uygulanması, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Ağustos 2004, <http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/insaaf.pdf>, Erişim Tarihi:11.02.2014.

²¹ ŞENLİK Mehmet, İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2010, s. 5.

Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. madde kapsamına girmesi yani yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilebilmesi (özel rejime tabi olabilmesi) için şu unsurları taşıması gerekmektedir:

- Faaliyet konusu iş, inşaat ve onarım işi olmalıdır. (Dekapaj işlerinde inşaat işi sayılır.) Dekapaj, yalnızca baraj sahasının veya kömür alanının üzerinin açılması gibi dar kapsamda yüklenilen bir faaliyet olmayıp bunlara ilaveten, kazı ve döküm sahalarında yol, su kanalı yapımına kadar uzanan bir dizi işi de içeren bir faaliyetler zinciridir.
- Inşaat ve onarım işi başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır. Özel kazanç tespit rejimi uygulamasının ikinci şartı inşaat ve onarım işinin başkası hesabına, bir taahhüt gereği yapılmasıdır. Taahhüt yazılı veya sözlü olabilir. Uygulamada, bu konudaki sözleşmelerin hemen hemen tamamı yazılı olarak yapılır.²²
- Inşaat ve onarım işi birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir. İnşaat ve onarım kavramı dahilindeki bir iş, taahhüt gereği olarak da yapılsa başladığı takvim yılı içinde bitiyorsa, özel rejim kapsamı dışında kalır. Kazanç normal şekilde tespit edilir. 42. madde hükmü uygulaması için, inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sireyet etmesi gereklidir.²³ Takvim yılı 12 aylık süreyi değil, işin başladığı takvim yılından sonra gelen başka bir takvim yılında bitmesini ifade etmektedir.

Gelir Vergisi Kanununda bir yıldan fazla süren (birden fazla takvim yılına taşan) inşaat ve onarma işlerinden elde edilen ticari kazancın tespiti genel vergileme mekanizmasından ayrı hükümlere bağlanmıştır. Özel vergilendirme rejiminin düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi; "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 25. günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar." hükmündedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde yer alan düzenlemeler, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi gereğince kurumlar vergisi mükellefleri içinde geçerlidir.

Örnek 1: Taahhüt edilen trafo merkezleri için sistem temini, montajı, çalıştırılması ve personel eğitimi içeren sözleşme konusu işlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına giren inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi ve şirketinize yapılan istihkak ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi gereğince %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.²⁴

6.3- İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Başlangıç ve Bitim Tarihi

Inşaat taahhüt işlerinde işin yıllara sari olup olmayacağı, işe başlama ve işin bitirilmesinin farklı takvim yıllarında vuku bulup bulmadığının tespiti ile mümkün olabilmektedir. Bu nedenle, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi kuşkusuz kar ve zararın tespit edilip beyanname ile beyan edilme zamanının belirlenmesi bakımından önem arz etmektedir. Bu çerçevede; yapılan sözleşmede işe başlama tarihi belli edilmişse bu tarih, sözleşmede

²² ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e, s.351.

²³ ÖZBALCI Yılmaz, a.g.e, s.352.

²⁴ www.gib.gov.tr, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2013 tarih ve 922 sayılı özelgesi.

yapılacak işin yer teslimi öngörülmesi ise yerin teslim edildiği tarih, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihi, işin başlangıç tarihi olarak kabul edilir.

İnşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde de; "İnşaat 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 bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır." hükmüne yer verilmiştir. Buna göre;

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih,
- Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilecektir.

6.4- Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin aynı anda birden fazla inşaat işini yapmaları ya da yıllara yaygın inşaat işleri ile birlikte başka işleri de bir arada yapmaları durumunda, işletme faaliyetlerini sürdürmek üzere katlandıkları genel nitelikli giderler ortak (müşterek) gider olarak adlandırılır.²⁵

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak (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 düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltilmesine 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 düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;
3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

Ortak olarak kullanılan makine, tesisat ve ulaştırma araçlarının amortismanları bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre inşaatların maliyetlerine dağıtılır. Amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat edilmelidir:

- Mobilya, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.

²⁵ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s. 406.

- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.
- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur. Söz konusu araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.
- Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması Durumunda Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımına Örnek 1: Mükellef (A), hepsi yıllara sari inşaat ve onarım işi yapmakta olup;
 - A inşaatı için 60.000 TL,
 - B inşaatı için 36.000 TL,
 - C inşaatı için 24.000 TL harcama yapmıştır. Üç ayrı iş için toplam 10.000 TL ortak genel gider gerçekleşmiştir. Bu ortak genel giderlerin dağıtımı aşağıdaki şekilde olacaktır:

İşler	Yapılan Harcama Tutarları (TL)	Harcamaların Birbirine Oranı	İşlere Düşen Ortak Genel Giderler (TL)
A İnşaatı	60.000	% 50	5.000
B İnşaatı	36.000	% 30	3.000
C İnşaatı	24.000	% 20	2.000
Toplam	120.000	% 100	10.000

Yukarıda yer alan hesaplamada görüldüğü üzere, toplam 10.000 TL ortak genel giderin, harcama oranlarından elde edilen katsayılarla çarpılarak, ilgili işlere dağıtımını yapmıştır.

- Ortak (Müşterek) Amortismanların Dağıtımına Örnek 2: (A) İnşaat A.Ş., yıllara yaygın iki inşaat işi ile nakliye ve nalburiye işi yapmaktadır. Şirketin bu işlerde kullandığı bir adet kamyonu bulunmaktadır. Değeri 240.000 TL olan kamyon aşağıdaki sürelerde belirtilen faaliyetlerde kullanılmıştır. Amortisman oranı %20'dir. ($240.000 \times \%20 = 48.000$) Kamyon için yıl sonunda 48.000 TL amortisman gideri hesaplanmıştır. Buna göre,

İşler	Kullanılan Gün Sayısı	Oran %	Amortisman Payları
A İnşaatı	120	0.33333	16.000
B İnşaatı	90	0.25	12.000
Nakliye	90	0.25	12.000
Nalburiye	60	0.16667	8.000
Toplam	360	% 100	48.000

6.5- Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Tevkifat Uygulaması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelirler vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarım işini yapanlara (ku-

rumlar dahil) ödedikleri hakediş bedellerinden hakediş sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) (2009/14594 sayılı BKK uyarınca) %3 nispetinde vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesinin öngörülmesine karşın iş değişik nedenlerle yıl içinde bitmeyip sonraki yıla sarkabilir. Bu durumda yeni sözleşmenin veya sözleşmede değişikliğin yapıldığı ya da işin fiilen yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

Diğer taraftan, geçici kabulden sonra kesin kabulü sağlamak üzere yapılan işler nedeniyle alınan hakedişler, biten inşaat işiyle ilgilendirilmeksizin elde edildikleri yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmazlar.

Kesilen bu vergiler verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir. Mahsup neticesinde, mükellefe iadesi gereken bir vergi tutarının olması halinde bu tutar, mükellefin talebi doğrultusunda diğer vergi borçlarına mahsup edilir, mükellefin vergi borcunun olmaması halinde ise nakden iade yapılır.

7- YILLIK BEYANNAMENİN VERİLMESİ ve GELİRİN TOPLANMASI²⁶

Gelir Vergisi Kanununda sayılan gelir unsurlarından bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratlar, aksine hüküm olmadıkça mükellefler tarafından yıllık beyanname ile beyan edilir. Beyan edilmesi gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanarak beyan edilmesi zorunludur.

Ticari faaliyette bulunan mükellefler kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Beyannameye eklenmesi zorunlu olan başka gelir unsurlarının da bulunması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ve 86. maddelerinde belirtilen esaslara veya söz konusu gelirlerin beyanına ilişkin özel hükümlere göre işlem yapılması gerekir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 85 ila 86. maddelerinde tam ve dar mükellefiyet esasında hangi gelirlerin hangi koşullarda beyan edileceği veya edilmeyeceği hükümlerine yer verilmiştir.

8- SONUÇ

Çalışmamızda gelir vergisine konu kazanç ve iratların ilki olan ticari kazanç konusu sırasıyla ticari kazancın tanımı ve özellikleri, ticari kazanç elde eden mükelleflerde bildirimler, şirket ortaklarının gelir vergisi karşısındaki durumları, ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi ile yıllık beyannamenin verilmesi ve gelirin toplanması başlıkları altında irdelenmiştir. Çalışmada, gerçek usulde gelir vergisine tabi mükellefler ile basit usulde gelir vergisine tabi mükelleflerin 2013 takvim yılı gelirlerine ait had ve tutarlar dikkate alınmıştır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu
- 818 Sayılı Borçlar Kanunu.

²⁶ www.gib.gov.tr, "Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi", Şubat 2013.

- 4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu.
- 3194 Sayılı İmar Kanunu.
- Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği ve Sirküleri.
- <http://h.tezcanuysal.com/wp-content/uploads/2012/02/3.-Hafta-Sunum-%C3%96%C4%9Frenci.pdf>
- İÇTEN İNCE Neslihan, "Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti", Maliye Postası, 716. Sayı, 1 Temmuz 2010.
- ÖZBALCI Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999
- ŞENLİK Mehmet, İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2010.
- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Firmalarında Standart Maliyet Yönteminin Muhasebe Sisteminde Uygulanması, Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, Ağustos 2004, <http://www.fatih.edu.tr/~ahgungormus/insaat.pdf>,
- www.gib.gov.tr, "Serbest Meslek Kazançları Vergi Rehberi", Şubat 2014.
- www.gib.gov.tr, "Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi", Şubat 2013.
- www.gib.gov.tr, Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.10.2013 tarih ve 92 sayılı özelgesi.
- www.gib.gov.tr, Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 tarih ve 152 sayılı özelgesi.
- www.gib.gov.tr, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2013 tarih ve 922 sayılı özelgesi.