



TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ *TAXATION OF BUSINESS INCOME*

Barış GÜRSOY^(*)

ÖZ

Gelir Vergisi Kanununa (GVK) göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Kazanç ve iratların neler olduğu ise GVK'nın ikinci maddesinde yedi gelir unsuru olarak sayılmıştır. Yedi gelir unsurundan biri olan ticari kazanç, Kanunun 37 ila 51'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Ticari kazanç, GVK'nın 37'inci maddesinde; her türlü ticari ve sınâî faaliyetten doğan kazanç olarak tanımlanmıştır. Burada dikkat çekildiği üzere ticari kazançta "ticari faaliyet" ve "sınâî faaliyet" olmak üzere iki temel unsur söz konusudur. Elde edilen kazancın ticari kazanç olarak nitelendirilebilmesi için üç temel unsura ihtiyaç duyulmaktadır. Üç temel unsur içerisinde en önemlisi devamlılıktır. Diğerleri ise emek ve sermaye unsurunun birarada olması ve işlemlerin bir organizasyon içerisinde yürütülmesidir.

Anahtar Kelimeler: Ticari Kazanç, Tahakkuk Esası, Devamlılık, Basit Usul, Yıllara Sari İnşaat

ABSTRACT

According to Income Tax Law, income of a real person is subject to income tax. In Income Tax Law, income is defined as the net amount of earnings derived by a real person through a calendar year. What constitutes income and earnings are listed under the second article of ITL as seven income elements. Business income, which is one of these income elements, is regulated between Articles 37 and 51 of ITL. Business income is defined as income derived from any kind of commercial and industrial activity. As noticed, there are two cardinal elements of business income which are "commercial activity" and "industrial activity". In order to be able to be qualified as business income, income must have three essential elements. The most significant one is going concern concept. The others are labour and capital being together and activity being carried out within an organisation.

Keywords: Business income, accrual basis, going concern concept, simple method, long-term construction

^(*) Vergi Müfettişi

1- GİRİŞ

Gelir vergisinin konusuna giren kazanç ve iratlar şu şekildedir:

- 1- Ticari kazanç
- 2- Zirai kazanç
- 3- Serbest meslek kazancı
- 4- Ücret
- 5- Gayrimenkul sermaye iradı
- 6- Menkul sermaye iradı
- 7- Diğer kazanç ve iratlar (Değer artış kazancı ve Arızı kazançlar)

Bir gelirin vergiye tabi olabilmesi için yukarıda sayılan bu gelir türlerinden birine girmesi gerekmektedir. Bu yedi unsurdan birinin özelliğini taşımayan gelir, gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Her gelir unsuru için farklı vergileme teknikleri öngörüldüğünden, kazanç ve iratların hangi gelir unsurunun kapsamına girdiğinin tespiti son derece önemlidir.

Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç GVK'da ticari kazanç olarak tanımlanmış ve ticari kazanç Kanunda geniş olarak düzenlenmiştir. Bunun sebebi yukarıda sayılan gerek bazı gelir unsurlarında gerekse diğer bazı vergi kanunlarında (Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi vb.) ticari kazanç hükümlerine atıf yapılmasıdır.

Bu çalışmamızda gelir vergisinin konusuna giren ticari kazancın vergilendirilmesi ele alınmıştır.

2- TİCARİ KAZANCIN TANIMI ile ÖZELLİKLERİ ve KAPSAMI

Kanunun 37'nci maddesi ile ticari kazanç "Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır. Her ne kadar Kanunda ticari kazancın tanımı yapılmış ise de ticari faaliyet ile sınai faaliyetin ne olduğu konusunda bir açıklama yapılmamıştır.

Ticari ve sınai faaliyet, üretim faktörlerini bir araya getirmek suretiyle Gelir Vergisi Kanununun tanımını yaptığı zirai kazanç, serbest meslek kazancı dışında kalan ve bir organizasyon çerçevesinde devamlı olarak gelir elde etme faaliyeti olarak tanımlanabilir.

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken unsurların başında yer alanlar aşağıdaki gibidir:

- Emek - Sermaye unsuru
- Devamlılık - Organizasyon unsuru
- Hacim unsuru
- Gelir ve kazanç elde etme unsuru

Bu unsurların açıklaması şu şekildedir:

• **Emek - Sermaye Unsuru:** Ticari kazanç emek ve sermayeden oluşmaktadır. Eğer sadece sermayeden müteşkil olsa idi elde edilen gelirin ticari kazanç değil, menkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerekirdi. Sadece emek faktöründen oluşması ise bu gelirin ücret, nitelikli emek olması halinde ise serbest meslek kazancı olarak değerlendirilirdi. Bu yüzden ticari kazanç genel olarak emek ve sermayeden müteşkil ama sermaye yoğunudur diyebiliriz. Ancak ticari kazancın bazen emek yoğun bir özellik taşıdığı da görülür. Örneğin ayakkabı boyacılığı ya da tamirciliği de ticari kazançtır ama emek yoğunudur. Ticari kazançta emek ve sermayenin yanı sıra girişimcilik de önemlidir. Doğal kaynakların da önemli olduğu ticari kazançta bu faktör sermaye içerisinde değerlendirilebilir.

• **Devamlılık - Organizasyon Unsuru:** Ticari kazancın bir diğer özelliği sürekli olmasıdır. Ancak süreklilikten anlaşılması gereken hiç ara verilmeksizin yapılması demek değildir. Örneğin bir salça fabrikası sezonunda çalışıp diğer zamanlarda çalışmıyorsa süreklilik ortadan kalkmaz. Aynı şeyi şeker fabrikası veya turizm işletmeleri için de söyleyebiliriz. Bunun anlamı sezonu geldiğinde çalışmaya devam eden bir işletmenin süreklilik özelliğini taşıdığıdır.

Ticari faaliyet, örneğin alım satım işleri devamlı olarak, bir meslek halinde sürdürülüyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Burada devamlılık unsurunu belirleyen en belirleyici ölçüt kazanç doğuran işlem sayısındaki çokluktur. İşlem sayısındaki çokluk faaliyetin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda yapılmış olmasına göre belirlenir. İşlem sayısı az ise söz konusu alım satım işlemi Kanunun 82'nci maddesi kapsamında arazi ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde kazanç şeklinin belirlenebilmesi için ikinci önemli unsur olan satışın hangi amaçla yapıldığının tespit edilmesi gerekmektedir. Alım satım işlemi kazanç elde etmek için yapılıyorsa ticari kazanç kapsamında değerlendirilir. Mesela gayrimenkul alım satım işi ticari bir amaç doğrultusunda yapılmıyor ise şahsi ihtiyacın karşılanması ya da servetin korunması amacıyla yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazanç değil GVK'nın mükerrer 80'inci maddesi gereğince değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir. Alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde diğer önemli unsur ise ticari bir organizasyonun varlığıdır. Faaliyet şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise kazanç türü "faaliyetteki devamlılık" ve "satışın hangi amaçla yapıldığı" unsurlarına göre tespit edilir.

Diğer bir anlatımla ticari faaliyetin unsurları bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Devamlılık unsuru, bir takvim yılı 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.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Nitekim Danıştayın 1998'de verdiği bir karara göre; elde edilen gelirin ticari kazanç sayılabilmesi için, faaliyetin devamlı olarak, ticari bir organizasyon içinde yapılması gerekir. Ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılmayan veya yapılmakla birlikte devamlılık unsurunu taşımayan faaliyetlerden elde edilen gelirler ticari kazanç olarak nitelendirilemez. (Dnş. 3. D. K, 1998/455)

• **Hacim Unsuru:** 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 yardımcılardan yararlanılması,
- Ticari amaçlı haberleşmenin kullanılması,
- Reklam yapılması,
- Tabela alınması.

• **Gelir ve Kazanç Elde Etme Unsuru:** 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.

Kanunda yazılı kazanç ve iratların vergilendirilebilmesi için elde edilmesi gerekmektedir. Genel olarak elde edilme tahsil ve tahakkuk esasına bağlanmıştır. Ticari kazancın elde edilmesinde tahakkuk esas ilkesi geçerlidir.

Tahakkuk esasının özü gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesi ve hukuken istenebilir duruma gelmesidir. Tahsil esası gelirin fiilen elde edilmesini ve elde edildiği yani tahsil edildiği zamanı dikkate alırken, tahakkuk esası elde etme açısından gelirin alacak şeklinde kesinleşmiş olmasını yeterli görmektedir. Bu nedenle tahsil esasında gelirler fiilen elde edildiği dönemde muhasebeleştirilirken, tahakkuk esasında işlemin meydana geldiği dönemde muhasebeleştirilmektedir.¹

Yukarıda yapılan açıklamalardan bağımsız olmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 37/2'nci fıkrası gereği aşağıdaki faaliyetlerden elde edilecek gelirler her durumda ticari kazanç olarak vergilendirilecektir.

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik² 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 parcellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.
7. Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

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

3- ŞAHIS-SERMAYE ŞİRKETLERİNDE ŞİRKET ORTAKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Şirket ortaklarının gelir vergisi karşısındaki durumları, ortağı bulundukları şirketin, şahıs ya da sermaye şirketi olmasına göre farklılık gösterir. Sermaye şirketleri Gelir Vergisi Kanunu kapsamı dışındadır ve bunların elde ettikleri kazanç Kurumlar Vergisi Kanununun³ 1'inci maddesine göre kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabidir. Şahıs şirketlerinde ise gelir vergisi mükellefiyeti aşağıdaki gibidir:

3.1- Şahıs Şirketlerinin Ortakları

Şahıs şirketleri; adi ve kollektif şirketler ile adi komandit şirketlerdir.

¹ Doğan, Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2008, sayfa 11.

² Cober: Borsada kendi nam ve hesabına hisse senedi-tahvil alım satımı yapanlara verilen isimdir.

³ 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Adi şirket (ortaklık), Borçlar Kanununda düzenlenmiş olup, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir. Ticari faaliyette bulunan adi ortaklıklarda, ortakların payına düşen kazançlar ayrı ayrı şahsi ticari kazançtır. Ortaklar, kendi paylarına düşen kazançlarını ayrı ayrı beyan etmek zorundadırlar. Adi ortaklıklarda ortaklar, basit usulde gelir vergisine tabi olabilecekleri gibi ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı defteri veya birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre de defter tutabilirler.

Örnek: Şehir içi taşımacılık faaliyetinde bulunmak üzere eşit yüzdelerle Bay B ve Bay S, BS Taşımacılık Adi Ortaklığını kurmuşlardır. Ortaklık ilgili takvim yılında 60.000 TL ticari kazanç elde etmiştir. Yukarıda açıklandığı üzere ortaklık gelir vergisi mükellefi değildir mükellef olan bizatihi ortakların kendileridir. Eşit yüzdelerle sahip olan ortaklar B ve S ayrı ayrı 30.000 TL ticari kazanç elde etmiş olacaktırlar.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun⁴ 304'üncü maddesinde düzenlenmiş olan **adi komandit şirketler**, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket olarak tanımlanmıştır. 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 şirketlerde **komandite** ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir ve bu ortaklar kendi paylarına düşen karlarını ayrı ayrı beyan etmek zorundadırlar. Adi komandit şirketlerin **komanditer** ortaklarının şirket kazancından aldığı pay, şirketin faaliyet konusu ne olursa olsun vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradidir.⁵

Kollektif şirketler, Türk Ticaret Kanunun 211'inci maddesinde hüküm altına alınmış olup, gerçek kişilerin ortak olabildiği ve üçüncü şahıslara karşı şirket borçlarından dolayı ortaklarının sınırsız sorumlu olduğu şirketlerdir. Kollektif şirketler, tüzel kişiliğe sahip ayrı varlıklar olmalarına rağmen gelir vergisi yönünden bu tüzel kişilik dikkate alınmamış, doğrudan doğruya şirketin ortağı olan gerçek kişiler vergiye muhatap tutulmuşlardır. Bu bakımdan, Gelir Vergisi Kanunu karşısında, kollektif şirket ortağının kişisel teşebbüs sahibi olan mükelleflerden farkı yoktur. Şirket ortaklarının aldıkları kar payları, ticari kazanç sayılmaktadır.

3.2- Şahıs Şirketlerinin Serbest Meslek Faaliyeti ile Uğraşması

Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesine göre; kollektif şirketlerde ortakların, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların, ortaklık kârından aldıkları paylar GVK'nın 66'ncı madde hükmü saklı kalmak şartı ile şahsi ticari kazanç hükmündedir. Yani şahıs şirketleri serbest meslek faaliyeti ile uğraşırlarsa kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komandite ortaklar bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacaktır.

⁴ 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi, 2014

Örnek: Mimar M ve mimar N, MN Mimarlık Tasarım Kollektif Şirketini kurmuşlardır. Şirket ilgili takvim yılında 100.000 TL kazanç elde etmiştir. Her ne kadar bir kollektif şirket kurulmuş olsa bile, şirketin faaliyet konusunun serbest meslek faaliyeti olmasından dolayı ortaklar ayrı ayrı hisseleri oranında ticari kazanç değil serbest meslek kazancı elde etmiş sayılacaktır.

3.3- Sermaye Şirketlerinin Ortakları

Sermaye şirketleri; anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerdir. Bu şirketler Kurumlar Vergisi mükellefidirler.

Anonim ve limited şirket ortakları ile eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarının şirket kazancından elde ettikleri paylar GVK'nın 75'inci maddesi kapsamında kar payı veya iştirak hisselelerinden doğan kazanç olarak menkul sermaye iradı sayılmıştır. Ancak, eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar, şahsi ticari kazanç olarak dikkate alınacaktır.

4- TİCARİ KAZANCIN VERGİLENDİRİLMESİ

Ticari kazanç elde eden mükellefler Gelir Vergisi Kanununa göre ikiye ayrılmaktadır:

- Esnaf muaflığından yararlandıkları için gelir vergisine tabi olmayanlar
- Esnaf muaflığından yararlanamayarak gelir vergisine tabi olanlar

Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ise kazancın tespit usulü bakımından birincisi basit usul ikincisi ise gerçek usul olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

4.1- Esnaf Muaflığından Faydalanacak Olan Mükellefler

Türk Ticaret Kanununun 15'inci maddesine göre esnaf "ister gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan.....ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi" olarak tanımlanmıştır. GVK'nın 9'uncu maddesinde ise kimlerin esnaf muaflığından yararlanarak gelir vergisine tabi olmayacağı aşağıdaki gibi belirtilmiştir.

- Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)
- Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı
- Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan basit usule tabi olmanın genel şartlarına haiz bulunanlar (basit usulden faydalanamayacak olanlar (51 nci madde şümülüne girenler) bu muafiyetten faydalanamazlar)
- Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir)

- Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler
- Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.
- Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar
- Basit usule tabi olmanın genel şartlarına haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkcılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar
- Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar.

Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usûlde gelir vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muafliğından faydalanamazlar.

Esnaf muafliğından yararlanan ve gelir vergisine tabi olmayanlar defter tutmazlar, beyanname vermezler ve belge düzenlemezler. Bunlardan mal ve hizmet alımı yapan mükellefler, bu alımlarını belgelemek amacıyla gider pusulası düzenlerler.

4.2- Basit Usulde Ticari Kazanç

Basit usulde ticari kazanç; bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır. Basit usulde vergilendirme kapsamında bulunan mükelleflere, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden farklı bir takım kolaylıklar sağlanmıştır. Basit usulde vergilendirmenin sağladığı bazı kolaylıklar şunlardır:

- Defter tutulmaz.
- Vergi tevkiyatı yapılmaz ve muhtasar beyanname verilmez.
- Geçici vergi ödenmez.
- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.
- Ticari kazancın tespitinde amortisman tabi iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmaz.

- Alınan ve verilen belgelerin kayıtları mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarındaki bürolarda tutulmaktadır. Ancak, isteyen mükellefler kayıtlarını hiçbir yerden izin almadan kendileri tutabilecekleri gibi meslek mensuplarına da tutturabilirler.⁶

Gelir Vergisi Kanununda hangi şartlar altında basit usule tabi olunacağı tahdidi olarak sayılmıştır. Genel ve özel olarak ayrıma tutulan bu şartlara topluca haiz olanların ticari kazançları basit usulde tespit olunur. Genel şartlar Kanunun 47'nci maddesinde, özel şartlar ise aynı Kanunun 48'inci maddesinde belirtilmiştir.

4.2.1- Basit Usule Tabi Olmanın Genel Şartları

- 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 bulunmamalarına bakılmaz.*)
- İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde (285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **1.1.2014** tarihinden itibaren **5.500 TL.** , diğer yerlerde 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **1.1.2014** tarihinden itibaren **3.800 TL.**) aşmamak.
- Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak.

Yukarıda 2 ve 3 numaralı bentlerde açıklanan şartların uygulanmasında öteden beri işe devam eden mükelleflerde takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayan mükellefler de ise işe başlama tarihindeki durumları dikkate alınacaktır.

4.2.2- Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının (285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **1.1.2014** tarihinden itibaren **77.000 TL.** veya yıllık satışları tutarının 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **1.1.2014** tarihinden itibaren **110.000 TL.**) lirayı aşmaması,
- Üst bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının (285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **1.1.2014** tarihinden itibaren **38.000 TL.**) lirayı aşmaması,
- Üst iki bentte yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının (285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile **1.1.2014** tarihinden itibaren **77.000 TL.**) lirayı aşmaması.

Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, yukarıda 1 ve 3 numaralı bentlerde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır. Buna göre, anılan maddelerin ticaretini yapan mükelleflerin 2014 takvim yılında da basit usulden yararlanabilmeleri için alış, satış veya hasılatlarının 01.01.2014 tarihi itibarıyla 285 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen hadleri aşmaması gerekmektedir.

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, 2014

4.2.3- Basit Usulden Faydalanamayacak Olanlar

Gelir Vergisi Kanununun 51'inci maddesine göre aşağıda yazılı işleri yapan mükellefler basit usulden faydalanamayacaktır:

- Kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları
- İkrazaat işleriyle uğraşanlar
- Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar
- Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar
- Sigorta prodüktörleri
- Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler
- Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar
- Tavassut işi yapanlar (dayıbaşılar hariç)
- Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler
- Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri (Yapısı itibariyle sürücüsünden başka ondört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşıyanlar hariç)
- Kanunun verdiği yetkiye dayanarak Bakanlar Kurulu Kararlarınca gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülen mükellef grupları ise şu şekildedir: (Bu mükellefler, basit usulden yararlanmaya ilişkin genel ve özel şartları taşıyıp taşımadıklarına bakılmaksızın gerçek usulde vergilendirileceklerdir.)

• 95/6430 Sayılı BKK ile Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan 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 içerisine alınan yerlerden, yeni bağlanan mahallelerle birlikte 2000 yılı genel nüfus sayımındaki nüfusu 30.000'den az olan yerler ile 12.11.2012 tarihli ve 6360 sayılı On Dört İlde Büyükşehir Belediyesi ve Yirmi Yedi İlçe Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kapsamında büyükşehir belediyesi kurulan ve büyükşehir belediyesi sınırları içerisine alınan yerler hariç) mücavir alan sınırları dahil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde aşağıda belirtilen faaliyetleri yapan mükellefler, 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.

• 8/5521 Sayılı BKK ile Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler

Zirai mahsul satın alarak bu mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalanlara satan ticaret erbabı 8/5521 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 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 Gerçek Usulde Vergilendirme Kapsamına Alınan Mükellefler**

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 92/2683 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 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.

Örnek: Kırşehir ilinde elektronik eşya alım-satımı faaliyetinde bulunan Bay (X)'in bu faaliyeti, 92/2683 sayılı Kararname kapsamında olduğundan bu mükellef gerçek usulde vergilendirilecektir.

4.2.4- 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 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. Bu suretle tespit ve beyan olunan kazanç vergi tarhına esas alınır.

Kazancın bu şekilde tespiti sırasında emtia ticareti ile uğraşanlarca; hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hâsılatla, hesap dönemi başındaki emtia mevcudunun değeri giderlere ilave edilecektir.

$$(Dönem\ hasılatı + Dönem\ sonu\ mal\ mevcudu) - (Dönem\ başı\ mal\ mevcudu + Dönem\ içi\ alışlar + Giderler) = Kar / Zarar$$

Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun 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.

4.2.5- Adi Ortaklığın Kazancının Basit Usulde Tespiti

Adi ortaklıkların kazancı çalışmamızın 3'üncü bölümünde belirtilen ortaklıklardan farklı olarak basit usule tabi olarak tespit edilebilir. Adi ortaklıklarda genel şartlarda belirtilen gerçek usulde ticari, zirai veya mesleki kazancından dolayı vergiye tabi olmamak ile işin başında bilfiil bulunmak her bir ortak için ayrı ayrı dikkate alınır. Bununla beraber, işyerinin kira bedeli ile özel şartlarda belirtilen iş hacmi ölçüleri ortaklık itibarıyla topluca dikkate alınır.⁷

⁷ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e sayfa 72.

Örnek: Başkaca faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde ticari, zirai veya mesleki kazancından dolayı vergiye tabi olmayan Bay (C) ve Bay (F) satın aldıkları malları olduğu gibi satmak üzere bir adi ortaklık kurmuşlardır. Ortaklığın satış hasılatı 180.000 TL'dir. Söz konusu yıllık satış hasılatı miktarı ortaklık için topluca dikkate alınacağından ve bu miktar belirlenen satış hasılatı tutarını geçtiğinden ortaklık takip eden takvim yılından itibaren gerçek usulde vergiye tabi tutulacaktır.

Adi ortaklık halinde çalışanlardan aynı zamanda diğer şahsi bir işle de iştigal edenlerin gerçek veya basit usulden hangisine göre vergilendirileceği, yıllık kira bedeli ve iş hacmi ölçülerinden şahsi işine ait olanlara, ortaklıklardan hissesine düşen miktarların eklenmesi suretiyle tespit olunur.

Örnek: Büyükşehir olmayan bir ilde konfeksiyon ürünlerinin alım-satımı ile bilfiil uğraşan Bayan (Z), aynı zamanda Bayan (L) ile birlikte eşit paylarla kurdukları adi ortaklıkta çeyiz ürünleri alım-satım faaliyetinde bulunmaktadır. (Z)'nin kendi işinde kullanmak üzere kiraladığı işyerinin yıllık kira bedeli 2.000 TL iken ortaklık faaliyetinin devam ettiği işyerinin yıllık kirası 3.000 TL'dir. (Z)'nin kendi işinde elde ettiği hasılat yıllık 60.000 TL iken ortaklığın elde ettiği hasılat ise 70.000 TL'dir. Hem (Z)'nin hem de kurulan ortaklığın basit usulden yararlanıp yararlanamayacağına bakacak olursak:

Bayan (Z)'nin durumu şu şekilde değerlendirilecektir: (Z)'nin kendi işletmesine ait kira bedeli olan 2.000 TL ile ortaklıktan payına düşen kira bedeli olan $3.000/2=1.500$ TL'nin toplamı 3.500 TL kira için belirlenmiş bulunan kanuni sınırın altında kalmaktadır. (Z)'nin kendi işletmesine ait 60.000 TL satış hasılatı ile ortaklıktan payına düşen satış hasılatı tutarı $70.000/2=35.000$ TL'nin toplamı olan 95.000 TL satış hasılatı için belirlenmiş bulunan kanuni sınırın altında kalmaktadır. Dolayısıyla Bayan (Z) basit usule tabi olmanın şartlarını taşımaktadır.

Ortaklığın yıllık kira bedeli ve iş hasılatı tutarları Kanunda belirtilen hadlerin altında kaldığından ve ortaklardan birisinin de gerçek usulde ticari, zirai veya mesleki kazancından dolayı vergiye tabi olmaması sebebiyle ortaklık basit usulden faydalanacaktır.

Örnekte Bayan (Z)'nin şahsi işletmesine ait satış hasılatı 110.000 TL olsaydı şahsi işletmeye ait satış hasılatı ile ortaklıktan hisseye düşen satış hasılatı toplamı kanuni sınırı geçmiş olacağından basit usulün kira bedeli şartı ihlal edilmemesine rağmen (Z) şahsi işi dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olacaktır. Ortaklardan biri gerçek usulde vergilendirileceğinden ortaklık da gerçek usulde vergilendirilecek ve basit usulden faydalanamayacaktır.⁸

Bir mükellefin birden fazla ortaklıkta hissesinin bulunması durumunda, ortaklıklardaki paylarına düşen işyeri kirası ve iş hacmi ölçüleri tek tek toplanır ve böylece basit usulden yararlanabilme şartlarının aşılp aşılmadığı tespit edilir.

4.2.6- Basit Usul-Gerçek Usul Geçiş Esasları

4.2.6.1- Basit Usulden Gerçek Usule Geçiş

Basit usule tabi ticaret erbabından, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediği veya kullandığı tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ edildiği tarihi takip eden aybaşından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler ve ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabi olurlar.

Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

⁸ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek, Mehmet Yüce, a.g.e sayfa 73.

Basit usulün şartlarını 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.

Örnek: Kocaeli Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde servis işletmeciliği faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Bay (Y), vergi dairesine verdiği dilekçe ile 22.11.2014 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme talebinde bulunmuştur. Bay (Y), dilekçesinde belirttiği tarihten (22.11.2014) itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olup, gerçek ve basit usulde tespit edilen ticari kazançlarını 2015 yılının mart ayında birlikte beyan edecektir.

4.2.6.2- Gerçek Usulden Basit Usule Geçiş

15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda yapılan düzenleme ile gerçek usulde vergilendirilen mükelleflere belirlenen şartları taşımaları kaydıyla basit usule geçme imkanı sağlanmıştır.

Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, basit usule tabi olmamanın şartlarını taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi basit usule tabi olmanın özel şartları içerisinde yer alan hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler. İşin eş ve çocuklara devri halinde iş hacminin hesabında devirden önceki süreler de dikkate alınır. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilenler hiçbir suretle basit usulde vergilendirilmezler.

Örnek: Konya İlinde kuaförlük faaliyeti nedeniyle öteden beri gerçek usulde vergilendirilen Bayan (S)'nin 2012 ve 2013 yıllarında elde ettiği iş hâsılatı, ilgili yıllar için Gelir Vergisi Kanununun 48'inci maddesinde yer alan hâsılat haddinin altında gerçekleşmiştir. Bayan (S)'nin, diğer şartları da topluca taşıması ve 2014 yılının Ocak ayının başından otuz birinci günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine yazılı olarak başvurması kaydıyla 01.01.2014 tarihinden itibaren basit usulde vergilendirmeden yararlanması mümkündür.

6322 sayılı Kanunun 13'üncü maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 81'inci madde hükmüne göre, gerçek usulden basit usule geçmeye ilişkin şartların tespitine ve iki yıllık sürenin hesabına 1/1/2012 tarihinden itibaren başlanacaktır.

4.2.6.3- İşini Terk Eden Mükelleflerin Durumu

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini terk eden mükellefler ile basit usulün şartlarını kaybedenlerden gerçek usulde vergilendirilmeye başlamadan önce işini terk eden mükellefler, terk tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönemezler. Bu hüküm, işin eş veya çocuklara devri halinde de uygulanır.

Örnek: Bay (P), gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iken faaliyetini 15.05.2012 tarihinde terk etmiştir. Bay (P), 2013 yılında basit usule tabi olmanın şartlarını taşıyan Bay (S) ile ortak olarak şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetine başlamak istemektedir. Bay (P)'nin gerçek usulde vergilendirildiği faaliyetini terk ettiği tarihi takip eden yılbaşından itibaren iki yıl sonra, diğer bir ifadeyle 01.01.2015 tarihinden itibaren diğer şartları da topluca taşıması kaydıyla basit usulde vergilendirmeden yararlan-

ması mümkün bulunduğundan, bu tarihten önce (2013 yılında) faaliyete başlaması halinde kendisi ve ortağının ticari kazançlarının gerçek usulde tespit edilmesi gerekmektedir.

Gerçek usulde vergilendirildiği veya vergilendirilmesi gerektiği faaliyetini 1/1/2012 tarihinden önce terk eden mükellefler için iki yıllık sürenin hesaplanmasına 1/1/2012 tarihinden itibaren başlanacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 46'ncı maddesinin son fıkrasında yer alan "...Herhangi bir şekilde gerçek usulde vergilendirilecek olanlar ve gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, bir daha hiç bir şekilde basit usule dönemezler. Bu kişilerin aynı türden iş yapan eş ve çocukları da bu faaliyetleri nedeniyle basit usulden yararlanamazlar." hükmü, 6322 Sayılı Kanun ile kaldırılmıştır. Söz konusu değişiklik sonucu, gerçek usulde vergilendirilen kişilerin eş ve çocuklarının aynı türden faaliyette bulunmaları halinde de şartları dahilinde basit usulden yararlanmaları mümkün bulunmaktadır.

4.3- Gerçek Usulde Ticari Kazanç

Basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları gerçek usule göre vergilendirilir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri tutacakları defterler yönünden iki sınıfa ayrılırlar:

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

4.3.1- Birinci Sınıf Tacirler ve Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

Birinci sınıf tacirlerin hangi mükellefler olduğu ve dolayısıyla hangi mükelleflerin ticari kazançlarının bilanço esasına göre tespit edileceği 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177'nci maddesinde belirlenmiştir. Bu maddede belirlenen hadler her yıl bir önceki yıla ilişkin yeniden değerlendirme oranında artırılmaktadır.

"Aşağıda yazılı tüccarlar, I inci sınıfa dahildirler:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 7.200.000.000 (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile **1.1.2014**'ten itibaren **150.000 -TL**) veya satışları tutarı 8.640.000.000 (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile **1.1.2014**'ten itibaren **200.000 -TL**) lirayı aşanlar;
2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 3.600.000.000 lirayı (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile **1.1.2014**'ten itibaren **80.000 -TL**) aşanlar;
3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 7.200.000.000 (432 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile **1.1.2014**'ten itibaren **150.000 -TL**) lirayı aşanlar;
4. Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler istisna edilmeleri yukardaki bentlerden hangisine giriyorsa o bent hükmüne tabidir.);
5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmemeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);
6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler."

1'inci sınıf tüccarlar aşağıda yazılı olan defterleri tutmak zorundadırlar:

- Yevmiye Defteri
- Envanter Defteri
- Defteri Kebir

Yukarıda yazılı olan defterlerin yanı sıra banka, banker ve sigorta şirketleri banka ve sigorta mealeleri defteri; depo (ardiyeler) işletenler ambar defteri; yabancı nakliyat ve ulaştırma kurumları veya Türkiye'deki temsilcileri hâsılât defteri tutmak mecburiyetindedirler. Ayrıca anonim şirketler, damga vergisi defteri tutmak zorundadır.

Birinci sınıf tacirler, hesaplarını bilanço esasında tutacakları defterlerde takip ederler.

Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar. Bunun için işletmeye dahil mevcutları, alacakları ve borçları saptarlar ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlerler. Ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline **mali bilanço** denir. Vergilendirme açısından mali bilanço esas alınır.⁹

Gelir Vergisi Kanununun 38'inci maddesi gereğince bilanço esasına göre ticari kazanç, mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki özsermaye tutarları arasındaki farktır. Ayrıca, hesap dönemi içinde söz konusu işletmenin sahip veyasahiplerince;

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

Ticari Kazanç= Dönem Sonu Özsermaye - Dönem Başı Özsermaye + İşletmeden Çekilen Değerler – İşletmeye İlave Olunan Değerler

Dönem sonundaki özsermayenin 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'ıncı maddesindeki kanunen kabul edilen giderlere ve 41'inci maddesindeki kanunen kabul edilmeyen giderlere ait hükümlerine uyulur.)

4.3.2- İkinci Sınıf Tacirler ve İşletme Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 178'inci maddesine göre, 177'nci maddede yazılı olan birinci sınıf tüccarlar dışındakiler ikinci sınıf tüccardır ve bunların ticari kazançları işletme hesabı esasına göre tespit edilir.

Gelir Vergisi Kanununun 39'uncu maddesinde açıklandığı üzere, işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım ve satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılat, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.

İşletme hesabı esasına tabi mükelleflerin genel olarak tutmak zorunda oldukları tek defter, işletme hesabı defteridir. İşletme hesabı defterinin sol tarafı gider, sağ tarafı hâsılât kısmı olup, satışlar ister peşin ister taksitle yapılmış olsun, satış tutarının tamamı hâsılât olarak kaydedilecektir.

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi, 2014

Gider tablosuna;

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

Hasılat tablosuna;

- 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- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi uyarınca, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıla ait sayılıp, o yılın beyannamesinde gösterilerek vergilendirilir. Bu durumda doğal olarak ara dönem içerisinde hak edişler alıp bunun vergisini daha ileri yıllarda veren müteahhitiğin kazanç fazlası ortaya çıkacaktır. Yasa koyucu yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde, vergilendirme açısından sağladığı avantajın karşılığı olarak yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde kaynakta vergi tevkifatı esasını getirmiştir. Yıllara yaygın yapım ve onarım işi yaptıran belediyeler dahil olmak üzere kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, tüzel kişiliğe sahip bütün kuruluşlar, ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler hak ediş öderken, vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.¹⁰

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin tahsil edilen istihkak bedelleri ve yapılan maliyetler ayrı hesaplarda izlenir ve bilançoda gösterilir. Bu işlerde kazanç, işin bittiği yıl tespit edilir ve bu yılın kazancı olarak vergilendirilir. İşin bittiği yıl itibarıyla, alınan ve alacaklanılan istihkak bedelleri ile yapılan ve borçlanılan harcamalar toplamı karşılaştırılarak kâr/zarar tespit edilir.

5.1- Müşterek Giderlerin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde müşterek genel giderlerin ve amortismanların dağıtımına ilişkin olarak GVK'nın 43'üncü maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerde 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 tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;*
- 2- *Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne 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.”*

¹⁰ Atilla İnan, Yıllara Yaygın Yapım Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, Sayıştay Dergisi, Sayı 60

Bu hüküm uyarınca genel gider dağıtım prensibi şöyledir; bir işle ilgisi açıkça tespit edilen giderler o işin maliyetine, hiçbir işle direkt veya endirekt ilgisi kurulamayan giderler doğrudan sonuç hesaplarına kaydedilir, diğer giderler dağıtımına tabi tutulur.

Örnek: 2013 yılında başlayan ve 2014 yılında devam eden iki adet taahhüt işi mevcuttur. Bu işlere dönem içinde yapılan harcamaların tutarları sırasıyla 80.000 TL ve 120.000 TL'dir. Ayrıca inşaat malzemesi işi mevcut olup bu işten dönem içinde elde ettiği hasılatın tutarı 100.000 TL'dir.

İşletmenin dağıtımına konu 120.000 TL tutarında müşterek gideri olduğunu varsayalım.

Dağıtım şöyle yapılacaktır;

İlgili İş	Harcama veya Satış Tutarı	Top. Hasılat Oranı (%)	Ortak Gider Payı (TL)
Birinci Taahhüt İş	80.000	26,7	32.040
İkinci Taahhüt İş	120.000	40	48.000
İnşaat Malz. Tic. İş	100.000	33,3	39.960
Toplam	300.000	100	120.000

Amortisman giderlerinin dağıtımı da ilgili kıymetin fiili kullanım günü baz alınarak yapılacaktır.

Örnek: bir işletmenin (X) şehrinde 2, (Y) şehrinde 1 taahhüt işi olsun ve bir adet kepçe (X) şehrinde bulunan işlerin birinde 120 gün, diğerinde fiilen 200 gün kullanılmış geri kalan günlerin bir kısmında bozuk olması bir kısmında tatil nedeniyle çalıştırılmamış olsun. Bu iktisadi kıymetin amortismanı şöyle dağıtımına tabi tutulacaktır. Amortismanın (yıl 360 gün olarak alınırsa);

- 120/360'ı (X) şehrinde bulunan birinci işe,
- 200/360'ı (X) şehrinde bulunan ikinci işe,
- 40/360'ı (X) şehrinde bulunan iki işe genel gider dağıtım oranında dağıtılacak olup, kepçenin fiilen kullanılma ihtimali olmayan (Y) şehrindeki taahhüt işine pay verilmeyecektir.

5.2- Taahhüt İşlerinde Hakedişler

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hasılatlar, hakediş bedellerinden oluşur. Dönem içinde tamamlanmayan taahhüt işlerine ilişkin hasılatlar cari dönem gelirlerinin hesabında dikkate alınmayıp bilançoda gösterilir. Döviz üzerinden alınan istihkak bedelleri tahsil edildiği tarih itibarıyla Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek kayıtlara alınır. Tahsil tarihinden sonra döviz bedelli hasılatla ilişkin olarak ortaya çıkan kur farkları geliri hakediş bedeli ile ilişkilendirilmeksizin cari dönemde doğrudan gelir kaydedilmelidir.

5.3- Taahhüt İşlerinde Vergileme Esasları

Bir inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak nitelendirilmesi için;

- İşin özel veya kamu kesimi ile yapılan bir taahhüde bağlı olarak gerçekleştirilmesi,
- İşin inşaat ve taahhüt işi (dekapaj işleri dahil) olması,
- İşin başlama ve bitim tarihinin ayrı vergilendirme dönemlerine rastlaması gerekmektedir.

Bir işin toplam yapım süresinin bir yılın altında olması, işin başlama tarihi ile bitim tarihi ayrı yıllara isabet ediyorsa yıllara yaygın iş olmasını engellemeyecektir.

Taahhüt işlerinde maliyet ve hasılat oluşumu birden çok yıla yayılmaktadır. Vergileme açısından her döneme ilişkin maliyet ve hasılatların tespiti ve ilgili hesaba aktarımı; söz konusu maliyet ve hasılatın olduğu dönemde geçerli olan mali mevzuat hükümlerine göre yapılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi, taahhüt sözleşmesi yapıldığı anda başlamış sayılır. İşletmenin ihaleye girmesi; geçici teminat yatırması ve teminat mektubu vermesi tek başına işin başladığını göstermez.

İhalenin alınması bazı durumlarda işin başlaması için tek başına yeterli olmayabilir. İhale sözleşmesi çerçevesinde, araştırma ve inceleme yapılması, projenin tamamlanması, ilk madde-malzeme veya üretim malzemesi alınması, ekipmanların oluşturulması gerekebilir. Anılan türden ve benzeri işlemlerin yapılması ile kesin olarak işe başlanmış sayılır. İşe başlama tarihi, vergi uygulamasında işin yıllara yaygın iş olup olmadığının tespiti açısından önem taşır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç, işin bittiği gelir veya kurumlar vergisi beyan döneminde tespit ve beyan edilir. Bu nedenle bu tür işlerde işin bitim tarihi önem arz eder. İnşaat ve onarım işlerinde işin bitimi ile ilgili olarak GVK'nın 44'üncü maddesinde aşağıdaki hüküm mevcuttur.

“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.”

İşin bitim tarihi iki açıdan önem taşır:

- Söz konusu işin kazancının tespit edilmesi,
- Yapılan stopajların mahsup edilme imkanının ortaya çıkması.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin parçalara bölünerek; bir yılı aşmayacak şekilde ayrı ayrı ihale edilmesi halinde her ihale tek başına bir iş sayılacak ve vergilemesi de genel esaslara göre yapılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kazancının tespitinden sonra ortaya çıkan her türlü gider ve maliyet unsuru cari dönem giderleri arasına alınır. Elde edilen her türlü hasılat da aynı şekilde cari dönem hasılatına eklenir.

5.4- Vergileme Esasları

Bu kapsama giren işlere ilişkin hasılat öncelikle gelir vergisi stopajına tabi tutulur. İşin bitimi tarihinde hesaplanacak kazanç üzerinden gelir vergisi hesaplanır ve bu vergiden, daha önce hasılat üzerinden yapılmış olan stopaj mahsup edilir.

GVK'nın 94'üncü maddesinde kaynakta kesinti suretiyle yapılacak vergilemeye ilişkin hükümler yer almaktadır. 5520 sayılı KVK'nın 15'inci maddesinde vergi kesintisine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu maddenin 1-a bendi de taahhüt işi hak edişlerine ilişkin kesintileri düzenlemektedir. Anılan hüküm ve KVK madde 15 için; 12/01/2009 tarih ve 2009/14594 sayılı BKK, GVK madde 94 için ise 12/01/2009 tarih ve 2009/14592 sayılı BKK uyarınca, bu işlere ilişkin olarak kurumlar vergisi mükelleflerine 1.1.2007 tarihinden sonra ödenecek (avans olarak ödenenler dahil) istihkak bedelleri üzerinden %3 oranında kesinti yapılacaktır.

Stopaj yapmaya zorunlu olanlar KVK'nın 15'inci maddesinde sayılmıştır. İstihkak bedelleri üzerinden kesilecek vergiler, ilgili taahhüt işinin tamamlandığı yılda hesaplanacak kurumlar vergisinden Kanunun 34'üncü maddesine göre mahsup edilecektir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde kazanç, işin bittiği yıl tespit edilir. 17 ve 35 no.lu hesap grubu hesaplarda toplanan maliyet ve hasılat unsurları, işin geçici kabulüne ilişkin tutanağın idarece onaylandığı tarihin isabet ettiği vergilendirme döneminde sonuç hesaplarına aktarılır.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işine ilişkin kazancın tespitinde GVK'da yer alan "ticari kazanç" hakkındaki hükümler uygulanır. Ticari kazanç olarak tespit ve beyan edilecek olan taahhüt işi kazancının vergilemesi diğer ticari kazançlar gibi olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işine ilişkin kazancın beyan edildiği dönemde hesaplanan kurumlar vergisinden, söz konusu işe ilişkin istihkak bedelleri üzerinden GVK'nın 94/3. ve KVK'nın 15/1-a maddesi uyarınca kesilen vergiler mahsup edilir. Kaynakta kesilen vergilerden bu şekilde mahsup edilemeyen kısım kalmışsa, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir veya tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde talebi halinde mükellefe red ve iade olunur.

GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına giren "yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri" kazancı geçici vergi uygulamasının dışında tutulmuştur. Bunun nedeni, hasılatlar üzerinden peşin vergi niteliğinde kesinti yapılmasıdır.

Münhasıran yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi ile uğraşan mükellefler geçici verginin mükellefi değildirler. Ancak bu işler yanında ticari veya mesleki kazancı bulunan işletmeler söz konusu kazançları için geçici vergi hesaplayacaklardır. Duran varlık satış kazancı, kira geliri gibi gelirler de, diğer kazanç hükmünde olup geçici verginin konusuna girmektedir.¹¹

6- TİCARİ KAZANCIN BEYANI ve ÖDEME ZAMANI

Gelir Vergisi Kanununun 85'inci maddesi gereğince mükellefler bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratları Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça yıllık beyanname ile beyan edeceklerdir. Taccirler ticari faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Bir takvim yılına ait beyanname izleyen yılın mart ayı başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar verilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 117'nci maddesi gereğince gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde izleyen yılın Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar beyan edilecek gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi, beyannamenin verildiği yılın şubat ve haziran aylarında; gerçek usulde tespit edilen ticari kazançlar için izleyen yılın mart ayı başından yirmibeşinci günü akşamına kadar beyan edilecek gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi ise beyannamenin verildiği yılın mart ve temmuz aylarında; olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

7- SONUÇ

Gelir vergisinin konusu Kanunun birinci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gerçek kişilerden başkasının gelirinin gelir vergisine tabi olması mümkün

¹¹ http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler

değildir. Ancak borçlar kanununda düzenlenen adi şirket ve bazı şahıs şirketleri kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmadıklarından bunların gelirleri ortakları itibari ile gelir vergisine tabi tutulmaktadır.

GVK'nın 37'nci maddesi ile 51'inci maddeleri arasında ticari kazançlara ilişkin hükümler mevcuttur. Ticari kazanç, GVK'nın 37'nci maddesinde; "her türlü ticari ve sınaî faaliyetten doğan kazanç olarak tanımlanmıştır. Burada dikkat çekildiği üzere ticari kazançta "ticari faaliyet" ve "sınaî faaliyet" olmak üzere iki temel unsur söz konusudur. Ticari kazanç elde eden mükellefler belirli şartları taşımaları halinde esnaf muaflığından yararlanabilirler veya basit usulde vergilendirilebilirler. Tacirler zarar etmiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Beyanname kazanç sahibinin durumuna göre şubat veya mart ayında beyan edilecektir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- ATABEY T. Gelir Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi Özel Eki, Mart 2013
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Basit Usulde Ticari Kazancın Vergilendirilmesi Rehberi, 2014
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi, 2014
- GÜNEŞ Ş. Temel Vergi Rehberi ve Revizyon, Süryay Yayınları, İstanbul, 2011
- İÇTEN İNCE N. Vergi Raporu Dergisi, Sayı 174
- İNAN, A. Yıllara Yaygın Yapım Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, Sayıştay Dergisi, Sayı 60
- ŞENYÜZ D., GERÇEK A., YÜCE M. Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2008
- http://uye.yaklasim.com/FileZone/yaklasim/Ucretsiz_Ekler