

**2361 SAYILI GELİR VERGİSİ YASASI DEĞİŞİKLİKLERİ
KARŞISINDA TİCARİ KAZANÇLAR**

Prof. Dr. Hakkı Özel

Gelir Vergisi kanunumuzda yapılan son değişiklikler çeşitli gelir unsurları arasında ticari ve zirai kazançların daha etkin bir şekilde vergilendirilmesi esaslarında beraberinde getiriyor. Yazımızda önce getirilen bu değişiklikler içinde Ticari kazancın tesbitinde uyulacak yeni esasları açıklayıp daha sonra da bu yeni hükümleri genel bir değerlemeye tabii tutacağız.

1— Ticari Kazanım Tesbit Şekilleri:

Muafıktan yararlanamayan ticaret erbabının kazancının tesbiti gerçek veya götürü usulde olmak üzere iki şekilde yapılır. Ayrıca birden fazla yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile, dam mükellef gerçek kişilere aitt yabancı ulaştırma ve ihracat işlerinden elde edilen ticari kazançlar için özel rejimler belirlenmiştir.

1. Esnaf Muafılgı:

Esnaf tabirinden küçük ticaret ve sanat erbabı anlaşılmaktadır. Yeni yasa ile bir kısım ticaret ve sanat erbabının ticari kazançlarının vergiden muaf tutulabilmeleri için ilave şartlar getirilmiştir. Şimdi bu şartları topluca görelim. Gelir Vergisi kanununun 9.uncu maddesi bir ticaret ve sanat erbabının esnaf muafılgından istifade edebilmesi için genel ve özel şartlar kabul etmiş ve bu iki tür şartların birlikte gerçekleşmesi halinde ancak bu muafiyetten faydalanabileceğini hükme bağlamıştır.

A) Genel Şartlar:

a). Bu muafiyetin ilk şartı, ilgilinin ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabii olmamaktadır. Bu hükme göre ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla bilanço veya işletme defteri tutan bir mükellef ayrıca esnaf muafılgı şartlarını taşıyan bir ticari işle de uğraşıyorsa yaptığı bu küçük iş dolayısıyla muafiyetten istifade edemez.

b) Bu işleri yapan küçük esnaf, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık teşkil etmeyecek şekilde faaliyetlerini yapmalıdırlar. Bu hüküm kanunda açık değildir. Gelir vergisi mükellefi diye kastedilen hususun gerçek usule tabii olanlar mı yoksa götürü usule tabii mükellefleri de kapsayıp kapsamadığı açık değildir. Ancak kanaatimizce gelir vergisi mükellefi deyince gerçek ve götürü usule tabii olanlar anlaşılmalıdır.

Şu halde bu hükmü biraz daha açmak icap ederse esnaf muafiyetinden istifade edecek esnafın bu işlerini daha ziyade doğrudan tüketicilere yapması icap edecektir. Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefleriyle devamlı iş ilişkisinde bulunan küçük esnaf bu muafiyeti kaybedecektir.

Bu hüküm yeni konmuş değildir. 2361 sayılı gelir vergisi kanunundan önceki Gelir Vergisi Kanunu m.9/2 hükmünde ise şu şekilde yer alıyordu.

(2) Bir iş yeri 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 (Bu işlerin Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağıllık teşkil etmeyecek şekilde yapılması muafılığı kaldırılmaz); Görüldüğü gibi kanun değişikliğe uğramadan önce sadece yukarıda ikinci bendde sayılan küçük sanat erbabınının gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile devamlı ve bağımlı iş yapmaları halinde muafiyet hükümlerinden faydalanamayacağı belirtilmişken, bu durum yaygınlaştırılıp esnaf muafılığından istifade edebilecek bütün küçük sanat ve ticaret erbabına teşmil edilmiştir.

c) Küçük ticaret ve sanat erbabınının esnaf muafılığından yararlanabilmesi için yıllık alış satış veya hasılat tutarlarının Gelir Vergisi kanununun 48.nci maddesinde yazılı hadlerin yarısını aşmaması icap etmektedir. Bu hüküm esnaf muafılığına yeni bir hüküm olarak getirilmiştir. Gelir Vergisi K.m.48 (Bu maddeyi götürü usulü incelerken açıklıyacağız) Götürü usule tabi olmanın özel şartlarını açıklamakta ve alım, satım ve hasılat tutarlarının azami hadlerini belirlemektedir. Bir örnek vermek icap eserse, G.V.K. m. 48/1'e göre Alım satım işleri ile imal, inşa, tamir ve küçük sanat işlerinde bir takvim yılı içinde satın alınan veya ithal edilen emtianın, iptidai maddenin ve malzemenin mübaya bedelleri tutarı 450.000.— lirayı aşmamak.; bu işleri yapan götürü usule tabi bir ticaret erbabı yıllık alım işlerinde 450.000.— lirayı aşarsa götürü usulden çıkıp, gerçek usule tabi olacak demektir. Bu hükümden faydalanarak esnaf muafılığından istifade eden küçük ticaret erbabı için getirilen yıllık alış tutarı (450.000'in yarısı olan) 225.000 liradır.

B) Özel Şartlar:

Gelir vergisinin 9.cu maddesi muafılıktan faydalanacak esnafı 7 grup altında toplamıştır.

a) Gezici perakende ticaret erbabı: Bu esnaf grubu motorlu nakil vasıtası kullanmayıp, gezici ve perakende ticaret yapacaktır. (Ancak halı, kilim, battaniye, mensucat, trikotaj, saat, kıymetli maden ve madeni eşyalar gibi değeri yüksek olan maddeleri perakende olarak satanlarla, giyilecek eşya, gıda ve her türlü bakkaliye maddelerinin pazar takibi suretiyle satışını, mutat meslek haline getirenler, esnaf muafılığından istifade edemezler.)

b) Gezici küçük sanatkarlar: Bir iş yeri açmayıp gezici olarak müstehlike iş yapan sanatkarlardır. Bunlar, hallaç, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabıdır.

c) Köylerde çalışan küçük sanatkarlar: Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açarak ya-

panların G.V.K. nun 47'ye göre götürü usule tabi olmanın genel şartlarını yerine getirenler bu muafiyetten istifade ederler. Ancak önceki kanunda köylerde bir iş yeri açmak suretiyle perakende ticaret işleriyle uğraşan ticaret erbabı gelir vergisinden muaf iken yeni kanunla bu hüküm esnaf muafliğinin dışında tutulmuştur. Dolayısıyla bu tür ticaret erbabı 1.1.1981 tarihinden itibaren götürü usulde gelir vergisi mükellefi olacaklardır.

d) Küçük nakliyeciler: Nehir, göl, ve denizlerde, su geçitlerinde tor'ama 50 rüşum tonilatoya kadar makinasız veya motorsuz nakil vasıtası işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler birlikte yaşayan eşlerle velâyet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tesbit edilir)

e) Küçük nakliyecilik işleri yapan çiftçiler: «Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği devamlı hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya veya insan taşıyan çiftçiler.»

f) El sanatları ile uğraşan sanatkarlar: Hariçten işçi almamak, muharrik kuvvet kullanmamak kayıt ve şartı ile oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri örgü, dantel, her nevi nakış işlerini ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, ip ve urganları dükkân açmaksızın satanlardan 47. ci maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı şartları haiz bulunanlar.

g) Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Danıştayın muvafık mütalaası üzerine Maliye Bakanlığınca kabul ve ilân olunan ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler bu muaflikten faydalanırlar.

202 sayılı kanunda götürü usule tabi olup 60 yaşını dolduran küçük sanat ve ticaret erbabı için tanınan muafiyet yeni kanunla kaldırılmaktadır.

2— Götürü Usulde Ticari Kazancın Tesbiti:

Muafiyetten faydalanamayan ticaret ve sanat erbabı gelir vergisi kanununun 47 ve 48.ci maddelerini birlikte haiz olmaları halinde ticari kazançları götürü usule göre tesbit olmaktadır. İlgili kanununun 47 ve 48.ci maddelerini birlikte incelendiğinde götürü usule tabi mükellefler için genel ve özel şartlar getirilmiştir.

A— Genel Şartlar: Kanununun 47. maddelerine göre bu şartlar şu şekilde sıralanabilir.

a) Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak; tamamen işinin başında bulunması için sevk ve idaresiyle uğraşması icap eder. Ancak işinde işçi, çırak, yardımcı kullanmak; seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk, ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak iş başında bulunmamak bu şartı ortadan kaldırmaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi

veya küçük çocukları namına işe devam bulunduğu takdirde bu şart ihlâl edilmemiş sayılır.

b) Götürü usule tabi olmanın ikinci şartı, yeni kanunla değiştirilmiştir. İş yerlerinin yıllık gayri safi iratları toplamı 300 lirayı aşmamak şartının yerine, işyerlerinin emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerleri toplamı 350.000 lirayı, bu bilinmiyorsa yıllık kira bedeli toplamı 24.000 TL. aşmamak esası getirilmiştir.

c) Ayrıca ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak.

b ve c bentlerinde ki bu hükümler, yeniden işe başlayanlarda işe başlama tarihindeki duruma göre, öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki durumlarına göre uygulanır.

B— Özel Şartlar:

Götürü usulü düzenleyen özel şartlarla ilgili hükümlerde de değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler daha ziyade alış, satış ve hasılatları 15 kat yükseltmiştir.

a) Alım satım, imal, inşa, tamir ve küçük sanat işlerinde yıllık alışların tutarı 450.000 lirayı aşmamak;

b) Bir takvim yılı içinde satılan veya ihraç edilen miktar 540.000 lirayı aşmamak;

c) İptidai ve yardımcı madde ile işçilik müşteriye ait olmak üzere ücretli duruma düşmeksizin yapılan imalât, tamirat, basım, inşaat vs. işler karışığı alınan gayri safi ücret tutarı 90.000 lirayı aşmamak;

d) İptidai madde ve malzeme müşteriye işçilik kendisine ait olarak yapılan imalât, tamirat, basım inşaat vs. işlerinde yıllık gayri safi hasılat tutarı 90.000 lirayı aşmamak.

e) a ve c bentlerinde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde bir takvim yılında elde edilen hasılat veya ücretin altı katı ile mübâyaa bedellerinin yıllık toplamı 510.000 lirayı aşmamak;

f) a ve d bentlerinde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde bir takvim yılında sağlanan gayri safi hasılatın üçte bir fazlasıyla emtia, iptidai madde ve malzemenin mübâyaa bedellerinin tutarı toplamı 450.000 lirayı aşmamak;

g) c ve d bentlerinde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde alınan ücretlerin dört katı ile sağlanan hasılatın toplamı 340.000 lirayı aşmamak;

h) Otel, sinema, plaj, dansing ve benzeri eğlence ve istirahat yerlerinden sağlanan yıllık hasılat tutarı 90.000 lirayı aşmamak;

i) Sahibi veya işleticisi sıfatıyla birden fazla motorlu kara nakil vasıtası, veya beşten fazla hayvan arabası, su üzerinde 18 rüsum tonilatodan fazla makineli, 90 rüsum tonilatodan fazla makinatsız nakil vasıtası işletmemek ve bir takvim yılı taşıma ücreti toplamı 300.000 lirayı aşmamak.

j) Teklele tabi maddelerle, damga pulu, akaryakıt, şeker gibi kâr haddi

düşük emtia alıp satanlarda a, b, e ve f de yazılı alım satım hadleri Maliye Bakanlığınca tayin olunur.

Götürü usule tabi olmanın genel şartları bütün ticaret ve sanat erbabını kapsadığı halde özel şartlar her ticaret ve sanat erbabı için işin mahiyet ve özelliklerini göstermek maksadıyla esas alınan alım satım ve hasılat ölçülerini belirtmektedir.

Yukarıda belirtilen genel ve özel şartlara birlikte sahip olan ticaret ve sanat erbabı gerek işin mahiyet ve hacmi ve gerekse sahip olduğu kültür seviyesi bakımından gerçek usulde tutulması icap eden defterleri tutamayacağı ve bu usulün getireceği külfetleri yerine getiremeyeceği düşüncesiyle götürü usule tabi tutulmaktadırlar.

Götürü vergilemeye bazı sınırlar getirilmiş ve evvelce maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletmelerin yıllık satış tutarları 36.000 liranın altında kaldığı takdirde götürü usule tabi iken şimdi yapılan değişiklikle gerçek usule tabi tutulmuştur. Ayrıca şehirler arası yük ve yolcu taşımacılığı, treyler ve benzerlerinin sahipleri veya işletmecileri de götürü usulden faydalandırılmamaktadırlar. Bazı sektör ve iş gruplarının gerçek usulde vergiledirilmesi Maliye Bakanlığının Bakanlar Kurulu'na teklifte bulunmasına ve Bakanlar Kurulu'nun kararına bağlanmaktadır.

Yukarıda açıklanan genel ve özel şartlara birlikte sahip olan ticaret ve sanat erbabının ticari ve sanayi işlerinden sağladıkları safi kazançları Maliye Bakanlığınca tanzim edilecek cetvellerde belirtilen iş nevelerine göre Vergi Usul Kanununun esaslar dairesinde götürü olarak tesbit olunur. Bu suretle tesbit olunacak safi kazançlar 225 bin lirayı geçemez. Eskiden bu safi kazanç miktarı 8000 lira idi. Tesbit olunacak götürü safi kazançlar beş dereceye ayrılmaktadır.

Bu şekilde tesbit olunacak kazançların safi miktarları

Beşinci dereceye giren mükellefler için 50.000 lira

Dördüncü dereceye giren mükellefler için 75.000 lira

Üçüncü dereceye giren mükellefler için 100.000 lira

İkinci dereceye giren mükellefler için 150.000 lira

dan az olamaz. Ancak Birinci dereceye giren mükellefler için tesbit edilecek safi kazanç miktarı 225000 liradır. Birinci derece mükelleflerde azami ve asgari bir başka had söz konusu edilemez ve götürü olarak tesbit edilecek kati kazançlarının miktarı sabittir. Diğer dereceler için tesbit edilecek safi kazanç miktarlarında asgari hadler sadece belirtilmiştir. Belediye teşkilatı bulunmayan köylerdeki götürü mükellefler için bu miktarlar 1/3 oranında uygulanır.

Şu halde yeni yasa götürü usuldeki mükelleflerin girecekleri dereceleri ve bu derecelerin asgari hadlerini belirtmiştir. Mükellef bu derecelerden han-

gisine giriyorsa o derecenin belirtilen hadleri safi kazanç miktarlarını oluşturur. Mükellefin şahsi durumuna isabet eden indirimler bu safi kazançta uygulanıp geriye kalan kısım üzerinden vergi ödenecektir.

3— Gerçek Usulde Ticari Kazancın Tesbiti:

Gerçek usulde Ticari kazanç bilanço veya işletme hesabı esasına göre tesbit edilir. Bu tesbitte birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına, ikinci sınıf tüccarlar işletme defterine tabidirler.

A) Bilanço esasına göre ticari kazancın tesbiti:

Gerçek usulde bu iki esası belirleyen temel unsur tüccar ayrımıdır. O halde Tüccar sınıflarına açıklamak icap edecektir.

Birinci sınıf tüccarları belirleyen özellikleri Vergi Usul Kanununun 176 ve 177-ci maddeleri belirlemiştir. Buna göre satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 6.000.000 lirayı veya satışlarının tutarı 6.600.000 lirayı aşanlar; mal alım satımı veya imalatçılık dışında kalan işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 1.200.000 lirayı aşanlar; Her iki işi bir arada yapanlarda yıllık gayri safi iş hasılatının beş katı ile yıllık satışlarının tutarı 6.000.000 lirayı aşanlar; her türlü ticaret şirketleri, kurumlar vergisi mükellefleri; ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutanlar, birinci sınıf tüccardırlar.

İkinci sınıf tüccarlar ise birinci sınıf tüccarlar için tesbit edilen ölçülerin altında kalanlar; işe yeni başlayanlardır.

Şu halde birinci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre defter tutup kazançlarını bu şekilde tesbit edeceklerdir. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Ancak bu dönem zarfında, teşebbüs sahibi tarafından işletmeye ilave olunan değerler, öz sermaye mukayesesi ile bulunan farktan indirilir; İşletmeden çekilen değerler ise bu farka ilâve edilir (G.V.K. m. 38)

a) Bilanço esasında defter tutma:

Birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre yevmiye defteri, defterikebir, envanter defteri ve günlük kasa defteri olmak üzere dört türlü defter tutarlar.

— Yevmiye defteri: Bu deftere kayda geçirilmesi icap eden muameleler tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazılır. Bu defter ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralıdır. (V.U.K. m. 183).

— Defteri Kebir: Yevmiye defterine kaydedilmiş muameleler usulüne uygun olarak hesaplara dağıtılır ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplanır. (V.U.K. m. 184).

— Envanter defteri: Bu deftere işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydedilir. Envanter defteri ciltli ve müteselsil sıra numaralı sahifelidir. (V.U.K. m. 185).

— Günlük Kasa Defteri: İşletmenin kasa ile ilgili muamelelerinin günü

gününe yazıldığı defterdir. Defterin bir tarafına bir önceki gündən devredilen kasa mevcudu; o gün içinde tahsil edilen paralar ve günlük peşin satış tutarları; Diğer tarafına o gün için yapılan ödemeler müfredatlı olarak kaydedilir. Bu defter günü gününe tutulması icap eden bir defterdir. Perakende satışlarla sair hasılat, belgelerine dayanılarak deftere toplamı üzerinden yazılabilir. (V.U.K. mük. m. 185 ve m. 219).

B— İşletme hesabı esasına göre ticari kazancın tesbiti:

İkinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre ticari kazançlarını tesbit ederler. İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müsbet farktır. (G.V.K. m.39). Elde edilen hasılat işletme faaliyetlerinden sağlanan hasılattır. Tahsil olunan paralarla, tahakkuk eden alacakları ifade eder.

İşletmenin esas faaliyetleri ile ilgili hasılatın tesbitinde herhangi bir zorluk söz konusu olamaz. Ancak işletmenin esas faaliyeti değil vasıtalı faaliyetlerinden sağlanan hasılat da yine işletmenin hasılatıdır. Örneğin işletmenin bankasındaki parasının faizi gibi. Ancak işletmeyle doğrudan doğruya veya vasıtalı bir ilgisi olmayan hasılatlar işletme hasılatı sayılamaz. Örneğin emanet paralar gibi.

İşletmenin giderleri ise, ödenen veya borçlanılan meblâğları ifade eder. Şu halde işletme giderleri işletme faaliyeti ile ilgili her türlü giderleri kapsar. Örneğin alınan mallar için ödenen paralar, gördürülen hizmet karşılığı ödenen ücretler, giderler, demirbaşların amortismanları vs. gibi.

Emtia alım satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın tesbitinde ise hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılat toplamına, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

a) İşletme hesabı esasına göre defter tutma:

Vergi Usul kanunumuzun 193. maddesi bu hususu düzenlemiştir. Bu hükme göre işletme hesabı esasında İşletme hesabı defteri ve günlük perakende satış ve hasılat defteri olmak üzere iki defter tutulur.

— İşletme hesap defteri: İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.

— Günlük perakende satış ve hasılat defteri: İkinci sınıf tüccarlar, günlük perakende satışları ile hizmet karşılığında alınan paraları kaydetmek üzere günlük perakende satış ve hasılat defteri tutmak zorundadırlar. Bu deftere günlük perakende satışlar ile sair işletme hasılatı bu deftere perakende satış fişleri, makinalı kasaların kayıt rulolarını, giriş ve yolcu taşıma biletleri ve diğer belgelere dayanılarak topluca yazılabilir. (V.U.K. mükerrer mad. 194).

C— İndirilecek giderler:

Gelir Vergisi kanunumuzun 40. maddesi bilanço ve işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tesbitinde hangi tür giderlerin gayri safi kazanç-

tan indirilebileceğini açıklamıştır.

Buna göre:

— Ticari kazancın elde edilebilmesi ve idare ettirilebilmesi için yapılan genel giderler.

— Sosyal giderler: İşçi ve hizmetlilere yiyecek, barındırma, tedavi ve ilaç giderleri, giyim, sigorta primleri, emekli aidatlarının giderleri

— İşle ilgili zarar ziyan ve tazminatlar

— İşle ilgili seyahat ve ikamet giderleri

— İşletmeye dahil olup sadece işte kullanılan taşıtların amortisman ve giderlerinin tamamı.

— İşletme ile ilgili ödenen aynı vergi resim ve harçlar.

— Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.

D) Gider kabul edilmeyen ödemeler:

— Teşebbüs sahibinin, eş ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler;

— Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen, aylıklar, ücretler, ikramiyeler ve tazminatlar;

— Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;

— Her türlü para cezaları vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar işletme gideri olarak indirilemezler (G.V.K. m. 41).

4— Birden Fazla Yıllara Sirayet Eden İnşaat Ve Onarım İşlerinde Ticari Kazanç:

Birden fazla yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tesbit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. (G.V.K. m. 42).

5) Yabancı Ulaştırma ve İhracat İşlerinde Ticari Kazanç:

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin :

— Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yaptıkları taşıma işlerinden elde ettikleri kazançlar,

— Türkiye'den satın aldıkları, imal, istihsal veya istihraç ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerinden doğan kazançları, Kurumlar Vergisi Kanununun 18, 19 ve mükerrer 19. cu maddeleri hükümlerine göre tesbit edilir. (G.V.K. m. 45).

6— Diğer Değişiklikler:

A) Yatırım İndirimi Konusunda: İki önemli değişiklik getirilmiştir.

Birincisi. Yatırım indiriminin konusuna getirilen değişikliktir. Değişiklikten evvelki halinde Ek madde 3'e göre, yatırım indirimi münhasıran öz sermayeden sağlanan veya karşılanan yatırım miktarına uygulanır. Bu haliyle yatırım indirimine konu olacak yatırım miktarı yapılan tüm yatırımın çok

cüzi bir parçasını oluşturmaktaydı. Ancak bu sahada yapılan son değişiklikle ek madde 3 birinci fıkrası şöyle düzenlenmiştir.

•Yatırım indirimine, kaynağı ne olursa olsun, ek 2.ci maddede yazılı şartları haiz bulunan yatırımlarla ilgili harcamalardan; bina, makina, tesisat, araç ve benzeri amortismanına tabi aktif değerlerin yeni olanlarının maliyet bedelleri esas teşkil eder.

İkinci olarak yapılan değişiklik, yatırımların asgari miktarlarının yükseltilmiş olmasıdır. Değişik ek 2. maddenin 4. bendine göre: Yapılan yatırım en az 20.000.000 lira olmalıdır. Bu rakam (eski kanunda 250.000 lira), öncelikli bölgeler için bu miktar 10.000.000 lira (eski kanunda 125.000) Zirai sahadaki yatırımlar 4.000.000 lira (eski kanunda 50.000 lira).

B) Beyan Esasına Tabi Mükelleflerde Peşin Ödeme Esası:

Gelir Vergisi Kanununda değişiklikler yapan yeni yasanın Mükerrer 117. maddesine göre, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbablarından

5.ci dereceye girenler 50.000,

4.cü dereceye girenler 100.000,

3.cü dereceye girenler 200.000,

2.ci dereceye girenler 400.000,

1.ci dereceye girenler 600.000, lirayı cari takvim yılı kazancının gelir vergisinden mahsup edilmek üzere ve bir önceki yılın gelir vergisi ile birlikte normal taksit süreleri içinde üç eşit taksitte ödemek zorundadırlar.

II) Genel Değerleme:

2361 sayılı kanun, gelir vergisi yasasında önemli değişiklikler getirirken bu arada ticari kazançlara ilişkin düzenlemeleri kısaca şu şekilde belirtebiliriz.

Esnaf muaflığına ilişkin hükümlerde değişiklik:

Yeni düzenlem, iş çitlerini muhafaza etmiş olmakla beraber, iki yeni şartta beraberinde getirmiştir. Bunlardan birincisi, götürü usulün özel şartlarını teşkil eden yıllık alış, satış ve hasılat tutarlarının azami yarısını aşmamak ve ikincisi bu işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık ve devamlılık arzemiyecek şekilde yapılmasıdır. Bu hükümlerle esnaf muaflığı daha da daraltılmış olmakla beraber yıllık alış, satış ve hasılat tutarları belli miktarlara bağlanmış olmaktadır. Ayrıca 60 yaşını doldurmuş götürü usule tabi esnaf ile köylerde iş yeni açarak perakende ticaretle uğraşan esnaf, artık bu muaflıktan faydalanamayacaktır.

G.V.K. m. 9 a göre «1, 7 numaralı bendlerde sözü edilen işleri yapanlardan 48.ci maddede yazılı hadlerin (alış, satış tutarları ve hasılat hadleri) iki katını aşanlar gerçek usulde vergilendirilirler. Bu madde hükmü ile vergiden muaf esnafın doğrudan doğruya hangi hallerde gerçek usulle vergilendirilebileceği hükme bağlanmıştır. Örneğin götürü usuldeki yıllık alım mik-

tarı 450.000, (muaf esnaf bunun yarısı 225.000) lira olduğuna göre, vergiden muaf esnafın yıllık alışları tutarı 900.000 lirayı aşarsa gerçek usulle vergilendirilir. Bu durumda vergiden muaf bir esnafın yıllık alış tutarı 225.000—900.000 lira arasında olursa götürü usule tabi olacaktır. Halbuki G.V.K. nun 47 ve 48 maddelerinin şartlarını yerine getiren bir esnaf yıllık alışlarının tutarı 450.000 lirayı aşarsa gerçek usulde vergilendirilecektir. Kanımızca yukarıdaki bu hükmün açıklığa kavuşturulması veya iptali yoluna gidilmesi uyumsuzlukları azaltma bakımından faydalı olacaktır.

Götürü usule ilişkin hükümler:

202 ve 484 sayılı kanunlarla değiştirilen 193 sayılı gelir vergisi kanununun 47, 48, ve 51-ci maddelerine, 2361 sayılı kanunla getirilen yeni değişik hükümler götürü vergilemeye açıklık getirmiştir.

Bu değişiklikler şöyledir: Götürü usule tabi olmanın genel şartlarından biri olan iş yeri göstergesi yıllık gayri safi iradı toplamı 180 lirayı aşmamak yerine, işyerinin emlak vergi değeri 350.000 lira veya bu bilinmiyorsa kirası 24.000 lirayı aşmamak; Özel şartlardaki değişiklik ise yıllık alış, satış ve hasılat tutarlarını 15 kat arttırmış ve böylece ölçüler günün ekonomik koşullarına uydurulmuştur. Genel ve özel şartlara topluca sahip olan götürü usule tabi mükellefler için ayrıca 5 derece üzerinden safi kazançlarda tesbit edilmiştir. Götürü esnafın 50.000, 75.000, 100.000, 150.000 ve 225.000 lira gibi safi kazançları gösteren derecelerden birine girebileceği düşünülürse (eski uygulamada safi kazançlar 8.000 lirayı geçmezdi) eskiye göre daha ağır bir vergi yükü altında kalacakları söylenebilir. Bu haliyle ticari kazançlarda götürü usul hem genişletilmiş ve hem de vergisi arttırılmış olmaktadır.

Gerçek Usule ilişkin değişikliklere gelince:

Gelir vergisinin 40-cı maddesinin 5 ve 7 numaralı bentlerinde değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliğe göre bundan böyle sadece işte kullanılan ve işletmeye dahil olan taşıtların amortisman ve diğer masraflarını defterlerine gider olarak yazabileceklerdir. Halbuki maddenin eski şekline göre taşıtların hem iş ve hem de aile için kullanılması halinde giderlerinin yarısı defterlere yazılabiliyordu. Bu durum suistimale sebebiyet verdiği için değiştirilmesinde isabet olmuştur. Böylece ticari kazançlardan daha fazla vergi alabilmek imkânı hasıl olabilecektir.

Eski hükümde, değeri 1.000 lirayı aşmayan ve işletmede kullanılan demirbaşların ve peştemallıkların amortismanına tabi tutulmadan doğrudan doğruya gider yazılabilesine ilişkin hüküm kaldırılmış ve bu konuyla ilgili hüküm Vergi Usul Kanunumuzun amortismanlarla ilgili 313-cü maddesine ilave bir fıkra hükmüyle ve 5.000 lira olarak yeniden konulmuştur. Ayrıca İktisadi ve Teknik bakımından bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır, denilmek suretiyle, teker teker alınıp da değeri 5.000 liranın altında kalan fıkra topluca İktisadi bir bütünlük arz edenler, birlikte mütalaa edilecekler

ve amortismanına tabi olacaklardır. Örneğin bir araba tamircisinin tamir takımlarını teker teker satın aldığı anda pek çoğu 5.000 liranın altında kalacak fakat hepsi birden iktisadi bütünlük arzettiği için amortismanına tabi olacaktır.

Birden fazla yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde yapılan değişiklik: G.V.K.nunun bu konudaki hükmü değişmeden önceki haliyle, birden fazla yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr-zararın tesbiti iki ayrı usulle tesbit edilmekteydi. Bu usulden birincisi, kâr - zarar için bittiği yıl kesin olarak tesbit edilir ve tamamı o yılın geliri addedilirdi; ikincisi ise, kâr zarar gene işin bittiği yıl tesbit edilmekle beraber, mükellef dilerse bu kârı işin devam ettiği yıllara malzeme ve işçilik masraflarına göre dağıtmak imkânına sahip oluyor ve böylece gelir vergisinin müterakkiyetinden korunmuş oluyordu. Yeni yasa bu ikinci usulü kaldırarak, bu sahada çalışan ticari kazanç erbabını daha etkin bir şekilde vergilendiriyor ve hem de müterakkiyetten kaçmak için inşaat işlerini uzatmak problemine de bir son vermiş oluyor.

Gerçek usulde ticari kazanç sahipleri, gelir vergisi kanununda yapılan son değişikliklerde, vergilerinin bir kısmına karşılık ülerde mahsup edilmek üzere peşin vergi ödeme esası getirilmektedir.

Vergi sistemimize kazandırılan peşin ödeme müessesesi ile vergide eşitlik, adalet ilkelerine uygun hareket edilmiş olmaktadır. Devletin ihtiyaç duyduğu mali kaynaklara kısmende olsa kavuşacak ve toplumdaki beklenen fedakârlık, gelir grupları arasında daha adil dağıtılması sağlanmış olacaktır.