

GELİRİN UNSURLARI

1. TİCARİ KAZANÇLAR

Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazanç, her türlü ticari ve Sınai faaliyetten doğan kazançlar olarak kabul edilmişlerdir.

Söz konusu madde uyarınca aşağıda sayılan kazançlar mutlak ticari kazanç sayılmıştır.

- a) Maden taş ve kireç ocakları ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,
- b) Coberlik işlerinden (Coberlik; borsaya kayıtlı olarak ve kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılmasıdır),
- c) Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden
- d) Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden.
- e) Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,
- f) Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından,
- g) Dış protezciliğinden, elde edilen kazançlar.

Ticari Kazancın Bilanço Usulünde Tespit Edilmesi

Ticari kazanç elde eden mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'na göre iki gruba ayrılırlar,

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

Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı ise, kazancın tespit usulü bakımından ikiye ayrılmaktadır.

- Basit usulde gelir vergisine tabi olanlar,
- Gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar.

Gerçek Usulde Vergilendirme

Basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları gerçek usule göre tespit edilir. Gerçek usule tabi mükellefler tutacakları defterler yönünden iki sınıfa ayrılırlar:

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

1. Birinci Sınıf Tacirler (Bilanço esasına göre defter tutanlar)

Aşağıda yazılı tüccarlar bilanço esasına göre defter tutarlar;

- Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanlardan yıllık alımları veya satışları tutarları Vergi Usul Kanunu 177.maddesinde belirtilen miktarlardan fazla olanlar (2018 yılı için yıllık alımlarda 190.000 TL veya yıllık satışlarda 260.000 TL,),
- Diğer işlerle uğraşanlardan bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı Vergi Usul Kanunu 177. Maddesinde belirtilen miktarı aşanlar (2018 yılı için 100.000 TL),
- Yukarıda yazılı işleri beraber yapanlardan iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı Vergi Usul Kanunu 177. Maddesinde belirtilen miktarı aşanlar (2018 yılı için 190.000 TL,),
- Her çeşit ticaret şirketleri,
- Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler,
- Kendi istekleri ile bilanço esasına göre defter tutanlar.

Bilanço Esasına Göre Ticari Kazancın Tespiti

Birinci sınıf tacirler, hesaplarını bilanço esasında tutacakları defterlerde takip ederler. Birinci sınıf tacirler, hesap dönemi sonunda bilanço çıkarırlar. Bunun için işletmeye dâhil mevcutları, alacakları ve borçları saptarlar ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlerler. Ticari bilançonun vergi kanunlarına uyumlaştırılmış haline mali bilanço denir.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki öz sermaye tutarları arasındaki farktır. Ayrıca, hesap dönemi içinde söz konusu işletmenin sahip veya sahiplerince;

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

Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre fazla olan kısmı o dönemin ticari kazancı sayılır. Tersi 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.

Bilanço esasına göre Ticari kazanç: Dönem sonu Öz sermaye – Dönem Başı Öz sermaye + İÇD – İED

İÇD: İşletmeden çekilen Değerler

İED: İşletmeye Eklenen Değerler

ÖZ SERMAYENİN HESAPLANMASI

Öz sermaye işletmenin bilançosuna dayanılarak hazırlanır.

Vergi Kanunu (m. 192) bilanço: Envanterde gösterilen kıymetlerin tam ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle düzenlenmiş özetidir şeklinde açıklamıştır.

Aynı maddeye göre, bilanço aktif ve pasif olarak iki tabloyu: Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar pasif tablosunda da borçlar gösterilir. Aktif tablosuna, varsa zarar da eklenir.

Zarar gerçek anlamda değildir; ancak muhasebe anlamında denklığı sağlamak bakımından aktife yazılır.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark öz sermayeyi oluşturur. Öz sermaye pasif tablosuna kayıt olunur; böylece aktif ve pasif tabloları toplamları denkleştirilir.

Bunlar gerçek anlamda pasif değildir; çünkü işletmenin kendi kendine olan borçlarını ifade eder.

SOLMAZ İŞLETMESİ 31 / 12 / 2017 TARİHLİ BİLANÇOSU

AKTİF		PASİF	
Kasa	150.000.	Sermave	1.000.000.
Bankalar	100.000.	Yedek akce	200.000.
Mal	125.000.	Amortismanlar	100.000.
Demirbas	12.500.	Borc Senetleri	135.000.
Gavrimenkul	612.500.	Baviler	140.000.
Alacaklar	1.000.000.	Vergi dairesi	172.000.
		Kâr	253.000.
Toplam	2.000.000.	Toplam	2.000.000.

Öz sermaye iki yoldan hesaplanabilir:

A. Analitik Yöntem (Net Değer Yöntemi)

B. Sentetik Yöntem (Sentez Yöntemi)

Analitik Yöntem:

Öz sermaye = Gerçek Aktif - (Amortismanlar + Borçlar + Karşılıklar)

$$2.000.000. - (100.000. + 447.000.(135+140+172)) = 1.453.000.000$$

Gerçek anlamda aktifi bulmak için aktif tablosundaki değerlerin toplamından, varsa zarar çıkartılır.

Sentetik Yöntem:

Öz sermayeyi sermaye, yedek akçe ve kâr oluşturduğuna göre

Öz sermaye = Sermaye + Yedek akçe + Kâr

$$1.000.000.000 + 200.000.000 + 253.000.000 = 1.453.000$$

Öz sermaye karşılaştırması yapabilmek için öz sermayeyi dönem sonu ve dönem başı itibariyle hesaplamak gerekir.

Dönem sonu öz sermayeden dönem başı Öz sermaye çıkartıldığında,

O dönemin ticarî kazancı hesaplanmış olur.

2. İkinci Sınıf Tacirler (İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar)

Birinci sınıf tacirlerle ilgili şartları taşımayanlar,

İkinci sınıf tacir sayılırlar ve işletme hesabına göre defter tutarlar.

İşletme Hesabı Esasında Ticari Kazancın Tespiti

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.

Dönem başı mal mevcudu	Satışlar
Dönem içi mal alışları	Dönem sonu mal mevcudu
Giderler	

SOLMAZ TİCARET 2017 YILI			
GİDERLER	İŞLETME HESABI ÖZETİ		GELİRLER
Dönem Başı Mal mevcudu	1.000.00	Satışlar Diğer Gelirler	25.860
Dönem içi mal alışları	28.410.00		
Dönem Giderler	2.584.80	Dönem Sonu Mal	9.900
TOPLAM	31.994,80	TOPLAM	35.760,00
KAR	3.765.20	ZARAR	-----
GENEL TOPLAM	<u>35.760.00</u>	GENEL TOPLAM	<u>35.760.00</u>

BASİT USUL

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 kolaylıklar şunlardır:

- Defter tutulmaz.
- Vergi tevkifatı yapılmaz ve muhtasar beyanname verilmez.
- Geçici vergi ödenmez, buna ilişkin beyanname verilmez ve bildirimde bulunulmaz.
- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.
- Ticari kazancın tespitinde amortismanına 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.
- Ticari kazançlarına yıllık 8.000 TL indirim yapılmaktadır.
- Engellilik indiriminden faydalanabilirler.

Basit usule tabi olmanın genel şartları

a) 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.).

b) İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde ise yıllık kira bedeli her yıl belirlenen tutarın altında kalmak, (2018 takvim yılı için Büyükşehir belediye Sınırları içinde 7.400 TL'yi Diğer yerlerde 4.900 TL'yi aşmaması.)

c) Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısı ile gerçek usule tabi olmamak.

Basit Usule Tabi Olmanın Özel Şartları

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının;

- 2018 takvim yılı için 100.000 TL veya yıllık satışları tutarının 148.000 TL'yi aşmaması.

2. (1) numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hâsılatının;

- 2018 takvim yılı için 49.000 TL'yi aşmaması.

3. (1) ve (2) numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının;

- 2018 takvim yılı için 100.000 TL'yi aşmaması.

Milli Piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, (1) ve (3) numaralı sıralarda yazılı hadler yerine ilgili Bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca belirlenecek alım satım hadleri uygulanır. Buna göre, anılan maddelerin ticaretini yapan mükelleflerin 2018 takvim yılında da basit usulden yararlanabilmeleri için alış, satış veya hasılatlarının 31.12.2017 tarihi itibarıyla 302 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen hadleri aşmaması gerekmektedir.

Örnek: Bartın ilinde öteden beri manavlık faaliyetinde bulunan ve basit usulde vergilendirilen Mükellef (A)'nın bu faaliyeti dolayısıyla; 01/01/2017 – 31/12/2017 tarihleri arasında yapmış olduğu alımlarının tutarı 82.000 TL, satışlarının tutarı 115.000 TL'dir. Mükellefin işyeri kira

tutarı ise 01/01/2017 tarihi itibarıyla yıllık 3.900 TL'dir.

2017 yılında basit usule tabi mükellefler için belirlenen yıllık alım haddi 90.000 TL, yıllık satış haddi 130.000 TL, kira bedeli ise 4.300 TL'dir. Buna göre; manavlık faaliyetinde bulunan Mükellef (A)'nın yıllık alım, satım tutarı ile kira bedeli, belirtilen sınırları aşmadığından dolayı 2018 yılında da basit usulde vergilendirilmeye devam edecektir.

Basit Usulden Yararlanamayacak Olanlar

1. Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları.
2. İkrazat (ödünç para verme) işleriyle uğraşanlar.
3. Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar.
4. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı taahhütte bulunanlar.
5. Sigorta prodüktörleri.
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. (dayı başılar 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 dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları (mücvir alanlar dâhil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibarıyla veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunulup bulunulmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

Bu yetkiye istinaden çıkarılan 8/5521, 92/2683 ve 95/6430 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile bir kısım mükellefler gerçek usulde vergilendirilme kapsamına alınmıştır.

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 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) mücvir 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

Bu mükellefler, basit usulden yararlanmaya ilişkin genel ve özel şartları taşıyıp taşımadıklarına bakılmaksızın gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre Esnaf muaflığına ilişkin şartları topluca taşıyanlar, 95/6430 sayılı Kararname kapsamına girmediklerinden, esnaf muaflığından yararlanabilmektedirler.

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 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 kapsamı dışındadır.

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 gerçek usulde vergilendirme kapsamına alınmışlardır. Kararda 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 Kararda belirtilen emtianın alım-satımı yoluyla ticaretinin yapılmasında, eski, yeni veya kullanılmış olma ayrımına gidilmeksizin, Kararda yer alan emtiaların ticaretini yapanlar ile belirtilen işlerle uğraşan bütün mükellefler kapsama girmektedir.

Örnek: Samsun ilinde bilgisayar alım-satımı faaliyetinde bulunan Mükellef (B)'nin bu faaliyeti, 92/2683 sayılı Kararname kapsamında kaldığından bu mükellef gerçek usulde vergilendirilecektir.

Ortaklıklarda Basit Usule Tabi Olmanın Şartları

Ortaklıkların basit usule tabi olup olmadığının tespitinde, iş hacmi ölçüleri ile yıllık kira bedelleri toplu olarak dikkate alınır.

Ortaklıklarda, ortakların birinin gerçek usule tabi olması diğer ortakları da gerçek usule tabi hale getirir.

Aynı işte ortak olarak çalışanlar hakkında, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen yıllık kira bedeli ve iş hacmi ölçüleri toplu olarak değerlendirilir.

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 vergilendirileceklerdir.

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

Yapılan denetimlerde basit usulde vergilendirilen mükelleflerden sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit edilenler basit usulden yararlanamazlar. Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları tespit edilenler, bu hususun kendilerine tebliğ tarihini takip eden aybaşından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

Örnek: Samsun Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde berberlik yapan ve basit usulde vergilendirilen Mükellef (M), vergi dairesine verdiği dilekçe ile 20/03/2018 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirme talebinde bulunmuştur. Mükellef (C), dilekçesinde belirttiği tarihten (20/03/2018) itibaren gerçek usulde vergilendirilecek olup, gerçek ve basit usulde tespit edilen ticari kazançlarını 2019 yılının Mart ayında birlikte beyan edecektir.

SINIF DEĞİŞTİRME

1. Birinci Sınıftan İkinci Sınıfa Geçiş

İş hacmi bakımından birinci sınıfa dâhil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar, bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, ikinci sınıfa geçebilirler.

- Bir hesap döneminin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için yukarıda belirtilmiş olan hadlerden % 20'yi aşan bir nispette düşük olursa veya
- Arka arkaya üç dönemin iş hacmi, birinci sınıf tacirler belirtilmiş olan hadlere nazaran %20'ye kadar bir düşüklük gösterirse.

2. İkinci Sınıftan Birinci Sınıfa Geçiş

İş hacmi bakımından ikinci sınıfa dâhil tüccarların durumları aşağıda yazılı şartlara uyduğu takdirde bunlar bu şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak birinci sınıfa geçerler.

- Bir hesap döneminin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için belirtilmiş olan hadlerden %20'yi aşan bir nispette fazla olursa veya
- Arka arkaya 2 dönemin iş hacmi, birinci sınıf tacirler için belirtilmiş olan hadlere nazaran %20'ye kadar bir fazlalık gösterirse.
- Kendi isteğiyle Birinci Sınıfa geçebilir.

3. Gerçek usulden Basit usule Geçiş

Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler de kanunda belirtilen şartları sağ-lamaları halinde basit usule geçebilirler. Bu şartlar şöyle sıralanabilir:

- Basit usule tabi olmanın genel şartlarını topluca sağlanması,
- Arka arkaya iki hesap dönemi iş hacminin basit usule tabi olmanın özel şartlarında belirtilen hadlerden düşük olması,
- Yazılı talepte bulunması

Yukarıdaki şartları sağlayan mükelleflerin, takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçmeleri mümkündür. Ancak, sahte veya muhteviyatı itibariyi yanıltıcı belge düzenledikleri tespit edilen mükellefler hiçbir suretle basit usule dönemeyeceklerdir.

Gerçek usulde vergilendirilenler ile basit usulün şartlarını kaybeden mükelleflerin; işin terk edilmesi veya eş ve/veya çocuklara devredilmesi hallerinde terk veya devir tarihini takip eden yılın başından itibaren iki yıl geçmedikçe basit usule dönmeleri mümkün değildir.

A. Bilanço usulünden İşletme Hesabı Usulüne Geçiş (1 → 2) (Sınıf Düşme)

Örnek 1: Birinci sınıf tüccar olarak faaliyet gösteren (A)'nın yıllık alışları tutarı 129.000 lira satışları tutarı ise 170.000 liradır. Bu durumda tüccar (A)'nın alışları birinci sınıf tüccarlar için belirtilen kanuni alış ölçüsü olan 168.000 liranın satışlar kanuni satış ölçüsü olan 230.000 liranın %20'sini aşan ölçüde düşüklük göstermiştir. Kanunda belirtilen ölçülere göre alışlar %30, satışlar %35 oranında düşüklük gösterdiğinden mükellef (A) gelecek yıldan itibaren ikinci sınıf tüccar kabul edilip buna göre defter tutacaktır.

Yukarıdaki örnekte alışlar aynı kalmak koşuluyla satışlar 200.000 lira olsaydı kanuni ölçülere göre (alışlarda %30'luk bir düşüş olmasına karşın) satışlarda %15'lik bir düşüş olacaktı. Bu durumda her iki iş hacminde birlikte, kanunda belirtilen ölçüden %20'den fazla düşüş olmadığı için (Sadece bir tanesinde, alışlarda düşüklük gerçekleşmiş satışlarda gerçekleşmemiş olduğundan) mükellef ikinci sınıfa geçemeyecekti.

Örnek 2: Birinci sınıf tüccar olarak faaliyet gösteren (N)'nin

Arka arkaya üç dönem **alışlardaki**

Değişim kanunen belirlenen ölçülere göre %10, %13 ve %8 düşük;

Arka arkaya üç dönem **satışlardaki**

Değişim kanunen belirlenen ölçülere göre %12, %7 ve %5 düşüktür.

Bu durumda tüccar (N)'nin hem alışları hem de satışları üç dönem arka arkaya %20'yi aşmamak üzere düşüklük göstermiştir. O halde, mükellef dördüncü yılın başından itibaren ikinci sınıf tüccar olarak defter tutacaktır.

Yukarıdaki örnekte **alışlar aynı** kalmak koşuluyla **satışlardaki** değişim kanunen belirlenen ölçülere göre sırasıyla %6 düşüklük, %3 fazlalık ve %5 düşüklük olsaydı; Her iki iş hacminde birlikte, kanunda bertilen ölçüden %20'den fazla düşüş olmadığı için (ikinci yılda satışlarda kanuni ölçüye göre fazlalık olduğundan) mükellef ikinci sınıfa geçemeyecektir.

Örnek 3: Bilanço esasına tabi bir hizmet işletmesinin gayrisafi iş hasılatı 67,500 liradır.

Söz konusu işletmenin iş hacminin kanunda belirtilen hadlerden %20'yi aşan oranlarda düşük olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Buna göre, iş hasılatında $(67.500 - 90.000 / 90.000 =)$ %25 oranında düşüklük olduğundan ikinci sınıfa geçilebilecektir.

B. İşletme Hesabından Bilanço usulüne Geçiş (2 → 1) Sınıf Yükselme

İkinci sınıf tüccarlar, aşağıda belirtilen koşulların gerçekleştiği hesap dönemini takip eden hesap döneminin başından itibaren birinci sınıfa geçerler. Sınıfların belirlenmesinde ilgili maddedeki koşulların tam olarak var olup olmadığının incelenmesi gerekmektedir.

1- Bir hesap döneminin iş hacmi VUK'un 177. maddesinde yer alan hadlerden biri %20'yi aşan bir oranda fazla olursa,

2- Arka arkaya iki dönemin iş hacmi VUK'un 177. maddesinde yer alan hadlere göre herhangi biri %20'ye kadar bir fazlalık gösterirse.

Tüccar sınıflarındaki değişiklikler, ikinci sınıftan birinci sınıfa geçerken zorunlu olarak göz önüne alınırken; bilanço esasından işletme hesabına geçişte aynı zorunluluk söz konusu olmayıp isteğe bağlıdır. İşletme hesabı esasından bilanço esasına geçenlerin yukarıdaki zorunluluğa uymamaları, tutulan defterin tutulmamış hükmünde sayılması sonucunu doğurur ve bunun sonucunda da Re'sen cezalı tarh işlemleri kaçınılmaz olabilir.

Örnek 1: Mal alım - satımı ile uğraşan ikinci sınıf tüccar (T)'nin alışlar tutarı 210.000 lira, Satışlar tutarı 299.000 liradır. Kanunda belirtilen ölçülere göre alışlar %24, satışlar %30 oranında artış gösterdiğinden mükellef (T) gelecek yıldan itibaren birinci sınıf tüccar kabul edilip buna göre defter tutacaktır.

Yukarıdaki örnekte alış tutarı 210.000 lira kalmak koşuluyla, satış tutarı 243.000 lira olsa dahi, tüccar (T) takip eden yıl yine birinci sınıfa geçecektir. Çünkü satışlar itibariyle artış yönünde %5 oran olmasına rağmen, alışlar itibariyle artış %24 oranında gerçekleşmiştir.

Birinci sınıfa geçmek açısından ölçü, kanunda alışlar veya satışlar olarak ortaya konulduğundan her iki iş hacminden herhangi birinin %20'yi aşması hali dahi birinci sınıfa geçiş için yeterli görülmüştür.

Örnek 2: İkinci sınıf tüccar (Y)'nin alışlardaki değişim oranı birinci yılda kanunen belirlenen ölçülere göre %7 oranında artış, ikinci yılda ise kanunen belirlenen ölçülere göre %15 artış gerçekleşmiştir. (İkinci sınıftan birinci sınıfa geçiş için ölçülerden sadece birinin bilinmesi yeterli

olduğundan, örnekte iş hacmi sadece alışlar itibariyle verilmiştir). Burada arka arkaya iki dönemin alışlara ilişkin iş hacmi kanunda gösterilen ölçüleri %20'yi aşmayacak biçimde fazlalık gösterdiği için (Y), ikinci yılı takip eden üçüncü yılda birinci sınıf tüccar kabul edilip bilanço esasına göre defter tutmaya başlayacaktır.

Alış veya satışlardan herhangi birinde kanunda belirtilen şartların sağlanması halinde birinci sınıfa geçmek için yeterli kabul edilir. Bu açıdan değerlendirildiğinde bir mükellefin alışları (satışları) ilgili sınırı geçmemesine karşın satışları (alışları) ilgili sınırı geçerse, yine birinci sınıf tüccar sayılır. Bu yüzden sınıf tespiti yapılırken, hem alışlar hem de satışlar açısından ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerektiği gözden uzak tutulmamalıdır.

Örnek 3: Mal alım satımı ile hizmet işlerini bir arada yürüten ikinci sınıf bir tüccarın gayrisafi iş hasılatı 30.000 lira, satış hasılatı ise 70.000 liradır. Sınıf değişikliği bakımından mükellefin durumunu inceleyiniz. Mükellefin gayrisafi iş hasılatının 5 katı ($30.000 \times 5 = 150.000$ lira) ile satış tutarı toplamı ($150.000 + 70.000 =$) 220.000 milyar liradır. Buna göre; Mükellefin iş hacmindeki artış oranı ($220.000 - 168.000 / 168.000 =$) % 30 olduğundan takip eden yılın başından itibaren birinci sınıfa geçecektir.

IV. SINIF DEĞİŞTİRMEDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR

A. SINIF DEĞİŞTİRMEYE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Birden Fazla İş Yeri Olanlarda Defter Tutma: Birden fazla iş yeri bulunan kişilerin, her bir iş yeri için ayrı ayrı defter tasdik ettirmek suretiyle defter tutmaları mümkündür. Ancak bu işletmelerin, bilanço ve gelir tablolarını dönem sonunda konsolide etmeleri gerekir. Ayrı ayrı defter tutmak yerine merkezden tek bir defter tasdik ettirerek, bu defterde hesapların şubeler itibariyle izlenmesi de mümkündür.

Tüccar sınıfının belirlenmesinde, birden fazla işletmesi olan mükellefler yönünden her işletmenin ayrı ayrı mı yoksa bütün işletmelerin toplam alım satım ölçülerinin mi esas alınacağı konusunda farklı görüş ve uygulamalar vardır. Danıştay'ın bu konuda verilmiş farklı kararları mevcuttur. Ancak Tekdüzen Muhasebe Sistemi uygulaması da dikkate alındığında, bilanço esasına göre defter tutan bir işletmenin aynı zamanda başka bir işletmesinde işletme defteri tutması mümkün olmaz. Kısaca, birden fazla ticari işletmesi olan mükellefler, defter tutma yönünden işletmelerin iş hacimleri toplamına göre hareket etmelidirler.

Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler

Gelir, safi tutarları üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine göre, safi tutarı tespit edebilmek için, gayri safi hasıllattan indirilebilecek giderler aşağıda sıralanmaktadır.

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,
- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ve demirbaş olarak verilen giyim eşyası. (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası),
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,

- f) İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- g) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
- h) İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,
- ı) İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,
- i) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

Yukarıda sayılan giderlere ek olarak, SGK primi de sosyal güvenlik mevzuatı uyarınca vergi uygulamasında gider olarak gösterilebileceği hükme bağlandığından, ilgili dönemlere ilişkin olup, ödenmiş olması şartıyla beyan edilen ticari kazançla sınırlı olmak üzere söz konusu primler de gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

- a) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,
- b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- c) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- d) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- e) a, b, c ve d bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar,

Beyanname Üzerinde Gösterilecek Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler:

- Her türlü para cezaları, vergi cezaları ve gecikme zamları
- Yasal sınırları aşan bağış ve yardımlar
- Faaliyet konusu ile ilgili olmayan işlemlerde kullanılan taşıtların Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler için ödenmiş olan KDV
- VUK' a uygun olmayan ve fazla ayrılan amortismanlar VUK' a uygun olmayan ve fazla ayrılan karşılıklar, fon vb.
- Ayrılmış, fakat ödenmemiş olan kıdem tazminatları karşılığı
- Ödenmemiş SSK primleri

Diğer Kanunlara Göre İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler

- Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (II) sayılı tarifesinde yer alan taşıtlar ile bu tarifelerde yer alan taşıtlardan sadece ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtların vergileri gider yazılabilir.
- Özel İletişim ve Şans Oyunları Vergilerinin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.
- Katma Değer Vergisi mükellefleri kullanmak üzere satın aldıkları ödeme kaydedici cihazların her biri için % 100'e kadar amortisman oranı seçebilirler. Amortisman ayırma imkânı bulunmayanlar ise alış bedelinin tamamını vergiye tabi kazançlarının tespitinde indirim konusu yapabilirler.

YILLARA SÂRİ (Yaygın) İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİ

- a) Kazançlar için işin bittiği yılın kazancı olarak dikkate alınacaktır,
- b) İnşaat ve onarma işi bir taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır,
- c) Faaliyet konusu inşaat ve onarma işi olmalıdır,
- d) İnşaat ve onarma işi yıllara sirayet etmeli, diğer bir deyişle bir takvim yılını aşmalıdır.

ŞİRKETLERİN GELİR VERGİSİ KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Şirketler temel olarak şahıs ya da sermaye şirketi olarak ikiye ayrılmaktadırlar. Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca kurumlar vergisi mükellefi sayılmışlardır. Dolayısıyla anonim şirketler, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile limited şirketler kurumlar vergisi mükellefidirler. Sermaye şirketleri dışında kalan şahıs şirketleri adi şirketler, kolektif şirketler ve adi komandit şirketlerdir. Sermaye şirketleri dışında kalan şahıs şirketleri genel olarak gelir vergisi mükellefi sayılmaktadırlar.

Muafiyet ve İstisnalar

Esnaf muafılığı

Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

1. 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)
2. Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamal gibi küçük sanat erbabı;
3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan Basit usul şartlarına haiz bulunanlar.
4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dâhil) 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);
5. 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;

Diplomat muafılığı:

Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar.

Bu muafılığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.

Ücret istisnası: Yabancı elçilik ve konsoloslukların memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden istisna edilir.

Dar Mükellef İhracatçı Muafılığı

Döviz gelirlerini artırmaya yönelik ihracatı teşvik amacıyla sadece dar mükellefler için geçerlidir. Türkiye'de yerleşmiş sayılmayanların, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderme işlerinden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır.

Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar.

Sergi ve Panayır Kazancı İstisnası

Dar mükellefiyete tabi olanların:

1. Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla);
2. Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar; Gelir Vergisinden müstesnadır.

Diğer İstisnalar

Serbest Bölge Kazanç İstisnası

PTT acenteleri kazancı İstisnası

Uluslararası Gemi Kazancı İstisnası

Yazılım ve Ar- Ge İstisnası

Ürün senetlerinin elden çıkarılması kazancı istisnası

GELİR VERGİSİNDE TEVKİFAT

Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan Ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç),
2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterler hariç)
3. Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekupaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden,
4. Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden,
5. 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden,
 - Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dâhildir.), maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;
 - Voli mahalleri ve dalyanlar;
 - Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;
 - Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;