

TİCARİ KAZANÇTA GÖTÜRÜ USULDE
VERGİLEME YÖNTEMLERİ VE
TÜRKİYE UYGULAMASI

Yüksek Lisans Tezi

Hatice ERDOĞAN

ESKİŞEHİR-1994

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TİCARİ KAZANÇTA GÖTÜRÜ USULDE VERGİLEME
YÖNTEMLERİ VE TÜRKİYE UYGULAMASI

Danışman:

Doç.Dr.Güneri ERGÜLEN

Hatice ERDOĞAN

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

ESKİŞEHİR- 1994

ÖZET

Ticari kazançta götürü usulde vergilendirme, ülkemizde ve yabancı ülkelerde çeşitli yöntemlerle değişik şekillerde günümüze kadar uygulanmıştır. Türk Vergi sisteminde 193 Sayılı Gelir Vergisi kanunu ile vergiden muaf esnaf dışında kalıp, kanunda tayin edilen genel (G.V.K. md.47) ve özel (G.V.K. md.48) şartları birlikte taşıyan küçük ticaret ve sanat erbabının kazançları götürü usul ile vergilendirilmektedir.

Gelir vergisi gerçek kazanç ve iratları hedef tutarak, Gelir Vergisi Kanunumuzun 1'inci maddesinde bu prensip açık olarak yer almaktadır. Gerçek usulde mükellefler gerçek gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Gelir Vergisi sisteminin ana hedefi, gerçek kazanç esasının mutlak ve kapsamlı bir şekilde uygulanmasıdır. Bu düşüncelere rağmen batı ülkelerinde bile götürü vergileme yoluna başvurulmaktadır. Karma usul de diyebileceğimiz ticari kazancın götürü usulde tesbiti, bazı zorunluluklardan doğmuştur. Bu zorunluluğun temelinde Türkiye'deki vergi mükelleflerinin ve mükellefiyetinin özellikleri yatmaktadır. Götürü usulde vergilendirmenin uygulama alanının genişliği; uygulama tekniğine, ülkelerin ekonomik seviyesine, eğitim seviyesine, ticaret ve sanat gelenekleri ile defter tutma alışkanlıklarına göre değişmektedir.

Çalışmamızın birinci kısmında; götürü usul hakkında genel bilgiler, teorideki yeri ve amacı, götürü usulün faydaları, sakıncaları, küçük ticaret ve sanat erbabı ve küçük işletme hakkında açıklamalar yapıldıktan sonra küçük ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesinin gereği üzerinde durulmuştur.

İkinci kısımda; götürü usulde vergileme yöntemleri sayılarak açıklanmıştır. Aynı zamanda bu yöntemlerin çeşitli ülkelerin uygulamasından da örnekler verilmiştir.

Üçüncü kısımda; Türkiye’de götürü usul ile vergileme yöntemi anlatılarak değerlendirilmesi yapılmıştır. Ayrıca bu konuya ilişkin Danıştay Kararları’na da bu kısımda ek olarak yer verilmiştir.

Tez yazım aşamasında, götürü usulde vergilendirilmeye ilişkin önemli değişiklikleri içeren 31.12.1993 tarihli ve 5142 sayılı karamame ve 72 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Türkiye uygulaması ek kısımda geniş bir şekilde anlatılmıştır. Sonuç kısmında çalışmanın kısa bir özetine yer verilerek önerilerle birlikte değerlendirilmesi yapılmıştır.

SUMMARY

Lump-sum tax on financial returns had been applied in different ways both in our country and foreign countries. In Turkish Law System, earnings of the small commerce and trade experts, other than experts who are excluded from tax with the Income Tax numbered 193 and experts who has the some conditions as the general (GVK md.47) and private (GVK md.48) conditions assigned in the law, are taxed with lump-sum tax.

Income tax is aimed at to tax the real earnings and revenues and this principle is clearly emphasized in the first clause of the Income Tax Law. Tax payers are taxed on their real income in real system main target of the Income Tax is the absolute and broad application of the real income principles. Despite this thoughts even in the western countries lump-sum tax is applied Determination of commercial earnings with the lump-sum system which can be called mixed system is arisen because of some difficulties. The specialities of the tax payers and obligations has under the foundation of this difficulty. The wide area of the application of the lump-sum tax system differs with the application technique, economic level, education level, commerce and art tradition and registration habits of the countries.

In the first part of our study, first general knowledge on lump-sum tax study, first general knowledge on lump-sum tax system, aim and place in the theory, advantages and disadvantages of the system, explanations about small commerce and art experts and small firms is explained, then the essence to tax the small commerce and art experts is emphasized.

In the second part, lump-sum tax methods are explained. At the same time examples of application is given from different countries.

In the third part, the principles of lump-sum tax in Turkey is explained and evaluated. On the other hand, the decisions of State Council on those matters are also annexed in our thesis.

In the thesis the decree numbered 5142 and dated 31.12.1993 which contains important changes about lump-sum tax system is examined and the Turkish application which is based on Income Tax Decree numbered 72 is also examined in a detailed way in our thesis. as a conclusion our thesis is summarized and our prescriptions are finally evaluated.

İÇİNDEKİLER

TABLolar	VII
KISALTMALAR	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ KISIM

I- GÖTÜRÜ VERGİLEME HAKKINDA GENEL BİLGİLER.	3
A) GÖTÜRÜ KAVRAMI	3
B) GÖTÜRÜ USUL VEYA KESİM USULÜ	5
1. Tanımı	5
2. Özellikleri	7
C) GÖTÜRÜ VERGİLEMENİN TEORİDEKİ YERİ VE AMACI ...	8
1. Götürü Vergilemenin Teorideki Yeri	8
a) Ekonomik Kaynaklarına Göre Vergilerin Ayrımı	8
b) Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı	9
c) Gelir Türü Olarak Ticari Kazanç	10
2. Götürü Vergilemenin Amacı	11
D) GÖTÜRÜ USULDE VERGİLEMENİN FAYDA VE SAKINCALARI	13
1. Faydaları	13
2. Sakıncaları	14

E) GÖTÜRÜ USULDE MÜKELLEFLER (KÜÇÜK TİCARET VE SANAT ERBABI).....	15
1. Küçük Ticaret ve Sanat Erbabı Hakkında Genel Bilgiler	16
a) Küçük Ticaret ve Sanat Erbabı.....	18
b) Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Eğitim Düzeyi.....	19
2. Küçük İşletme İşyeri ve Küçük Sanayi Hakkında Genel Bilgiler	20
a) Küçük İşletme, Ticari İşletme Kavramlarını Tanımlamada Kullanılan Ölçüler.....	20
b) İşyeri Kavramı.....	22
c) Küçük Sanat ve Küçük Sanayi Kavramları	22
3. Türkiye’de Küçük İşletmeler	23
4. Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Vergilendirilmesinin Gereği	25

İKİNCİ KISIM

I- GÖTÜRÜ VERGİLEME YÖNTEMLERİ	26
A) GÖTÜRÜ USULDE VERGİLEME YÖNTEMLERİ	26
1. Gayri Safi İrada Dayanan Yöntem	27
2. Yıllık İş Hacmine Dayanan Yöntem	29
a) İş Hacmine Katsayı Uygulaması	30
b) Safi Kazanç EMSalleri	30
3. Yıllık Emtia Alımını Esas Alan Yöntem	31

4. Çeşitli Karineleri Esas Alan Yöntem	32
a) Yıllık İş Hacmi.....	32
b) Yıllık Alınan Emtia Tutarı.....	32
c) İş Yeri Kirası.....	32
5. İdare ile Mükellefin Uzlaşması (Konkordato)	
Yöntemi	33
6. Muntazam muhasebe Tutamayanlar İçin Kasa	
Usulü ile Vergileme Yöntemi.....	34
a) Basit Kasa Usulü ile Vergileme.....	34
b) Mükellef ile İdarenin Uzlaşması	35
7. Re'sen Takdir Nizamı ile Vergileme Yöntemi	35
a) Sermaye, Ciro ve İşçi Sayısına Göre Vergileme	35
8. Götürü Usul (Karma Usul) İle Vergileme Yöntemi	36

ÜÇÜNCÜ KISIM

I- TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ USUL (KARMA USUL) İLE	
VERGİLEME YÖNTEMİ.VE UYGULAMASI	37
A) TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ USUL (KARMA USUL)	
İLE VERGİLEME	37
B) TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ USUL İLE VERGİLEMENİN	
ESASLARI.....	38
1. Genel (Umumi) Şartlar	38
2. Özel (Hususi) Şartlar.....	43
3. Götürülüğün Sınırları	47
4. Ortaklıklarda Aranan Şartlar.....	48

5. Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Ticari	
Kazancının Tespiti.....	49
a) Kanunla Veya Komisyonlar Tarafından Ticari Kazancın	
Tespiti	50
6. Özel Hallerde Mükelleflerin Tespiti	56
C) TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ USUL İLE VERGİLEMENİN	
DEĞERLENDİRİLMESİ	57
+ D) TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ USULDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE	
İLİŞKİN DANIŞTAY KARARLARI	66
1. G.V.K. Md:46'ya İlişkin Danıştay kararları	66
2. G.V.K. Md:47'ye İlişkin Danıştay Kararları.....	70
3. G.V.K. Md:48'e İlişkin Danıştay Kararları	74
4. G.V.K. Md:50'ye İlişkin Danıştay Kararları.....	76
5. G.V.K. Md:51'e İlişkin Danıştay Kararları	80

EK KISIM

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ N0:172 VE 1994 TÜRKİYE	
UYGULAMASI.....	84
SONUÇ	103
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	i-vi

TABLolar

<u>Tablo No:</u>	<u>Tablo Adı:</u>	<u>Sayfa No:</u>
1	Gelir Vergisi'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	9
2	Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Eğitim Düzeyi (1971-Yüzde Dağılımı).....	19
3	İmalat Sanayiinde İşletmelerin Büyüklükleri (İşyeri Sayısı).....	24
4	Gelir Vergisi Kanunu Madde. 47/2 Hadlerin 1988'den İtibaren Seyiri.....	41
5	Gelir Vergisi Kanunu Madde 48'de Götürü Ticaret Erbabı İçin Tespit Edilen Hadler.....	46
6	1993 Yılı 1. ve 2. derecedeki İller ile Diğer İllerdeki Dereceler Karşılığı Safi Kazanç Tutarları.....	52
7	Normal Yörelerde Götürü Tic. aret Erbabı İçin Tespit Edilen Safi Kazançlar (G.V.K. m.46).....	53
8	1. Derecede Kalkınmada Öncelikli Yörelerde % 50 İndirimli) Götürü Ticaret Erbabı İçin Tespit Edilen Safi Kazançlar	54
9	2.. Derecede Kalkınmada Öncelikle Yörelerde (% 40 İndirimli) Götürü Ticaret Erbabı İçin Tespit Edilen Safi Kazançlar.....	55

10	Öncelikli Normal Yörelerde (% 25 İndirimli) Götürü Ticaret Erbabı İçin 1992'den İtibaren Tespit Edilen Safi Kazançlar	56
11	G.V.K. Md.46 47 VE 48'deki Hadlerin Enflasyon Oranı ve Yıllar İtibariyle Değişimi	59
12	Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde, Kalkınmada 1'inci ve 2'nci Derecede Öncelikli Yörelerde Mükelleflerin Safi Kazanç Tutarlarının Hesaplanmasına Esas Alınacak Oranlar (GVK Md.46)	85
13	G.V.K. Md.46 1991-1993 ve 1994 Götürü Ticari Kazanç Oranları	89
14	G.V.K. Md.46 Götürü Safi Kazanç Tutarlarının Tespitinde Yıllık Asgari Ücret Toplamına Uygulanacak Oranlar.....	90
15	G.V.K. Md.46 1994 Yılı Götürü Safi Kazanç Tutarları.....	91
16	G.V.K. Md.47/2 1993 ve 1994'deki Hadler	92
17	G.V.K. Md.48/1-9 Yıllık Alış, Satış ve Hasılat Tutarları	94
18	Götürü Usule Tabi Ticaret Erbabının Ödeyeceği Ekonomik Denge Vergisinin Matrahı ve Vergisi.....	101

KISALTMALAR

A.B.D.	: Amerika Birleşik Devletleri
+ A.g.e.	: Adı geçen eser
+ A.g.m.	: Adı geçen makale
+ A.İ.T.İ.A.	: Ankara İktisadi Ticari İlimler Akademisi
A.Ü.A.Ö.F.	: Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi
A.Ü.S.B.F.	: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
B.K.K.	: Bakanlar Kurulu Kararı
B.İ.T.İ.A.	: Bursa İktisadi Ticari İlimler Akademisi
Bkz.	: Bakınız
+ C.	: Cilt
D.İ.E.	: Devlet İstatistik Enstitüsü
D.P.T.	: Devlet Planlama Teşkilatı
E.İ.T.İ.A.	: Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi
Gen.Teb.	: Genel Tebliğ
Gn.	: Genelge
+ G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
+ İ.İ.T.İ.A.	: İstanbul İktisadi Ticari İlimler Akademisi
+ İ.Ü.İ.F.	: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi
Kan.	:Kanun
+ m.	:Madde

+ R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
+ s.	: Sayfa
s.	: Sayılı
s.k.	: Sayılı Kanun
T.	: Tarih
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet meclisi
T.T.K.	: Türk Tickaret Kanunu
+ v.b.	: ve benzeri
V.R.K.R.	: Vergi Reform Komisyonu Raporları
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Götürü usul veya kesim usulü, yükümlünün matrahlarının veya doğrudandoğruya vergi tutarlarının bir bütün olarak veya belirli yükümlü gruplarına göre saptanmasıdır. Böylece bu grup içindeki mükelleflerin hepsinin bireysel vergi borçları birbirinin aynı olur. Be nedenle götürü vergileme yöntemi genel ve objektif bir yöntemdir.

Vergilerin ekonomik kaynaklarına göre yapılan ayrımında, toplam vergi gelirlerinin içinde, gelir vergisinin payı giderek artmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde, ticari kazanç en önemli ve başta gelen gelir türüdür. Ticari kazanç, hertürlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlardır (GVK. md.37). Bu gelir türünde mükelleflerin yaptıkları iş ticari ve sınai faaliyet olup, elde ettikleri gelir ticari kazançtır. Ticari kazanç elde eden mükellefler başlangıçta ikiye ayrılmaktadır. Birincisi, ticari kazançları vergi dışı bırakılanlar yani vergiden muaf esnaftır. İkincisi ise, Ticari kazançları vergiye tabi olanlardır. Gelir vergisi, gerçek kazanç yani beyan esasına dayanmaktadır. Ticari kazancın da beyan esasına göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bazı mükellefler beyan esasının gereklerini yerine getirememektedir. Bunların vergi dışı kalması söz konusu olamaz, çünkü mali güçleri olup vergilendirilmesi gerekmektedir. Vergilendirmeyi temin edebilmek için de yapılması gereken istisnai bir vergilemedir. Bu da götürü usuldür.

Çalışma üç kısımdan oluşmaktadır. Çalışmamızın yazımından sonra yayınlanan 31.12.1993 tarihli ve 93/5142 sayılı kararnameye de ek kısımda yer verilmiştir. Birinci

Kısım; götürü usulde vergilendirme hakkında genel bilgilerdir. Götürü usulün tanımı teorideki yeri, götürü usulde mükellef -küçük ticaret vesanat erbabı- Türkiye’de küçük işletmeler ve küçük ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesinin gereği üzerinde durulmuştur.

İkinci kısım, götürü vergileme yöntemleridir. Bu yöntemler; gayri safi irada dayanan yöntem, yıllık iş hacmine dayanan yöntem, yıllık emtia alımını esas alan yöntem, çeşitli karineleri esas alan yöntem, idare ile mükellefin uzlaşması, muntazam muhasebe tutamayanlar için kasa usulü ile vergileme yöntemi re’sen takdir nizamı ile vergileme yöntemi ve karma usulde (götürü usulde) vergileme yöntemi olup çeşitli ülkelerin uygulamaları ile birlikte incelenmiştir.

Üçüncü kısım; Türkiye’de götürü usul (Karma Usul) ile vergileme yöntemi ve uygulamasına yer verilmiştir. Götürü usul ile vergilemenin genel ve özel şartları, götürülüğün sınırları, ortaklıklarda aranan şartlar, küçük ticaret ve sanat erbabının ticari kazancının tesbiti incelenerek değerlendirilmesi yapılmıştır. Ayrıca konuyla ilgili Danıştay Kararları da bu kısma ilave edilmiştir.

Ek kısımda, götürü usulde vergilendirmeye ilişkin önemli değişiklikleri içeren 31.12.1993 tarihli ve 93/5142 sayılı kararname ile 172 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve Uygulaması anlatılmıştır.

Sonuç bölümünde ise çalışmanın kısa bir özeti verilerek, önerilerle birlikte değerlendirilmesi yapılmıştır.

BİRİNCİ KISIM

I- GÖTÜRÜ VERGİLEME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

A) GÖTÜRÜ KAVRAMI

Götürü (Lump Sum) kavramı sözcük anlamı itibariyle, “Para ile satın alınan şeyler veya para karşılığında yapılan işler için, toptan fiyat biçmek” ⁽¹⁾, “Bir malı incelemeyen toptan bir fiyata alma ya da satma” ⁽²⁾ ve de, “Mal miktarı, parasal gelir, gider gibi varlıkların toplamının kesin olarak belli olmadığı durumlarda, toplam tutarların, ayrıntılara girmeksizin tahmine dayanarak karşılaştırılması veya belirlenmesi durumu” ⁽³⁾ olarak belirtilmektedir.

Bilimsel eserlerde ise götürü kavramı, aynı zamanda kesim kavramı ile eş anlamlı olarak kullanılmakta ⁽⁴⁾ ve buna ek olarak, götürü usul veya kesim

-
- ¹ Bkz.: **Meydan Larousse Büyük Lugat ve Ansiklopedisi**, Meydan Yayınevi, İstanbul, 1969, C.V, s.297.
 - ² Bkz.: **Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi**, Gelişim Yayınları, İstanbul, 1986, C.VIII, s.4707.
 - ³ Halil SEYİDOĞLU, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlüğü**, Gözüm Yayınları, Ankara, 1992, s.315.
 - ⁴ Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İ.İ.T.İ.A., Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s.267.

usulü (=forfait) ⁽⁵⁾ deyiminin yerine “Maktuiyet (=Kesim) Usulü” de denilmektedir ⁽⁶⁾.

Kesim ve maktuiyet sözcüklerinin anlamlarına da kısaca değinirsek; kesim, “Bir şeyin gelirin toptan olarak biçilmiş fiyat (Eşanlanlısı: Kesenek)” ⁽⁷⁾ olarak tanımlanmaktadır. Maktu; kelimesi ise, “ölçü ile satılmayan götürü” ⁽⁸⁾ olarak açıklanmaktadır.

Götürü kelimesinin yerine kullanılabilen kesim ve maktuiyet kavramlarının sözlükte verilen anlamlarını incelediğimizde, kesim sözcüğü; bir şeyin gelirinin yani bir faktörün gelirinin (kazanç ve iradının), teknik bir ölçü ve birim kullanmadan bir bütün (enbloc) halinde genel olarak fiyatlandırılmasıdır.

Maktuiyet kavramından ise; bir şeyin miktarının (tutarının), ölçü ile satılmayan, diğer bir ifadeyle fiziki birimlere veya ölçülere ayrılmadan toptan olarak satılması anlaşılmaktadır.

Kesim ve maktuiyet kavramlarının anlamlarını bir arada düşündüğümüzde ortak bir özellik dikkati çekmektedir. Bu özellik;

⁵ Orhan DİKMEN, **Maliye Dersleri**, İstanbul Üniversitesi Hukuk ve İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, Sermet Matbaası, İstanbul, 1958, s.131.

⁶ Nihad SAYAR, **Kamu Maliyesi**, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.161.

⁷ Bkz.: **Meydan Larousse Büyük Lugat ve Ansiklopedisi**, Meydan Yayınevi, İstanbul, 1969, s.194.

⁸ Meydan Larousse..., C.VIII, s.178.

- Bir faktörün gelirinin ölçülendirilememesi (teknik bir ölçü ile) nedeniyle, bir bütün (genel) halinde ele alınıp fiyatlandırılmaya (veya değerlendirilmeye) gidilmesidir.

Bu özelliği; götürü kavramının sözlükteki anlamlarıyla karşılaştırdığımızda, bir faktörün gelirinin veya miktarının, para karşılığında satın alınan veya yapılan işlerin, incelenmeden bir başka ifadeyle, ölçülendirilmeden, (birimlerle ifade edilmeden) toptan fiyatlandırılması ile ilişkilendirilmektedir.

B) GÖTÜRÜ USUL VEYA KESİM USULÜ

1. Tanımı

Götürü usul veya kesim usulü, çok kerre karine veya idarece takdir usulü ile karıştırılmakta ise de, aslında her ikisinden de farklıdır. Esas itibarıyla, götürü usul, vergi matrah veya miktarının genel (umumi) bir şekilde tesbitinden ibarettir.

Götürü usul veya kesim usulünün, bazı maliye kitaplarında değişik tanımları yapılmıştır. Bu yapılan tanımlardan bazıları şunlardır:

- “Götürü veya kesim yöntemi, yükümlünün matrahlarının veya doğrudan doğruya vergi tutarlarının bir bütün olarak veya belirli yükümlü gruplarına göre saptanmasıdır”⁽⁹⁾.
- Bir başka eserde; “Götürü veya kesim usulü, mükellefin vergi matrah veya tutarları, münferit şekilde tahmin ve takdir olunmayarak bir bütün halinde veya genel şekilde tesbit edilmektedir”⁽¹⁰⁾.

⁹ Aykut HEREKMAN, **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1987, C.II, s.68.

¹⁰ Selahattin TUNCER, **Kamu Maliyesi**, Eskişehir İktisadi Ticari İlimler Akademisi Yayını, İstanbul, 1971, s.264.

- Başka bir yazara göre; “Götürü vergileme yöntemi, bir mükellef grubunun veya meslek grubunun genel olarak matrahlarının tesbit edilmesidir” (11).
- Başka bir mali eserde; “Cötürü “ (= maktuiyet, = kesim) usul, devletle mükelleflerin, aralarında mutabık kalmak suretiyle, vergi miktarını maktuiyet’e bağlama usulüdür ki, yıllık vergi borcunun önceden tayin ve tesbit edilmesi demektir. Buna Abonman Usulü de denilebilir” (12) şeklinde, götürü veya kesim usulünün tanımlarına rastlamaktayız.
- Götürü veya kesim usulünün, ansiklopedik tanımlarına bakıldığında ise; “gerek yönetsel ve gerekse mükelleflerden kaynaklanan çeşitli nedenlerle vergilendirmede uygulanan usuldür” (13), diğer bir eserde; “götürü yöntem, gösterge olduğu kabul edilen öğelerden kalkarak vergi matrahlarının hesaplanması yöntemi” (14), ve de; “götürü vergilendirmede, gerçek matraha bakılmaksızın ve yükümlünün kişisel durumu göz önünde bulundurulmadan, kanunun koyduğu kıstaslara göre genel takdirle verginin konulması yöntemi” (15) olarak tanımlanmaktadır.

Ancak şunu ilave edelim ki, götürü usulün gerek teoride gerekse uygulamada (vergi mevzuatında veya kazai içtihatlarda) yeterli bir tarifi yapılmış değildir. Yazarlar arasında bu usulden bahsedenler, ya hiç tarif vermemekte veya “götürü” kelimesinin lûgat anlamını vermekte ya da, az sonra değineceğimiz gibi özelliklerini vermekle yetinmektedirler. Bunun neticesi olarak da, götürü veya kesim usulü, diğer usuller ile (-idarece takdir usulü, -karine usulü) karıştırılabilmektedir.

-
- 11 Burhan ERDEM, **Kamu Maliyesi**, “Vergileme Tekniği”, A.Ü.A.Ö.F. Yayını, Eskişehir, 1988, s.115.
- 12 Nihad SAYAR, **Kamu...**, s.161.
- 13 Abdurrahman AKDOĞAN-Sadık KIRBAŞ-Saygın EYÜPGİLLER, **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Birlik Yayıncılık Limited Şirketi, Ankara, 1986, s.74.
- 14 Büyük Larousse..., C.VIII, s.4707.
- 15 Halil SEYİDOĞLU, **Ekonomik...**, s.315.

2. Özellikleri

Götürü veya kesim usulü'nün tanımı verilmesi yerine sayılan özellikleri ⁽¹⁶⁾ şunlardır;

- Götürü usulün ilk özelliğine göre; matrahlar, bir mükellef grubuna veya meslek grubuna göre idare tarafından genel olarak saptanır. Böylece bu grun içindeki mükelleflerin hepsinin bireysel vergi borçları birbirinin aynı olur. Bu nedenle götürü vergileme yöntemi genel ve objektif bir yöntemdir.

- Götürü usulün ikinci özelliğine göre ise; matrahlar, dış belirtilerden (ölçü olarak kabul edilen verilerden) hareket edilerek tayin ve tesbit edilmektedir.

Bu özelliğe göre, idare tarafından vergi matrahının hesaplanmasında belirli ve objektif ölçüler bulunamıyor ve kullanılamıyorsa dış belirtilerden yararlanmak suretiyle (dış belirtiler ölçü kabul edilerek) matrah tesbit edilmeye çalışılmaktadır.

Götürü veya kesim yöntemi ile ilgili verilen bu bilgilerden ve sayılan özelliklerden hareket ederek şöyle bir tanımlamaya gidebiliriz:

Götürü vergileme, yükümlünün geliri üzerinden alınan verginin gerçek usulde tesbitinin güç olması, iş hacimlerine bağlı olarak kazançlarının küçük olması, götürü mükelleflerin şekli yükümlülüklerini yerine getiremeyecek şekilde bilgilerinin yetersiz olması sebebiyle, objektif ölçülere göre bütün bir yükümlü grubu veya meslek grubu için tek ve genel bir biçimde kazanç veya vergi miktarının belirlenmesidir.

Tanımı vermeye çalıştığımız götürü usulün;

¹⁶ Selahattin TUNCER, *Kamu...*, s.264.

- Yüklünün ticari kazancının (gelir ve iradının), gerçek usulde tesbitinde zorluk bulunması,
- İş hacimlerine bağlı olarak kazançlarının küçük olması,
- Mükelleflerin, şekli yükümlülüklerini yerine getiremeyecek düzeyde bilgi seviyesinin düşük olması,
- Vergi matrahının mükellef gruplarına veya meslek gruplarına göre (17) genel (objektif) olarak saptanması, unsurlarını teşkil etmektedir.

C) GÖTÜRÜ VERGİLEMENİN TEORİDEKİ YERİ VE AMACI

1. Götürü Vergilemenin Teorideki Yeri

a) Ekonomik Kaynaklarına Göre Vergilerin Ayrımı

Ekonomik kaynaklarına göre vergilerin ayrımı;

- Gelir üzerinden alınan vergiler,
- Servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler,
- Harcamalar üzerinden alınan vergiler,

şeklinde olmaktadır (18).

Çağımızın en iyi vergi türü olarak, mali literatüre geçen gelir vergisi, gerçek kişilerin belirli bir dönemde (genellikle bir yıl) elde ettikleri gelirlerin net tutarı üzerinden alınan vergidir.

Servet ve servet transferi üzerinden alınan vergiler ise; kişilerin belirli bir zamanda sahip oldukları menkul ve gayrimenkul malların değerleri üzerinden alınan vergilerdir

17 Burhan ERDEM, *Kamu...*, s.115.

18 Aykut HEREKMAN, *A.g.e.*, s.91.

(¹⁹). Malların ivazsız (veraset ve hibede olduğu gibi) intikalinden veya servet artışından ya da bütün servet üzerinden alınan vergiler de servet vergisidir.

b) Gelir Vergisinin Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Vergilerin ekonomik kaynaklarına göre yapılan ayırımında, toplam vergi gelirlerinin içinde, gelir vergisinin payı giderek artmaktadır (²⁰). Bu durumu aşağıdaki Tablo-1'de görmek mümkündür.

Tablo-1
Gelir Vergisi'nin Vergi Gelirleri İçindeki Payı
(Milyar TL)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ	GELİR VERGİSİ	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ YÜZDESİ
1984	2.372	1.069	45.1
1985	3.829	1.324	34.6
1986	5.972	2.104	35.2
1987	9.051	3.093	34.2
1988	14.232	4.801	33.7
1989	25.550	9.871	38.6
1990	45.399	18.609	41.0
1991	78.746	33.374	42.4
1992*	139.750	58.000	41.5

Kaynak: 1923-1991 Temel Bütçe Gelirleri İstatistikleri, Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1992, s.59.

(*) Bütçe Tahmini

Tablo-1 incelendiğinde, toplam vergi gelirlerinin, % 33 ile % 45 arasında değişen oranlardaki payını, gelir vergisi teşkil etmektedir. Özellikle 1988'den itibaren gelir

¹⁹ Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.84.

²⁰ **Vergi İstatistikleri Yıllığı 1982-1991**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Ankara, 1992, s.59.

vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı artma eğilimine girerek, yaklaşık % 42'lik oranı oluşturmaktadır. Bu oran da, gelir vergisinin ve gelir vergisini oluşturan kazanç ve irat unsurlarının önemini ortaya koymaktadır.

c) Gelir Türü Olarak Ticari Kazanç

Gelir üzerinden alınan vergilerde, ticari kazanç en önemli ve başta gelen gelir türüdür. (GVK. md.2). Bu maddedeki (GVK. m.2) gelir türleri şunlardır ⁽²¹⁾;

- Ticari Kazançlar,
- Zirai Kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İratları ve
- Sair Kazanç ve İratlar.

Ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlardır (GVK. md.37). Bu gelir türünde mükelleflerin yaptıkları iş ticari ve sınai faaliyet olup, elde ettikleri gelir ticari kazançtır.

Ticari kazanç elde eden mükelleflerin vergilendirilmesi, başlangıçta ikiye ayrılmaktadır.

Birincisi, ticari kazançları vergi dışı bırakılanlar, yani vergiden muaf esnaf GVK. md.9'da belirtilmiştir. Esnafın faaliyeti, sermayeden ziyade bedeni çalışmasına dayanıp,

²¹ Ahmet CAN-Ahmet KAVAK, **Kaynakçalı Vergi Kanunları**, Kurtiş Matbaası, İstanbul, 1992, s.3.

elde ettiği kazanç ancak geçimini sağlayacak kadardır. Yani bunların gelirleri mali güçlerinin altındadır. Bu nedenle, yaptıkları iş ticari faaliyet elde ettikleri gelir ticari kazanç olduğu halde, mali güç yoksunluğu nedeniyle vergi dışı kalmışlardır (22).

İkincisi ise, ticari kazançları vergiye tabi olanlardır. Çağdaş gelir vergisi, gerçek kazançta yani beyan esasına dayanmaktadır. Ticari kazancın da beyan esasına göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bazı mükellefler beyan esasının gereklerini yerine getirememektedir. Beyan esası, okuma yazmayı bilmeyi, defter tutmayı, beyanname vermeyi gerektirmektedir. Ancak gelirleri ticari kazanç olup, beyan esasını yerine getiremeyecek düzeyde olanların ağdaş vergilendirilmesi sorun teşkil etmektedir. Bunların vergi dışı kalması söz konusu olamaz, çünkü mali güçleri vardır. Bunlar diğer yandan beyan esasındaki yükümlülükleri yerine getirememektedir. Ama vergilendirilmesi de gerekmektedir. Vergilendirmeyi temin edebilmek için de yapılması gereken istisnai bir vergilemedir. Bu da gtrlktr.

Durum böyle olunca, ticari kazanç elde edenlerin vergilendirilmesi ikiye ayrılmıştır;

- Gerçek usulde vergileme,
- Götürü usulde vergileme.

2. Götürü Vergilemeni: Amacı

Vergi matrah veya tutarlarının, münferit Şekilde bireysel özelliklere gidilmeksizin bir bütün halinde veya genel bir biçimde saptanması, götürü yöntemin esasını oluşturmaktadır. Bireysel vergi ödeme güçleri göz önünde tutulmaksızın vergi

²² 1982 Anayasası md.73. "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür".

matrahlarının genel ve objektif olarak saptanmasını amaçlayan götürü yöntem, beyan yöntemine yardımcı olarak uygulanmaktadır. Götürü vergilemenin amacı da budur.

Gelir vergisinin amacı, gelirin gerçek miktarları üzerinden kavranmasını temel ilke almakla beraber, kanun koyucu, beyan yönteminin uygulanamadığı durumlarda, götürü usulde vergileme yönteminden yararlanmak zorunda kalmıştır (23). Beyan yönteminin gereklerini tam olarak yerine getiremeyecekleri düşünülen ve ticari kazançları belli bir haddin altında olan mükellefler götürü yöneme göre vergilendirilmektedir. Bu usul, öteki tarh yöntemleriyle kavranamayacak boyutlardaki küçük ticari kazançları vergilendirmek amacıyla uygulanmaktadır.

Götürü vergileme yöntemini, karine veya dış belirtiler yönteminden ayırmak gerekir. Karine yönteminde, dış belirtiler verginin hesaplanmasında bir veri olarak ele alınmayıp doğrudan doğruya vergi matrahını oluşturmakta ve bunlar üzerinden vergi tarh edilmektedir. Başka bir ifadeyle, karine yöntemi, mükelleflerin gelir ve servetlerine karine sayılan dış belirtilerin vergi matrahı olarak seçilmesi yöntemidir (24).

Götürü vergileme yöntemini, idarece takdir usulünden de ayırd etmek gerekir. İdarece takdir usulünde, vergi matrahı, idare tarafından her mükellef (birey) için ayrı ayrı, yani münferit bir şekilde tesbit edilmektedir. Bu itibarla, idarece takdir yöntemi bireyseldir. Bir başka ifadeyle, idarece takdir yöntemi, vergi idaresi tarafından mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin belirlenmesidir (25).

23 Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İ.Ü.İ.F. Der Yayınları, İstanbul, 1987, s.139.

24 Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku-İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Olguç Matbaası, Ankara, 1979, s.71.

25 Abdurrahman AKDOĞAN, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, A.İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi Yayını, Ankara, 1980, s.35.

D) GÖTÜRÜ USULDE VERGİLEMENİN FAYDA VE SAKINÇALARI

1. Faydaları

Götürü usul veya kesim usulü ile vergilemenin; bir taraftan devleti, diğer taraftan mükellefi bir takım gereksiz muamelelerden (şekli yükümlülüklerden) kurtarması bakımından pratik faydaları vardır. İdare açısından götürü usul aynı zamanda kolaylık, basitlik ve verimlilik ilkelerine uygun düşmektedir (26).

Götürü usulde vergilemenin uygulanmasında, mükelleflerin katlanacakları zahmet ve masrafların, ödeyecekleri verginin faydasından fazla olması halinde, yani kamu maliyesi açısından ifade edersek, kişisel maliyet, sosyal faydadan daha yüksek ise, mükelleflerin götürü usul ile vergilendirilmesi, hem idare (vergi yönetimi) açısından hem de, mükellefler açısından bazı kolaylıklar sağlamaktadır.

Götürü usulde, defter tutamıyacak kadar küçük işletmelerin beyan için gerekli formaliteleri tam olarak yerine getiremeyecekleri kabul edilerek bu mükelleflerin, nispeten önemsiz sayılabilecek ticari kazançları bu usulde vergilendirilip düşük hasılatlar karşılığında, çok masraf yapılmamış olur (27). Böylece ticari kazancın sabit tesbit edilmiş rakamları, idarenin her sene tarhiyat muamelesini yeni baştan tekrarlamasına gerek bırakmayıp devleti ve mükellefleri uzun işlemlerden kurtarmaktadır (28).

26 Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, **Vergicilik El Kitabı**, Ankara, 1979, s.28.

27 Kenan BULUTOĞLU, **Kamu Ekonomisine Giriş**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s.491.

28 Abdurrahman AKDOĞAN, **Gelir...**, s.37.

2. Sakıncaları

Götürü usulde, mükellefin ödediği vergi miktarının, vermesi gereken gerçek vergiden az veya fazla olması vergi adaletsizliğine yol açmaktadır. Diğer bir ifadeyle, götürü usul, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini ayrı ayrı gözönünde tutmaması nedeniyle vergi kaybının artmasına neden olmaktadır.

Memleketimizde eğitim seviyesi arzulanan seviyeye ulaştırılmaya çalışılmaktadır. Ancak küçük ticaret ve sanat erbabının büyük bir kısmının okuma-yazma oranı düşüktür (29). Bu itibarla götürü mükellef, gerçek usulde vergilendirmenin gerektirdiği vecibeleri yerine getirebilecek bilgi seviyesinde bulunmamaktadır. Ayrıca bu gruba giren küçük ticaret ve sanat erbabının kazançları, ücretle muhasebe ve kayıt tutturmaya yetecek miktarda değildir. Çünkü, küçük ticaret ve sanat erbabının kazancı genellikle geçimini sağlayacak kadardır.

Götürü usul, belge alma ve verme alışkanlığını henüz kazanamamış olan küçük ticaret ve sanat erbabının bu alışkanlığı kazanmalarını engellediği gibi, vergi denetiminde otokontrolün zayıflamasına da neden olmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 47'nci maddesinin üçüncü bendinde belirtildiği üzere (30), işe yeni başlayanlarda, işe başlama tarihi itibarıyla genel şartları haiz olanlar, yıl sonuna kadarki muhtemel işlemleri itibarıyla özel ve genel şartları ihlal edecekleri aşikar olsa bile, ilk yıl için götürü vergi mükellefi olabilmektedirler. İşte bu uygulama bazı mükelleflerce istismar edilerek vergi adaletsizliğine neden olabilmektedir.

29 Vergi Reform Komisyonu Raporları, "Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Vergilendirilmesi", Damga Matbaası, İstanbul, 1969, C.I, s.123.

30 Ahmet CAN-Ahmet KAVAK, *Kaynakçalı...*, s.56.

Götürü usulde vergi matrahı, mükelleflerin çalışma yerinin büyüklüğü, alış, satış miktarları ve diğer bazı kriterler veri alınarak tesbit edilmektedir (31). Kriterlerden yani dış belirtilerden hareket edilerek tesbit edilen matrahlar teknik ya da ekonomik miktarlara dayanarak belirlenmemektedir (32). Götürü mükellefin, ödeme gücünü temsil ettiği varsayılan bir takım verilerden matrah tesbit edildiği için bu varsayımların gerçek matrahı tam olarak temsil ettiği şüphelidir.

Her çeşit ticaret ve sanatta, iş hacminin (cironun), gayri safi gelirin belirli bir oranı, kazanç olarak kabul edilip, bunun üzerinden götürü vergi alınmaktadır. Bu suretle bir senelik muamele toplamı bir kalemde belirlenmektedir. Hiç bir zaman gerçek kazancı meydana çıkarmayan bu yöntem, vergi ödeme gücünü (iktidarı) muamele hacmine göre tayinden başka bir şey değildir (33).

E) GÖTÜRÜ USULDE MÜKELLEF (KÜÇÜK TİCARET VE SANAT ERBABI)

Ticaret ve san'at işiyle uğraşanlara, dilimizde çeşitli adlar verilmektedir. Bunların başında tüccar (tacir) ve esnaf deyimleri gelmektedir. Bilindiği gibi, (TTK. m.14/1) bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kimseleri tacir saymıştır. Ticari işletme ise, aynı kanunda, "Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler" (TTK. md.11) ticari işletmedir (34).

31 İlhan ÖZER, *Devlet Maliyesi*, Maliye ve Gümrük Bakanlığın, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1986, s.182.

32 Salih TURHAN, *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1982, s.96.

33 Saffet İRTENK, *Maliye*, İzmir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1968, s.133.

34 Ali BOZER-Celal GÖLE, *Ticaret Hukuku Bilgisi*, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1991, s.11.

Ticaret ve sanat işiyle uğraşmakla beraber, Ticaret Kanunu'nun tacir saymadığı kişiler de vardır. Kanun bunlara esnaf adını vermiştir (TTK md.17). İktisadi faaliyeti sermayeden ziyade bedeni çalışmaya dayanan ve kazancı geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan kimseler, bu deyim kapsamına girmektedir (35).

Vergi hukukunda, vergiden tamamen muaf olanlara genellikle esnaf adı verilmektedir. Muaflikten faydalanamayanlar ise, küçük ticaret ve sanat erbabı şeklinde adlandırılmaktadır. Bunlardan birincilerin yani esnafın, vergiye tabi tutulacak bir kazancı olmadığıdır. Başka bir deyişle esnafın, kazancının en az geçim indirimi seviyesinde veya bu indirimin altında bulunduğu farzedilir. Bu sebeple bu durumda olanlardan vergi alınmamaktadır. Zira, vergiden muafırlar. Bunların bir üstünde kalanların geçim indirimi hadlerini aşan miktarda kazanç sağladıkları tahmin olunur. Bu kazançların yıllık tutarı yetkili komisyonlarca takdir edilip ve takdir olunan miktarlar üzerinden mükellefler adına vergi tarh olunmaktadır (36).

1. Küçük Ticaret ve Sanat Erbabı Hakkında Genel Bilgiler

1926 tarihli TTK. m.13, sermayesi nakitten çok bedensel çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek kadar az olan kişileri, ister gezici, ister bir dükkanda ya da sokağın belirli bir yerinde sabit olsunlar küçük tacir olarak tanımlamıştır. Sözü geçen hükümler bugün T.T.K. m.17'ye alınmış, fakat eski kanundaki küçük tacir deyimini yerine esnaf tabiri kullanılmıştır.

35 Ahmet HARMANCI, "Türkiye'de Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Vergi Durumu", Maliye Enstitüsü Konferansları, 16. Seri, İstanbul, 1968, s.213.

36 A.g.c., s.214.

“Tacir - Küçük Tacir” ya da bugünkü biçimi ile “Tacir Esnaf” ayrımı bir kısım küçük ticaret erbabını, tacirlere uygulanan ağır yüküm ve zorunluluktan kurtarmak amacı ile yapılır (37).

Küçük satımcı (satıcı); küçük tüccar, küçük tacir, esnaf niteliği taşıyan tüccar..., bu nitelik yasalarda “faaliyetleri parasal anamallarından çok bedensel çalışmalarına dayanma ve kazançları geçimlerine ancak yetecek kadar az olma”, deyimiyile tanımlanmıştır (38).

Emek ile sermayenin birlikte iktisadi faaliyette kullanılması sonucu elde edilen gelirler ticari kazanç adını alır. Bu tanımda emek ve sermaye unsurunun diğerine nazaran az veya çok oluşu faaliyetin ticari oluşuna etki etmez. Çünkü kundura boyacısı olan esnaf dahi kanunumuza göre ticari faaliyette bulunmaktadır. Bu faaliyetin devamlı yapılması önemlidir (39).

Ticaret Kanunumuz, ticari işletmenin uğraştığı (gördüğü) işleri sınırlayarak göstermediğinden, esnaf da iktisadi faaliyet yapan, fakat müesseseseleşmemiş ticaret ve sanat erbabı (sahibi) olup, -GVK. m.9. “Ticaret ve Sanat Erbabı” deyimleri- ticari işletme kavramının, esnafı da kapsayarak, geniş anlamda, iktisadi işletme kavramına özdeş olarak kullanılmaktadır. İktisadi işletmenin geniş anlamında, esnaf küçük ticari işletmedir. Bu özdeşlik benimsenemiyorsa, ticari işletme, esnafla sınırlı iktisadi işletmedir, ifadesi doğru olur (40).

37 **Ekonomi Ansiklopedisi**, Paymaş Yayınları, C. II, İstanbul, 1983, s.861.

38 Orhan HANÇERLİOĞLU, **Ticaret Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1982, s.281.

39 Hakkı ÖZEL, **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**, B.İ.T.İ.A. İktisat Fakültesi Yayını No:1, Murat Matbaacılık, Bursa, 1982, s.25.

40 Salih ŞANVER, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi**, İ.İ.T.İ.A., Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul, 1972, s.21.

a) Küçük ticaret ve Sanat Erbabı

Tüccar ya da ticaret erbabı, kelime anlamı itibariyle, ticari kazancı elde eden gerçek kişilerdir (41).

Eski Ticaret Kanunumuza göre, tüccar, ticaret işleriyle iştigal eden şahıs diye tarif edilmiştir (885 Sayılı Kanun m.9). Yeni Ticaret Kanunumuz ise “ticari işletmeyi kendi namına işleten kimse” diye tanımlanmıştır (6762 Sayılı Kanun m.14).

Gelir Vergisi Kanunu’na gelince, o da “ticari ve sınai faaliyet” kavramından hareket ederek bu faaliyetleri yapan şahsı tüccar (ticaret erbabı) addetmiştir. (GVK. m.37). Gelir Vergisi Kanunu’nda tüccarın müstakil bir tarifi yoktur. Biz bunu ticari kazancın tarifinden çıkarıyoruz.

Eski Ticaret Kanunu’nun 9. maddesine göre “muamelâtı ticariyeden birini san’atı mutade ittihaz eden” şahıslar tacir (ticaret erbabı) addolunurdu. Yeni Ticaret Kanunu ise işletme esasından hareket ederek “bir ticari işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten” kimseyi tacir (ticaret erbabı) addeylemiştir (T.T.K. m.14) (42).

Yeni Ticaret Kanunumuz (6762 numaralı kanun) esnafı şöyle tarif etmiştir: “ister gezici olsunlar, ister bir dükkanda veya bir sokağın muayyen yerlerinde sabit bulunsunlar, iktisadi faaliyeti nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan san’at ve ticaret sahipleri erbabı” esnafdır. Bu tariflerden çıkan neticeler şunlardır:

- Küçük ticaret ve san’at erbabı (ve esnaf), sermayeden ziyade bedeni çalışmasına dayanarak kazanç temin eder,

41 Gıyas AKDENİZ, *Gelir Vergisi*, 2. Kitap, Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu, Sermet Matbaası, İstanbul, 1959, s.5.

42 G.AKDENİZ, A.g.c., s.6.

- Küçük ticaret ve san'at erbabı ile esnafın iştigal mevzuu ticaret veya sanattır,
- Esnafın, küçük ticaret ve sanat erbabının bu ticaret ve sanatı bizzat yerine getirmesi veya bilfiil işinin başında bulunması lazımdır,
- Esnafın sabit bir işyerinde çalışmasının veya seyyar olmasının esnaf sıfatına tesiri yoktur,
- Esnafın, küçük ticaret ve sanat erbabının kazancı sınırlıdır, geçimini ancak temin eder. Gelir Vergisine göre mahdut (sınırlı) kazanç ölçüsü senelik iş hacmi (ciro) miktarı ve işyeri kirasıdır. Senelik cirosu ve kirası muayyen bir miktarı aşanlar; esnaf küçük ticaret ve sanat erbabı sıfatını kaybederler (43).

b) Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Eğitim Düzeyi

Türkiye'de Devlet Planlama Teşkilatı'nın değişik gelişme aşamasında bulunan üç ilde yaptığı ankete göre, küçük ticaret (esnaf) ve sanatkarların eğitim düzeyi şöyledir:

Tablo-2

Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Eğitim Düzeyi (1971 - Yüzde Dağılımı)

Ticaret ve Sanatkarlar	Gaziantep	Konya	Van	Ortalama
1- Okuma Yazma Bilmeyenler	13.5	10.0	31.0	18.0
2- İlkokulu Bitiren	55.0	75.0	45.0	58.0
3 -Sanat Okulunu Bitiren	03.0	04.0	05.0	04.0
4- Bilinmeyen	28.5	11.0	19.0	20.0
Toplam	100.0	100.0	100.0	100.0

Kaynak:D.P.T. Esnaf ve Sanatkarların Sosyal ve Ekonomik Sorunları Araştırması, Cilt I, Yayın No.D.P.T. 218, Ankara, 1971, s.11-12.

43 Gıyas AKDENİZ, Gelir Vergisi, 1. Kitap, Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu, Sermet Matbaası, İstanbul, 1957, s.176.

Tablo-2 incelendiğinde, bu grupta yer alan ticaret ve sanat erbabının temel eğitimleri ilk öğretimdir ve tüm küçük ticaret (esnaf) ve sanatkarların % 58'ini kapsamaktadır. İşletme sahibi ticaret ve sanat erbabının % 20'si ise okuyup yazma bilmemektedir (44).

2. Küçük İşletme, İşyeri ve Küçük Sanayi Hakkında Genel Bilgiler

Genel olarak “küçük” ve “büyük” sanayi veya işletme deyimleri, hukuki olmaktan çok, ekonomik ve teknik içeriğe sahiptir. Sanayileşme süreci içinde ekonomik koşullar ve kullanılan üretim teknikleri değiştiğinden “küçük sanayi” tanımı da değişikliğe uğramaktadır. Ayrıca bu tanımlar ülkelerin sanayileşme düzeyine göre de büyük farklılık göstermektedir. Hemen her ülkede “küçük sanayi” dendiğinde; sermayeye göre emeğin yoğun olduğu ve işletme yönetiminin tüm sorumluluğunu, sermaye sahibinin üstlendiği sanayi işyeri anlaşılmaktadır.

a) Küçük İşletme, Ticari İşletme Kavramlarını Tanımlamada Kullanılan Ölçüler

Küçük işletme terimi, iş hayatındaki ve ekonomideki kapsamı açıkça belirlenmeden, sık sık kullanılmaktadır. Bakkal dükkanını, manavı veya küçük bir imalat atölyesini küçük bir işletme olarak, bir otomobil fabrikasını da büyük bir işletme olarak düşünmek kolaydır. Bu iki uç arasında, uygulanan ölçülere göre, küçük veya büyük olarak nitelenebilecek pek çok işletme vardır (45). Küçük işletmeyle ilgili olarak yapılmış çeşitli tanımlar bulunmaktadır. Türkiye’de son yirmi yılda meydana

⁴⁴ Tenay KOPARAL, **Türkiye’nin Kalkınmasında Küçük Sanayiın Önemi ve Katkısı**, A.İ.T.İ.A. Özyurt Matbaası, Ankara, 1977, s.185.

⁴⁵ Şan ÖZALP, **Küçük İşletmeler**, E.İ.T.İ.A. Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1971, s.37.

gelen iktisadi gelişme, bundan yirmi yıl önce büyük ve küçük işletmeleri ayırmada uygun görülen 10 işçi veya 10 beygir gücü kıstaslarını bugün yetersiz bir duruma düşürmüştür.

Ticari işletme; kavramı ile iktisadi işletme kavramları arasında bir özel-genel ilişkisi vardır. Her ticari işletme bir iktisadi işletmedir. Fakat her iktisadi işletme bir ticari işletme olmaz, iktisat bilimi yönünden kendi başına yeterli olarak mal ve hizmet üreten her ünite bir işletmedir. Bu anlamda bir ayakkabı boyacısı, bir berber de, bir demirçelik kombinası gibi işletmedir (46).

Türkiye’de işletmeleri büyüklüklerine göre sınıflara ayıracak bazı kanun ve yönetmelikler bulunmasına rağmen, bunları incelemeye alacak kadar açık ve kesin standartlar ortaya koymaktan uzaktırlar. İşletmelerin büyüklükleri arasındaki sınırlar çeşitli ölçülere göre belirlenebilir. Bu ölçüler aynı zamanda küçük işletme kavramı ve bu kavramı tanımlamada kullanılan ölçülerdir (47). Aşağıda görüleceği gibi, bu ölçüleri niteliksel ve niceliksel ölçüler olarak ikiye ayırabiliriz. niteliksel ölçülerin kullanılması bize küçük işletmeler hakkında bir fikir verebilir. Bu ölçüler, küçük işletmeleri incelerken pratik olmaları yönünden değerlidir. Bunların başlıcaları şunlardır:

- Çalıştırılanların sayısı,
- Belirli bir sürede ödenen ücret ve aylıkların toplamı,
- Belirli bir sürede kullanılan hammadde miktarı,
- Belirli bir sürede harcanan enerji miktarı,
- Belirli bir sürede yapılan satış miktarı,
- Sermaye miktarı,

46 Oğuz İMREGÜN, Ticaret Hukuku, Anadolu Üniversitesi, Eğitim Sağlık Ve Bilimsel Araştırma Vakfı Yayınları, Eskişehir, 1985, s.4.

47 Şan ÖZALP, A.g.c., s.38.

- Kullanılan makine ve tezgahların sayısı ve gücü,
- İşlenen veya yararlanılan toprağın genişliği.

b) İş Yeri Kavramı

Kavram olarak işyeri, gerçek kişinin, ticaret ve sanatını yaptığı yerdir. yukarıda sözü edilen küçük ticaret ve sanat erbabı sabit bir yerde çalışıyorsa burası bunların iş yeridir (48). Kanunun koyduğu iş yeri gayri safi iradı ölçüsündeki “iş yerini” ni V.U.K. md.46 şöyle tarif ediyor: “iş yeri, mağaza, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri gibi ticari ve sınai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir”.

c) Küçük Sanat ve Küçük Sanayi Kavramları

Küçük sanat, faaliyetleri sermayeden ziyade bedeni çalışmasına dayanan, kendi nam ve hesabına, kendi mesuliyeti altında sınırlı sayıda çırak ve kalfalarla birlikte ihtisası dahilindeki işleri yapıp satılığa çıkarmayı meslek edinen ve tacir sıfatına haiz olmayan kimseler.küçük sanat sahipleridir (49).

Küçük sanayi, sermayeye göre emeğin yoğun olduğu ve işletme yönetiminin tüm sorumluluğunu sermaye sahibinin üstlendiği bir iştir. Küçük sanayi kavramı, göreceli olarak küçük kabul edilen kuruluşlarda (establishment) yapılan bütün yapım işlemleri (manufacturing) anlamına gelir ve bütün küçük ölçekli sanayii kuruluşlarını içine alır (50). Küçük sanayiden, anlaşılan ölçü, ülkenin ekonomik yapısına ve gelişme düzeyine göre değişiklikler göstermektedir. Ülkeler arasında olduğu gibi, aynı ülke içindeki bölgeler arasında da göreceli bir anlam taşır. Ülkelerin içinde buldukları

48 Cıyasettin AKDENİZ, *Türk Vergi...*, s.102.

49 “Hukuk İktisat ve Ticaret Lugatı”..., s.103.

50 Tenay KOPARAL, A.g.e., s.35.

durumlarına göre, bu göreceli ölçülerde, çalışan kişi sayısı, yıllık iş hacmi ve başka ölçüler kullanılmaktadır.

Türkiye’de, küçük sanayi kavramı, “küçük sanayi, küçük sanatlar, el sanatları” anlatımı için kullanılmaktadır (51). Türkiye’de işletmeler, yasa koyucu yönünden, niteliksel ölçütlerden bir ya da birkaçı (işçi sayısı, sermaye miktarı, devindirici güç v.b.) temel alınarak, küçük sanat ve sanatkarı tanımlamıştır. 1970 sanayi ve işyerleri sayımından sonra süregelen yıllık sanayi anketlerinde, işletme büyüklüğünü tanımlamada ölçüt olarak yalnız “kişi” sayısı kullanılmıştır. Bu esasa göre, küçük sanayi, “bir kişinin mülkiyeti altında etkinlikte bulunan ve 10’dan az kişi çalıştıran işyerleri” olarak tanımlanmıştır (52).

3. Türkiye’de Küçük İşletmeler

Türkiye’de işletmeleri büyüklük açısından sınıflandıracak kıstaslar yeterince açık bulunmamaktadır. Bununla beraber 1970 ve 1980 yıllarında Devlet İstatistik Enstitüsü’nce yapılan sanayi ve işyerleri sayımında 10 kişiden az işçi çalıştıran işyerleri küçük işletme sayılmıştır. Bu tanımlamaya göre, 9 ve daha az işçi çalıştıran fakat 50 ve daha çok beygir güçlük enerji kullanan işletmeler büyük işletme, bunun dışındakiler küçük işletme sayılmışlardır. Bu açıdan “küçük işletme” kavramı belirtilen ölçülerle değerlendirilmelidir.

Küçük işletmelerin belirgin özelliklerinin başında, bunların aile işletmesi olma özelliği gelmektedir. Küçük işletmeler bağımsızdırlar ve bu işletmelere dışardan herhangi bir kontrol sözkonusu olamaz. Küçük işletmelerde mali faktörlerden ziyade

51 D.P.T. Özel İhtisas Komisyonu Raporu: “Küçük Sanayi ve El Sanatları”, Ankara, 1966, s.1.

52 D.İ.E.: “Türkiye İstatistik Yıllığı”, Ankara, 1975, s.201.

kişisel faktörler önemlidir. Ayrıca, küçük işletmeler talepte meydana gelebilecek herhangi bir değişiklik karşısında esnek davranabilme yeteneğine sahiptirler. Fazla harcama yapmaksızın üretim metodlarını değiştirebilirler. Bütün bu özellikler, küçük işletmenin tayininde bize yardımcı olacak kriterlerdir. Her ne kadar büyük işletmeler ekonomide daha önemli bir yere sahip gözükseler de, küçük işletmeler gerek ekonomiye katkıları yönünden, gerek sayı ve oran itibarıyla çoğunlukta olmaları yönünden ekonomide oldukça önemli bir yer tutmaktadır (53).

Aşağıdaki Tabloda, 1970 ve 1980 yıllarında yapılan genel sanayi ve işyerleri sayımında imalat sanayiinde küçük ve büyük işletmelerle ilgili bazı rakamlar verilmiştir.

Tablo- 3
İmalat Sanayiinde İşletmelerin Büyüklükleri
(İşyeri Sayısı)

Yıllar	Toplam İşletme Sayısı	%	Büyük İşletme Sayısı	%	Küçük İşletme Sayısı	%
1970	175.299	100	4.820	2.7	170.479	97.2
1980	186.168	100	9.009	4.8	177.159	95.1

Kaynak:Halil DİRİMTEKİN, **Türkiye Ekonomisi**, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, 2. Fasikül, Eskişehir, 1991, s.313.

Tablo-3'den de görüleceği gibi, imalat sanayiinde küçük işletmeler 1970 yılında, toplam işletmelerin % 96'sini oluşturmaktadır. Bu oran, 1980'de yaklaşık % 2'lik bir azalışla toplam işletmelerin % 95'ini teşkil etmektedir. Bu da oldukça büyük bir oran olup, küçük işletmelerin ekonomideki önemini ortaya koymaktadır.

53 Halil DİRİMTEKİN, **Türkiye Ekonomisi**, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, 2. Fasikül, Eskişehir, 1991, s.312-313.

4. Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Vergilendirilmesinin Gereği

Küçük ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesi deyimi ile, bu grubun, gelir vergisi içinde elde ettikleri ticari kazanç üzerinden vergiye tabi tutulmaları kastolunmaktadır. Bunlar, istisnai bir sistem olan Götürü Usul'de vergiye tabi tutulmaktadır.

Ticari kazancın gerçek usulde kavranması, mükellefler tarafından geliri meydana çıkaracak unsurları ve ticari kazancı ortaya koyacak düzenli bir muhasebe tutulması ile mümkün olabilir.

Günümüzde, muhasebe, ekonomik faaliyetin vazgeçilmez bir unsurudur. Küçük de olsa, her teşebbüs, durumunu takip edebilmek için bir muhasebeye başvurmaktadır. Ancak muhasebe kayıtlarını yapmak, mükelleflerin bazı teknik bilgileri bilmesi ile mümkündür. Oysa, küçük ticaret ve sanat erbabının bu seviyede olmadığını yukarıda açıklamıştık. Fakat, küçük ticaret ve sanat erbabının faaliyeti ticaridir. Elde ettiği gelir de ticari kazançtır.

O halde ticari kazançlarından ötürü mali güce sahip olanların vergi dışı bırakılması düşünülemez. İşte, küçük ticaret ve sanat erbabı mali iktidarından dolayı istisnai bir yöntem olan götürü usulde vergilendirilmektedir.

Ekonomik bakımdan ilerlemiş ülkelerde bile, küçük ticaret ve sanat işletmeleri varlıklarını devam ettirmektedirler. Bu ülkelerde, küçük ticaret ve sanat işletmelerinin vergilendirilmesi, rasyonel şekilde organize edilmiş bünyelerine uygun istisnai yöntemlerle yapılmaktadır.

İKİNCİ KISIM

I- GÖTÜRÜ VERGİLEME YÖNTEMLERİ

A) GÖTÜRÜ USULDE VERGİLEME YÖNTEMLERİ

Götürü usulde vergilendirme, ülkemizde ve yabancı ülkelerde çeşitli yöntemlerle değişik şekillerde günümüze kadar uygulanmıştır. Götürü usulde vergilendirmenin uygulama alanının genişliği; uygulama tekniğine, ülkelerin ekonomik seviyesine, eğitim seviyesine, ticaret ve sanat gelenekleri ile defter tutma alışkanlıklarına göre değişmektedir.

Batı Devletlerinin hemen hepsinde, şu veya bu genişlikte götürü usulde vergileme yöntemlerinin uygulandığı görülmektedir. Ancak, İngiltere ve bazı batı ülkelerinde, küçük ticaret ve sanat alanında da işletme veya kasa usulüne dayanan, gerçek kazanca yakın tesbit usulleri uygulanmakta olup götürü usule başvurulmamaktadır (54).

Küçük ticaret ve sanat faaliyetleri sahasında, ticari kazancın tesbitinde uygulanan, götürü usulde vergilemenin çeşitli yöntemlerine rastlamak mümkündür. Şimdi ülkemizde ve dünyada uygulanan götürü vergileme yöntemlerini ayrı ayrı inceleyelim:

⁵⁴ Vergi Reform Komisyonu Raporları, “Küçük Sanat ve Ticaret Erbabının Vergilendirilmesi Hakkında Rapor”, Damga Matbaası, C.IV, İstanbul, 1966, s.404.

1. Gayri Safi İrada Dayanan Yöntem

Ülkemizde, gelir vergisi reformundan önce kazanç vergisi uygulamasında, bu yöntem bütün genişliği ile uygulanmıştır. Vergilemenin en kaba şekli olarak gayri safi irad, yıllık işyeri kira tutarı üzerine esartulmuştur.

Ülkemizde, kazanç vergisi döneminde (1926'da uygulamaya konulan kazanç vergisi, 1950'de gelir, kurumlar ve esnaf vergilerinin yürürlüğe girmesine kadar devam etmiştir.) uygulanan bu yöntem, bize de eski Fransız sisteminden intikal etmiştir (55). Gelir vergisi ile terk edilmiş olan bu yöntemin, ileri vergi sistemlerinde artık yeri kalmadığı görülmektedir.

Gayri safi irada dayanan yöntem ile vergilemede, küçük ticaret ve sanat erbabının, faaliyette bulunduğu işyerinin kirası dikkate alınarak vergileme yapılmaktadır. Bu yöntem artık, günümüzde tek başına kullanılmamaktadır.

Türkiye Uygulaması (56).; Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesine kadar geçen dönemde, küçük ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesinde uygulanan bu yönteme kısaca bakalım.

Temettü vergisi, 1914 yılında Fransız "Patent" vergisi örnek alınarak hazırlanıp yürürlüğe konuldu (57). Sadece ticaret, sanat ve emek erbabından alınmaktaydı. Temettü vergisinde mükellefler üç grupta toplanmıştı. Birinci grupta mükellefler,

55 Vergi Reform Komisyonu Raporları, "Küçük...", C.IV, s.405.

56 Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, İ.Ü.İ.F. Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1966, s.38.

57 Cihan DURU-Kemal TURAN-Abdurrahman ÖNGEOĞLU, **Atatürk Dönemi Maliye Politikası**, C.I, Ankara, 1982, s.42.

işyerinin kanuni kirasının bir nisbetini vergi olarak ödemekteydi. Bu nispet, iş türlerine göre değişirdi. İkinci grup, yaptıkları alış veriş hacminin bir yüzdesini vergi olarak ödüyordu. Üçüncü gruptaki mükellefler ise, belli bir işyeri olmayan gelir sahipleri olup, bunlar maktu usul (götürü miktarlar üzerinden) ile vergilendirilirdi. Temettü vergisi, 1926'da kazanç vergisinin yürürlüğe girmesiyle kalktı.

1926'da uygulamaya konulmuş olan kazanç vergisi; 1950'ye kadar devam etmiştir. Kazanç vergisi yükümlüleri iki kısma ayrılmıştı;

- Gerçek gelirleri üzerinden beyannameye tabi olanlar, yani birinci sınıf yükümlüler, "beyannameliler",
- Geliri, işyeri kirası (gayri safi iradı) karine alınmak suretiyle hesaplanan ve beyannameye tabi olmayan ikinci sınıf yükümlüler, "irathlar".

Bunlardan beyanname usulüne tabi olan yükümlülere "beyannameliler", beyannameye tabi olmayıp da işyerinin gayri safi iradına göre vergilendirilenlere ise "irathlılar" denmiştir (58).

Beyannameliler dışında kalan ve belli bir işyeri olan ticaret ve sanat erbabı, bu işyerinin maliyece tespit edilen gayri safi iradı üzerinden vergilendirilirdi. Bu vergi, ticaret ve sanat erbabının faaliyet türüne, buldukları şehrin nüfusuna göre alınıyordu (59).

1950 yılında esnaf vergisi, gelir ve kurumlar vergisi ile beraber yürürlüğe girmiştir. Türkiye'nin o dönemde, gelir vergisinin uygulanması veya başarılı olması için gerekli olan, işletme büyüklüğü, muhasebe ve kayıt düzeni, gelir seviyesi, eğitim

⁵⁸ Esfender KORKMAZ, *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, Gür-ay Matbaası, İstanbul, 1982, s.108.

⁵⁹ Kenan BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.25.

seviyesi ve etkin bir vergi idaresine sahip olmaması nedenleriyle gelir ve kurumlar vergisinin ilk on yıllık uygulaması başarısız olmuştur.

Bu dönemde ticaret ve sanat erbabı iki gruba ayrılmış; bunlardan bazıları gelir vergisine tabi tutulurken diğerleri esnaf vergisi kapsamına alınmışlardır.

5423 Sayılı Esnaf Vergisi'nde esnafın tayininde aranan şartlar, genel ve özel olmak üzere iki kategoride toplanmıştı. Genel şartları; kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak, işyerinin yıllık kira tutarı 720 lirayı aşmamak ve ticari kazancı dolayısıyla gelir vergisine tabi olmamak şeklinde idi. Nihayet 1955 yılında esnaf vergisi kaldırıldı ve gelir vergisi çerçevesinde vergilendirilmeye başlandı (60). Gelir vergisinde bir kısım esnaf, tamamen vergi dışı bırakılırken (esnaf muaflığı) diğer bir kısım esnaf da bazı şartlarla götürü usulde vergilendirilmeye başlandı.

Batı ülkelerinin bazılarında, Almanya, İngiltere, A.B.D. gibi, gayri safi irad yöntemi hiç kullanılmamıştır. Bütün genişliği ile uygulamış olan Fransa'da bu yöntemi, gerçekleştirdiği son vergi reformları ile tamamen terk etmiştir (61).

2. Yıllık İş Hacmine Dayanan Yöntem

Bu yöntemde vergileme, iş hacmine yani gayrisafi satış miktarları üzerine ve teşebbüsün elde etmesi mümkün kazançta göre iki şekilde yapılmaktadır. Şimdi bunları inceleyelim:

60 Esfender KORKMAZ, A.g.e., s.120.

61 Vergi Reform Komisyonu Raporları, "Küçük...", C.IV, s.417.

a) İş Hacmine Katsayı Uygulaması

Gelir Vergisinin uygulandığı tarihten itibaren son yıllara kadar Fransa, götürü usulde vergilemeyi iş hacmine “chiffres d'affaire” göre uygulamıştır. Fransa’da yıllık iş hacmi belli bir miktarın altında bulunanlar hakkında götürü vergileme uygulanır. İşin nevine göre değişen muayyen bir emsalle çarpılan iş hacmi miktarı götürü kazanç olarak kabul edilmektedir. Bu emsal faraza 0,15 ve iş hacmi miktarı da 100.000 frank olduğu takdirde 15.000 frank doğrudan doğruya safi kazanç adededir⁽⁶²⁾.

b) Safi Kazanç Emsalleri

Fransa Uygulaması ⁽⁶³⁾; Fransa’da götürü kazanç “Benefice Forfaitaire”, teşebbüsün elde etmesi mümkün kazançta göre mükellef ile temas edilmek suretiyle idare tarafından tayin edilmektedir. Vergi idaresi ile götürü kazanç üzerinde mutabakata varılmaz ise, mükellef departman komisyonuna ve icabında Hakem Komitesine başvurabilir. Götürü vergi iki yıl için tespit edilir. Değiştirilmediği takdirde müddet kendiliğinden uzatılmış olur. Götürü usule tabi olanlar defter tutmaz, sadece basit bir cetvel ve kayıt tutmakla yetinirler. Bunun dışında alımlarına ait faturaları muhafaza ederler.

Götürü mükellefler de gerçek kazanç üzerinden vergiye tabi olanlar gibi, dolduracakları A2 numaralı, şekli Maliye Bakanlığınca tespit edilmiş bir beyannameyi doldurarak bağlı oldukları vergi dairesine verirler. Bu beyannameye; yıllık alım tutarı, yıllık iş hacmi, yıl sonu stoku, işçi sayısı, işyeri kirası, ikametgah kirası, evinde birlikte yaşadığı kişiler gibi bilgileri içermektedir. mükellefler, bu bilgileri içeren beyannameyi zamanında doldurup vergi dairesine vermedikleri takdirde, bunlar hakkında sadece gecikme zammı alınır, başkaca cezalar uygulanmaz.

⁶² Orhan DİKMEN, A.g.c., s.132-133.

⁶³ Vergi Reform Komisyonu Raporları, “Küçük...”, C.IV, s.417.

3. Yıllık Emtia Alımını Esas Alan Yöntem

Bu yöntemde adından da anlaşılacağı üzere, iş hacmi yerine bir yılda satın alınan emtianın tutarı gözönünde bulundurulmak suretiyle kazanç hesaplanmaktadır (64). Satın alınan emtia tutarı deyiminden, ticarete konu olan taşınır malların miktarı kastedilmektedir.

Almanya Uygulaması (65); Almanya’da diğer çoğu memleketlerde olduğu gibi, küçük ticaret ve sanat erbabının, kazancının tespitinde ve vergilendirilmesinde normal usulden başka usul uygulanmaktadır.

Muntazam muhasebe usulünden tamamen ayrılan bu usul de, ortalama kar haddi usulü diyebileceğimiz “Durchschnittsatze ve Richtsatze” usulüdür. Bu usule göre, çalışan işçi sayısı ve diğer bazı faktörler de gözönünde tutulmaktadır. Yıl içinde satın alınan emtia (mal) tutarı ile, yıllık iş hacmi (ciro) esas alınarak, mal (emtia) alım defteri tutularak vergiye tabi kazanç tespit edilmektedir.

Kâr hadleri, geçmiş tecrübelerle dayanarak yapılan incelemeler sonucunda memleketin her maliye bölgesi için cetveller halinde belli edilmektedir. Bu cetveller ilgililer tarafından Esnaf Odalarından temin edilebilmektedir.

Bu yöntemde, götürü usulde yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, verginin matrahı olarak efektif kazanç değil, objektif bir takım faktörlere göre elde edilebilecek kazanç araştırılıp tespit edilmektedir.

64 Vergi Reform komisyonu Raporları, “Küçük...”, C.IV, s.406.

65 Vergi Reform Komisyonu Raporları, “Küçük...”, C.IV, s.408-409.

4. Çeşitli Karineleri Esas Alan Yöntem

Bu yöntemde matrahın miktar olarak ifadesi, kanunla evvelden tayin olunmuş bazı bilgilerden hareketle götürü bir şekilde tayin olunmaktadır.

Çeşitli karineleri esas alan bu yöntemde kazanç, iş hacmi, alınan mal miktarı, işyeri kirası gibi çeşitli unsurlar birlikte nazarı itibare alınmak suretiyle götürü olarak tespit edilmektedir. Şimdi bu unsurları tek tek inceleyelim:

a) Yıllık İş Hacmi

Bu usulde, önce iş neyelerine (türlerine) ve diğer özelliklere göre iş hacmi, yani ciro hacmi tayin edilerek yıllık gayrisafi satış miktarları tespit edilmektedir. Başka bir ifadeyle, yıllık iş hacmi belirli bir miktarın altında kalan mükelleflere safi kazanç emsalleri, yıllık iş hacmine tatbik edilmek suretiyle vergilendirilecek kazanç tespit olunmaktadır.

b) Yıllık Alınan Emtia Tutarı

Bu yöntemde, yıllık satın alınan mal (emtia) miktarı, matrah tespitinde kıstas olarak kullanılmaktadır. Diğer bazı karineler yanında bilhassa Almanya'da bu yöntemin mal alım (emtia) defteri esasına dayanarak uygulandığı görülmektedir.

c) İşyeri Kirası

Karineleri esas alan bu vergileme yönteminde, vergilemedeki adaletsizliğin sakıncasını kısmen kaldırmak için, bu usulde vergiyi, tek değil birkaç karineye birden dayandırmak yoluna gidilmiştir. mesela, işyerinin kirası ile birlikte işyerinin bulunduğu

şehir veya kasabanın, nüfusu nazarı itibare alınmaktadır (66).

Almanya Uygulaması (67); Almanya’da vergiye tabi kazanç; çalışan işçi sayısı, yıl içinde alınan mal miktarı, yıllık iş hacmi esas alınmak suretiyle, ciroya kazanç yüzdelerinin uygulanması sonucunda tespit olunmaktadır.

5. İdare ile Mükellefin Uzlaşması (Konkordato) Yöntemi

Bu yöntemde götürü vergi, muhtelif karineler gözönünde tutulmakla beraber esas itibariyle mükellef ile yapılan bir pazarlık neticesinde varılan anlaşmaya göre tespit edilmektedir.

Konkordato usulü olarak da bilinen bu yöntemde, mükellefle vergi memuru karşılıklı olarak münakaşa ederler ve neticede, adeta bir pazarlık yaparak mükellefin yıllık kazanç miktarı üzerinde uzlaşırlar. Bununla beraber, vergi matrah veya miktarının hazine ile mükellef veya hazine ile mükellef grupları arasında kararlaştırıldığı vakidir (68).

Bugün batıda, götürü vergilemede genellikle mükellefle uzlaşma esası geçerli olmakla beraber, konkordato yani, mükellef ile uzlaşma yöntemi bütün kesinliği ve özelliği ile Amerika Birleşik Devletleri’nde ve İtalya’da uygulanmaktadır.

Fransa Uygulaması (69); götürü matrahın, idare ile mükellef grupları arasında kararlaştırılması “forfait collectif” usulü bir zamanlar Fransa’da kullanılmıştır. Bu usulün, bugün için bir önemi kalmamıştır.

66 Orhan DİKMEN, A.g.e., s.130.

67 Vergi Reform Komisyonu Raporları, “Küçük...”, C.IV, s.409.

68 Orhan DİKMEN, A.g.c., s.133.

69 Orhan DİKMEN, A.g.c., s.134.

İtalya Uygulaması (70); İtalya'da, küçük ticaret erbabı ile artizanlar konkordato yani uzlaşma esasına göre vergiye tabi tutulmaktadırlar.

A.B.D. Uygulaması (71); Amerika Birleşik devletlerinde, diğer batı devletlerinden daha geniş ölçüde, konkordato usulü uygulanmaktadır. Muntazam defter tutamayacak olanlar hakkında, kaideten bir takım kıyaslamalar yapılmak suretiyle mükellefler ile işbirliği içinde uzlaşmaya gidilir. Yani re'sen takdirlere, ihtilaflara mahal vermeden uzlaşma yöntemi ile vergilemeye gidilmektedir.

6 . Muntazam Muhasebe Tutamayanlar İçin Kasa Usulü ile Vergileme Yöntemi

Küçük ticaret ve özellikle de sanat işleri ile uğraşan mükellefler, işlerinin mahiyeti icabı ve iş hacimlerinin sınırlı olması yüzünden muntazam muhasebe tutacak durumda bulunmazlar. Bu nedenle, Almanya'da Hollanda'da ve Amerika Birleşik Devletleri'nde başkaca kazanç tespit usulleri uygulanmıştır. Bu usullerden biri Kasa (cash) usulü, diğeri de mükellef ile idarenin uzlaşması yöntemidir.

a) Kasa (Cash) Usulü İle Vergileme (72).

Kasa usulünde ticari kazanç, işletme hasılatından işletme giderlerinin defterde düşülmesi suretiyle bulunmaktadır. Esas itibariyle bu usul, yani kasa usulu, bizim işletme hesabı usulüne benzemektedir. Bu usulde tahsil olunan paralar ile mükellefin alacağına kaydedilen her türlü gelirler matrahı oluşturmaktadır. Hasılat-gider farkı usulü de denilen bu yöntem, küçük ticaret ve sanat erbabına uygulanmaktadır.

70 Vergi Reform Komisyonu Raporları, "Küçük...", C.IV, s.410.

71 A.g.c., s.409-410.

72 A.g.c., s.408.

A.B.D. Uygulaması; Amerika Birleşik Devletleri'nde ticari kazançlar (On A Cash Basis) kasa usulüne göre tespit edilmektedir. Bu usule göre tahsil olunan paralar ile mükellefin alacağına kaydolunan her türlü gelirler matrah hesabına dahil edilmektedir. Kazanç, işletme hasılatından işletmenin giderleri indirilmek suretiyle hesaplanmış olmaktadır.

Hollanda Uygulaması; Hollanda'da muntazam defter tutamayan küçük ticaret erbabının gelir vergisine tabi kazançları, kasa (cash) usulüne göre tespit edilmektedir.

b) Mükellef ile İdarenin Uzlaşması

Bu yöntemde, çeşitli kriterler gözönüne alınarak idare ile mükellefin veya mükellef gruplarının karşılıklı münakaşa ederek kazanç miktarını saptamaktadırlar. Bir takım kıyaslamalar yapılmak suretiyle, mükellef ile idare uzlaşmaya giderek vergilendirilecek kazanç tespit edilmektedir.

7. Re'sen Takdir Nizamı İle Vergileme Yöntemi

a) Sermaye, Ciro ve İşçi Sayısına Göre Vergileme

Bu yöntem ile vergilemede, idare tek taraflı olarak bazı ölçüleri ve verileri esas almak suretiyle küçük ticaret ve sanat erbabının kazancı tespit edilmektedir. İdare kazancın tespitinde sermaye, ciro yani iş hacmi, iş yerinde çalıştırılan işçi sayısı, işyeri kirası gibi verileri esas almaktadır.

Belçika Uygulaması ⁽⁷³⁾; Belçika'da götürü usul, re'sen takdir nizamı içinde uygulanmaktadır. Küçük ticaret ve sanat erbabının kazancı, sermaye, ciro, işçi

⁷³ Vergi Reform Komisyonu Raporları, "Küçük...", C.IV, s.410.

sayısı, muharrik (çalıştırıcı-itici) kuvvet, kira gibi veriler esas alınarak idare tarafından tespit edilmektedir.

3. Götürü Usul (Karma Usul) ile Vergileme Yöntemi

Götürü Usul (Karma Usul), yükümlünün matrahlarının veya vergi tutarlarının bir bütün olarak veya belirli yükümlü gruplarına göre saptanmasıdır.

Götürü (karma) usul ile vergilemenin şartları, genel ve özel şartlar olarak iki kategoride toplanmaktadır. İşinin başında bilfiil bulunmak veya çalışmak, işyeri emlak vergi değeri veya kira tutarı kanunda belirtilen tutarı aşmamak, başka gelirleri dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olmamak genel şartlardır. Özel şartlar ise, bir takvim yılı içerisinde satın alınan mal (emtia) alımları tutarı, satışları tutarı, ücretli durumuna girmeksizin yaptıkları iş karşılığında aldıkları ücret tutarı gibi esaslara dayanmaktadır. Sayılan genel ve özel şartların bir arada bulunması halinde mükellef götürü (karma) usulden yararlanabilmektedir. Mükellefin götürü gelir vergisi ise, kanunda beş Götürü (Karma) yöntem, yukarıda belirtilen şartlardan anlaşılacağı üzere birden ço şartın birarada olması halinde uygulanması sözkonusudur. Görüldüğü üzere, bu şartların çoğu ikinci kısımda saydığımız götürü vergileme yöntemleridir. Bunların birlikte mütalaası ile yöntem uygulanmaktadır.

Bu yöntem Türkiye’de bütün genişliğiyle uygulanmaktadır. Ülkemizde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 47 ve 48’inci maddelerinde götürü usulün şartları sayılmıştır. Küçük ticaret ve sanat erbabının ticari kazancı, genel (G.V.K. md.47) ve özel (G.V.K. md.48) şartları haiz oldukları takdirde götürü (Karma) usul ile vergilendirilmektedir.

Götürü Vergileme yöntemlerinden olan götürü (karma) usul ile ilgili şartlar ve Türkiye uygulaması bundan sonraki kısımda geniş bir şekilde incelenmiştir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

I- TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ (KARMA) USUL İLE VERGİLEME YÖNTEMİ VE UYGULAMASI

A) TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ USUL (KARMA USUL) İLE VERGİLEME

Götürü usul; yükümlünün matrahlarının veya vergi tutarlarının bir bütün olarak veya belirli yükümlü gruplarına göre saptanmasıdır. Götürü usul ile; küçük ticaret ve sanat erbabı, kanunla tayin edilen şartlara haiz oldukları takdirde, Gelir Vergisi sistemi içinde istisnai bir yöntem olan götürü usul (karma usul) ile vergilendirilmektedir.

Türkiye'de küçük ticaret ve sanat erbabı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 ve 48. maddelerindeki genel ve özel şartları taşımaları halinde, götürü usulden faydalanabilmektedirler. Götürü usul (karma usul) ile vergilemede; iş durumuna girmeksizin yaptıkları iş karşılığında aldıkları ücret tutarı, işyerinin emlak vergi değeri veya kira tutarı ile işin başında bilfiil bulunmak veya çalışmak, başka gelirleri dolayısıyla gerçek usulde vergiye tabi olmama gibi mükellefiyet ile ilgili esaslar yöntemin temelini teşkil etmektedir.

Götürü Usul'ün (Karma Usulün) esasları, bir sonraki başlıkta geniş bir şekilde ele alınacaktır.

B) TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ USUL İLE VERGİLEMENİN ESASLARI

Türkiye'de ticari kazanç elde eden mükellefler, gelir vergisi kanunu'nda iki gruba ayrılırlar:

- Muaflıktan yararlanan ve gelir vergisi dışında kalanlar (esnaf),
- Muaflıktan yararlanmayan ve gelir vergisine tabi olanlar.

Gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı da ikiye ayrılır:

- Götürü kazançları üzerinde gelir vergisine tabil olanlar,
- Gerçek kazançları üzerinden gelir vergisine tabil olanlar.

Türk Vergi Sisteminde; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergiden muaf esnaf dışında kalıp, kanunda tayin edilen şartları topluca taşıyan küçük ticaret ve sanat erbabının kazancının, götürü usul tabir edilen bir yolla tespit edilmesi kabul edilmiştir. Küçük ticaret ve sanat erbabının götürü olarak vergilendirilmesinde, bu gruba girecekler için genel ve özel şartlar tayin edilmiştir. Şimdi bu şartları inceleyelim:

1. Genel (Umumi) Şartlar

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinde götürü usule tabi olabilmenin genel şartları üç bent halinde sayılmıştır:

- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak:

G.V.K. (md.47/1), küçük ticaret ve sanat erbabının götürü usulden yararlanabilmesi için, öncelikle o işte kendisinin bilfiil çalışmasını veya bulunmasını

şart koşmuştur (74). Ticari kazanç elde eden mükellef bu işinde fiilen çalışmalı veya bulunmalıdır. G.V.K. bir kimsenin götürü usulden yararlanabilmesi için öncelikle işyerinde kendisinin bilfiil çalışmasını şart koşturmuştur. Küçük ticaret vesanat erbabı olmanın en belirgin özelliği, sermayeden ziyade bedeni çalışmaya dayanmakta olmasıdır. Bu suretle, götürü usulden sadece küçük ticaret ve sanat erbabı yararlanmaktadır.

Ancak, iş sahibinin işinin başında bulunması ve çalışması deyimi, ayrıca işçi, çırak, yardımcı kullanılmayacağı şeklinde anlaşılmalıdır. İş sahibi hastalık, seyahat, ihtiyarlık, askerlik tutukluluk gibi nedenlerle işinin başında bulunmazsa da yukarıdaki şart bozulmuş sayılmaz. Ayrıca ölüm halinde, iş sahibinin dul eşi ve küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların iş başında bilfiil çalışması veyabulunması şart değildir.

Uygulamada ticaret ve sanat erbabının işinde bilfiil çalışıp çalışmadığı aranmakta, bilfiil çalışmıyorsa bu takdirde işin idaresiyle uğraşp uğraşmadığına bakılmaktadır. İşinde bilfiil çalışmadığı gibi sevk ve idaresiyle meşgul bulunmuyorsa, götürü usulün diğer genel ve özel şartlarının mevcudiyeti araştırılmadan götürü usulden istifade ettirilmemektedir.

- İşyeri vergi değeri belli tutarı aşmamak:

İkinci genel şart, işyerlerinin emlak vergisi tarhına esas “vergi değerleri” toplamı 1994 yılı itibariyle 20.000.000 lirayı, vergi değeri bilinmeyen hallerde yıllık kira toplamı 3.000.000 lirayı aşmamalıdır. Yıllık kira bedelinin emsaline nazaran düşük olması halinde, emsal kira bedeli esas alınmaktadır G.V.K. md.47/2. (75).

⁷⁴ Süleyman GÖÇ, “Ticari Kazançlarda Götürü Usul ve Tüccarların Defter Tutma Hadleri”, VERGİ SORUNLARI, Sayı:2, 1987, s.24.

Götürü mükellefiyette, iş yerinin vergi değerinin kesinlikle 20.000.000.- lirayı aşmaması gereklidir. Şayet aşıyorsa, diğer koşullar mevcut olsa dahi götürülük yitirilmektedir. Vergi değerinin bilinmemesi halinde, yasa başka bir ölçü getirmiştir. Bu ölçü yıllık kira bedeli tutarıdır. herhangi bir nedenle emlak vergisi beyannamesi verilmemiş olabilir. Bu takdirde, götürülük genel şartlarının ikincisi olarak dikkate alınacak husus, işyerinin veya işyerleri kiralalarının yıllık toplamının 3.000.000.- lirayı aşmaması gerektiğidir. Şayet 3.000.000.- liralık sınır aşıyorsa, diğer koşullar olsa dahi götürülük yitirilmiş demektir.

Mükellefin iş yerinin sahibi ya da kiracısı olmasının götürülük koşullarının tayininde hiç bir önemi yoktur. Sahip ise, esasen kendi yaptığı beyanı bilecektir. kiracı ise, vergi değerini veya varsa bu değerde yapılmış olan değişiklikleri mal sahibinden veya idareden sorup öğrenecektir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, götürü usulün genel şartlarından, 47. md. 2'nci bendine göre emlak vergisi tarhına esas vergi değerleri toplamı belirtilmiştir. Emlak vergi değeri bilinmeyen hallerde de yıllık kira bedelleri toplamı yine aynı bentte belirtilmiştir. Bu değerleri, 1988 yılından başlayarak yıllar itibariyle aşağıdaki tabloda şöyle gösterebiliriz (76):

75 1993 Tarih 5142 sayılı Kararnamedeki hadler esas alınmıştır.

76 "Ticari Kazançlarda Götürü Usule Tabi Olma Şartlarındaki Hadler", VERGİ SORUNLARI, Sayı: 64, Ocak-Şubat 1993, s.53.

Tablo-4

Gelir Vergisi Kanunu md.47/2 Hadlerin 1988'den İtibaren Seyiri

Yıllar	Kanuni Dayanak	Vergi Değerleri Yıllık Toplamı	Yıllık Kira Bedelleri Toplamı	Vergi Değeri (%) Artış Oranı	Yıllık Kira Bedeli (%) Artış Oranı
1988	86/11307 Sayılı B.K.K.	2.800.000.-	192.000.-	-	-
1989	86/11307 Sayılı B.K.K.	2.800.000.-	192.000.-	0	0
1990	86/11307 Sayılı B.K.K.	2.800.000.-	192.000.-	0	0
1991	3689 Sayılı Kanun	7.000.000.-	1.000.000.-	150	420
1992	91/1569 Sayılı B.K.K.	10.500.000.-	1.500.000.-	50	50
1993	92/3892 Sayılı B.K.K.	12.000.000.-	1.800.000.-	14	20
1994	93/5142 sayılı Kararname	20.000.000.-	3.000.000.-	66	66

Kaynak:“Ticari Kazançlarda Götürü Usule Tabi Olma Şartlarındaki Hadler”, **VERGİ SORUNLARI**, Sayı:64, Ocak-Şubat 1993, s.53.

Tablo 4 incelediği zaman, G.V.K.'nun 47/2'nci bendine göre vergi değerleri yıllık toplamı veya yıllık kira bedelleri toplamı, 1988 1989 ve 1990 yıllarında bir değişiklik yapılmayıp aynı kalmıştır. Fakat aynı yıllarda enflasyon, sırasıyla % 65, % 67 ve % 52 olarak gerçekleşmiştir. Görüleceği üzere hadlerin enflasyonun altında olması götürülüşü daraltmıştır. 1991 yılında ise, işyerinin vergi değerleri toplamı % 150 bir artışla 7.000.000.- Liraya, yıllık kira bedelleri toplamı da % 420'lik bir artışla 1.000.000.- Liraya yükseltilmiştir. 1991 yılında enflasyon % 54 olup, hadlerdeki artış enflasyonun üzerinde gerçekleşerek götürülüşün sınırlarını genişletmiştir. 1992 yılında enflasyon % 62'yle aynı yıl hadlerdeki artışın (% 50'nin) üzerinde kalmıştır. 1993 yılında ise hadlerdeki artış oranı % 14 ve % 20 olup % 63 olan enflasyonun çok altında kalarak götürü olma ikanı daraltılmıştır. 1994 'de ise hadlerdeki artış % 66 olup enflasyonun da aynı seviyede gerçekleşmesi beklenmektedir.

- Ticari, Zirai veya Mesleki Faaliyetleri Dolayısıyla Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tabi Olmamak:

Götürü usulde vergilendirilebilmek için işyeri sahibinin başka işinden veya ortaklığından dolayı, gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olmaması şarttır. Yukarıdaki iki şartı taşıdığı halde, eğer bir şahıs gerçek usulde gelir vergisine tabi ise götürü mükellef olamaz (77).

Bir ticari faaleyeti dolayısıyla işletme veya bilanço esasına göre defter tutan bir mükellefin ikinci bir ticari işine ait kazancı götürü usule göre tespit edilemez. Aynı şekilde, kolektif şirket ortakları ile, adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları gerçek usulde gelir vergisine tabi oldukları için, ikinci bir ticari faaliyetleri dolayısıyla götürü olarak vergilendirilmezler.

Zirai kazançlarını gerçek usulde (işletme veya bilanço esasına göre) tespit eden zirai kazanç erbabı, ticari bir faaliyeti dolayısıyla, götürü usulden faydalanmamaktadır.

Serbest meslek faaliyeti nedeniyle serbest meslek kazanç defteri tutanlar ve bu nedenle gelir vergisi beyannamesi vermeye zorunlu olanlar, ayrıca ticari faaliyetleri dolayısıyla götürü usulden yararlanamazlar.

Götürü usulden yararlanmak için gerekli olan üç şart yukarıda açıklanmıştır. Bu üç genel şarttan herhangi birinin olmaması halinde götürü usulden yararlanılamaz.

Yukarıda ilk iki şartta açıklanan koşullar, mükellefin takvim yılı başındaki durumuna bakılarak uygulanır. Yeni işe başlayan mükelleflerde ise, işe başlama tarihindeki durumlarına bakılır.

77 Kemal TOSUN, "Ticari Kazancın Götürü Usulde Vergilendirilmesi", **VERGİ SORUNLARI**, Sayı:3, 1983, s.79.

2. Özel (Hususi) Şartlar

Götürü usulde vergiye tabi olacak ticaret ve sanat erbabının, yukarıda belirtilen genel şartlardan üçüne de sahip olduktan başka, aynı zamanda iş nevelerine göre saptanan aşağıdaki özel şartları da haiz olması gerekir. Genel ve özel şartlardan bir tekini dahi haiz olmayan mükellef götürü usule tabi olmaktan çıkar (G.V.K. md.48).

Götürü usule tâbi olmanın özel şartlarında değişiklik 15.12. 1990 gün ve 3689 sayılı kanunun 4. maddesiyle belirlenmiştir. Kabul edilen 3689 sayılı kanunun 4'üncü maddesi ile götürü mükelleflerin yıllık alış ve satış tutarları, sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücretin yıllık artışına bağlanmıştır⁽⁷⁸⁾.

Asgari ücret, Asgari Ücret Tesbit Komisyonu tarafından 1991 yılında sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için aylık asgari ücret 801.000.-TL olarak tespit edilmiştir. Bu karardan önce asgari ücret 414.000.-TL idi.

Bu durumda 1991 yılı içindeki asgari ücretteki artış oranı;

$$\frac{(801.000 \text{ TL} - 414.000 \text{ TL}) \times 100}{414.000.- \text{ TL}} = (\%) 93,47 \text{ dir.}$$

1992 yılı Asgari ücret aylık 1.449.000 TL'dir. Buna göre artış oranı;

$$\frac{(1.449.000 \text{ TL} - 801.000 \text{ TL}) \times 100}{801.000.- \text{ TL}} = (\%) 80,89 \text{ dur.}$$

Yeni asgari ücretin yıllık tutarı da (1.449.000 x 12) 17.388.000 Liradır.

⁷⁸ Eray SANVER, "Aralık 1990-31 Ocak 1991 Tarihleri Arasında Vergi Mevzuatındaki Yapılan Değişiklikler", VERGİ SORUNLARI, Sayı:1-6, Yıl:10, 1991, s.80.

Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 48'inci maddesinde yer alan ve 1993 yılı içinde asgari ücrette meydana gelen artışa göre artan yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin, asgari ücretteki 1994 yılı artışına göre hesaplanan yeni tutarları aşağıda belirtilmiştir. Bu tutarların hesabında 100.000 .- Liraya kadar olan miktarlar nazara alınmamıştır.

Buna göre; Gelir Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesinin;

1	bentteki had	1993'de	52.400.000.-,	1994'de	104.800.000	liraya
2	bentteki had	1993'de	69.800.000.-,	1994'de	139.600.000	liraya
3	bentteki had	1993'de	17.300.000.-,	1994'de	34.600.000	liraya
4	bentteki had	1993'de	52.400.000.-,	1994'de	104.800.000	liraya
5	bentteki had	1993'de	69.800.000.-,	1994'de	139.600.000	liraya
6	bentteki had	1993'de	52.400.000.-,	1994'de	104.800.000	liraya
7	bentteki had	1993'de	52.400.000.-,	1994'de	104.8000.000	liraya
8	bentteki had	1993'de	17.300.000 -,	1994'de	34.600.000	liraya
9	bentteki had	1993'de	34.900.000.-,	1994'de	69.800.000	liraya

yükseltilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesine göre, asgari ücretteki artışa bağlı olarak yeniden belirlenen alış, satış ve hasılat tutarlarınının 31.12.1993 tarihi itibariyle aşmayanlar, diğer şartları da taşımaları kaydıyla 1994 takvim yılında da götürü usulden yararlanmaya devam edeceklerdir.

3689 Sayılı Kanunla getirilen en büyük değişiklik, götürü kazançların ve götürülüğün özel şartlarını belirleyen tutarların arttırılmasında, asgari ücrete bağlı otomatik artış usulü getirilmesidir. Asgari ücret arttıkça, aynı oranda bu tutarlar da kendiliğinden artacaktır. Bu tutarların arttırılması için, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123'üncü maddesinde Bakanlar Kuruluna tanınan yetki kaldırılmıştır. Ancak,

götürülüğün genel şartlarına ilişkin hadlerin arttırılması asgari ücret artışına bağlanmamış olup, bu konuda Bakanlar Kurulunun yetkisi devam etmektedir (79).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesine göre, götürü usulde vergilendirmenin özel şartlarındaki hadler 1988 yılından itibaren aşağıdaki Tablo-5 'de gösterilmiştir.

Tablo 5'e göre G.V.K. Md.48'deki hadler, 1989, 1990 yıllarında % 16, % 14 gibi az bir oranda artış göstererek aynı yıllardaki enflasyon oranının altında gerçekleşmiştir. Bu da götürü mükellefiyetin özel şartlarını taşıyabilme imkanını daraltmıştır. Buna karşılık 1991, 1992 ve 1993 yıllarında, G.V.K. Md.48'deki hadler, aynı yıllara ait enflasyon oranından daha fazla artmıştır. Özellikle 1991 yılında G.V.K. Md.48'in dokuz bendi % 212 ile % 420 gibi oldukça yüksek oranlarda enflasyonun çok üzerinde bir artış göstererek götürülüğün sınırları genişletilmiştir. Başka bir ifadeyle götürü usule girebilmenin sınırları genişletilerek götürülük teşvik edilmiştir. 1994 yılında G.V.K. Md. 48'de seviyede tutularak, denge sağlanmaya çalışılmaktadır.

79 Halil BAŞAĞAÇ, "Götürü Usulde Mükellefiyetle İlgili Değişiklikler", VERGİ SORUNLARI, 1991-1, s.47.

Tablo-5

Gelir Vergisi Kanunu Madde 48'de Götürü Ticaret Erbabı İçin Tesbit Edilen Hadler(Milyon TL.)

Uygulanan Yıl	1. Bent	2. Bent	3. Bent	4. Bent	5. Bent	6. Bent	7. Bent	8. Bent	9. Bent	Hadlerin Artış Oranı %	Enflasyon Artışı %
1988 (87/12467)	3.600	4.320	720	2.700	4.080	3.600	2.700	720	2.400	-	
1989 (88/13642)	4.200	5.040	840	3.150	4.760	4.200	3.150	840	2.800	16	
1990 (89/14913)	4.800	5.760	960	3.600	5.440	4.800	3.600	960	3.200	14	52
1991 (3689 S.K.)	15.000	20.000	5.000	15.000	20.000	15.000	15.000	5.000	10.000	212-420	54
1992 (91/2569)	29.000	38.000	9.600	29.000	38.600	29.000	29.000	9.600	19.300	93	62
1993 G.V.K. Gn.Tek.	52.000	69.800	17.300	52.400	69.800	52.400	52.000	17.300	34.900	80	63
1994 (3946 S.K.)	104.800	139.600	34.600	104.800	139.600	104.800	104.800	34.600	69.800	69.800	95*

* 1994 Yılı enflasyon oranı gerçekleşmesi beklenen tahmini rakamdır.

3. Götürülüğün Sınırları

Bilindiği gibi götürü usul, gerçek usulde vergilendirmenin şekil şartlarını yerine getiremeyecek düzeyde olan kişileri, bu şekil şartlarından kurtarmak amacıyla getirilmiş bir usuldür. Bu gerçeği gözönüne alan kanun koyucu, genel ve özel şartları taşıyıcılar dahi, gerçek usulde vergilendirmenin, işin gereği olarak bazı kişiler için zor olmayacağını düşünmüştür. Bu mükellefler gerek kazanç seviyeleri, gerekse ekonomik durumları bakımından gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmeleri icap eden şahıslardır⁽⁸⁰⁾. Kanun bunları şöyle tespit etmiştir:

- Kendi işinde bilfiil çalışmayan ve bulunmayanlar (Geçici ve zaruri ayrılmalar hariç),
- Yeni değişikliğe rağmen ticari, zirai ve mesleki başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabil olanlar,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesinde 12 bent halinde sayılan hükümlere göre, götürü usulden yararlanamayacak olanlar belirtilmiştir. G.V.K. Md.51'e göre götürü usulden yararlanamayacak olanlar şunlardır⁽⁸¹⁾;
- Kollektif şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları,
- İkrizat (borç verme) işleri ile uğraşanlar,
- Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar,
- Gelir ve Kurumlar Vergisine tâbi inşaat, onarma ve ulaştırma müteahhitlerine karşı derece derece taahhüdatta bulunanlar,
- Sigorta prodüktörleri,
- Her türlü ilan ve reklam işiyle uğraşanlarla bu işlere tavassut (aracılık) edenler,

⁸⁰ Gıyasettin AKDENİZ, *Türk...*, s.105.

⁸¹ Ahmet CAN, Ahmet KAVAK, *Kaynakçalı...*, s.60-61.

- Gayrimenkul ve gemi alım-satımı ile uğraşanlar,
- Tavassut (aracılık) işi yapanlar, (dayıbaşılar hariç),
- Maden işletmesi, taş ve kireç ocakları, kum, çakıl, istihsal yerleri, tuğla kiremit harmanları işletenler,
- Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri,
- Ödeme kaydedici cihazları kullananlar,
- Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları veya sektörler itibariyle gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler,
- Her türlü televizyon, video, radyo, teyp, müzik seti, disk çalar, kamera, bilgisayar, soğutucu, çamaşır ve bulaşık makinası, elektrikli süpürge, elektronik müzik aletleri, elektrikli dikiş makinası ile elektrikle çalışan benzeri eşyaların alım-satımı ve üretimi ile uğraşan mükellefler ⁽⁸²⁾, gerçek usulde vergilendirilip götürü usulden yararlanamazlar.

4. Ortaklıklarda Aranılan Şartlar

Kollektif şirketler ile adi ve eshamlı komandit şirketler, Vergi Usul kanunu'nun 177'nci maddesi gereğince birinci sınıf tüccar sayıldıklarından defter tutmak zorundadırlar, bu nedenle de götürü usulde vergi mükellefi olamazlar. Gelir Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde, kollektif şirketlerin ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları götürü usulden yararlanmayacağı belirtilmiştir ⁽⁸³⁾.

1574 sayılı yasaya göre, bir işte adi ortaklık halinde çalışanlar hakkında,

⁸² Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 29.1.1992 tarihli yazısı ile, G.V.K.'nın 51'inci maddesinin 12 nolu bendine göre, Bakanlar Kurulu'nca 30.1.1992 tarihinde bazı mükelleflerin götürü vergilendirme usulünün kapsamından çıkarılması kararlaştırılmıştır.

⁸³ Kemal TURAN, A.g.m., s.79.

yukarıda açıkladığımız emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerleri toplamı vergi değeri bilinmeyen hallerde işyerinin yıllık kira bedeli toplamı ile özel şartlarda belirtilen iş hacmi ölçüleri toplu olarak aranıp belirtilen sınırları aşmamalıdır (84).

İşyerinin başında bilfiil bulunmak ve çalışmak şartı, her iki ortakta ayrı ayrı aranır. Yine ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmama şartı, her bir ortak için ayrı ayrı gereklidir. Ortaklarından sadece birtanesi yukarıdaki koşulları taşımazsa, hem kendisi hem de diğer ortaklar götürü usulden yararlanamazlar.

Bir mükellefin kişisel işinden başka bir veya birkaç adi ortaklıkta da hissesi olursa, kendisine ait vergi değeri veya alım satım ölçülerine ortaklıklardan payına düşen vergi değeri, kira bedeli veya alım satım ölçülerinin eklenmesi lazımdır. Toplanan miktar, yukarıda belirtilen sınırları aştığında mükellef götürü usulden yararlanamaz. Mükellefin kişisel işi yoksa, ortaklıklardan payına düşen vergi değeri ve iş hacmi ölçüleri toplanır (85).

5. Küçük Ticaret Ve Sanat Erbabının Ticari Kazancının Tesbiti

Götürü usulde ticari kazancın tesbitinde başlıca iki usul mevcuttur. Bunlardan birincisi, götürü barem tesbiti usulü, diğeri satın alma, satış, işyeri kirası gibi kazanç karine teşkil eden unsurlara, kanunla veya bu işler için kurulmuş komisyonlar tarafından tesbit edilen nispetlerin uygulanması usulüdür. Bizdeki uygulama 193 sayılı kanunla getirilen “dereceli ve kademeli kazanç” usulüdür (86).

84 Necdet KOCATÜFEK, “Götürü Usulde Vergilendirme”, **VERGİ DÜNYASI**, C.I, Sayı:6, Yıl:1, Eylül 81-Şubat 82.

85 1992 Beyanname Düzenleme Kılavuzu, **Ticari Kazanç**, Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul, 1992, s.21.

86 Hasan KURT, “Götürü Usulda Vergilendirmeye Değişik Bir Yaklaşım”, **VERGİ**

a) Kanunla Veya Komisyonlar Tarafından Ticari Kazancın Tesbiti

G.V.K.'nın 47 ve 48'inci maddelerinde yazılı şartları topluca taşıyan mükelleflerin ticari ve sınai işlerinden sağladıkları safi kazançlar, Maliye Bakanlığı'nca tanzim edilecek cetvellerde belirtilen iş nevelerine göre ve Vergi Usul Kanunundaki esaslar dairesinde (V.U.K. md.40) götürü olarak tesbit edilmektedir ⁽⁸⁷⁾.

Takdire konu kazançlar, her ilçe merkezindeki takdir komisyonu tarafından, ilçe hududu dahilindeki belediyeler ile ilçe merkezindeki ticaret ve sanayi odası, özel konulara göre kurulmuş meslek teşekkülleri, varsa İş ve İşçi Bulma Kurumu şubelerinden mütalaa alındıktan sonra tesbit olunur.

Götürü safi kazançlar, iş ve hizmet nev'i ve grupları itibariyle beş derece üzerinden tesbit edilmektedir. Bu suretle tesbit olunacak safi kazanç G.V.K.'nın 46'ncı maddesinde 3689 sayılı Kanunun 3. maddesiyle yapılan değişikliklere göre 1993 yılında;

- 1. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 70'inden,
- 2. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 45'inden,
- 3. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 30'undan,
- 4. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin yıllık brüt tutarının

DÜNYASI, Sayı:142, Haziran, 1993, s.33.

⁸⁷ Ahmet ÖZDEMİR, *Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1983, s.63.

% 25'inden,

- 5. dereceye giren mükellefler için asgari ücretin yıllık brüt tutarının

% 15'inden,

az olmayacaktır. Takdir komisyonunun bu kararları, uygulanacağı ilk mali yıldan en az iki ay önce (en geç bir önceki yılın Ekim ayı sonuna kadar) takdirin ilgili bulunduğu il veya ilçe merkezindeki belediyelere, ticaret ve sanayi odalarına ve ilin en büyük maliye memuruna (defterdara) imza karşılığında verilir (88).

Yukarıda açıklanan şekilde tesbit edilen safi kazanç tutarlarının kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde % 50, kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde % 40, öncelikli normal yörelerde ise % 25 oranında indirilerek uygulanacağı belirtilmiştir.

Götürü usulde vergilendirilen ticaret, sanat ve serbest meslek erbabının 1993 yılı vergilendirme dönemi Gelir Vergisi tarhiyatında dikkate alınacak olan dereceler karşılığında safi kazanç tutarları asgari ücret tutarı esas alınarak aşağıda belirtilmiştir. Götürü safi kazanç tutarlarının tesbitinde 10.000.- liraya kadar olan tutarları dikkate alınmamıştır. 1993 yılı safi kazanç miktarları aşağıda Tablo-6'da gösterilmektedir.

Tablo-6
1993 Yılı 1. ve 2. Derecedeki İller İle Diğer İllerdeki Dereceler Karşılığı
Safi Kazanç Tutarları

Dereceler	Birinci Derecede Öncelikli İller (% 50)	Artış (%) 1992/93	İkinci Derecede Öncelikli İller (% 40) TL	Artış (%) 1992/93	Diğer İller TL	Artış (%) 1992/93
1	6.080.000.-	-	7.300.000.-	-	12.170.000.-	-
2	3.900.000.-	80.55	4.680.000.-	80.69	7.810.000.-	80.78
3	2.600.000.-	80.55	3.120.000.-	80.34	5.200.000.-	80.55
4	2.170.000.-	80.83	2.500.000.-	80.55	4.340.000.-	80.83
5	1.300.000.-	80.55	1.550.000.-	80.23	2.600.000.-	80.55

Kaynak: “Mali ve Ekonomik Mevzuatta Yeni Gelişmeler”, **VERGİ DÜNYASI**,
 Sayı:139 Mart-1993, s.72.

Götürü usulde mükellefin vergisi, ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesi tarafından tesbit edilir. Vergi matrahı tesbit edilen mükellefler, V.U.K.’nun 247’nci maddesine göre vergi karnesi almak zorundadırlar. Tahakkuk eden gelir vergisi Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında olmak üzere 3 taksitte ve eşit olarak ödenir ⁽⁸⁹⁾.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 46’nci maddesine göre, birinci derecede, öncelikli yörelerde, ikinci derecede öncelikli yörelerde ve normal yörelerde tesbit edilen götürü ticari kazançlar, 1988 yılından itibaren dereceler karşılığı ayrı ayrı tablolarda aşağıda gösterilmektedir.

- Normal Yörelerde Götürü Ticari Kazançlar:

Gelir Vergisi Kanunu 46’nci maddesine göre normal yörelerde tesbit edilen götürü ticaret erbabı için safi kazançlar 1988 yılından itibaren şöyledir.

⁸⁹ Kemal TURAN, A.g.m., s.85.

Tablo- 7
Normal Yörelere Götüri Ticaret Erbabı İçin
Tesbit Edilen Safi Kazançlar (GVK. Md.46)

Kazanç Yılı	Kanuni Dayanak	5. Derece	4. Derece	3. Derece	2. Derece	1. Derece	Artış %
1988	87/12467 B.K.K.	300.000	450.000	600.000	900.000	1.350.000	-
1989	88/13642 B.K.K.	400.000	600.000	800.000	1.200.000	1.800.000	33
1990	89/14913 B.K.K.	500.000	750.000	1.000.000	1.500.000	2.250.000	25
1991	89/14913 B.K.K.	500.000	750.000	1.000.000	1.500.000	2.250.000	0
1992	91/2569 B.K.K.	1.440.000	2.400.000	2.880.000	4.320.000	6.720.000	188
	G.V.K. Gen.Teb.170	2.600.000	4.340.000	5.200.000	7.810.000	12.170.000	80

- 1. Derecede Kalkınmada Öncelikli Yörelere Götüri Ticari Kazançlar:

G.V.K.'nın 46'ncı maddesine göre 1. derecede kalkınmada öncelikli yörelere % 50 indirimli tesbit edilen, götüri ticaret erbabı için beş derece üzerinden safi kazançlar, 1988 yılından itibaren aşağıda verdiğimiz Tablo-8'de görülmektedir.

Tablo-8
1. Derecede Kalkınmada Öncelikli Yörelerde (% 50 İndirimli)
Götürü Ticaret Erbabı için Tesbit Edilen Safi Kazançlar

Kazanç Yılı	Kanuni Dayanak	5. Derece	4. Derece	3. Derece	2. Derece	1. Derece
1988	87/12467 B.K.K.	200.000	300.000	400.000	600.000	900.000
1989	88/13642 B.K.K.	260.000	400.000	530.000	800.000	1.200.000
1990	89/14913 B.K.K.	360.000	550.000	730.000	1.100.000	1.650.000
1991	89/14913 B.K.K.	360.000	550.000	730.000	1.100.000	1.650.000
1992	91/2569 B.K.K.	720.000	1.200.000	1.440.000	2.160.000	3.360.000
1993	G.V.K. Gen.Teb.170	1.300.000	2.170.000	2.600.000	3.910.000	6.080.000

- 2. Derecede Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Götürü Ticari Kazançlar:

G.V.K.'nın 46'ncı maddesine göre 2'nci derecede kalkınmada öncelikli yörelerde % 40 indirimli tesbit edilen, götürü ticari kazançlar 1988 yılından itibaren aşağıdaki Tablo -9 'da gösterilmektedir.

Tablo- 9
2. Derecede Kalkınmada Öncelikli Yörelerde
(% 40 İndirimli Götürü Ticaret Erbabı İçin
Tesbit Edilen Safi Kazançlar

Kazanç Yılı	Kanuni Dayanak	5. Derece	4. Derece	3. Derece	2. Derece	1. Derece
1988	87/12467 B.K.K.	250.000	375.000	500.000	750.000	1.125.000
1989	88/13642 B.K.K.	330.000	500.000	670.000	1.000.000	1.500.000
1990	89/14913 B.K.K.	430.000	650.000	870.000	1.300.000	1.950.000
1991	89/14913 B.K.K.	430.000	650.000	870.000	1.300.000	1.950.000
1992	91/2569 B.K.K.	860.000	1.440.000	1.730.000	2.590.000	4.030.000
1993	G.V.K. Gen.Teb.170	1.550.000	2.600.000	3.120.000	4.680.000	7.300.000

- Öncelikli Normal Yörelerde Götürü Ticari Kazançlar:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesine göre, 1992 yılından itibaren öncelikli normal yörelerde, ticari kazanç erbabının kazancı tesbit edilirken % 25

indirimli olarak hesaplanmaktadır. Tesbit edilen ticari kazançlar 1992 ve 1993 yılları için aşağıda düzenlediğimiz Tablo 10'da görülmektedir.

Tablo-10

Öncelikli Normal Yörelerde (% 25 İndirimli) Götürü Ticaret Erbabı İçin 1992'den İtibaren Tesbit Edilen Safi Kazançlar

Kazanç Yılı	Kanuni Dayanak	5. Derece	4. Derece	3. Derece	2. Derece	1. Derece
1992	91/2569 B.K.K.	1.080.000	1.800.000	2.160.000	3.240.000	5.040.000
1993	G.V.K. Gen.Teb.170	1.950.000	3.260.000	3.910.000	5.860.00	9.120.000

6. Özel Hallerde Mükelleflerin Tesbiti

- Aynı İşyerinde Başka Başka Nev'iden Ticaret ve Sanat İşlerini Yapanlar

Ticaret ve sanat erbabından aynı işyerinde başka başka nev'iden ticaret işleriyle, sanat işlerini birarada yapanların vergilerine esas olacak götürü matrahın hesabında, bu işlerden üstün olan işe ait olarak takdir edilen götürü matrah üzerinden vergi tarh edilecektir.

- Başka Başka İşyerlerinde Aynı Nev'iden Ticaret ve Sanat İşleri Yapanlar

Aynı nev'iden ticaret ve sanat işlerinin başka başka işyerlerinde yapılması halinde, bu iş nev'i için takdir olunan götürü kazanç, mükelleflerin vergisine matrah alınacaktır.

- Aynı İşyerinde Ticari ve Ticari Olmayan İşleri Yapanlarla, Ayrı Ayrı İşyerlerinde Başka Başka Ticaret ve Sanat İşlerini Yapanlar:

Tek bir işyerinde, hem ticari hem de ticari olmayan işlerin birarada yapılması halinde, her bir iş için takdir edilmiş olan matrahlar üzerinden ayrı ayrı vergi tarh olunacaktır. Ayrı ayrı işyerlerinde başka başka nev'iden ticaret ve sanat işleri yapanların vergi matrahlarının hesabında da aynı esasa uyulacaktır.

C) TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ USUL İLE VERGİLEMENİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk Vergi Sisteminde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergiden muaf esnaf dışında kalıp, kanunda tayin edilen şartları topluca taşıyan küçük ticaret ve sanat erbabının kazancının, götürü usül tabir edilen bir yolla tesbit edilmesi kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanununda götürülük şartları belirlenmiştir. Bu şartları taşıyan mükellefler, kanunda belirtildiği şekilde vergilendirilecektir.

Küçük ticaret ve sanat erbabının götürü olarak vergilendirilmesinde, bu gruba girecekler için genel ve özel şartlar tayin edilmiştir.

Götürü Usule tabi olmanın genel şartları;

- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,
- İşyeri vergi değeri belli tutarı aşmamak,
- Gerçek kazancı ve iradı nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi verme zorunluluğu bulunmamaktır.

Götürü usule tabi olmanın özel şartları, götürü usule tabi olmak için iş hacmi ve iş kolları itibariyle tesbit edilmiş bulunan hadleri ifade etmektedir. Bu ölçüler, kazanca karine olmak bakımından, genel şartlara nazaran daha büyük bir önem arz etmektedir.

Bilindiği üzere, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesinde yer alan götürü usule tabi ticari ve mesleki kazanç sahiplerine ilişkin olan safi kazanç tutarlarının 48'inci maddesinde yer alan yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin, asgari ücrete bağlı olarak yeniden tespit edileceği anılan maddelerde hükme bağlanmıştır (90). Bu tutarların arttırılması için Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123'üncü maddesinde Bakanlar Kuruluna tanınan yetki kaldırılmıştır. Ancak, götürülüğün genel şartlarına ilişkin hadlerin arttırılması asgari ücretin artışına bağlanmamış olup, bu konuda Bakanlar Kurulunun yetkisi devam etmektedir (91).

Aşağıda Tablo 11'de G.V.K. Md.46(1), G.V.K. Md.47/2 ve G.V.k. Md.48/1'deki hadler 1988'den itibaren verilmiştir. bu hadler 1956 yılındaki hadde ve aynı yıllardaki enflasyon oranları ile bir kıyaslaması yapılmıştır. Yapacağımız bu değerlendirme ile götürü usulün günümüze kadar enflasyon karşısındaki durumu ele alınmaktadır.

90 Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No:170.

91 Halil BAŞAĞAÇ, "Götürü...", s.47.

Tablo-11

GVK. Md.46,47 ve 48'deki Hadlerin Enflasyon Oranı ve Yıllar İtibarıyla Değişimi

YILLAR	GVK. Md. 47/2 deki Hadler	GVK. Md. 47/2'nin Değişim Oranı %	GVK. Md. 48/1 deki Hadler	GVK. Md. 48/1'nin Değişim Oranı %	GVK. Md. 46/1 deki Hadler	GVK. Md. 46/1'nin Değişim Oranı %	Yıllar itibarıyla Enflasyon Oranı %
1956	180	-	3.000.	-	-	-	16.80
1988	2.800.000	0	3.600.000	-	1.350.000	-	64.54
1989	2.800.000	0	4.200.000	16	1.800.000	33	67.30
1990	2.800.000	0	4.800.000	14	2.250.000	25	52.25
1991	7.000.000	150	15.000.000	212	2.250.000	0	54.00
1992	10.500.000	50	29.000.000	93	6.720.000	198	62.34
1993	12.000.000	14	52.400.000	80	12.170.000	81	63.20
1994	20.000.000	66	104.800.000	100	41.900.000	244	95.00*

Götürü usulün genel şartlarına ilişkin G.V.K. Md.47(2'deki had, Tablo 11'de görüleceği gibi 1956 yılında 180 TL.'dir. Aynı yıl enflasyon % 16,80'dir. 1988, 1989, 1990 yıllarındaki işyerlerinin emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerleri toplamı 2.800.000.- TL olup her üç yılda, bir değişiklik yapılmamıştır. Fakat aynı yıllarda enflasyon 1988'de % 64.54, 1989'da % 67,30, 1990 yılında ise % 52,25 olup hadlerin üstünde gerçekleşmiştir. Böylece işyerlerinin emlak vergi değerinin değiştirilmemesi götürülüşe girmeyi önleyici niteliktedir. 1991 yılında ise, % 150'lik bir artışla G.V.K. MD.47(2'deki had 7.000.000.- TL yükseltilmiştir. Enflasyon ise bu haddin çok altında % 54 olarak gerçekleşmiştir. İşyeri emlak vergi değerindeki bu değişiklik enflasyonun çok üzerinde olup götürülüşe girebilme imkanını genişletmiştir. 1992 yılında anılan madde, % 50 artışla 10.500.000.- liraya çıkarılmıştır. 1992 yılı enflasyon oranı ise % 62,34'dür. Bu yılda işyeri emlak vergi değerindeki artış az bir farkla da olsa enflasyon oranının altındadır. Yapılan değişiklik az bir oranda da olsa anılan maddeye göre genel şarta girmeyi önleyici niteliktedir. 1993 yılında G.V.K. Md.47(2'deki had % 14 gibi düşük bir oranda arttırılmıştır. 1993 yılı enflasyonu ise % 63,20'dir. Bu yılda artış enflasyon oranının altında gerçekleşerek götürülüşün genel şartlarını taşımayı önleyici niteliktedir. Aynı durumu 1994 yılı için de söylemek mümkündür. Çünkü 1994 yılında da bu had % 100'lerde gerçekleşmesi beklenen enflasyon oranının altındadır.

Götürü Usulün özel şartlarına ilişkin G.V.K. Md.48/1(deki hadler Tablo 11'de görülmektedir. Anılan had 1956 yılında 3.000.- lira, enflasyon oranı ise % 16,80'dir. G.V.K. Md.48/1'deki hadler, 1988'de 3.600.000 TL, 1989'da 4.200.000 TL, 1990'da ise 4.800.000 TL'sıdır. Bu hadlerin değişim oranı ise % 16 ve % 14'dür. 1989 ve 1990 yılında enflasyon oranı ise bu hadlerin çok üstünde % 67,30 ve % 52,25 gerçekleşip; özel koşulların sınırlarını daraltmıştır.

1991 yılında özel şartlara ilişkin hadler % 212 ila 420 gibi çok yüksek oranlarda arttırılmıştır. Aynı yıl enflasyon oranı ise % 54.00'dür. Yapılan değişiklikle, adeta

götürü usulde vergilendirme teşvik edilmiş ve genişletilmiş olmaktadır. 1992 ve 1993 yıllarında G.V.K. Md. 48/1'deki hadler, sırasıyla % 93 artışla 1992'de 29.000.000.- Liraya, % 80 artışla 1993'de 52.400.000.- liraya yükseltilmiştir. 1992 ve 1993'de enflasyon oranları ise sırasıyla % 62,34 ve % 63,20 olarak gerçekleşmiştir. Götürülüğe girebilmek için özel koşullara ilişkin bu hadler enflasyon oranının üzerinde arttırılarak götürülüğün sınırları yumuşatılmıştır. 1994 yılında G.V.K. Md. 48/1'deki hadler % 100 artışla 104.800.000.- Liraya çıkartılmıştır. İçinde bulunduğumuz 1994 yılı enflasyonu ise % 100'lerde gerçekleşmesi beklenmektedir. Buna göre 1994 yılında denge sağlanmaya çalışılmaktadır.

Götürü usulde belirlenen safi ticari kazançlar G.V.K. Md.46'da belirlenmiştir. biz Tablo 11'de verilen G.V.K. Md.46(1'deki hadleri inceleyeceğiz. 1988, 1989, 1990 ve 1991'de G.V.K. Md. 46/1'deki hadler sırasıyla, 1.350.000.- lira, 1.800.000.- lira, 2.250.000.- Lira ve yine 2.250.000.- liradır. Bu hadlerin yıllar itibariyle değişim oranlarına ise 1989'da % 33, 1990'da % 25 ve 1991'de sıfırdır. Tablodan da anlaşılacağı üzere bu hadler 1989'da % 33'lük bir artışla 1.800.000.- Liraya, 1990'da % 25'lik artışla 2.250.000.- Liraya yükseltilmiştir. Yine bu yıllarda da hadlerdeki artış enflasyon oranından daha düşüktür. Ancak burada şunu belirtelim, bu yıllarda götürülüğe ilişkin özel şartlardaki artış, götürü usule tabi safi ticari kazancın artışından daha azdır. Başka bir ifadeyle kazançların arttırılması düşük oranda da olsa götürülüğe girmeyi önleyici nitelikte olmuştur. 1991'de G.V.K. Md.46/1'deki bir değişiklik yapılmamıştır. Yine 2.250.000.- Lira olarak belirlenmiştir. Ancak özel şartlarda % 212 ila 420 arasında değişen oranlarda çok fazla artış yapılmıştır. Bunun anlamı bu dönemde götürü usulde vergilendirilmenin özel şartları çok genişletilerek götürülük teşvik edilmiş ve vergi yükleri de azaltılmıştır. 1992 yılında G.V.K. Md.46(1'deki hadler % 198'lik artışla 6.720.000.- Liraya yükseltilmiştir. Aynı yıl enflasyon oranı ise % 62,34, özel şartlardaki artış ise % 93'dür. Anlaşılacağı üzere her iki hadde enflasyon oranının çok üzerinde artış sağlanarak götürülük yine genişletilmiştir. 1993 yılında G.V.K.

Md.48/1'deki had, % 80'lik artışla 52.400.000.- Liraya, G.V.K. Md.46/1'deki had, % 81'lik artışla 12.170.000.- Liraya yükseltilmiştir. Enflasyon 1993'de % 63,20'dir. Görüldüğü gibi hadlerdeki değişim oranı aynı kalarak denge sağlanmaya çalışılmıştır, ancak enflasyon oranının üzerinde arttırılmıştır. İçinde bulunduğumuz 1994 yılında götürü usule tabi safi ticari kazançlar, G.V.K. Md.46/1'deki had % 244'lük artışla 41.900.000.- Liraya yükseltilmiştir. % 100'lük bir artış yapılmıştır. Enflasyonla paralellik gösteren özel şartlardaki bu artışla denge korunurken, götürü vergi matrahını oluşturan safi ticari kazançdaki yükseliş 1. dereceye girenlerin vergi yüklerini de göreceli olarak artırmıştır.

Gelir Vergisi sisteminin, memleketimizde kabulü sırasında, küçük ticaret ve sanat erbabı, kanunla tayin edilen şartları haiz buldukları takdirde Esnaf Vergisi Kanunu çerçevesinde vergilendirilmekteydi. Dış karinelere dayanan Esnaf Vergisi, Kanunu, mahiyeti icabı, Gelir Vergisi prensiplerinin dışında tedvin edilmiştir. Gelir Vergisi'nden muaf tutulan esnafın tayininde aranan şartlar, bugünkü götürü gelir vergisinin başlangıcı olan genel ve özel şartlar olmak üzere iki kategoride toplanmıştır. 27.5.1955 tarihinde yürürlüğe gören ve tatbik olunmadan ilga edilen 6582 sayılı kanunla Esnaf Muaflığı şartları daraltılmış ve Esnaf vergisi kaldırılmıştır. Adı geçen kanunla tayin edilen hadler altında kalan küçük ticaret ve sanat erbabının kazançları, en az geçim indirimi hadlerinin altında farz olunmuş ve bunların Esnaf Vergisine tabi tutulmaları terk edilmiştir. bu esaslar dairesinde, esnaf muaflığı şartlarına haiz olanlar, gelir vergisine tabi tutulmamışlar, şartları kaybedenler de gelir vergisi içinde vergilendirilmişlerdir.

1.1.1956 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 6838 sayılı Kanun, gelir vergisi içinde vergilendirilen küçük ticaret ve sanat erbabının muaflık şartlarını, 6582 sayılı kanuna nazaran, bir hayli genişletmiştir. Kabul edilen esaslara göre, iş yerlerinin gayri safi iratları 300 lirayı aşmayanlar ve ticari, mesleki faaliyetleri dolayısıyla Vergi Usul Kanunu hükümleri gereğince defter tutmak mecburiyetinde olmayanlar, özel şartları da

haiz buldukları takdirde, Gelir Vergisi ödemezlerdi. 6838 sayılı kanunun koymuş olduğu esaslar 193 sayılı kanunun yürürlüğe girmesine kadar uygulanmıştır.

1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 193 sayılı Kanun, Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının vergilendirilmesi konusunda, yukarıda açıklanan kanunlardan farklı bir sistem getirmiştir. Anılan kanuna göre, bir kısım küçük ticaret ve sanat erbabı, esnaf muafılığı adı altında vergi dışı bırakılmakta, diğer bir kısmı ise tayin edilen ölçüler içinde, Gelir vergisi bünyesinde götürü olarak vergilendirilmektedir. Vergiden muaf olan esaf, kanunun 9'uncu maddesinde, muayyen iş neveleri gösterilmek suretiyle bir bir sayılmış bulunmaktadır. Kazançları götürü olarak tesbit olunan küçük ticaret ve sanat erbabına gelince; kanunda yazılı genel ve özel şartları haiz olanların kazançları, götürü olarak, Maliye Bakanlığınca hazırlanan iş ve hizmet nevelerini gösteren cetvellere göre, 3 yıl süre ile geçerli olmak üzere, 3'er derece üzerinden, takdir komisyonları tarafından tesbit edilir. Tesbit edilen kazançlardan en az geçim indirimi düşülür ve genel tarife uygulanmak suretiyle vergi hesaplanır.

Bugün, küçük ticaret ve sanat erbabının götürü şekilde vergilendirilmesine ait hükümler genel olarak 193 sayılı kanun tarafından konulmuştur. Ancak bu vergilendirme şeklinde 202 ve 205 sayılı kanunlarla bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Getirilen değişiklikler şöyle sıralanabilir.

- Götürü usule tabi olmanın genel şartlarından üçüncüsü "Ayrıca ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak" şeklinde ifade edilmiş,

- Özel şartlar ise 8.000.- Liralık gayrisafi kazançta göe tayin edilmiş olmakla beraber, takdir edilecek safi kazancın 8.000.- Liradan fazla olamayacağı kanunla belirtilmiş,

- Evvelden 3'er derece üzerinden tayin edilen kazançlar bu defa 5'er dereceye çıkarılmıştır.

484 sayılı kanunun 4. maddesi hükmüne göre, 193 sayılı kanunun 48. maddesinde yazılı özel şartlardaki hadler, % 25 nisbetinde indirilmiş bulunmaktadır. yani götürü mükellefiyetin sınırları daraltılmıştır. Esnaf vergisinin kaldırılarak bu vergiye tabi olan grubun Gelir Vergisi içine alındıkları ilk mükellefiyet döneminde, Türkiye'de ticari işletmelerin 1963 yılında % 54.8'ini, 1964 yılında % 53.2'sini götürü usulde vergiye tabi bulunan mükellefler teşkil etmiştir. Anılan yıllarda, küçük ticaret ve sanat erbabının geniş bir faaliyet ve mükellefiyet sahasını işgal etmelerine karşılık, götürü usulde mükellef başına düşen ortalama vergi miktarının çok düşük bulunduğu ve genel olarak bu sahadan sağlanan mali gelirin de çok sınırlı ve az olduğu görülmektedir.

Türkiye'de götürü usulde vergilemenin, 193 sayılı Gelir Vergisi Sistemi içine nasıl girdiğini ve sistem içinde ne şekilde geliştiğini gördükten sonra, günümüzdeki uygulamasına bakalım.

Tablo 11'de 1988'den itibaren gelişimi rakamlarla incelemeye çalıştık. Bütün bu anlatılanlardan anlaşılacağı üzere, 1988 ile 1990 yılları arasında ticari kazançların götürü usulde vergilendirilmesinin teşvikinden gerçek olarak bahsetmek mümkün değildir. Genel ve özel şartlara ait hadlerdeki artış enflasyonun altında kalarak götürülük daraltılmak istenmiştir. 1991 yılına baktığımızda, yapılan değişikliklerle adeta götürü usulde vergilendirme teşvik edilmiş ve genişletilmiştir. Bu durum, götürü usulden gerçek usule geçecek mükellef sayısını önemli ölçüde azaltarak vergi sığınağı yaratılmaktadır. Üstelik bu etki zincirleme olarak diğer yılları da etkileyecek, sonuçta gelir vergisi içerisinde götürü usulde vergilendirilenlerin payı artacaktır. Oysa çağdaş bir gelir vergisinde götürü usulde vergilendirilenlerin payının giderek azaltılması gerekmektedir. 1992 ve 1993 yılında götürü usulde vergilemenin, genel şartlarından

md. 4712'deki hadler aynı yıl enflasyon oranlarının altında artmıştır. Özel şartlardaki hadler ile götürü safi ticari kazanç oranları 1992 ve 1993 yılı enflasyon oranlarının üzerinde artırılmıştır. Böylece işyeri emlak vergi değerindeki artış azaltılırken, özel şartlar ile götürülük hadleri genişletilmiştir. Başka bir ifadeyle enflasyon oranlarından daha fazla artırılarak teşvik edilmiştir. Fakat teşvik edilmemelidir. 1994 yılına baktığımızda GVK. Md.47/2'deki had, % 66 artışla 20.000.000.- Liraya yükseltilerek enflasyonun altında daraltılmak istenmiştir. Özel şartlardaki hadler ise % 100 artışla, gerçekleşmesi beklenen enflasyon rakamıyla denge sağlanmaya çalışılmaktadır. Götürü safi ticari kazanç oranlarında ise, 5'inci derece hariç diğer derecelerde özellikle bir ve ikinci derecelerde % 100'e varan oranlarda artış yapılmıştır. Bu değişiklikle GVK. Md.46/1'deki değişim oranı % 244 olup, gerçekleşmesi beklenen enflasyon oranının çok üzerindedir. Böylece bir ve ikinci dereceye giren mükelleflerin vergi yükü artırılmıştır.

Sonuç olarak şunlar belirtilebilir: Götürü usulde vergilendirme, Türkiye'de Gelir Vergisi Sistemi içinde uygulanmaktadır. Bu usul 1950'li yıllardan bu yana kanunlarla bir çok değişiklikler geçirmiştir. Değişiklikler ile götürülük, bazı dönemlerde daraltılmış bazı dönemlerde genişletilerek teşvik edilmiştir. Fakat götürü usulün kaldırılması yönünde hiç bir işlem yapılmamıştır. Zaten götürü usulde vergilendirmenin tamamen kaldırılması da düşünülemez. Çünkü, daha önce sözünü ettiğimiz gibi götürülük bir takım ihtiyaçlardan doğmuştur. Bu kesimin elde ettiği gelir türü, ticari kazançtır ve vergi dışı bırakılması Anayasa'nın 73'üncü maddesi "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" gereğince düşünülemez. O halde götürü usulde (karma usulde) vergilendirme yöntemi, istisnai bir yöntemdir. Götürü ticari kazancın kavranması yönünde değişiklikler yapılabilir, ancak tamamen kaldırılması düşünülemez.

D) TÜRKİYE'DE GÖTÜRÜ USULDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN DANIŞTAY KARARLARI

1- G.V.K. Md.:46'ya İlişkin Danıştay Kararları:

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 28.09.1990

Esas No : 1988/1985

Karar No : 1990/2493

Mücavir alanda, ancak belediye teşkilatı kurulu bulunmayan yerlerde faaliyet gösteren götürü gelir vergisi mükelleflerinin 1/3 oranında vergilendirilmesi gerekir ⁽⁹²⁾.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 17.10.1990

Esas No : 1989/2635

Karar No : 1990/2780

Traktör tamirciliği işinden dolayı götürü usulde vergi mükellefi olan bir kişinin, götürü matrahı 5. derece üzerinden idarece belirlenmiş ise, bu tespit edilen derece üç yıl süre ile uygulanacak olup bu derecenin yükseltilmesini gerektiren bir durum (iş hacminde artış, kira bedeli vs.) yoksa mükellefin 5. dereceden çıkartılıp 2. dereceye getirilmesinde hukuki dayanak yoktur (G.V.K. Md.46, V.U.K. Md.44) ⁽⁹³⁾.

⁹² Şükrü KIZILOĞLU, *Danıştay Kararları ve Özelgeler*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1993, s.566.

⁹³ A.g.e., s.565.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı zelgesi

Tarih : 11.07.1988

Sayı : 2555207-3/43788

Belediye teŖkilatı bulunmayan köylerde PTT acentalığı yapanların götürü usulde vergilendirilmesi gerekir (⁹⁴).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı zelgesi

Tarih : 29.01.1988

Sayı : 2113-32-505

Köyde ay ocağı iŖletenler 1/3 oranında hesaplanan matrah üzerinden vergilendirilirler. Yılın 8 ayında faaliyette bulunulsa dahi bir tam yıl üzerinden vergi hesaplanır (⁹⁵).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı zelgesi

Tarih : 14.12.1987

Sayı : 2113-49-226

Kitap okutma ve kiralama faaliyetinde bulunanlar götürü usule tabi ticaret erbabı olarak vergilendirilir (⁹⁶).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı zelgesi

Tarih : 26.12.1984

Sayı : 111-2113-52-22

94 A.g.e., s.567.

95 A.g.e., s.568.

96 A.g.e., s.569.

Götürü usulde vergiye tabi mükelleflerin, girecekleri sınıf ve dereceler vergi dairelerince belirlenir (97).

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 06.01.1984

Esas No : 1982/16632

Karar No : 1984/19

Belediye teşkilatı olmayan yerde ikamet etmekle beraber faaliyetini bağlı nahiye ve kaza arasında icra eden taşımacı, 1/3 oranında indirimden yararlanmaz (98).

Maliye Bakanlığı Genel Yazısı

Tarih : 10.08.1982

Sayı : 2113-4-314/64122

Götürü mükelleflere ilişkin derece tespitleri yapılırken; işin nev'i, iş hacmi, iş yerinin bulunduğu yer, işyerinin büyüklüğü gibi özelliklerin gözönüne alınması ve yapılan saptamaların bir yoklama tutanağı ile belgelendirilmesi gerekmektedir (99).

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 07.05.1982

Esas No : 1982/1163

Karar No : 1982/1991

Götürü usulde vergilendirilen mükellefin, vergi matrahına ilişkin derecesinin, faaliyetin sürdürüldüğü bölgenin ekonomik ve sosyal durumu, yaşam koşulları, ulaşım

97 A.g.c., s.569.

98 A.g.c., s.570.

99 A.g.c., s.570.

tarzı ve iş türü gözönüne alınarak belirlenmesi gerekir ⁽¹⁰⁰⁾.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 12.04.1982

Esas No : 1982/1435

Karar No : 1982/1380

Götürü vergi matrahına ilişkin dereceler saptanırken, ilgili kurum ve kuruluşların görüş ve bilgilerinin alınması gerekir ⁽¹⁰¹⁾.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 06.03.1980

Esas No : 1979/3155

Karar No : 1980/642

Gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyken işini terk eden ve aradan 5 yıl geçtikten sonra, tekrar aynı işe başlayan mükellef, götürü usulde gelir vergisi mükellefi olabilir ⁽¹⁰²⁾.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 19.11.1979

Esas No : 1979/970

Karar No : 1979/2997

Götürü usulde mükellefiyeti tesis edilen şahsın, yıl içinde işe başladığını bildirmesi, Vergi Dairesi'nce de bunun aksinin tespit edilememesi halinde, tam yıl

100 A.g.c., s.571.

101 A.g.c., s.572.

102 A.g.c., s.572.

üzerinden vergi salınmaz (¹⁰³).

Danıştay Onüçüncü Daire

Tarih : 20.01.1977

Esas No : 1976/2136

Karar No : 1977/133

Götürü usulde vergiye tabi olan yükümlünün hangi dereceye gireceğinin saptanmasında yükümlünün bağlı bulunduğu derneğin bildirdiği derecenin de Vergi Dairesi'nce gözönünde bulundurulması gerekir (¹⁰⁴).

Danıştay Onüçüncü Daire

Tarih : 18.05.1976

Esas No : 1975/2529

Karar No : 1976/1650

Götürü ticari gelir matrahı üzerinden yapılan tarhiyatta, götürü ücret vergisi matrahı ile birleştirme yapılmadığından götürü ücret vergisi, mahsup edilemez (¹⁰⁵).

2- G.V.K. Md.47'ye İlişkin Danıştay Kararları

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 27.08.1992

Sayı : 07.0.GEL.0.72/7605

103 A.g.e., s.574.

104 A.g.e., s.574.

105 A.g.e., s.575.

İşyeri sahibi tarafından emlak vergisi beyannamesinde noksan beyanda bulunulduğunun anlaşılması halinde, götürü usulde mükellefiyetin devamı söz konusu olamaz (106).

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 10.06.1991

Esas No : 1988/3504

Karar No : 1991/2235

İşyeri kirası bakımından götürü usule tabi olmanın genel şartlarını ihlal eden mükellefin, gerçek usulde mükellefiyetinin tesisinde isabetsizlik yoktur (107).

Danıştay Üçüncü Daire

Tarih : 17.06.1987

Esas No : 1987/194

Karar No : 1987/1632

Ticari kazancı nedeniyle ilk defa mükellefiyete girenlerde götürülük sınırlarının aşıldığı saptanmadıkça gerçek usulde vergilendirilmelerine olanak bulunmamaktadır (G.V.K. Md.47, 48) (108).

Danıştay Üçüncü Daire

Tarih : 06.05.1987

Esas No : 1986/3630

Karar no : 1987/1169

106 A.g.c., s.575.

107 A.g.c., s.576.

108 A.g.c., s.577.

İnsan nakli işinden dolayı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi iken bu işi iki yıl süre ile terkettikten sonra eşya nakli işine başlayan davacının, aynı işe devam ettiğinin kabulü mümkün olmadığı gibi, götürü usulde gelir vergisine tabi olmanın genel ve özel şartlarına sahip olması halinde götürü usulde gelir vergisine tabi olması gerekir ⁽¹⁰⁹⁾.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 20.02.1987

Esas No : 1985/1799

Karar no : 1987/706

Köyde terzilik yapan kişi, Gelir Vergisi Kanunu'nda öngörülen şartları taşıdığı sürece anılan faaliyetini bir iş yerinde sürdürse dahi, esnaf muaflığından yararlanır ⁽¹¹⁰⁾.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 18.02.1987

Sayı : 2-24445-233/228

Kamyon işletmeciliğinden dolayı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan kişinin daha sonra bu işine ek olarak belediye kontrolünde özel halk otobüsü işletmeciliğine de başlamış olması halinde; bu işinden dolayı da gerçek usulde vergilendirilecektir ⁽¹¹¹⁾.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 28.04.1986

Sayı : 111-2113-30-112

¹⁰⁹ A.g.e., s.578.

¹¹⁰ A.g.e., s.578.

¹¹¹ A.g.e., s.579.

Götürü usulde mükellef olan kişinin, yalnızca, işyerinin eski taş yapı olması nedeniyle emlak vergisi tarhına esas olan değerinin düşük olduğu ve şehrin merkezi bir yerinde bulunduğu düşüncesiyle, gerçek usulde mükellefiyet tesisi yoluna gidilemez (G.V.K. Md.47,48) (112).

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 05.10.1978

Esas No : 1978/998

Karar No : 1978/2660

İşyeri açmaksızın bir dükkan önünde seyyar vitrin kullanılmak suretiyle faaliyette bulunulması, götürülük şartlarını bozmaz (G.V.K. Md. 47-48) (113).

Danıştay Onüçüncü Daire

Tarih : 07.05.1974

Esas No : 1973/3742

Karar No : 1974/1955

Ölüm halinde, iş sahibinin dul eşi ve küçük çocukları adına işe devam olunduğu takdirde, işin başında bilfiil bulunma şartı aranmaz (114).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 27.01.1973

Sayı : 2113-4-165/5420

112 A.g.e., s.580.

113 A.g.e., s.581.

114 A.g.e., s.581.

Götürülük sınırlarının aşıldığı tespit edilmedikçe genel görüş ve tahminlere dayanılarak gerçek usulde mükellefiyet tesis edilemez⁽¹¹⁵⁾.

3- G.V.K. Md:48'e İlişkin Danıştay Kararları

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 16.01.1992

Esas No : 1989/1343

Karar No : 1992/97

Seyyar olarak milli piyanga bayiliği yapan mükellefin G.V.K.'nun 48. maddesinde öngörülen hadleri aşması halinde müteakip takvim yılından itibaren gerçek usule tabi olması gerekir⁽¹¹⁶⁾.

Danıştay Üçüncü Daire

Tarih : 22.05.1991

Esas No : 1989/3326

Karar No : 1991/1822

Nakil vasıtası işletmekten dolayı götürü gelir vergisi mükellefi olanların yıllık sağladığı taşıma ücreti somut olarak saptanmadıkça, götürü usule tabi olmanın şartlarını kaybettiğinin kabul edilmemesi gerekir⁽¹¹⁷⁾.

115 A.g.c., s.582.

116 A.g.c., s.582.

117 A.g.c., s.583.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 08.11.1988

Esas No : 1987/2777

Karar No : 1988/37541

Araçla yolcu taşımacılığı yapan davacı götürü usulde vergilendirilmekte olup, onun hakkında gerçek usulde vergilendirilen ticaret erbabı işin işletmesinde kayıtlı değerlerin satışından elde edilen değer farklarının vmergilendirilmesini öngören yasa hükümleri uygulanamaz. Bu durumdaki davacının vergilendirilmesi vergi hatası olup, idarece bu yolda tesis olunan olumsuz işlemin iptali gerekir ⁽¹¹⁸⁾.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 24.08.1983

Sayı : 111-2113-4-364/55697

Motorlu nakil vasıtası kullanmaksızın gezici surette milli piyango bayiliği yapanların yıllık alım veya satış tutarları G.V.K.'nun 48. maddesindeki hadlerinin yarısını aştığı takdirde, bu durumun meydana geldiği tarihten itibaren, duruma göre gerçek veya götürü usulde vergiye tabi tutulması gerekir ⁽¹¹⁹⁾.

Maliye Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 10.12.1982

Sayı : 111-2113-52-145/112065

Motorlu nakil vasıtasını bizzat kullanmak ticari faaliyetin bir devamı sayılır. Ticari faaliyetini bizzat devam ettiren ve benzin masraflarını da doğrudan doğruya kendisi

¹¹⁸ A.g.e., s.584.

¹¹⁹ A.g.e., s.585.

karşıl原因an mükellefin yük ve yolcu nakliyeciliği işini PTT Başmüdürlüğü'ne karşı taahhüt etmesi karşılığında elde ettiği hasılatın gayrimenkul sermaye iradı olarak kabulü mümkün olmadığından tevkifat yapılması da sözkonusu değildir⁽¹²⁰⁾.

Maliye Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 19.08.1982

Sayı : 2113-23-98

Traktörle, devamlılık gösteren biçimde yük ve yolcu taşımacılığında dolayı, G.V.K.'nın 48. maddesinde belirtilen şartlar dahilinde ilgililerin götürü ya da gerçek usulde vergilendirilmeleri gerekmektedir⁽¹²¹⁾.

Danıştay Onüçüncü Daire

Tarih : 28.05.1979

Esas No : 1978/3680

Karar No : 1979/1456

Nakliyecilik faaliyetinden dolayı götürü usulde Gelir Vergisine tabi olan mükellefin, taşıma aracı için ödediği taksitler, nakliyecilik faaliyetinin geliri olarak kabul edilemez⁽¹²²⁾.

4- G.V.K. Md: 50'ye İlişkin Danıştay Kararları

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 17.07.1992

Sayı : V.2555205-348

¹²⁰ A.g.c., s.586.

¹²¹ A.g.c., s.587.

¹²² A.g.c., s.588.

Her iki işinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen mükellefin; bu işlerden birini terk etmesi halinde, diğer işinden dolayı da götürü usulden yararlanması mümkün değildir (123).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 29.04.1992

Sayı : 1-2126-32-1764

Gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olduğu kasaplık işini terkedene kişi, daha sonra başladığı nakliyecilik işi nederiyle götürü usulde mükellef olabilir (124).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 03.03.1992

Sayı : 1-2126-7-310

Pansiyon işletmeciliği faaliyetinden dolayı gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olanlar, aynı işe devam ettikleri sürece bu usulden dönemezler (125).

Maliye Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 29.01.1992

Sayı : 1-2126-17-78

Mükellefiyetini vergi dairesinin bilgisi dışında bırakan ve bu durumu tespit edilerek, gerçek usulde mükellefiyeti tesis edilen kişinin, koşulları taşısa dahi aynı işe devam ettiği sürece götürü mükellefiyeti sözkonusu olamaz (126).

123 A.g.c., s.588.

124 A.g.c., s.589.

125 A.g.c., s.589.

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 16.10.1991

Esas No : 1988/4887

Karar No : 1991/3142

Götürü usulde vergiye tabi olma şartlarının kaybedilmesi nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyetinin tesis edildiğini bildiren yazı, davacının hukukunu olumsuz yönde etkileyen, idarenin tek yönlü ve kesin işlemci niteliğinde olduğundan iptal davasına konu edilebilir (127).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özgegesi

Tarih : 06.08.1991

Sayı : 1-2126-40-263/54873

Kamyonla yaptığı ve gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olduğu nakliyecilik işini terk ederek, minübüsle şehiriçi yolcu taşımacılığı yapanlar, götürü usulde gelir vergisi mükellefi olabilirler (128).

Danıştay Üçüncü Daire

Tarih : 03.10.1990

Esas No : 1989/2009

Karar No : 1990/2802

Gerçek usulde vergilendirilmekte iken işini bırakıp aradan uzun bir zaman geçtikten sonra başka bir iş yerinde yeniden işe başlayan mükellefin gerçek usulde

126 A.g.e., s.590.

127 A.g.e., s.591.

128 A.g.e., s.591.

vergilendirilmesi gerektiği yolunda bir tespit yapılmadan, önceki mükellefiyet şekli sebep gösterilerek gerçek usulde vergilendirilmesinde isabet bulunmamaktadır (129).

Danıştay Üçüncü Daire

Tarih : 18.11.1986

Esas No : 1986/1340

Karar No : 1986/2236

Götürülük şartlarını kaybederek veya kendi istekleri üzerine gerçek usulde vergilendirmeye tabi olanlar, aynı işe devam ettikleri sürece bu usulden dönemezler (130).

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 25.05.1978

Esas No : 1978/534

Karar No : 1978/1737

Mükellefin götürü usulde vergilendirmeye tabi olmasının genel ve özel şartlarını ihlal ettiği hakkında herhangi bir tespit bulunmadan, gerçek usulde mükellefiyet tesisi yoluna gidilemez (131).

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 11.05.1976

Esas No : 1976/212

Karar No : 1976/1178

129 A.g.e., s.592.

130 A.g.e., s.593.

131 A.g.e., s.593.

Aynı işten dolayı ortağı gerçek usulde gelir vergisine tabi olan mükellef de gerçek usulde vergiye tabidir (132).

Danıştay Onüçüncü Daire

Tarih : 23.09.1975

Esas No : 1974/3975

Karar No : 1975/2781

Yarı payına sahip olduğu kamyon nedeniyle gerçek usulde vergiye tabi iken, bu işini bıraktıktan bir süre sonra bir minibüs satın alan yükümlü, götürü usulde mükellefiyet tesis ettirebilir (133).

5- G.V.K. Md: 51'e İlişkin Danıştay Kararları

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 09.11.1992

Sayı : 07.0.GEL.072/7605

Un, hayvan yemi, kırıklı buğday, mısır, fasulye vs. emtia satışı yapan mükelleflerin satışlarının yalnızca tüketicilere yapılması halinde götürü usulde, kısmen veya tamamen tüketici dışında kalan kişi ve kuruluşlara satılması halinde ise gerçek usulde mükellefiyet tesisi gerekir (134).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Genel Yazısı

Tarih : 07.01.1986

132 A.g.e., s.594.

133 A.g.e., s.594.

134 A.g.e., s.595.

Sayı : 111-2113-4-52/01086

PTT acentaları ile dayıbaşıları, götürü usule tabi olmanın genel şartlarını taşımaları (özel şart aranmaksızın) kaydıyle 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren götürü usulden faydalanabileceklerdir (135).

Danıştay Onüçüncü Daire

Tarih : 18.01.1977

Esas No : 1976/2192

Karar No : 1977/104

Nakliyecilikde tavassut işi ile uğraşan yükümlü gerçek usulde vergiye tabidir (136).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 27.10.1988

Sayı : 2555205-15/66948

Taşıt işletmeciliğinden dolayı götürü usulde vergiye tabi olan bir kişi devamlılık arz etmeyecek şekilde zorunlu durumlarda arızı olarak şehirlerarası taşımacılık yaptığı takdirde götürü usulde mükellefiyetinin devam ettirilmesi gerekir.

Götürülüğün genel ve özel şartlarının ihlal edildiğine dair başkaca bir iddia iler sürülmemesi halinde, gerçek usulde vergilendirilme mümkün olmaz (137).

Danıştay Üçüncü Daire

Tarih : 11.05.1988

135 A.g.c., s.596.

136 A.g.c., s.597.

137 A.g.c., s.597.

Esas No : 1987/2933

Karar No : 1988/14432

Bir defaya mahsus olmak üzere şehirlerarası düğün kafilesi götürülmesi işi devamlılık arz etmemesi nedeniyle gerçek usulde mükellefiyet tesisini gerektirmez. Götürü mükellefiyet devam eder (138).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Özelgesi

Tarih : 24.12.1985

Sayı : 111-2113-4-472/82604

Şehir içinde taşımacılık yapan ve götürü usulde vergiye tabi olan mükelleflerin, devamlılık arzetmeyecek şekilde zorunlu durumlarda arzi olarak il sınırları dışına yük ve yolcu taşınması, şehirlerarası taşımacılık yaptığını göstermeyeceğinden, götürü mükellefiyetleri devam eder (139).

Danıştay Dördüncü Daire

Tarih : 26.05.1977

Esas No : 1977/130

Karar No : 1977/1440

Kamyonların iskelede sıra ve intizamını ve işlerin idaresini sağlamak için Kamyoncular Esnaf Derneği tarafından seçilen kişilerin kamyon başına maktu ücret almak suretiyle gösterdikleri faaliyet komisyonculuk değildir (140).

138 A.g.e., s.598.

139 A.g.e., s.599.

140 A.g.e., s.600.

Danıştay Üçüncü Daire

Tarih : 14.06.1988

Esas No : 1987/1709

Karar No : 1988/1730

Müstahsilden bal alarak, bunları kooperatiflere ve tüccarlara (yani tüketici olmayanlara/ satan kişinin, gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması gerekir ⁽¹⁴¹⁾).

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Genel Yazısı

Tarih : 12.02.1988

Sayı : 1-2126-4-1637/78783

Satın aldıkları zirai mahsulleri kısmen veya tamamen tüketici dışında kalan kişi ve kuruluşlara satanların gerçek usulde vergilendirilmeleri gerekmektedir ⁽¹⁴²⁾.

141 A.g.e., s.600.

142 A.g.e., s.601.

EK KISIM

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ SERİ NO:172 VE 1994 TÜRKİYE UYGULAMASI

Tez yazımının sonlarında, götürü vergileme uygulamasına ilişkin olarak 30.12.1993 tarih ve 21804 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de, 5142 sayılı Kararname ile değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler şunlardır;

Madde 1- Aşağıda belirtilen illerin mücavir olan (-belediye sınırlarına komşu alan olup, imar mevzuatı bakımından belediyelerin kontrol ve sorumluluğu altına verilmiş olanlar) sınırları dahil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde, aşağıda belirtilen işleri yapan mükellefler 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilirler.

a- İller:

- Ankara

- İstanbul

- İzmir

b- İş Grupları:

- Her türlü emtia imalatı ve alım-satımı ile uğraşanlar,

- Her türlü inşaat işi ile uğraşanlar,

- Mücavir alanlar dahil olmak üzere, kalkış veya varış noktası büyükşehir belediye sınırları içinde olan motorlu araçlarla yolcu ve yük taşıyanlar.

Madde 2- a- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 46’ncı maddesinde yer alan götürü safi kazanç tutarlarının hesaplanmasına esas oranlar, mücavir alan sınırları dahil olmak üzere büyükşehir belediye sınırları içinde, kalkınmada öncelikli yörelerde ve köylerde faaliyette bulunan mükellefler için aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

Tablo- 12

Büyükşehir Belediye Sınırları içinde, Kalkınmada 1. Derecede Öncelikli Yörelerde ve Kalkınmada 2. Derecede Öncelikli Yörelerde Mükelleflerin Safi Kazanç Tutarlarının Hesaplanmasına Esas alınacak Oranlar (GVK.Md.46)

Dereceler	GVK. Md.46 Kanunda Yer Alan Oranlar	Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde	Kalkınmada 1. Derecede Öncelikli Yörelerde	Kalkınmada 2. Derecede Öncelikli Yörelerde
1	% 40	% 210	% 70	% 100
2	% 90	% 135	% 45	% 60
3	% 50	% 75	% 25	% 30
4	% 30	% 45	% 15	% 20
5	% 15	% 22	% 8	% 10

b- Münhasıran belediye teşkilatı bulunmayan köylerde (Belediyelerin mücavir alan sınırları hariç) işyeri bulunan ve faaliyet gösteren mükelleflere, yukarıda belirtilen oranlara göre hesaplanan safi kazanç tutarları, yöreler itibariyle % 70 oranında indirimli olarak uygulanır.

Madde 3- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 47'nci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan işyeri emlak vergi değerine ait tutar 20.000.000.- Liraya işyeri kira bedeline ilişkin tutar 3.000.000.- Liraya yükseltilmiştir.

Madde 4- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesinde yer alan yıllık alış, satış ve hasılat hadleri, mücavir alan sınırları dahil olmak üzere, büyükşehir sınırları içinde faaliyette bulunan mükellefler için % 50 oranında arttırılmıştır.

Madde 5- Bu karar hükümlerine göre, gerçek usulde vergilendirilecek gelir vergisi mükelleflerinin 1.1.1994 tarihinden itibaren tutacakları defterlerin tasdikine ve düzenleyecekleri belgelerin basımına ilişkin olarak, Vergi Usul kanunu'nun mühlet verme hükümlerine göre 1.2.1994 tarihine kadar süre verilmiştir. 1.2.1994 tarihine

kadar bu mükelleflerin defterleriniadik ettirilmemesi, belgelerinin basılmaması ve zamanında düzenlenmemesi fiilleri nedeniyle herhangi bir ceza kesilmez.

Madde 6- Bu Karar hükümleri 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe girer.

Madde 7- Bu Karar hükümlerini Maliye Bakanı yürütür.

Bu karar ile, Ankara, İstanbul, İzmir büyükşehir Belediye sınırları içinde (mücavir alan sınırları dahil olmak üzere);

- Her türlü inşaat işi ile uğraşan,

- Mücavir alanlar dahil olmak üzere, kalkış veya varış noktası büyükşehir belediye sınırları içinde olan motorlu araçlarla yolcu ve yük taşıyan,

Mükellefler 1 Ocak 1994 tarihinden itibaren götürü vergileme usulünün kapsamı dışına çıkarılmış, bu mükelleflere 1.1.1994 tarihinden itibaren tutacakları defterlerin tasdikine ve düzenleyecekleri belgelerin basımına ilişkin olarak 1 Şubat 1994 tarihine kadar süre verilmişti. Anılan karar 1 Ocak 1994 tarihinde yürürlüğe girmişti.

Bu defa 13.2.1994 gün ve 21848 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 19.1.1994 gün ve 94/5230 sayılı kararnamenin eki kararda aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

"Madde 1- 1993/5142 sayılı Kararnamenin eki kararın 1 ve 5'inci maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Madde 2- 1993/5142 Sayılı Kararnamenin eki kararın bu kararla kaldırılan 1'inci maddesi kapsamına giren mükelleflerden 30.12.1993 tarihinden itibaren kendi isteği ile gerçek usulü seçenlerin, 30.4.1994 tarihine kadar yazılı olarak başvurmaları şartıyla götürü usulde vergilendirilmelerini devam olunur.

Madde 3- Bu karar hükümleri 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer".

Bu kararla 93/5142 sayılı Kararnamenin eki Kararın 1 ve 5'inci maddeleri yürürlükten kaldırıldığından;

a) 93/5142 sayılı Kararname kapsamına giren mükelleflerden gerçek usulde vergilendirilmek için vergi dairesine herhangi bir müracaatı bulunmayan mükelleflerin götürü usulde vergilendirilmelerine devam olunacaktır.

b) 93/5142 Sayılı Kararname kapsamında olup da gerçek usule geçme konusunda vergi dairelerine müracaat etmiş mükelleflerin 30.4.1994 tarihine kadar yazılı olarak vergi dairelerine müracaat etmeleri koşuluyla götürü usulde vergilendirilmelerine devam olunacaktır.

94/5230 Sayılı Kararname ile götürü usulde vergilendirilmelerine devamı öngörülen mükellefler, daha önce olduğu gibi Nisan 1994 ayı içinde bağlı buldukları vergi dairelerine müracaat ederek içinde bulunulan yılın gelir vergisini ve geçen yılın Katma Değer Vergisini tarh ettirmek ve gelir vergisinin ilk taksidi ile Katma Değer Vergisinin tamamını ödemek zorundadır.

Bu mükelleflerden 93/5142 Sayılı Kararnamenin eki Kararın 5'inci maddesi uyarınca defter tasdik ettiren, belge bastıran veya notere tasdik ettiren mükelleflerden götürü usulde vergilendirilmeye devam etmek istediğini bildiren mükellefler bastırdıkları veya notere tasdik ettirdikleri belgeleri en geç 30.4.1994 tarihine kadar bağlı oldukları vergi dairelerine teslim edeceklerdir (143).

143 Pınar BÜYÜKİŞİK, "Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler (2)", VERGİ DÜNYASI, Sayı:151, 1994, s.38.

GELİR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ SERİ NO:172

30.12.1993 tarih ve 21804 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3946 Sayılı Kanunla 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun götürü vergilemeye ilişkin hükümlerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Öte yandan götürü usulde vergilendirmeye ilişkin olarak 93/5142, 93/5148 ve 94/5230 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararları yayımlanmıştır. Bu düzenlemelere ilişkin açıklamalar şunlardır:

1- Götürü Usulde Ticari Kazancın Tespiti G.V.K. Md.46:

Kanunun ticaret ve sanat erbabının götürü safi kazançlarının tespitine ilişkin aşağıda belirtilen düzenlemeler yapılmıştır.

Götürü usule tabi ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin götürü safi kazanç tutarları ile yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücrete bağlı olarak tespit edileceği Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ve 48'inci maddelerinde hükme bağlanmıştır.

Asgari ücretin aylık tutarı, sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için, Asgari Ücret Tespit Komisyonu 1 Ağustos 1993 tarihinden geçerli olmak üzere, 1.449.000.- Liradan 2.497.500.- Liraya yükseltilmiştir. Buna göre, asgari ücretteki artış oranı $(2.497.500 - 1.449.000 = 1.048.500 \quad 1.449.000 =) \% 72,36'$ dır. Asgari ücretin yıllık brüt tutarı da $(1.048.500 / 2.497.500 \times 12 =) 29.970.000.-$ Liradır.

Götürü usule tabi olan mükelleflerin götürü safi kazançlarının asgari ücretin belli nispetlerinde hesaplanması esası korunmakla birlikte, yıllık asgari ücret tutarına uygulanacak oranlar yeniden belirlenmiştir. Asgari ücretin yıllık tutarı olan 29.970.000.- Liraya, yeni oranlar uygulanmak suretiyle hesaplanan götürü safi kazanç

tutarları aşağıda belirtilmiştir. Hesaplama 100.000.- Liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmamıştır. 1991-1993 yıllarında uygulanan oranlarla ilk defa 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe giren ve 1994 yılı kazançlarının tespitinde gözönüne alınacak nispetler aşağıdaki gibidir.

Tablo 13

G.V.K. Md.46 1991-1993 ve 1994 Götürü Ticari Kazanç Oranları

Dereceler	Nispetler	
	1991-1993	1994
1'inci derece	% 70'dir	% 140'dir
2'nci derece	% 45'den az olamaz	% 90'dir
3'üncü derece	% 30'dan az olamaz	% 50'dir
4'üncü derece	% 25'den az olamaz	% 30'dur
5'inci derece	% 15'den az olamaz	% 15'dir

Götürü ticari kazançlar, Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesinde yer alan dereceler ve Maliye Bakanlığınca tanzim edilen cetvellerde belirtilen iş grupları itibariyle Vergi Usul kanunu'nun 40 ve 41'inci maddelerine göre oluşturulan takdir komisyonları tarafından tespit edilmekte idi. Ancak, 3946 Sayılı Kanun'un 38'inci maddesinin 1 numaralı bendinin (a) ve (b) alt bentleri uyarınca bu hükümler yürürlükten kaldırılmış, götürü matrahların takdir uygulamasına son verilmiştir. Başka bir ifadeyle Götürü Safi Kazançlar için 3 yıllık dönemler itibariyle yapılmakta olan takdir işlemlerine son verilmiştir.

Bilindiği gibi, götürü matrahlar, takdir komisyonları tarafından iş ve hizmet nev'i ve grupları itibariyle ve her iş ve hizmet grubu için beş derece üzerinden genel olarak takdir ve tespit edilmekteydi. Takdir Komisyonları matrah takdirini yaparken, belediyeler, ilçe merkezindeki ticaret ve sanayi odaları, özel kanunlara göre kurulmuş mesleki teşekküller, varsa iş ve işçi bulma kurumu şubeleri ve lüzum gördüğü diğer kurum ve teşekküllerden bilgi almakta ve kararlarını, uygulanacağı ilk mali yıldan en az

iki ay önce, takdirin ilgili bulunduğu, il ve ilçe merkezindeki belediyelere, ticaret ve sanayi odalarına, varsa takdir olunan götürü matrahın iş ve hizmet nev'i bakımından ilgili olduğu meslek teşekkülüne ve ilin en büyük maliye memuruna imza karşılığı vermekteydi. Götürü matrahların tesbitine ait takdir komisyon kararlarının tevdi edildiği kişilerin, bu karar aleyhine kendilerine tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesine başvurmaları, mahkeme kararına karşı da yine aynı sürede Danıştay'a gitmeleri mümkündür. Mükelleflerin Takdir komisyonlarınca tespit edilmiş olan derecelerden hangisine gireceği ise Bakanlıkça tespit olunacak esaslar dahilinde ilgili vergi dairesinece belirlenmekteydi.

Yeni düzenlemede, yukarıda belirtilen uygulamadan vazgeçilerek tespit yetkisi Bakanlığa verilmiştir. Sistem daha kolay uygulanabilir hale getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesi uyarınca büyükşehir belediye sınırları içinde kalkınmada öncelikli yörelerde ve köylerde faaliyette bulunan mükellefler için oranların farklılaştırılmak suretiyle uygulanması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkiye dayanarak 93/5142 sayılı Kararıyla asgari ücret tutarına uygulanacak oranları aşağıdaki şekilde tespit etmiştir.

Tablo-14

G.V.K. Md.46 Götürü Safi Kazanç Tutarlarının Tespitinde Yıllık Asgari
Ücret Toplamına Uygulanacak Oranlar

Dereceler	Kanunda Yer Alan Oranlar	Bakanlar Kurulu Kararı ile Belirlenen Oranlar		
	Diğer Yöreler	Kalkınmada 1. Derecede Öncelikli Yörelerde	Kalkınmada 2. Derecede Öncelikli Yörelerde	Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde
1	% 140	% 70	% 100	% 210
2	% 90	% 45	% 60	% 135
3	% 50	% 25	% 30	% 75
4	% 30	% 15	% 20	% 45
5	% 15	% 8	% 10	% 22

Asgari ücretin yıllık tutarı olan 29.970.000.- liraya, yukarıdaki oranların uygulanması suretiyle hesaplanan götürü safi kazanç tutarları aşağıda belirtilmiştir. Hesaplama 100.000.- Liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmamıştır.

Tablo- 15

G.V.K. Md.46 1994 Yılı Götürü Safi Kazanç Tutarları

Dereceler	Diğer Yörelerde	Kalkınmada 1. Derecede Öncelikli Yörelerde	Kalkınmada 2. Derecede Öncelikli Yörelerde	Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde
1	41.900.000.-	20.900.000.-	29.900.000.-	62.900.000.-
2	26.900.000.-	13.400.000.-	17.900.000.-	40.400.000.-
3	14.900.000.-	7.400.000.-	8.900.000.-	22.400.000.-
4	8.900.000.-	4.400.000.-	5.900.000.-	13.400.000.-
5	4.400.000.-	2.300.000.-	2.900.000.-	6.500.000.-

93/5142 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, safi kazanç tutarlarının kalkınmada öncelikli yörelerde ve belediye teşkilatı olmayan köylerde (mücavir alanlar hariç) indirimli olarak uygulanması konusunda Bakanlar kurulunun yetkisi devam etmekle beraber "normal öncelikli yöre" uygulamasına son verilmiştir. ayrıca belediye teşkilatı bulunmayan köylerde (mücavir alan sınırları hariç) indirim yetkisi 2/34ten % 70'e çıkarılmıştır.

Mükelleflerin G.V.K. Md.46/1'de yazılı derecelerden hangisine gireceği yine vergi dairesi tarafından tayin edilmekte, ancak vergi dairesine ilgili meslek kuruluşunun görüşünü alma imkanı verilmektedir. Asgari ücrette artış yapılmayan yıllarda safi kazanç tutarlarının o yıla ilişkin yeniden değerlendirme oranında arttırılma imkanı getirilmiştir. Hesaplanan götürü safi kazanç tutarları ertesi yıl geçerli olacaktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde götürü usule tabi mükellefler için 1994 yılı içerisinde yapılacak gelir vergisi tarhiyatında götürü takdir cetvellerinde yer alan tutarlar uygulanmayacak, yukarıda yer alan safi kazanç tutarları 1994 yılı götürü matrahları

olarak esas alınacaktır. 1994 yılı içinde yeni işe başlayanlarda ise yukarıda yazılı vergi matrahları kıst dönem esasına göre uygulanacaktır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tayin ve tespiti Maliye Bakanlığı yetkilidir.

2- Götürü Usulde Vergilemenin Genel Şartlarından Olan İşyeri Emlak Vergi Değeri ve İşyeri Kira Bedeli G.V.K. Md.47/2

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 Sayılı Kanunla değişik mükerrer 123'üncü maddesinin verdiği yetki, 93/5142 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılarak götürü usule tabi olmaya ilişkin Gelir Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan işyeri emlak vergi değeri 12.000.000.- Liradan 20.000.000.- liraya, işyeri vergi değerinin belli olmadığı hallerde uygulanan yıllık işyeri kira bedeli de 1.800.000.- Liradan 3.000.000.- Liraya yükseltilmiştir. Bu hadler Tablo 16'da gösterilmiştir.

Yeniden tespit edilen bu hadler 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerlidir. mükellefler bu şartın yanında 1.1.1994 tarihinden itibaren diğer şartları da taşımaları kaydıyla götürü vergileme usulünden yararlanmaya devam edeceklerdir.

Tablo 16

Gelir Vergisi Kanunu Md.47/2 1993 ve 1994'deki Hadler

Yıllar	Kanuna Dayanarak	İşyeri Emlak Vergi Değeri	İşyeri Kira Bedeli	İşyeri Vergi Değerinde Artış Oranı (%)	İşyeri Kira Bedelinde Artış Oranı (%)
1993	92/3892 Sa.B.K.K.	12.000.000.-	1.800.000.-	-	-
1994	93/5142 Sa.Karar	20.000.000.-	3.000.000.-	66	66

Tabloda görüldüğü üzere 1994 yılında G.V.K. md.47/2. bertteki işyeri emlak vergi değeri ve işyeri kira bedeli tutarı yüzde 66'lık aynı oranda artış yapılmıştır.

3- Götürü Usulde Vergilemenin Özel Şartlarından Olan Yıllık

Alış, Satış ve Hasılat Hadleri G.V.K. Md.48/1-9:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesinin 3946 Sayılı Kanunla değişmeden önceki ikinci fıkrasında, sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücretin yıl içinde arttırılması halinde, asgari ücretteki artış oranında yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin arttırılacağı belirtilmiştir. Ayrıca aynı fıkrada, takvim yılı sonu itibariyle belirlenen yıllık alış, satış ve hasılat hadlerini aşmayanların, götürü usule tabi olmaya ilişkin diğer şartları da taşıması kaydıyla bu usulde vergilendirilmeye devam edebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Anılan maddenin ikinci fıkrası 3946 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile, yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin, asgari ücret tutarının takvim yılı içinde arttırılması halinde bu ücretteki artış oranında, asgari ücretin arttırılmadığı yıllarda ise Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle tespit edileceği ve bu suretle tespit edilen tutarların ertesi takvim yılında uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümler gereği olarak 31.12.1993 tarihi itibariyle uygulanacak olan yıllık alış, satış ve hasılat tutarları 1992 yılı için uygulanan tutarların asgari ücretin artışı oranında (% 72,36) arttırılmak suretiyle hesaplanmıştır. Hesaplanan bu tutarlar 3946 Sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile kanuni had haline gelmiştir.

Öte yandan, 3946 Sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile değişik Gelir Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesinin birinci fıkrasının 1-9 numaralı bentlerinde yer alan

yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin 31.12.1993 tarihi itibariyle uygulanan tutarları, 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1 kat artırılmıştır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesinin 3946 Sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrasında, götürü safi kazanç tutarlarının tespitine ilişkin 46'ncı maddede yazılı oranların Bakanlar kurulunca artırılması halinde, safi kazanç tutarları arttırılan mükellefler için bu maddede yazılı yıllık alış, satış ve hasılat tutarlarını da bir katına kadar arttırmaya Bakanlar kurulu'nun yetkili olduğu hükme bağlanmıştır. Bakanlar Kurulu Kararı ile büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde faaliyette bulunan mükellefler için götürü safi kazanç tutarları % 50 oranında artırılmıştır. Bu artışa paralel olarak aynı kararlar bu mükelleflerin yıllık alış, satış ve hasılat hadleri de ayrıca % 50 oranında artırılmıştır.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, götürü usule tabi olmaya ilişkin özel şartlardan olan yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin 31.12.1993 tarihi itibariyle uygulanacak olan tutarları ile 1.1.1994 - 31.12.1994 tarihleri arası geçerli olacak tutarları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Tablo- 17

Gelir Vergisi Kanunu Md.48/1-9 Yıllık Alış, Satış ve Hasılat Tutarları

GVK. Md.48'de Yer Alan İş Grupları	31.12.1993 tarihi itibariyle Tüm Yörelere Uygulanacak Tutarlar	Büyükşehir Belediye Sınırları Dışında Kalan Yerler İçin	Büyükşehir Belediye Sınırları İçinde Faaliyette Bulunanlar İçin
1 numaralı benttekiler	90.300.000.-	180.600.000.-	270.900.000.-
2 numaralı benttekiler	120.300.000.-	240.600.000.-	360.900.000.-
3 numaralı benttekiler	29.800.000.-	59.600.000.-	89.400.000.-
4 numaralı benttekiler	90.300.000.-	180.600.000.-	270.900.000.-
5 numaralı benttekiler	120.300.000.-	240.600.000.-	360.900.000.-
6 numaralı benttekiler	90.300.000.-	180.600.000.-	270.900.000.-
7 numaralı benttekiler	90.300.000.-	180.600.000.-	270.900.000.-
8 numaralı benttekiler	29.800.000.-	59.600.000.-	89.400.000.-
9 numaralı benttekiler	60.100.000.-	120.200.000.-	180.300.000.-

Gelir Vergisi Kanunu'nun 48'inci maddesinin 10 numaralı bendinde belirtilen mükellef gruplarından hizmet işletmelerinde 8 numaralı bentte yer alan hadler, diğerlerinde ise 1 ve 2 numaralı bentlerde yer alan alım, satım ve hasılat hadleri uygulanacaktır.

Yukarıda yazılı 31.12.1993 tarihi itibariyle geçerli olan tutarları aşmayan mükellefler, götürü usule tabi olmanın diğer şartlarını da taşımaları kaydıyla götürü vergileme usulünden 1994 yılında da yararlanmaya devam edebileceklerdir.

4- Götürü Usule Tabi Olmanın Şartlarını Takvim Yılı İçinde Kaybedenler
G.V.K. Md.50 Aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 50'nci maddesi uyarınca götürü usule tabi olmanın genel ve özel şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenlerin, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmesi genel prensibine, 3946 Sayılı Kanun'un 11'inci maddesi ile bir istisna getirilmiştir. Şöyle ki, G.V.K. 48'inci maddede yazılı alış, satış ve hasılat hadlerini bir katını aşanların, bu hadleri aştıkları tarihten itibaren gerçek usulde vergilendirilmeleri sağlanmıştır.

Ayrıca, götürülük şartlarını haiz mükelleflerin istemeleri halinde bu taleplerini izleyen ay başından veya taleplerini izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usule geçebilmelerine imkan tanınmıştır.

Yeni işe başlayanların, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirileceği hükmü ise korunmuştur.

Öte yandan, diğer bir düzenleme ile götürülük şartlarını kaybederek veya kendi talebi ile gerçek usulde vergilendirmeye geçen mükelleflerin işlerini terk ettikten sonra

tekrar faaliyete başlamaları halinde, götürü usulden yararlanmamaları esası korunmakla birlikte, bu mükelleflerin aynı türde iş yapan eş ve çocuklarının da bu faaliyetleri sebebiyle götürü usulden yararlanamayacakları esası getirilmiştir.

Bu düzenlemelerin amacı, götürülük şartlarını kaybedenlerin muvazaalı yoldan tekrar götürü usule dönmelerini önlemektir.

Söz konusu değişiklik 1.1.1994 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

5- Gelir Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesinin 4 ve 12 numaralı bentleri, 3946 Sayılı Kanun'un 12'nci maddesi ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 Sayılı Kanunla değişik 51'inci maddesinin 4 numaralı bendinde, "Her türlü taahhüt işleri yapanlar ile derece derece taahhütte bulunanlar"ın götürü usulden faydalanamayacağı hükme bağlanmıştır. Bir başka ifadeyle, 4'üncü bentte yer alan hüküm, her türlü taahhüt işlerini kavrayacak biçimde kapsamı genişletilerek yeniden düzenlenmiştir.

Bu hükme göre, her türlü taahhüt işleri yapanlar ile bu kişilere derece derece taahhütte bulunanlar, taahhütte buldukları kişi veya kuruluşların gelir veya kurumlar vergisine tabi olup olmadıkların bakılmaksızın götürü usulden yararlanamayacaklardır (144).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 51'inci maddesinin 12 numaralı bendinde yer alan götürü usulde vergilendirilmenin kapsamından çıkarılacak mükelleflere ilişkin Bakanlar Kurulu yetkisi genişletilmiştir. Buna göre, Maliye Bakanlığı'nın teklifi ile Bakanlar Kurulu, iş grupları, sektörler, il ve ilçeler büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere, il

¹⁴⁴ Gelir Vergisi Temel Tebliği, Seri No:172.

ve ilçelerin belediye sınırları (mücavir alanlar dahil), belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir iş yerinin bulunup bulunmadığı hususlarına göre mükelleflerin, götürü usulde vergilendirilmenin kapsamından çıkarılmasına karar verebileceklerdir.

Nitekim Bakanlar kurulu 31.12.1993 gün ve 21805 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 30.12.1993 gün ve 93/5142 Sayılı kararı ile bu yetkisini kullanmıştır.

3946 Sayılı Kanunun 12’nci maddesi ile değiştirilen G.V.K.’nun 51’inci maddesinin 12 numaralı bendi ve Bakanlar kuruluna yetki veren hükümleri 30.12.1993 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

6- Götürülük Şartlarına Haiz Olanlardan kendi İstekleri İle Götürü Usulden Gerçek Usule Geçenler ve Bunlara İlişkin Hayat Standardı Uygulaması:

Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 35’inci maddesinin 2’nci fıkrasının (f) bendi 3946 Sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Buna göre, götürülük şartlarını haiz olanlardan kendi isteği ile götürü usulden gerçek usule geçen mükelleflere gerçek usulde vergilendirilmey başlanıldığı yıldan itibaren üç yıl süre ile tutarının yarısı uygulanacaktır.

Bu düzenlemeye ilişkin bir örnek verecek olursak; öteden beri götürü usule tabi (A), Konya ilinde otomobil tamirciliği işi ile iştigal etmektedir. Götürü Usulde Vergilendirilmeye ilişkin genel ve özel şartları topluca taşıyan bu mükellef 15 Mart 1994 tarihinde bağlı olduğu vergi dairesine müracaat ederek, 1 Nisan 1994 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilmeyi talep etmiştir. Mükellef (A)’nın, 1 Nisan 1994 tarihi itibariyle gerçek usulde mükellefiyeti tescil edilecek ve bu mükellefin 1994, 1995 ve 1996 takvim yılları kazançlarının hayat standardı esasına göre tespitinde temel gösterge tutarlarının yarısı uygulanacaktır.

7- Götürü Usule Tabi Olan Ticaret Erbabına, Mal ve Hizmet Alımları İçin Gider Pusulası Karşılığında Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 3946 Sayılı Kanunla değişik 94'üncü maddesinin 13 numaral bendinde, "götürü usul tabi olan ticaret ve serbest meslek erbabına, esnaf muafliğından yararlananlara ve diğer kişilere mal ve hizmet alımları için gider pusulası karşılığında yapılan ödemelerden" vergi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin Bakanlar kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan 30.12.1993 günlü ve 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu tevkifat oranları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir:

a- mal alımları için % 5,

b- Hizmet alımları (Mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) % 10.

Yapılan tevkifat tutarı üzerinden ayrıca 3824 Sayılı Kanun uyarınca % 7 oranında Fon Payı hesaplanacaktır.

Ancak, götürü usule tabi olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile esnaf muafliğından yararlananların yanısıra "diğer kişilerden" satın alınan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılabilmesi için, yapılan işlemde elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 82'nci maddesinde sayılan "arızı kazançlar" kapsamında olması gerekir. Arızı ticari kazançtan bahsedebilmek için muamelenin kazanç sağlamak amacıyla yapılmış olması gerekir. Kazanç sağlama amacı yoksa yapılan işleme ticarilik vasfı ilave edilemez. Bu nedenle arızı kazanç yaratmayan ve sadece servetin veya malvarlığının nakte dönüştürülmesine yönelik olan işlemlerde, söz konusu tevkifat yapılmayacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'na 3946 Sayılı Kanunla eklenen mükerrer 121'inci maddeye göre, götürü usule tabi ticaret ve serbest meslek erbabına bu faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan ödemelerden 94'üncü madde uyarınca tevkif edilen vergiler, bu mükelleflerin ertesi takvim yılında götürü usulde tespit edilen kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Ancak, bu mahsupların yapılabilmesi için mükellefler, vergi tevkif edenin adı, soyadı ve ünvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası ile gider pusulasının tarihi, seri ve sıra numarası, yapılan ödeme tutarı ve kesilen vergilerin mitarını içeren icmal listesin ilgili vergi dairesine ibraz edeceklerdir.

Mükelleflerin hesaplanan götürü gelir vergisinden tevkif suretiyle kesilen vergilerin mahsubu yapıldıktan sonra kalan miktar, gelir vergisi taksit süreleri içerisinde ödenecektir.

Diğer taraftan, tevkif yoluyla kesilen verginin, götürü usulde tespit edilen kazançlar üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde, fazla olan bu miktar mükellefe iade edilmeyecektir. Mükellefin takvim yılı içinde işini terk etmesi halinde ise bu tutar mükellefe iade edilmeyecektir. Ayrıca bu uygulama esnaf muaflığından faydalananlar ile diğer kişiler için de geçerli olacak ve kesilen vergiler bunlara iade edilmeyecektir. Mahsup işlemine ilişkin olarak aşağıda örnek verilmiştir.

(A) Şahsı, Malatya ilinde taksicilik faaliyetinden dolayı götürü gelir vergisi mükellefidir. Taşımacılık faaliyetinden dolayı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmak zorunda olanlar tarafından (A) Şahsına yapılan ödemelerden dolayı 1994 yılında 5.000.000.- Lira gelir vergisi, 350.000.- Lira fon payının mahsup edilmesi gerekir. Geriye kalan kısmı da taksit süreleri içerisinde ödenecektir.

8- Götürü Usulde Vergilendirilen Ticari Kazanç Sahibi Mükellefin Ekonomik Denge Vergisinin Hesabı ve Ödenmesi:

3986 Sayılı Kanun'un 2'nci maddesinin (b) bendinde, ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerinin, 1994 takvim yılına ilişkin götürü matrahları üzerinden % 10 oranında ekonomik denge vergisi ödeyecekleri hükme bağlanmıştır (145).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesi ve 93/5142 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1994 yılı için uygulanacak götürü safi kazanç tutarları yeniden belirlenmiş ve bu tutarlar 172 Seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmış bulunmaktadır.

Ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerini bir defaya mahsus olmak üzere ödeyecekleri ekonomik denge vergisi, bu mükelleflerin 1994 yılına ait götürü matrahları üzerinden % 10 oranında hesaplanacaktır. Buna göre, götürü usule tabi olan ticaret ve serbest meslek erbabının ödeyeceği ekonomik denge vergisinin matrahı ve vergisi aşağıdaki gibi olacaktır.

¹⁴⁵ Ekonomik Denge Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1, s.16.

Tablo 18
Götürü Usule Tabi Ticaret Erbabının Ödeyeceği Ekonomik Denge Vergisinin
Matrahı ve Vergisi

Götürülük Derececi	Kalkınmada 1. Derecede		Kalkınmada 2. Derecede		Diğer		Büyükşehir Belediye	
	Öncelikli Yörelerde		Öncelikli Yörelerde		Yörelerde		Sınırları içinde	
	Ek. D.V. Matrahı	Ek. Denge Vergisi	Ek. D.V. Matrahı	Ek. Denge Vergisi	Ek. D.V. Matrahı	Ek. Denge Vergisi	Ek. D.V. Matrahı	Ek. Denge Vergisi
1	20.900.000	2.090.000	29.900.000	2.990.000	41.900.000	4.190.000	62.900.000	6.290.000
2	13.400.000	1.340.000	17.900.000	1.790.000	26.900.000	2.690.000	40.400.000	4.040.000
3	7.400.000	740.000	8.900.000	890.000	14.900.000	1.490.000	22.400.000	2.240.000
4	4.400.000	440.000	5.900.000	590.000	8.900.000	890.000	13.400.000	1.340.000
5	2.300.000	230.000	2.900.000	290.000	4.400.000	440.000	6.500.000	650.000

1994 yılı içinde yeni işe başlayan mükelleflerin götürü matrahları, 1994 yılı için uygulanacak götürü safi kazanç tutarlarının kıst döneme isabet eden tutarı olacağından, bu mükelleflerin ödeyecekleri ekonomik denge vergisi, kıst dönem için hesaplanan gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanacaktır.

Öte yandan, daha önce götürü usulde vergilendirilmekte iken bu Kanun'un yayımlandığı tarih itibariyle gerçek usulde vergilendirilen ve 1994 yılında ticari veya mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname vereyen mükelleflerin vergi matrahı, götürü usulde vergilendirildikleri dönemde girdikleri sınıf ve derecenin 1994 yılındaki götürü safi kazanç tutarı olacaktır.

Örneğin, 1993 yılında Kırşehir ilinde götürü usulde vergilendirilen mükellef (A), birinci dereceye intibak ettirilmiştir. Bu mükellef 1.1.1994 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilmektedir. Ticari faaliyetinden dolayı 1994 yılında yıllık beyanname vereyecek olan mükellefin ödeyeceği ekonomik denge vergisi, 1993 yılında intibak

ettirildiği birinci derecenin 1994 yılındaki karşılığı safi kazanç tutarı olan 41.900.000.- lira üzerinden hesaplanan ($41.900.000 \times \% 10 =$) 4.190.000.- Lira olacaktır.

Ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen gelir vergisi mükelleflerinin götürü matrahları üzerinden yukarıda belirtilen esaslara göre hesaplanan ve ödemeleri gereken ekonomik denge vergisi, bu Kanun'un yayım tarihi olan 7 Mayıs 1994 tarihinden 7 Haziran 1994 tarihine kadar (bu tarih dahil) olan süre içerisinde idarece tarh ve tahakkuk ettirilecektir. Tahakkuk ettirilen ekonomik denge vergisinin birinci taksidi mükelleflerce tarh süresi içinde, diğer taksitler ise Ağustos, Eylül, Ekim ve Kasım aylarında olmak üzere beş eşit taksitte ödenecektir.

Bir defaya mahsus olmak üzere ödenecek ekonomik denge vergisi, vergi dairelerince idarece tarh ve tahakkuk ettirilecektir. ekonomik denge vergisinin mükelleflere tebliğine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, daha önce götürü usulde vergilendirilmekte iken 1994 yılında gerçek usulde mükellefiyeti tesis edilenlerin ödeyecekleri ekonomik denge vergisi de aynı esaslara göre ödenecektir.

SONUÇ

Götürü usulde vergilendirme; yükümlünün matrahlarının veya vergi tutarlarının bir bütün olarak veya belirli yükümlü gruplarına göre tesbit edilmesidir. Götürü kelimesinin anlamını incelediğimizde, bir faktörün gelirin (kazanç ve iradının), teknik bir ölçü ve birim kullanmadan bir bütün (enblack) olarak fiyatlandırılması demektir. Matrahlar, bir mükellef grubuna veya meslek grubuna göre idare tarafından genel olarak saptanmaktadır. Bu nedenle götürü vergileme yöntemi genel ve objektif bir yöntemdir.

Ülkemizde ve çeşitli ülkelerde, götürü usulde vergilendirme değişik yöntemlerle çeşitli şekillerde uygulanmıştır. Bunlar, gayri safi irada dayanan yöntem, yıllık iş hacmine dayanan yöntem, yıllık emtia alımını esas alan yöntem, çeşitli karineleri esas alan yöntem, idare ile mükellefin uzlaşması yöntemi, muntazam muhasebe tutamayanlar için kasa usulü ile vergileme yöntemi re'sen takdir nizamı ile vergileme yöntemi ve götürü (karma) usulde vergilendirme yöntemleridir.

Götürü vergilendirmenin, kanunda tayin edilen esaslara göre vergilendirme ve idare ile mükelleflerin uzlaşması suretiyle vergilendirme olmak üzere iki şekli vardır.

Kanuni eses diyebileceğimiz birinci usulde, kanunda vergi ya da matrah miktarları tesbit edilmekte, vergi veya matrah gruplarına girecek mükelleflerin tayini ise idareye bırakılmaktadır.

İkinci usulde ise, vergi matrahı veya vergi, idare ile mükellefin anlaşmaları ile her mükellef için ayrı ayrı tesbit olunmaktadır. Bu usulün mahzuru objektif kriterlerin olmaması durumunda suistimale uygun olmasıdır. Ülkemizde bu anlatılanlardan birinci usul uygulanmaktadır.

Vergiye tabi kazancın tesbitinde de başlıca iki usul mevcuttur. Bunlardan birincisi, götürü barem tesbiti usulü, diğeri satın alma, satış, işyeri kirası gibi kazanca karine teşkil eden unsurlara, kanunla veya bu işler için kurulmuş komisyonlar tarafından tesbit edilen nispetlerin uygulanması usulüdür. Ülkemizdeki uygulama 193 sayılı kanunla getirilen “dereceli ve kademelikazanç” usulüdür.

Türk Vergi Sisteminde 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergiden muaf esnaf dışında kalıp, kanunda tayin edilen şartları topluca taşıyan küçük ticaret ve sanat erbabının kazancı götürü usul ile tesbit edilmektedir.

Ticari kazancın götürü usulde tesbiti, bazı zorunluluklardan doğmuştur. Bu zorunluluğun temelinde Türkiye’deki vergi mükelleflerinin ve mükellefiyetinin özellikleri yatmaktadır. Bunlar, okuma-yazma oranının düşüklüğü, belge almanın zorluğu, bazı giderlerin belgelendirilememesi, muhasebeci bulmanın zorlukları, yapılan işin küçük çaplı olması ve defter ve muhasebeci giderlerini karşılayamaması, mükelleflerin defter tutma, belge alıp, vermeye karşı isteksiz olmaları gibi işlem ve konulardır.

Götürü usulde (karma usulde) vergileme yöntemi, çalışmamızın üçüncü kısmında geniş bir şekilde anlatıldığı gibi tek bir yöntem üzerine oturtulmamıştır. Bir kaç yöntemin bir arada mütalaa edildiği karma bir yöntemdir. Götürü mükellefiyeti ve ticari kazancını ortaya koyacak bazı verilerin (belirtilerin) bir araya getirilmesiyle vergilendirilmektedir. Başka bir ifadeyle saydığımız bazı vergileme usulleri ile mükellefiyeti belirleyici şartlar

bir arada götürü usulde vergileme yöntemini oluşturmaktadır. Bu kadar çok şartın birlikte aranması vergileme tekniği olarak kusursuzluğu ifade etmekte, eleştirileri ortadan kaldıramamaktadır. Bu şartların da ülke ekonomisinin gelişmesi yönünde tekrar gözden geçirilmesi, eksikliklerin giderilmesi gerekmektedir. Zira bir verginin uygulama alanının genişliği verginin tekniğine ve ülkenin ekonomik ve eğitim seviyesine bağlıdır.

Ülkemizde götürü usulde vergileme, son 30-35 yıldır gelir vergisi sistemi içinde istisnai bir yöntem olarak uygulanmaktadır. Ancak bu süre içinde, ülkenin ekonomik sosyal ve kültürel gelişmesine paralel, götürü vergileme usulü istenilen değişiklikleri gösterememiştir. Bu nedenle son zamanlarda götürü usul ile ilgili eleştiriler ve tartışmalar devam etmektedir. Özellikle kayıt dışı ekonomik faaliyetleri teşvik eden bir unsur olarak vergi sistemimizde götürülüğün kötüye kullanılması üzerine eleştiriler yapılmaktadır. Nitekim, 1993 yılı itibariyle toplam 3 Milyon mükellefin 1 Milyonu götürü vergi mükellefidir (146). Bu nedenle çeşitli akademik, bürokratik ve iş çevrelerince ülkemizde mevcut yasalarla vergi ve diğer mevzuatlarla kavranamayan kayıt dışı bir ekonomik faaliyetin varlığından söz etmektedirler.

Götürü gelir vergisi hakkında çıkartılan, 93/5142 Sayılı kararname ile, İstanbul, Ankara, İzmir büyükşehir belediye sınırları içinde götürü usulde vergilendirilen mükelleflerden, her türlü emtia imalatı, alım-satımı ile uğraşanlar, her türlü inşaat işi ile uğraşanlar ve büyükşehir belediye sınırları içinde motorlu araçlarla yolcu ve yük taşıyanlar gerçek usulde vergilendirileceklerdir. Ancak 94/5230 Sayılı kararname ile 172 nolu gelir vergisi genel tebliği ile bu uygulamadan vazgeçilerek sözkonusu mükellefler, tekrar götürü usul kapsamına alınmıştır. Görüleceği üzere, önce götürü usul, büyükşehirlerde belirlenen iş gruplarında kaldırılmak istenmiştir. Ancak daha sonra çıkarılan 94/5230 Sayılı kararlar geriye dönmüştür. Götürü vergileme usulü,

¹⁴⁶ Arif ŞİMŞEK, "Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi", **VERGİ DÜNYASI**, Sayı: 154, 1994, s.34.

gelişmiş ülkeler dahil tüm dünyada halen uygulanmaktadır. Dolayısıyla Türkiye’de bu uygulamaya devam edilmelidir. Ancak, bugün ülkemizde özellikle büyük şehirlerimizde gerçek usulde vergilemenin gereklerini yerin getirebilecek, defter tutabilecek, belge düzenleyebilecek kapasiteye sahip olduğu halde, götürülük sınırları içine sığınanların varlığı da bir gerçektir. Başka bir ifadeyle, götürü usulde vergileme adeta vergi sığınağı haline gelmiştir. Dolayısıyla yapılması gereken, hak etmediği halde götürülükten istifade edenlerin hızla gerçek usule geçirilmesini sağlamaktır. Ancak, bunun teknik olarak yapılabilirliği mümkün olmasına rağmen uygulamaya geçirilmesinde, bazı sosyal ve politik sıkıntılar doğabileceği ileri sürülmektedir.

Bu eleştirilerin yanında, 94/5230 Sayılı karar ve 172 Nolu gelir vergisi genel tebliği ile götürü mükellefiyetin tesisinde vergileme tekniği açısından olumlu bazı değişiklikler de yapılmıştır. Götürü usule tabi ticari kazancın vergilendirilmesinde matrah (= ticari kazanç) (G.V.K. Md.46) ve götürü usulün özel şartlarındaki ücret artışına bağlanmıştır. Ancak asgari ücret artışına gidilmediği yıllarda yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle hadlerdeki artış tespit edilecektir. Yüksek enflasyon nedeniyle aşınmış ve anlamın yitirmiş ticari kazanç ve götürülük hadleri bu indeksleme sisteminde asgari ücretteki artış oranında otomatik olarak ertesi yıl hadleri arttıracaktır. Böylece götürülüğün sınırları genişletilmemiş olacaktır.

1991-1993 yıllarında götürü ticari kazançlara uygulanan oranlar ilk defa 1.1.1994 yılında arttırılarak değiştirilmiştir. Götürü matrahlarda 3 yıllık dönemler itibariyle uygulanan takdir işlemine ve uyulmasına son verilerek tespit yetkisi bakanlığa verilmiştir. G.V.K. Md.48’deki hadlerin katını aşanlar, aştıkları tarihten itibaren; yeni işe başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirileceklerdir. G.V.K. Md.51/4’üncü bendi ‘Her türlü taahhüt işi yapanlar ile derece derece taahhütte bulunanlar’ götürü usulden faydalanamayacaktır. yani, mükelleflerin her türlü taahhüt işlerini kavrayacak şekilde kapsamı genişletilmiştir. Sözü ettiğimiz bu düzenlemeler,

götürülük şartlarını kaybedenlerin muvazaalı yoldan tekrar götürü usule dönmelerini önleyici nitelikte, başka bir ifadeyle, götürülüğü daraltıcı olumlu düzenlemelerdir.

Ülkemizde, götürü gelir vergisi mükelleflerinin belge düzeni şöyle işlemektedir. Götürü mükellef V.U.K. 232'nci maddesine göre birinci ve ikinci sınıf tüccardan satın aldığı mallar veya yaptırdığı işler için fatura almak zorundadır. Hasılatı belirlemek için belge düzenleme zorunluluğu yoktur. Yani kanuni hiç bir mecburiyet yoktur. Sadece malı alan vey işi yaptıran birinci ve ikinci sınıf tüccar gider pusulası düzenleyip götürü usulde mükellefe imzalatırmaktadırlar. Bunun da hasılatın tesbiti yönünden hiçbir yararı yoktur. Oysa götürü mükellefin vergilendirilmesinde, hasılatın tesbiti ana çıkış yolu olmalıdır. Bu kesimin vergilendirilmesinde günümüz gelişen teknolojinin kayıt konusunda sağladığı olanakları kullanarak küçük ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesine gidilmelidir. Götürü usulde ticaretin yanında sanat işi yapanlar da vardır. Bunlar imalat, inşaat gibi işlerdir. Bunları yapanların bir kısmında sabit bir işyeri de yoktur. Bu durumda olanların hasılatının tevsikinde değişik yollar izlenebilir. O halde götürü mükellefin vergilendirilmesinde teknolojinin kayıt konusunda sağladığı olanakları da kullanarak hasılatın tesbitinde belge düzenine geçilmeli, yerleşmiş olan ticaret ve sanat gelenekleri de bir ölçüde aşılmalıdır. Böylece kayıt dışı ekonomik faaliyetler belgeye bağlanarak kayıtlı ekonomiye, dolayısıyla gerçek usulde vergilendirmeye adım atılmış olacaktır.

Götürü usulde vergilendirme yöntemi, gelişmiş ülkeler dahil tüm dünyada halen uyulananir yöntemdir. Türkiye'de küçük ticaret ve sanat erbabının ticari kazancının vergilendirilmesinde kullanılan bu yöntem uygulanmaya devam edilmelidir. Eleştiriler doğrultusunda yapılan önerilerimizin gerçekleşesi halinde yaklaşık 35 yıldır uygulanan götürü vergileme yöntemi, olumsuz durumlardan (vergi sığınağı gibi) arınmış, ülkemizin ekonomik ve sosyal yapısına uygun bir vergileme yöntemi olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDENİZ, Gıyas : **Gelir Vergisi**, 2. Kitap, Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu, Sermet Matbaası, İstanbul,1959.
- AKDENİZ, Gıyas : **Gelir Vergisi**, 1. Kitap, Yüksek Ekonomi ve Ticaret Okulu, Sermet Matbaası, İstanbul,1957.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, A.İ.T.İ.A. Maliye Fakültesi Yayını, Ankara, 1980.
- AKDOĞAN Abdurrahman -
KIRBAŞ Sadık-
- EYÜPGİLLER, Saygın : **Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü**, Birlik Yayıncılık Limited Şirketi, Ankara, 1986.
- BAŞAĞAÇ. Halil : "Götürü Usulde Mükellefliyetle İlgili Değişiklikler", **VERGİ SORUNLARI**, 1991.
- BULUTOĞLU, Kenan : **Kamu Ekonomisine Giriş**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.
- BULUTOĞLU, Kenan : **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- BULUTOĞLU, Kenan : **Türk Vergi Sistemi**, İ.Ü.İ.F. Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1966.

- BOZER Ali-GÖLE, Celal : **Ticaret Hukuku Bilgisi**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1991.
- BÜYÜKİŞİK, Pınar : “Ana Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler (2)”, **VERGİ DÜNYASI**, Sayı:151, 1994.
- CAN Ahmet-KAVAK, Ahmet :**Kaynakçalı Vergi Kanunları**, Kurtiş Matbaası, İstanbul, 1992.
- DİRİMTEKİN, Halil : **Türkiye Ekonomisi**, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi Yayınları, 2. Fasikül, Eskişehir, 1991.
- DİKMEN, Orhan : **Maliye Dersleri**, İstanbul Üniversitesi Hukuk ve İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, Sermet Matbaası, İstanbul, 1958.
- D.İ.E. : “**Türkiye İstatistik Yıllığı**”, Ankara, 1975.
- D.P.T. Özel İhtisas Komisyonu Raporu : “**Küçük Sanayi ve El Sanatları**”, Ankara, 1966.
- DURU Cihan-TURAN Kemal-ÖNGEOĞLU, Abdurrahman : **Atatürk Dönemi Maliye Politikası**, C.I, Ankara, 1982.
- ERDEM, Burhan : **Kamu Maliyesi**, “Vergileme Tekniği”, A.Ü.A.Ö.F. Yayını, Eskişehir, 1988.
- ERGİNAY, Akif : **Vergi Hukuku-İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Olgaç Matbaası, Ankara, 1979.
- ERGİNAY, Akif : **Kamu Maliyesi**, 13. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.
- GÖÇ, Süleyman : “Ticari Kazançlarda Götürü Usul ve Tüccarların Defter Tutma Hadleri”, **VERGİ SORUNLARI**, Sayı:2, 1987.

- HANÇERLİOĞLU, Orhan : **Ticaret Sözlüğü**, Remzi Kitabevi, İstanbul, 1982.
- HARMANCI, Ahmet : **“Türkiye’de Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Vergi Durumu”**, Maliye Enstitüsü Konferansları, 16. Seri, İstanbul, 1968.
- HEREKMAN, Aykut : **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1987.
- İMREGÜN, Oğuz : **Ticaret Hukuku, Anadolu Üniversitesi, Eğitim Sağlık Ve Bilimsel Araştırma Vakfı Yayınları**, Eskişehir, 1985.
- İRTENK, Saffet : **Maliye**, İzmir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ege Üniversitesi Matbaası, İzmir, 1968.
- KIZILOT, Şükrü : **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1993.
- KOCATÜFEK, Necdet : **“Götürü Usulde Vergilendirme”**, **VERGİ DÜNYASI**, C.I, Sayı:6, Yıl:1, Eylül 81, Şubat 82.
- KOPARAL, Tenay : **Türkiye’nin Kalkınmasında Küçük Sanayinin Önemi ve Katkısı**, A.İ.T.İ.A. Özyurt Matbaası, Ankara, 1977.
- KURT, Hasan : **“Götürü Usulda Vergilendirmeye Değişik Bir Yaklaşım”**, **VERGİ DÜNYASI**, Sayı:142, Haziran, 1993.
- KORKMAZ, Esfender : **Vergi Yapısı ve Gelişimi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, Gür-ay Matbaası, İstanbul, 1982.
- NADAROĞLU, Halil : **Kamu Maliyesi Teorisi**, İ.İ.T.İ.A., Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.

- NOOR, Martin-
KERLAN, Pierre : **Taxation in France**, World Tax Series, Harvard Law School International Tax Program, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1966.
- ÖZALP, Şan : **Küçük İşletmeler**, E.İ.T.İ.A. Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara.
- ÖZDEMİR, Ahmet : **Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1983.
- ÖZEL, Hakkı : **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**, B.İ.T.İ.A. Fakültesi Yayını No:1, Murat Matbaacılık, Bursa, 1982.
- ÖZER, İlhan : **Devlet Maliyesi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1986.
- SAYAR, Nihad : **Kamu Maliyesi**, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.
- SANVER, Eray : “Aralık 1990-31 Ocak 1991 Tarihleri Arasında Vergi Mevzuatındaki Yapılan Değişiklikler”, **VERGİ SORUNLARI**, Sayı:1-6, Yıl:10, 1991.
- SEYİDOĞLU, Halil : **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlüğü**, Gözüm Yayınları, Ankara, 1992.
- ŞANVER, Salih : **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi**, İ.İ.T.İ.A., Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul, 1972.
“Hukuk İktisat ve Ticaret Lugatı”.., s.103.
- ŞİMŞEK, Arif : “Kayıt Dışı Ekonominin Vergilendirilmesi”, **VERGİ DÜNYASI**, Sayı:154, 1994.

- _____ : Vergicilik El Kitabı,Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1979.
- _____ : “Meydan Larousse Büyük Lûgat ve Ansiklopedisi” Meydan Yayınevi, C.VII, İstanbul, 1969.
- _____ : “Meydan Larousse Büyük Lûgat ve Ansiklopedisi” Meydan Yayınevi, C.V, İstanbul, 1969
- _____ : “Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi”, Gelişim Yayınları, C.VIII, İstanbul, 1986.
- _____ : Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No:172.
- _____ : Ekonomik Denge Vergisi Genel Tebliği, Seri No:1.