



T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRKİYE'DE TİCARİ KAZANÇLARDA
GÖTÜRÜ VERGİLEME
(SAKARYA, ESKİŞEHİR, KOCAELİ İLLERİ UYGULAMASI)

(Yüksek Lisans Tezi)

Turgay ARICIOĞLU

ESKİŞEHİR - 1990

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

İ Ç İ N D E K İ L E R

	<u>Sayfa No</u>
T A B L O L A R	V
GİRİŞ	1

B i r i n c i B ö l ü m

G Ö T Ü R Ü V E R G İ L E M E

<u>I- VERGİCİLİKTE TARH VE TARH YÖNTEMLERİ</u>	3
1- KARİNE VEYA DIŞ BELİRTİLER YÖNTEMİ	4
2- İDARECE TAKDİR YÖNTEMİ	5
<u>A- Resmi Makamların Beyanı Üzerine Tarh Yöntemi</u>	6
<u>B- Vergi Yönetiminin Doğrudan Doğruya Kendi Takdirine Dayalı Tarh Yöntemi</u>	6
a- Res'en Tarhiyat	6
b- İkmalen Tarhiyat	6

c- İdarece Tarhiyat	7
3- BEYAN YÖNTEMİ	7
4- GÖTÜRÜ USUL	9
II- GÖTÜRÜ USULÜN TANIMI	10
III- GÖTÜRÜ USULÜN ÖZELLİKLERİ	11
IV- GÖTÜRÜ USULÜN UYGULAMA ŞEKİLLERİ	12
1- GAYRİSAFİ İRAD REJİMİNE DAYALI VER- GİLEME REJİMİ	12
2- MUAMELE HACMİNE GÖRE GÖTÜRÜ USUL	12
3- MÜBAYAA HACMİNE KATSAYI UYGULANMASI USULU	13
4- KANUNİ GÖTÜRÜ USUL	13
5- MÜKELLEFLE ANLAŞMAYA DAYANAN USUL ...	14
V- GÖTÜRÜ USULÜN FAYDALI YÖNLERİ	15
VI- GÖTÜRÜ USULÜN SAKINCALI YÖNLERİ	17
VII- GÖTÜRÜ USULÜN DİĞER TARH YÖNTEMLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI	18
1- BEYAN YÖNTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI	18
2- İDARECE TAKDİR YÖNTEMLERİ İLE KARŞILAŞ- TIRILMASI	19
3- KARİNE YÖNTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI	20
VIII- GÖTÜRÜ USULE BAŞVURMA NEDENLERİ	20
IX- GÖTÜRÜ USULÜN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ	22

İ k i n c i B ö l ü m

Ü L K E M İ Z D E V E B A Z İ Ü L K E L E R D E T İ C A R İ K A Z A N Ç L A R D A G Ö T Ü R Ü U S Ü L U Y G U L A M A S I

I- ÇEŞİTLİ MEMLEKETLERDE GÖTÜRÜ USUL UYGULAMASI

1- FRANSA'DA GÖTÜRÜ USUL UYGULAMASI	23
2- ALMANYA'DA GÖTÜRÜ USUL UYGULAMASI	24
3- ÇEŞİTLİ MEMLEKETLERDE GÖTÜRÜ USUL UYGULAMASI	25
<u>II- TÜRKİYE'DE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ</u>	
<u>USUL UYGULAMASI</u>	26
1- GELİR VERGİSİ'NDEN ÖNCEKİ UYGULAMA	26
A- Temettü (Patent) Vergisi Dönemi (1914-1926)	26
B- Kazanç Vergisi Dönemi (1926-1931)	26
C- Esnaf Vergisi Dönemi (1949-1955)	28
2- GELİR VERGİSİ'NDE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ VERGİLEME	30
A- <u>1955-1961 Dönemi</u>	30
B- <u>1961 ve Sonraki Dönem</u>	31
3- GÖTÜRÜ USULÜN ŞARTLARI.....	33
A- <u>Genel Şartlar</u>	34
a- İşyerinde Bilfiil Çalışmak ve- ya İşin Başında Bulunmak	34
b- Emlâk Vergisi Tarhına Esas Ol- lacak Vergi Değeri Veya Yıllık Kira Bedelinin Belli Bir Haddi Aşmaması	35
c- Ticari, Zirai veya Mesleki Faa- liyetleri Dolayısıyla Ayrıca Gerçek Usulde Gelir Vergisi'ne Tabi Olmamak	37
B- <u>Özel Şartlar</u>	37
a- Alım, Satım, İnşa, Tamir ve Küçük Sanat İşlerinde Özel Şartlar	38

b- Taşıma İşlerinde Limitler	41
c- Kâr Haddi Düşük Emtia Satışlarında Limitler	42
4- TİCARİ KAZANÇTA GÖTÜRÜ USULE TABİ OLMANIN ŞARTLARINI TAKVİM YILI İÇİNDE KAYBEDENLER	42
5- TİCARİ KAZANÇTA GÖTÜRÜ USULE GİREMEYECEK MÜKELLEFLER	43
<u>III- TAKDİR KOMİSYONLARI VE GÖTÜRÜ TİCARİ KAZANÇTA MATRAH TAKDİRİ</u>	
1- TAKDİR KOMİSYONLARININ KURULUŞU	45
2- GÖTÜRÜ MATRAHLARIN TAKDİRİ	46
3- MATRAH TAKDİRİNİN ÖZELLİKLERİ	52
4- MATRAH TESPİTİNDE BÖLGESEL FARKLILIKLAR	53
5- MÜKELLEFLERİN GİRECEĞİ SINIF VE DERECELERİN TAYİNİ	54
6- ÖZEL HALLERDE MÜKELLEFLERİN GİRECEĞİ SINIF VE DERECELERİN TAYİNİ	56
A- <u>Adi Ortaklıklarda</u>	56
B- Aynı İşyerinde Başka Başka Nev'iden Ticaret ve Sanat İşlerini Yapanlarda	56
C- Başka Başka İşyerlerinde Aynı Nev'iden Ticaret ve Sanat İşleri Yapanlarda	56
D- Aynı İşyerinde Ticari ve Ticari Olmayan İşleri Yapanlarla, Aynı İşyerlerinde Başka Başka Ticaret ve Sanat İşlerini Yapanlarda	57
<u>IV- GÖTÜRÜ TİCARİ KAZANÇ MÜKELLEFLERİNİN ÖDEVLERİ</u>	
	57

<u>V- TÜRKİYE' DE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ</u>	
<u>VERGİLEMENİN ETKİLERİ</u>	58
1- BELGE DÜZENİNE ETKİSİ	58
2- VERGİ ADALETİNE ETKİSİ	59
3- VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ	60
<u>A- Götürü Mükelleflerin Ödediği</u>	
<u>Verginin Az Oluşu</u>	67
<u>B- İşyeri Kirası</u>	69
<u>C- Belge Düzeninin Sağlıksız</u>	
<u>İşleyişinden Doğan Vergi Kayıpları</u>	69
<u>VI- TÜRKİYE' DE TİCARİ KAZANÇLARDA</u>	
<u>GÖTÜRÜ VERGİLEME KONUSUNDA ÖNERİLER</u>	72

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

SAKARYA - ESKİŞEHİR - KOCAELİ İLLERİNDE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ USUL UYGULAMASI

<u>I- SAKARYA İLİNDE TİCARİ KAZANÇLARDA</u>	
<u>GÖTÜRÜ VERGİLEME</u>	75
<u>II- ESKİŞEHİR İLİNDE TİCARİ KAZANÇLARDA</u>	
<u>GÖTÜRÜ VERGİLEME</u>	79
<u>III- KOCAELİ İLİNDE TİCARİ KAZANÇLARDA</u>	
<u>GÖTÜRÜ VERGİLEME</u>	82
SONUÇ	89
YARARLANILAN KAYNAKLAR	i-v

T A B L O L A R

<u>Sıra No</u>	<u>Tablonun Adı</u>	<u>Sayfa No</u>
1	G.V.K. 47/2'nci Maddesinde Yeralan Hadlerin Yıllar İtibariyle Gelişimi.....	36
2	G.V.K. 48'nci Maddesinde Yeralan Hadlerin Yıllar İtibariyle Gelişimi.....	40
3	G.V.K. 46'ncı Maddesinde Yeralan Götürü Safi Kazançlara Ait Alt ve Ust Sınırların Yıllar İtibariyle Gelişimi.....	48
4	Sakarya, Eskişehir ve Kocaeli İl- lerinde İl Takdir Komisyonlarınca 1987 Yılı Kazançları İçin Takdir Olunan Götürü Matrahlar.....	53
5	Türkiye'de İktisadi Faaliyet Kol- larına Göre, Götürü Ticaret Erba- bının Matrah ve Vergileri.....	62
6	Türkiye'de İktisadi Faaliyet Kol- larına Göre, Gerçek Usülde Vergi- lendirilen Mükelleflerin Matrah ve Vergileri.....	63

7	Türkiye'de Yıllık Gelir Gruplarına Göre Götürü Ticaret Erbabında Mat- rah ve Ödenen Vergi Miktarları.....	64
8	Türkiye'de Yıllık Gelir Gruplarına Göre Gerçek Mükelleflerin Matrah ve Ödedikleri Vergi.....	65
9	Türkiye'de Gerçek ve Götürü Usülde Vergi Ödeyen Mükelleflere Ait Ver- gi Durumu.....	66
10	Sakarya İlinde Belirli İş Nev'ile- rine Göre Mayıs 1988 İtibariyle Götürü Mükellef Adedi.....	76
11	Haziran 1989 İtibariyle., Sakarya İlinde Vergi Dairelerine Göre Gerçek ve Götürü Gelir Vergisi Mükellef Adedi.....	77
12	Sakarya İlinde Kazanç Türlerine Göre Gerçek-Götürü Mükellef Ade- dinin Yıllara Göre Gelişimi.....	78
13	Eskişehir İlinde Belirli İş Nev'i- lerine Göre Mayıs 1988 İtibariyle Götürü Mükellef Adedi.....	80

14	Haziran 1989 İtibariyle, Eskişehir İlinde Vergi Dairelerine Göre Gerçek ve Götürü Gelir Vergisi Mükellef Adedi.....	81
15	Kocaeli İlinde Belirli İş Nev'ilerine Göre, Mayıs 1988 İtibariyle Götürü Mükellef Adedi.....	83
16	Kasım 1988 İtibariyle, Kocaeli İlinde Vergi Dairelerine Göre Gerçek ve Götürü Gelir Vergisi Mükellefleri.....	84
17	Kocaeli İlinde Kazanç Türlerine Göre Gerçek ve Götürü Mükellef Adedinin Yıllara Göre Gelişimi.....	85
18	Tahmini Olarak, Sakarya ve Kocaeli İllerinde Yıllar İtibariyle Dercelere Göre Toplam Matrahlar.....	86
19	Sakarya, Eskişehir ve Kocaeli İllerinde Bakkalcılık Yapan Gerçek ve Götürü Mükelleflere Ait Vergi Yükleri.....	87

G I R I Ő

Gelir Vergisi Sistemimizde, vergileme esas olarak beyan yöntemi ile gerçekleştirilmektedir. Ancak, küçük ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesinde, 1914 tarihli Temettü Vergisi ile vergi sistemimizde yerini almış bulunan götürü usûlde vergileme günümüzde geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'muzda "ticari kazançlar", "serbest meslek kazançları" ve "ücretlerin vergilendirilmesinde götürü usûlden yararlanılmaktadır.

Götürü usûl, uygulama bakımından birçok kolaylıklara sahip bir tarh yöntemidir. Ancak, özellikle ticari kazançlarda götürü usûl uygulaması, vergi ödeme güçlerinin dikkate alınmaması ve vergilemenin objektif kriterlere dayanılarak yapılmakta oluşu gerçek vergilemeyi olumsuz yönde etkilemekte ve vergi sistemimize gedikler açmaktadır.

Ticari kazançlarda götürü usûle tabi olmanın özel şartlarının mükellefte bulunup bulunmadığının tespiti mükellefin iyi niyetine dayalı kalmaktadır. Götürü mükelleflerin yıllık alış tutarlarına belli bir limit konulması, bu limitten sonra mükellefin faturasız alışlarda bulunmasına veya fazla belgelerini saklamasına neden olmaktadır.

Bu yönü ile götürü vergileme iki taraftan vergi kaybına neden olmaktadır.

Türkiye'de ticari kazançlarda götürü usül uygulamasını açıklamaya yönelik araştırmamızın birinci bölümünde; götürü usülün özellikleri, faydaları, sakıncaları, diğer yöntemlerle karşılaştırılması, uygulama şekilleri, uygulama nedenleri, diğer memleketlerdeki durum ile ülkemizdeki tarihi gelişimi ve vergi adaleti açısından incelenmesine yer verilmiştir.

İkinci bölümde; ticari kazançlarda götürü usüle tabi mükellefler, matrahların tespiti, takdir komisyonları, matrah tespitinde ülke düzeyindeki farklılıklar, ticari kazançlarda götürü usül uygulamasının etkilerine yer verilmiştir.

Üçüncü ve son bölümde; Sakarya, Eskişehir ve Kocaeli illerinde ticari kazançlarda götürü usül uygulaması ile ilgili rakamsal verilere yer verilmiştir.

B i r i n c i B ö l ü m

G Ö T Ü R Ü V E R G İ L E M E

I. VERGİCİLİKTE TARH VE TARH YONTEMLERİ

Vergicilikte tarh, vergi alacağının bir kişi veya kuruma karşı doğması, diğer bir deyişle o kişi veya kurumun belirli bir para tutarının borçlusu durumuna gelmesi için, yönetimce verginin, yasada gösterilen biçimde hesaplanması biçimidir (1). V.U.K.' nun 20. maddesine göre verginin tarhı vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak, bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari bir muameledir.

İdarenin bu işlemi yapabilmesi için bir matrahtan yararlanması zorunludur. Diğer bir deyişle, nispeti uygulayacağı bir ekonomik kıymete ya da fiziki bir ölçüye ihtiyacı vardır.

(1) Aykut HEREKMAN, Genel Vergi Kuramı, E.İ.T.İ.A. Yayını, Eskişehir, 1970, s.39.

Bu kıymet veya fiziki ölçü her vergi kanununda matrah başlığı altında ayrı ayrı belli edilmiştir (2). Şimdi matrahların saptanmasında kullanılan yöntemleri inceleyelim:

1. KARINE VEYA DIŞ BELİRTİLER YÖNTEMİ

Karine, bilinen bir şeyden bilinmeyen bir şeyin çıkarılmasıdır. Diğer bir deyişle, bazı dış belirtilerden yararlanılarak bir takım şeyler hakkında yargıya varmak olarak da tanımlanabilir. Yönetimce vergi miktarının hesaplanmasında belirli ve objektif ölçüler bulunamıyor ve kullanılamıyorsa karine veya dış belirtilerden yararlanılmak suretiyle vergi alacağı saptanmaya, yani vergi tarh edilmeğe çalışılır. Burada hemen şunu belirtelim ki, dış belirtiler verginin saptanmasında bir veri olarak ele alınmayıp, doğrudan doğruya asıl vergi matrahını temsil ettiği varsayılır ve bunlar üzerinden vergi tarh edilir. Karine yöntemine örnek olarak, eskiden Fransa'da uygulanan bina vergisinde, vergi miktarının, binanın kapı ve pencere adedine göre saptanmasını verebiliriz. Ülkemizde de gelir vergisinden önce uygulanan Kazanç Vergisi'nin 17. maddesinde; "altıncı ve yedinci maddede sayılan şirket ve müesseseler ile ticari ve sınai teşebbüs erbabı dışında kalan ticaret, sanat ve hizmet sahiplerine ait vergi matrahı, bu mükelleflerin işgal ettikleri mağaza, dükkân, yazıhane, idarehane gibi mahallerin gayrisafi iradıdır" şeklindeki hüküm karine yöntemine verilebilecek ikinci bir örnektir (3).

Bu usülün faydalarını şu şekilde özetlemek mümkündür: Karine veya dış belirtiler usülü kolay ve sadedir. Uygulanması hem mükellefi hem de idareyi sıkmaz. Bu suretle mükellef ile idare arasındaki ihtilaflar çoğu kez azalır. Bu usülde de belki mükellef bazı beyanlarda bulunmaktadır. Ancak bu türlü beyan, hesaplara dayanan gelir ve kazançların beyanı değil, sadece dış belirtir ve karinelerin beyanıdır.

(2) Halil NADAROĞLU, Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, s. 263.

(3) HEREKMAN, Genel ..., s.88.

Zira isminden de anlaşılacağı gibi, karine yahut dış belirtiler usulü "gözle görülen şeylerin vergilendirilmesi" dir. Bu niteliğinden dolayı bu usul mükellef psikolojisine uygun düşmektedir (4).

Karine yönteminin, vergi adaletine ters düşmesi, sadece dış görüntüsü olan konuları vergilendirebilmesi, karineye dayanan vergilerin veriminin çok düşük olması, yani kıymete dayanmadıkları için, bunlardan sağlanacak gelirlerin konjonktüre paralel bir seyir takip edememesi bu yöntemin sakıncalı yönlerini oluşturmaktadır (5).

2. IDARECE TAKDIR YÖNTEMİ

Diger bir adı da "vergi yönetimince takdir yöntemi" olan, idarece tarh yöntemi, götürü yöntemden farklı olarak, vergi yönetimince belirli grup yükümlüler için değil, teker teker her yükümlü için ayrı ayrı vergi matrahının takdiri- dir (6). Görüldüğü gibi, matrah tespiti her yükümlü için ayrı ayrı yapıldığından bu tarh yöntemi sübjektif bir karakter taşımaktadır.

Idarece takdir usulünün kabil olduğu kadar objektif ve gerçekçi olabilmesi için bazen, yükümlünün özelliklerinin araştırılması hatta, kendince gizli tutulması gereken vesikaların incelenmesi gerekebilir. Bu hal, vergi psikolojisine aykırıdır (7).

Idarece tarhiyat resmi makamların beyanı üzerine veya idarenin doğrudan doğruya takdir yetkisini kullanmasıyla iki şekilde gerçekleşebilir.

(4) Selahattin TUNCER, Kamu Maliyesi, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971, s.263.

(5) NADAROGLU, Kamu ..., s.266-267.

(6) HEREMAN, Genel ..., s.91.

(7) TUNCER, Kamu ..., s. 267.

A- Resmi Makamların Beyanı Üzerine Tarh Yöntemi

Vergi Dairesi bazı durumlarda tarh için gerekli bilgileri resmi makamlardan (örneğin, tapu ve nüfus idaresi gibi) elde eder ve bunlara dayanarak doğrudan doğruya vergiyi tarh eder. Baş ve yol vergileri ile kadastro tahrirlerine göre tarh edilen bina ve arazi vergilerinde durum böyledir(8).

B- Vergi Yönetiminin Doğrudan Doğruya Kendi Takdirine Dayalı Tarh Yöntemi

Bu yöntemde vergi matrahı veya miktarı her yükümlü için ayrı ayrı olmak üzere doğrudan doğruya vergi yönetiminde takdir edilerek vergi tarh edilmektedir. Bu yöntemde vergi yönetimi, vergi yasalarınınca ya aslen verginin matrahını ve miktarını takdir ile görevlendirilmiş veya tamamlayıcı (fer-i) olarak kendisine bu görev bırakılmıştır. Vergi yönetimi, Türk Vergi Yasaları'na göre; "re'sen, ikmalen, idarece" tarhiyat olmak üzere üç şekilde beyan esasını tamamlayıcı nitelikte tarhiyatta bulunabilir.

a- Re'sen Tarhiyat

Re'sen tarhiyat, yükümlüce vergi tarhı için gerekli bilgilerin eksik beyan edilmesi veya hiç beyan edilmemesi sonucunda ve matrahın tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak saptanılmasına olanak bulanmayan hallerde vergi yönetiminde, takdir komisyonlarının takdir edecekleri matrah üzerinden verginin tarh edilmesidir.

b- İkmalen Tarhiyat

Yükümlünün matrahını eksik beyanı ile vergi eksik tarh edilmiş, sonradan bu durum ortaya çıkmış ve yönetim, maddi kanıtlara veya yasal ölçülere dayanarak saptadığı matrah farkı üzerinden eksik tarhiyatı tamamlamışsa, bu iş-

(8) TUNCER, Kamu, s. 267.

lem ikmalen tarhiyat olarak deyimlendirilmektedir (9). Maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmeyen matrah farkı üzerinden ikmalen vergi salınamayacağından maddi delil ve kanuni ölçülerin iyi takdir ve tayin edilmesi gereklidir (10).

c- İdarece Tarhiyat

Re'sen ve akmalen vergi tarhiyatı dışında kalan hallerde yükümlülerin vergi tarhi için yasa da gösterilen zamanlarda yönetime başvurmamaları veya yasalarda kendilerine yüklenen biçimsel yükümlülükleri yerine getirmedikleri durumunda zamanında tarh edilemeyen verginin yasal olarak belli matrahlar üzerinden tarh edilmesine de idarece tarhiyat denir (11).

3- BEYAN YÖNTEMİ

Bu usülde, vergi tarhına esas teşkil edecek bütün bilgiler yükümlü tarafından yazılı olarak idareye verilmekte, idare de bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamaktadır (12). Mükellef, bazı memleketlerde, bu bilgilerden başka, vergi matrahi ve vergi borcu hesaplarını da yapmağa mecburdur (13).

Beyannameye dayanan tarhiyatta mükelleflerin tarh muamelesine iştirak ettikleri ve bu suretle idare ile mükellef arasında tam bir işbirliği tesisinin imkân dahiline girdiği muhakkaktır (14). Bu usülde, karineler usülünün aksine vergi makamlarının vergi matrahının tespitinde rolü yoktur; ancak beyan edilen matrahın doğruluğu hakkında vergi dairesi

-
- (9) HEREKMAN, Genel ..., s. 91-92.
(10) Servet ŞAMLIOĞLU, "İdarece Tarh ve Özellikleri", VERGİCİNİN DERGİSİ, S.29, (Ekim 1968), s.13.
(11) HEREKMAN, Genel ..., s. 92.
(12) NADAROĞLU, Kamu ..., s.269.
(13) M. Orhan DİKMEN, "Maliye Dersleri", Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 97.
(14) Selahattin TUNCER-Harun C. SİLAN, "Vergi Tarhi", İKTİSAT VE MALİYE, C. IV, S. 2, (15 Mayıs 1959), s.90.

yalnız bir araştırma ve denetim yapabilir. Bu usûlde mükellef ve vergi dairelerinin işbirliği görülmektedir (15).

Beyan usûlünün faydalarını iki noktada toplamak mümkündür: Her şeyden önce bu usûl, verginin ödeme gücüne göre ayarlanmasını en fazla sağlayabilen ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin gerçekleşmesini yeterli bir denetim mekanizmasının mevcut olduğu varsayımı altında en iyi şekilde gerçekleştirebilen yöntemdir. Diğer yandan bu usûlde ödeme gücü ile ferdi vergi borcu arasında, diğer tarh yöntemlerinde olduğu gibi, idarenin takdiri, götürü veya karine yöntemi gibi dolaylı bir ilişki olmadığı, aksine yükümlünün vergi ödeme gücü doğrudan doğruya matraha ve dolayısıyla vergi borcuna yansıdığı için, verginin verimli olma olanağı daima mevcuttur. Değer esasına dayanan vergilerde matrahların konjonktürel gelişmeye paralel bir seyir izlemesi ve böylece verimi otomatik bir biçimde arttırması beyan usûlünde mümkün olabilmektedir (16).

Ancak beyanname usûlünün de bazı sakıncaları mevcuttur. Önce, beyanname usûlünün uygulanması çok güçtür. Bunun için geniş bilgi, tecrübe, yüksek uygarlık ve ahlâki düzeye, rasyonel iktisadi düşünce ve davranışa ihtiyaç vardır. Bunların topluca sağlanması kolay olmamaktadır. Beyanname usûlü, mükellefi çok sıkılmaktadır. Mükellef hesap ve defter tutmak, bunları belirli zamanlarda maliyeye bildirmek zorundadır. Ayrıca maliye de belirli olmayan zamanlarda beyanları kontrol eder. İdarece yapılan bu inceleme ve soruşturmalar usûlün sıkıcılığını daha da arttırmaktadır. Beyanname usûlünde, maliye ile mükellef arasında işbirliğinin kurulması gerekmektedir. Bu işbirliğinin kurulması, uygulamanın verdiği sonuçlara göre, pek mümkün olamamaktadır.

(15) Akif ERGİNAY, Vergi Hukuku , Turhan Kitabevi, Ankara, 1982, s. 81.

(16) Salih TURHAN, Vergi Teorisi ve Politikası , Der Yayınları, İstanbul, 1987, s.88.

Gerek mükelleflerin bilgi ve kültür düzeyi ve gerekse maliye idaresinin memur düzeyi yüzünden karşılıklı ilişkiler bir çekişme ve boğuşma halini almaktadır. Bu ortamın sonucu olarak, uygulamada beyanname usulü de jenere olarak bozulmakta ve re'sen takdirlere, cezalara yol açarak kişiselleşmektedir. Bu sakıncalar bir gerçek ise de, beyanname usulü yine de bugünün olduğu gibi geleceğin de vergi tarh metodları arasında en önemli yeri alacaktır (17).

4- GÖTÜRÜ USUL

Gelir Vergisi Kanunu'muz, prensip itibariyle gelir ve kazançların gerçek tutarını vergilendirir. İstisnai olarak bazı gelir kategorilerinde, götürü usüle yer verilmiştir. bu bir zaruret in ifadesi olup, kavranması güç veya vergi hasılatı bakımından küçük çaptaki kazançların ve kısmen de bilgi seviyesi düşük mükelleflerin mevcudiyetine bağlı bulunmakta ve böylece iktisadi, sosyal, politik gerçeklere uygun bir mahiyet arz etmektedir (18).

Vergiler, vergi nazariyeti bakımından olduğu kadar, vergi tekniği bakımından da hakiki irat ve hasılat a uygulanmalıdır. İdeal kural budur. Ama bu kuralı, bütün yönüyle teatin etmek ne mümkün ne de faydalı olmaktadır. Bu sebeple, vergiyi mümkün olan hallerde doğrudan doğruya safi irat ve hasılat a; mümkün olmayan veya pek külfetli olan hallerde de dolayısıyla yapılacak tahminlerle götürü usulün uygulanması zorunlu olmaktadır. Götürü usulün cüz'i bazı irat ve hasılatın vergilendirilmesinde kullanılması halinde esasen mesele yoktur.

(17) TUNCER, Kamu ..., s. 266.

(18) Mübin BAŞAR, "Götürü Usüle Tabi Ticaret ve Sanat Erbabı ile Bunların Yanında Çalışanların Vergilendirme Şekli", VERGİ MECBUATI, (10.11.1961), s.10.

Çünkü bu gibi mevzularda iratların veya hasılatın doğrudan doğruya tayini için yapılacak tetkikat çok karışık, külfetli ve masraflı olur ki, alınacak verginin bu kadar dağıdağaya tahammülü yoktur (19).

Vergi tekniği açısından çok gelişmiş batı devletlerinde dahi uygulama sahası bulunan götürü usül, ülkemizde de çok büyük bir mükellef küttlesini kapsamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda bazı ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek sahipleri ve ücretliler için götürü usülde vergilendirme esası uygulanmaktadır.

II- GÖTURU USULUN TANIMI

Götürü usül, kesim usülü, maktuiyet usülü, abonman usülü olarak da adlandırılmaktadır.

Kesim Usülü, devletle mükelleflerin, aralarında mutabık kalmak şartıyla, vergi miktarını maktuiyete bağlama usülüdür ki, yıllık vergi borcunun önceden tayin ve tespit edilmesi demektir (20).

Bu tanımda her ne kadar "devletle mükelleflerin, aralarında mutabık kalmak suretiyle" ifadesi kullanılmışsa da bu ancak götürü usülün uygulandığı ülkedeki matrah tespit şekline bağlıdır. Matrah tespiti, direkt vergi yönetiminin veya vergi yönetimi ve mükellefin işbirliği ile veya vergi yönetimi ve mükellef temsilcilerinin işbirliği ile yapılabilir. Bu tanım, götürü matrahların, mükellef ile vergi idaresinin anlaşması suretiyle tespit edildiği yani uzlaşma (kontraktüel) usülün geçerli olduğu zaman tam karşılığını bulmaktadır.

Bir başka tanıma göre; götürü veya kesim yöntemi

-
- + (19) Cezmi ERÇİN, Vasıtasız Vergilerde Götürü Tarhiyat Prensipleri ve Bizdeki Tatbikatı, Yeni Cezaevi Basımevi, Ankara, 1941, s.7-8.
- + (20) S. Nihad SAYAR, Kamu Maliyesi, İstanbul Üniversitesi, İ.T.İ.A., Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No: 256, Sermet Matbaası, İstanbul, 1975, s.161.

yükümlünün matrahlarının veya doğrudan doğruya vergi tutarlarının bir bütün olarak veya belirli yükümlü gruplarına göre saptanmasıdır. Diğer bir deyiş ile, yönetimin bazı vergi matrahlarını veya vergi tutarlarını genel ve objektif bir biçimde, yükümlüler ile ilgili vergiye esas olabilecek bazı verilerden hareketle saptanmasıdır (21).

III- GÖTÜRÜ USULÜN ÖZELLİKLERİ

i- Götürü usulün birinci özelliği, beyan yöntemiyle kavranamayan nispeten küçük kazançları vergilendirme kapsamına alması, beyan yöntemini tamamlayıcı bir usul olmasıdır.

ii- Götürü usülde, vergi matrahları idarece takdir esasının tersine her mükellef için ayrı ayrı tespiti yerine, aynı durumdaki tüm mükellefler için toplu olarak tespit edilir. Böylece aynı grup içindeki mükelleflerin vergi matrahları birbirinin aynı olur (22). Yani matrahın tespiti bireysel değil, genel ve objektif esaslara bağlanmıştır.

iii- Bu usülde matrahın tespitinde mükellefin bir rolü yoktur. Vergi matrahının tespiti, her ilde takdir komisyonu tarafından, ilgili kuruluşların da mütalası alındıktan sonra yapılmaktadır. Takdir komisyonları, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanmış bir ve beşinci derecelerdeki matrah cetvellerinden yararlanmaktadır.

iv- Götürü usulün bir diğer önemli özelliği de yükümlüler ile ilgili vergiye esas olabilecek bazı verilerden hareket edilerek matrahın tespit edilmesidir. Bu veriler, götürü usülde vergilendirilecek mükelleflerin götürü vergilendirmenin gerektirdiği şartları taşıyıp taşımadığıdır.

1 (21) HERBEKMAN, Genel ..., s.89.

4 (22) Erdoğan ÖNER, Kamu Maliyesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K.K., Yayın No: 1986/282, Ankara, 1986; s. 66.

v- Götürü usul yıllık vergi borcunu önceden tayin ve tespit eden bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır. Yani vergilendirme işlemi, faaliyetin icra olunduğu yıl için yapılmaktadır.

vi- Yükümlülerin mükellefiyeti vergi dairesince tasdik edilip, kendilerine verilen karnelerle üçüncü şahıslara karşı dermeyan edilir. Beyanname verme mecburiyetleri yoktur (kazanca ilişkin). Karnelerini ilgili vergi dairesine ibrazla verginin tarh ve tahakkukunu yaptırırlar (23).

IV- GÖTURU USULUN UYGULAMA ŞEKİLLERİ

Götürü usul günümüze kadar değişik şekillerde uygulanagelmıştır. Şimdi bu uygulama şekillerine kısaca göz atalım:

1- GAYRISAFİ İRAD REJİMİNE DAYANAN VERGİLEME REJİMİ

Bizde Kazanç Vergisi zamanında bütün genişliği ile uygulanmış ve bize de eski Fransız sisteminden intikal etmiş olan bu usul götürü vergileme rejimlerinin en iptidai ve kaba olan şeklidir (24). Bu usulde işyerinin kirası dikkate alınarak vergileme yapılmaktadır. Bu usul artık kullanılmamaktadır.

2- MUAMELE HACMİNE GÖRE GÖTURU USUL

İradın idarece tahkikindeki güçlükler bazı kere de idareyi vergiyi sadece muamele yekûnlarına (Chiffres d'affaire) yani gayrisafi olarak satış miktarları üzerine dayatmaya sevketmektedir. Bu takdirde, her nevi ticarete değişmek üzere, kanunun veya bu gaye için teşkil eden komisyonların takdirine göre, satış hasılatının muayyen nispeti kâr farzedilerek vergi bu farazi kârlar üzerinden alınmaktadır.

-
- (23) Ahmet OZDEMİR, Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti, Maliye Bakanlığı, Tetkik Kurulu Yayını: 1983/258, Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1983, s.48.
- (24) Vergi Reform Komisyonu Raporları, C.IV, Damga Matbaası, İstanbul, 1970, s. 405.

Bu suretle vergi tahkik memurları, meydana çıkarılması son derece güç ve üzerlerinde oynanması çok kolay olan masraf elemanları ile hiç meşgul olmaksızın, yalnız satış miktarlarının kontrolü ile kalmakta, verginin tarhi çok kolaylaşmakta, tazyiki de o nispette azalmaktadır (25).

Bir işletmenin muamele hacmi ile kazancı arasındaki ilişki, bu işletmenin konusuna, genişliğine, üretim masraflarına göre değişir. Bundan çıkarılacak netice şudur ki, muamele hacmine göre uygulanacak tarhiyat mutlaka fiili iradı bize ifade etmiş olmaz. Bununla beraber muamele hacmine göre yapılan tarhiyatın, işletmenin konusu ve genişliği ile alakalandırılması gerekir. Böyle yapılmazsa hata payı fazlalaşmış olur. Eğer, aksi yapılırsa, bazı ticari ve sınai teşebbüslerde bunlar aynı büyüklükte olmalarına rağmen aynı randımanı verememiş bulunurlar (26).

3- MUBAYAA HACMINE KATSAYI UYGULANMASI USULU

Bu usülde kendiliğinden anlaşılacağı üzere, ciro yerine bir yılda satın alınan emtianın tutarı gözönünde bulundurulmak suretiyle kazanç hesaplanmaktadır (27). Bu usülün muamele hacmine göre götürü usül uygulamasından farklı yönü, bu usülde satın alınan emtia tutarınının, matrah tespitiinde kıstas olarak kullanılmasıdır.

4- KANUNİ GÖTURU USUL

Bu usül karineler usülü olarak da geçmektedir. Vergilendirmenin esası, yani matrahın miktar olarak ifadesi, kanunla evvelden tayin olunmuş bazı bilgilerin bulunması halinde, götürü bir şekilde tayin olunur. Kanun vazı, bu bil-

(25) I. Fazıl PELİN, Finans İlmi , İstanbul Üniversitesi, Yayınlarından, No: 166, Güven Basımevi, İstanbul, 1942, s.182.

(26) ERÇİN, Vasıtasız ..., s. 18.

(27) V.R.K.R., C.IV, s. 406.

ğinin yardımı ile, mükellefin bazı vergi matrahlarına sahip olduğuna, bu matrah miktarlarının fiilen, maddeten mevcut bulunup bulunmadığına bakmaksızın, otomatik bir şekilde karar vermektedir. Böylece kanun, vergi matrahını değerlendireceği yerde, bu matrahi esas olarak aldığı, tayin ve tespiti kolay bir takım elemanlara bağladığı kanuni bir verimlilik faraziyesinin yardımı ile, mevcut farzediyor (28).

Kanunda esasları belirtilen (takdir unsurları) esas tutulmak şartıyla "gelirin şahşileştirilmesi" görev ve yetkisi her vilayet ve kaza merkezinde teşekkül etmiş bulunan Vergi Takdir Komisyonuna bırakılmıştır (29). Türk Vergi Sisteminde götürü usüle tabi mükelleflerin matrahlarının tespitinde bu yöntem kullanılmaktadır. Gelir vergimiz bünyesinde gayrimenkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançlarının tespitinde yarı götürülük usülü kullanılmaktadır. (Tam götürülük, safi kazancın tamamen götürü olarak tespit edilmesi) Gelirler gerçek usüle göre, giderler ise götürü usüle göre saptanıyorsa, ya da aksine giderler gerçek, gelirler götürü usüle göre saptanıyorsa bu da yarı götürü usüldür (30).

5- MÜKELLEFLE ANLAŞMAYA DAYANAN USUL

Bu usül uzlaşma usülü, kontraktüel usül, konkardato usülü olarak da bilinmektedir.

Bu usülde, mükellefle vergi memuru karşılıklı olarak münakaşa ederler ve neticede, adeta bir pazarlık yaparak mükellefin yıllık kazanç miktarı üzerinde uzlaşırlar (31).

-
- (28) Henry LAUFENBURGER (Çev. İsmail ÖZÜT), Mali..., s.27'den, J. LAFERRIERE Cours de Legislations Financiere, 1948-1949, Cours de droit, 1949.
- (29) Ekrem AMAÇ, "Gelir Vergisinde Götürü Usüle Gitmek Zorunudur ve Nasıl Tatbik Edilir?", VERGİ VE RESİMLER DERGİSİ, Sene:8, S.178, (15 Şubat1953), s. 4.
- (30) Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s. 205.
- (31) AMAÇ, Gelir..., s.4.

Ancak, vergi matrah veya miktarının hazine ile mükellef arasında vergi matrah veya miktarının kararlaştırıldığı haller de vardır (32).

Bu usûlün, suistimallere müsait olmak ve idarenin işlerini çoğaltmak ve geniş ölçüde ihtilaflar yaratmak gibi mahzurları vardır (33).

V- GÖTÜRÜ USULUN FAYDALI YÖNLERİ

Ekonominin durgun devirlerinde, bu usûl ile vergi cibayeti matrahın tespiti iyi hesaplanmış ise, hazineye beklenen geliri verebilir ve halk da beyan ve kontrol külfetinden kurtulmuş olur (34).

Ayrıca götürü usûlün, tarhiyat muamelelerinin ehemmiyetini basitleştirmek ve hafifleştirmek gibi yönleri mevcuttur ki, bundan doğacak fayda hem mükellefleri hem de idareyi ilgilendirmektedir. Bu basitleştirme iki yönlüdür: Birincisi, iradın tayininde basit usûllere müracaat sureti ile oranlamanın doğrudan doğruya yapılmasına imkân verir. Ve bu suretle yapılan tahminlerin zorluklarından uzaklaşmış olur. Bu basitleştirme aynı zamanda sabit ve tespit edilmiş rakamları bize vermesi dolayısıyla idarenin her sene tarhiyat muamelesini yeni baştan tekrarlamasına gerek bırakmaz. Ayrıca verginin ve hasılatın istikrarı temin edilir. Bu gaye, her sene, tarhiyat muamelesinin tekrar edilmemesi ve tahmin esaslarında seneden seneye değişiklik bulunmaması hallerinde fiilen tahakkuk ettirilmiş olur. Bunun yanısıra, bazı teşebbüslere farklı vergi tatbikine de imkân sağlamış olur.

(32) DİKMEN, Maliye ..., s.95.

(33) V.R.K.R., Küçük Sanat ve Ticaret Erbabının Vergilendirilmesi ile İlgili İnceleme ve Tekliflerimiz, C.I,

Damga Matbaası, İstanbul, 1969, s.9.

(34) ERÇİN, Vasitasız..., s.8.

Bu durum emsal cetvellerin tanziminde dikkate alınır. Bu tarz, tamamı ile küçük ticaret ve sanayi erbabının büyük- lere nazaran vergilerinin tayininde dikkate alınmaktadır (35).

Götürü usül uygulaması ile, gelir vergisinde beyan- name usülünün formalitelerini tam olarak yerine getiremeye- ceği kabul edilen bazı mükelleflerin, nispeten önemsiz sa- yılabilecek irat ve kazançları bu şekilde vergilendirile- bilir (36).

Götürü usül uygulaması ile, nispeten küçük kazanç ve iratlar kavranmaya çalışıldığından, düşük hasılatlar kar- şılığında, çok masraf yapılmamış olduğundan, verginin ikti- sadiliği de sağlanmış olmaktadır.

Götürü usül mükellefin daha yüksek bir gelire ve do- layısıyla daha yüksek bir vergi ödeme seviyesine ulaştığı hallerde, idarece kabul edilen matrah veya vergiye göre ver- gilendirilmiş olacağından, vergi yoluyla fazla çalışmaya sevk edilmiş olacağı iddia edilmektedir. Daha fazla çalıştığı halde, daha yüksek bir gelir elde edecek, fakat meselâ kabul edilen götürü matrah üzerinden vergi vereceği için, aslında nisbi olarak vergi borcu düşecektir. Götürü matrahların ve- ya götürü verginin ekseriya ortalama mükellefin gelirine gö- re tespit edilmesi ve zaten, bundan başka bir yol bulunama- ması, ortalamanın üstüne çıkan mükellefler nisbi olarak daha düşük vergi ödedikleri için mükâfatlandırılmış olacak, buna mukabil ortalamanın altında olanlar yani bir bakıma tembeller, nisbi olarak daha yüksek vergi ödeyecekleri için cezalandı- rılmış olacaklardır (37).

(35) ERÇİN, Vasıtasız..., s. 15-16.

(36) DİKMEN, Maliye..., s.96.

(37) Haydar KAZGAN, "Götürü Vergi Konusu (Gelirleri Götürü Usülde Vergilendirmenin Sebepleri ve Götürü Usülün Faydaları)", TÜRKİYE İKTİSAT GAZETESİ, (12.4.1962), s.4.

VI- GÖTÜRÜ USÛLÜN SAKINICALI YONLERI

Hiç bir zaman hakiki kazancı meydana çıkarmayan bu sistem iktidarı dış belirtilerden, muamele hacmine göre tayininden başka bir şey değildir (38).

Bir memlekette, ekonominin genişleme devrelerinde bu usül, irat ve hasılatın seyrine intibak ederek, istenilen elastikiyeti süratle göstermeyeceğinden hazine bundan zarar görür, yani iktisadi gidişattan lâzım geldiği kadar payını alamaz (39).

Götürü usülde vergilendirilen mükelleflerin hadleri her an aşma ve gerçek usülde vergilendirme endişesiyle belge almaktan kaçınmaları ve ayrıca kanunda çizilen sınırlar içinde belge düzenlemek suretiyle, üçüncü kişilerin vergi kaçağına sebep olmaları, sistemin bütünlüğünü bozmakta ve otokontrol mekanizmasının işletilememesine neden olmaktadır (40).

Bilindiği gibi gerçek beyana tabi tüccar veya sanayiçi takvim yılı içindeki zararlarına ve yine bir indirim konusu olan giderlerine göre kazancını ayarlamak imkânına sahiptir. Götürü usüle tabi mükellefler ise bu imkânı sahip değildirler. Bu durum aynı mahalde yanyana aynı ticaret ve sanayi mevzuu ile iştigal eden iki mükellef arasında farklılık yaratır. Zira götürü usüle tabi mükellefler zarar etmiş olsa dahi, vergi öderken diğeri rahatça zararına beyan etmekte, ödeyeceği vergiyi düşürebilmektedir (41). Hasılat ve masraflara şamil bir götürü usül, vergi ile ekonomik ne-

-
- (38) R. Saffet İRTENK, Maliye Dersleri, İzmir İ. T.İ.A. Yayın No: 44, Ticaret Matbaası A.Ş. İzmir, 1965, s.133.
(39) ERÇİN, Vasıtasız..., s.8.
(40) Aykon DOĞAN, Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Ens., İstanbul, 1978, s. 35-36.
(41) Mübin BAŞAR, "Götürü Vergilendirme Usülü Gelir Vergisi Sistemi ile Neden Bağdaşmaz", İSTANBUL TİCARET ODASI GAZETESİ, (12 Nisan 1962), s. 6.

ticeler elde edilmesine müsait bulunmadığı gibi, amortisman karşılık ve yatırım indirimi gibi müesseselerin uygulanması da mümkün değildir (42).

Ayrıca götürü usulde mükellefler gerçek kazançlarının altında ve üzerinde vergi ödediklerinden bu durum vergi adaleti açısından da olumsuz bir duruma neden olmaktadır. Bu hususa, ileride tekrar yer verilecektir.

VII- GÖTÜRÜ USULÜN DİĞER TARH YÖNTEMLERİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

1- BEYAN YÖNTEMİ İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Götürü usul tamamıyla beyan yöntemine taban tabana zıt bir usüldür. Devletin, beyan yönteminde, mükellefin gerçekleştireceği iş hacmine göre vergi geliri elde etme imkânı olduğu halde, götürü usulde önceden takdir olunmuş vergi gelirinin üzerinde gelir elde etme imkânı yoktur.

Götürü usulde vergilendirilenlerin vergilendirme dönemi, faaliyetin icra edildiği yıldır. Beyannameli mükelleflerde geçmiş takvim yılı vergilendirme dönemi sayıldığı halde, götürü usulde vergilendirilen kimselerde vergilendirme dönemi faaliyetin icra edildiği yıldır (43). Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler, faaliyetlerini icra ettikleri yıldaki kazancına ait vergisini ertesi yıl ödedikleri halde, götürü mükellefler vergilerini icra yılı içinde ödemektedirler.

Beyan yönteminde mükellefin muhasebe kayıtları ile

(42) V.R.K.R., C.I, s. 123.

(43) Ahmet ÖZDEMİR, "Götürü Ticaret ve Serbest Meslek Erbabının Vergilendirilmesi", YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI, S. 10, (Nisan 1987), s. 36.

ortaya çıkan geliri vergilendirildiğinden, vergi adaleti açısından beyan yöntemi götürü usül karşısında bir üstünlük arz etmektedir. Götürü mükelleflerin gerçek kazancı belli olmadan, ödeyeceği vergi baştan belirlenmektedir.

Gerçek usülde vergilendirilen mükellefler, defter tutarlar, fatura vb. belge almak ve vermek mecburiyetindedirler, kazançlarına ilişkin beyanname vermek mecburiyetindedirler. Buna karşılık götürü mükellefler defter tutmaz, ancak fatura alır ve gider makbuzu verir, kazancına ilişkin beyanname vermez, yıl sonunda katma değer vergisi için beyanname verir. Gerçek usülde vergilendirilen mükelleflere vergi idaresince yüklenmiş şekli sorumlulukların çoğu götürü mükellefler için geçerli olmamaktadır.

2- İDARECE TAKDİR YÖNTEMİYLE KARŞILAŞTIRILMASI

İdarece takdir yönteminde matrahlar idare tarafından tespit olunmaktadır. Götürü usülde de matrah tespitini idare yapmaktadır. Mükellefin, her iki usülde de matrah tespitinde bir rolü yoktur. Bu durum her iki usülün de ortak özelliği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Götürü usülün, idarece takdir usülünden önemli bir farkı vardır. Şöyle ki; matrahların idare tarafından takdiri yönteminde ferdi matrahların her biri ayrı ayrı takdir olunmaktadır. Bu sebeple, sözü geçen yöntem esas karakteri itibarıyla bireyseldir ve sübjektiftir.

Oysa ki; götürü vergilemenin amacı, bütün bir yükümlü grubunun veya meslek erbabının ödeyeceği yeknesak vergiyi saptamaktır. Bu itibarla götürü usül geneldir ve objektiftir (44).

(44) NADAROĞLU, Kamu..., s. 267.

Bu yönüyle, götürü usül uygulamasında bireysellik olmadığından, götürü usül vergi adaletinde sapmalara yol açabilmektedir.

Bundan başka, idarece takdir usülünde mükellefler kendileri için takdir olunan matrah miktarına karşı yetkili mercilerde şahsen itiraz edebildikleri halde; götürü usülde takdir komisyonlarına mükellef grupları için toplu olarak takdir olunan matrahlara karşı sadece kayıtlı oldukları mesleki teşekküller vergi mahkemesine başvurabilirler. Mükellefler ise, ancak yerleştirildikleri sınıf ve derecelere karşı idare aleyhine vergi mahkemesinde dava açabilirler (45).

3- KARINE YONTEMI ILE KARŞILAŞTIRILMASI

Her iki sistemin ortak özelliği bir takım karinelere den yani verilerden istifade edilmesidir.

İki sistemin birbirlerinden ayrıldığı nokta; karine usülünde, dış belirtilerin verginin saptanmasında bir veri olarak ele alınmayıp, doğrudan doğruya asıl vergi matrahını temsil ettiğinin varsayılarak, bunlar üzerinden vergi tarh edilmesine karşılık, götürü usülde verilerin vergi matrahını oluşturmaması ve bu verilerden hareketle verginin miktarının veya matrahının saptanmasıdır (46).

VIII- GÖTURÜ USÜLE BAŞVURMA NEDENLERİ

Günümüz vergiciliğinde, yaygın bir tarh yöntemi olarak kabul edilen beyan yönteminin boşluklarını doldurmak amacıyla, daha doğrusu beyan yönteminin uygulanamadığı durumlarda, genellikle götürü yöntem kullanılmaktadır. Vergileme tekniği yönünden veya siyasal nedenlerden, genellikle beyan yöntemi belirli bir vergi sisteminin tümüne uygulanamamakta, aynı sistemin içersinde götürü yöntem de yer verilmektedir (47).

(45) ÖNER, Kamu ..., s. 67.

(46) HEREKMAN, Genel ..., s. 88-89.

(47) HEREKMAN, Genel ..., s.90.

Kazanç ve iratların gerçek miktarları üzerinden vergilendirilmesi, düzenli bir muhasebe ve defter tutulması ile mümkündür. Defter tutmanın ayrı bir ihtisas ve bilgi işi olduğu açıktır. Ülkemizdeki küçük ticaret ve sanat erbabının büyük bir kısmı düzenli bir defter ve muhasebe takip edecek düzeyde değildir. Kaldı ki, bunların kazançlarının sınırlı olması muhasebeci tutarlarına da imkân vermemektedir (48). Bu tür mükelleflerin hasılatının da düşük olmasından formalitelerinin çoğalması halinde, bu mükelleflerin bir çeşit baskı altında kalmaları sonucu da doğabilir (49).

Bir başka görüşe göre; küçük ticaret ve sanat erbabının Gelir Vergisi çerçevesinde "enaz geçim indirimi, diğer indirimler, müterakki tarife" gibi Gelir Vergisine has prensiplerin uygulanmasına imkân vereceği cihetle, bu zümreye götürü usülün uygulanması gerektiği savunulmaktadır (50).

Götürü usül uygulamasının sebeplerinden bir tanesi de vergi idaresinin bazı matrahların saptanmasında götürü usülün sağladığı kolaylıklardır (51).

Ayrıca, bakkal, kasap gibi küçük ticaret erbabıyla marangoz, demirci veya terzi gibi küçük sanat erbabının, okuma yazma bilmemeleri nedeniyle, çetin ve karışık, defter ve muhasebe usüllerini uygulayamayacakları ve envanter işlerini yapamayacakları (52) ileri sürülerek götürü usül savunulmaktadır.

-
- (48) Mehmet ŞARTEKİN, "Gelir ve Katma Değer Vergisinde Götürü Usülde Vergilendirme", VERGİ SORUNLARI, S.3, (1985), s.71.
- (49) Selahattin TUNCER, Vergi Uygulamaları, Ar Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1982, s.52.
- (50) V.R.K.R., C.I, s. 121.
- (51) Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku, Ankara, 1984, s. 85.
- (52) TUNCER, Vergi...., s. 52.

IX- GÖTÜRÜ USULÜN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Gelir Vergisi Kanunu'muzun asıl hedefi gerçek vergilemeyi sağlamaktır. Yani beyan yöntemidir. Vergilemenin mükellefin ödeme gücü ve şahsi durumları dikkate alınarak, sübjektif bir biçimde yapılması vergi adaleti açısından önem arz etmektedir.

Götürü usulde vergileme, birtakım karinelere hareketle yapılmaktadır.

Götürü usulde, mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin bireysel anlamda gözönünde tutulmaması nedeniyle vergi adaleti açısından olumsuz sayılabilecek sonuçlar ortaya çıkmaktadır. Mükellefin ödediği vergi miktarının, vermesi gereken gerçek vergiden genellikle az veya bazen fazla olması sonucu vergi adaletsizliğini doğurmaktadır (53).

Özellikle ülkemizde, ticari kazançlarından ötürü gerçek usulde vergilendirilmesi gerektiği halde götürü usulde kalmayı sağlayan mükelleflerin ödedikleri vergi miktarları, asıl ödemeleri gereken vergiden azdır.

Vergi adaleti açısından ikinci önemli bir nokta da; ticari kazançlarından ötürü, götürü usule tabi mükelleflerin genellikle vergi ödeme güçlerinin altında vergi ödemelerinden dolayı, vergi olarak ödemeleri gereken paraların işletme kasalarında kalması, vergi yüklerinin düşük olması ve böylece aynı büyüklükteki beyana tabi işletmeler karşısında finansal güçlerini arttırmalarıdır.

Götürü usul uygulamasında zarar indirimlerinin söz konusu olmaması, vergi adaletini götürü mükellefler aleyhine bozan bazı sonuçlara yol açmaktadır.

(53) Abdurrahman AKDOĞAN, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, A.İ.T.İ.A. Yayın No: 137, Maliye Fakültesi Yayın No: 1, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No: 9, Ankara, 1980, s. 36-37.

İ k i n c i B ö l ü m

U L K E M İ Z D E V E B A Z I Ü L K E L E R D E T I C A R İ K A Z A N Ç L A R D A G Ö T U R U U S U L U Y G U L A M A S I

I- ÇEŞİTLİ MEMLEKETLERDE GOTURU USUL UYGULAMASI

1- FRANSA' DA GOTURU USUL UYGULAMASI

Fransa'da yıllık sermaye toplamları belli bir miktarın altında olanlar, işten sağladıkları kazancı belirtmezler, belirttikleri şey ise hesaplanmış bir miktar gelirdir (54).

Götürü kazanç Bénéfice forfaitaire teşebbüsün elde etmesi mümkün kazanca göre mükellef ile temas edilmek suretiyle idare tarafından tayin edilir. Vergi idaresi (memuru) ile götürü kazanç üzerinde mutabakata varılmaz ise, mükellef departman komisyonuna ve icabında hakem komitesine başvurabilir. Götürü iki yıl için, tespit edilir. Değiştirilmediği takdirde müddet kendiliğinden uzatılmış olur.

(54) Martin NORR-Fierre KERLAN, Taxation in France , World Tax Series, Harvard Law School International Tax Program, Commerce Clearing House Inc., Chicago, 1966, s. 288.

Götürü rejime tabi olanlar defter tutmaz, sadece basit bir cetvel ve kayıt tutmakla yetinirler. Bunun dışında mübayaa- larına ait faturaları muhafaza ederler. Götürü rejime tabi mükellefler de gerçek kazanç üzerinden vergiye tabi olanlar gibi yılbaşından önce, şekli Maliye Bakanlığı'nca tespit edilmiş bir beyannameyi doldurarak, bağlı oldukları vergi dairesine verirler. Götürü kazançta ait yıllık beyanname; yıllık mübayaa tutarı, yıllık iş hacmi, yılsonu stoku (ma- liyet fiyatıyla), işçi sayısı, işçilere ödenen ücretin yıl- lık tutarı, işyeri kirası, özel ikâmetgah kiralaları, iş ve- ya turizm otomobili, evinde birlikte yaşadığı kimseler gi- bi bilgileri kapsamaktadır (55).

2- ALMANYA'DA GÖTURU USÛL UYGULAMASI

Almanya'da ticari kazancın vergilendirilmesinde nor- mal prosedür, kazancın prensip itibariyle ticari muhasebe esasına göre tespit edilmesidir. Şu var ki, Almanya'da da diğer çoğu memleketlerde olduğu gibi küçük ticaret işleri ve özellikle küçük sanat işleriyle uğraşan geniş bir mü- kellef kitlesi, işlerin mahiyeti ve iş hacminin sınırlı ol- ması yüzünden muntazam muhasebe tutacak durumda bulunmazlar.

Bu sebepler ile Almanya'da ticari muhasebenin ya- nında bahis konusu küçük ticaret ve sanat erbabının faali- yet sahasında kazancın tesbiti bakımından normal usûlden ayrılan başkaca tespit şekillerinin tatbik edildiği görülmek- tedir.

Bunlardan birisi, kazancın işletme hasılatından işletme giderlerinin indirilmesi suretiyle bulunması esa- sına dayanır. Hasılat-gider farkı usûlü küçük sanat ve ti- caret erbabından başka genel rejim olarak serbest meslek erbabı hakkında ve geniş ölçüde de tarım kazancının tespiti hususunda uygulanır.

(55) V.R.K.R., C. IV, s. 407-408.

Muntazam muhasebe usülünden büsbütün ayrılan bir usül de ortalama kâr haddi usülü diyebileceğimiz Durchschnittssötze ve Richtötze usülüdür. Bu usüllere göre, çalışan işçi miktarı ve diğer bazı faktörler gözönünde tutularak, yıl içinde yapılan mübayaanın tutarı ile yıllık ciro esas alınmak suretiyle ciroya kazanç yüzdelerinin uygulanması sonucunda vergiye tabi kazanç tesbit olunur.

Bahis konusu götürü usülde yukarıdaki açıklamadan anlaşılacağı üzere, verginin matrahı olarak efektif kazanç değil, objektif bir takım faktörlere göre elde edilebilecek kazanç araştırılır ve tesbit edilir. Şu var ki, Alman vergi hukukunda da normalin altında hasılatı olanlar hakkında götürü usülün uygulanması bir nevi vergi cezası tesirini yaptığı kabul edilmekte, bu sebeple şahsi temasları ile vergilemenin bu sahada götürü mahiyetine rağmen mümkün olduğu kadar şahşileştirilmesine çalışılmaktadır (56).

3- ÇEŞİTLİ MEMLEKETLERDE GÖTURU USUL UYGULAMASI

Amerika'da ticari kazançlar iki usüle göre tespit edilir. Nakit usülüne göre, tahsil olunan paralar ile mükellefin alacağına kaydolunan her türlü gelirler matrah hesabına dahil olur. Muntazam muhasebe tutmayanlar için nakit usülü mecburi olan kayıt usülüdür. Amerika Birleşik Devletleri'nde, diğer batı devletlerinden de daha geniş ölçüde muntazam defter tutmayacak olanlar hakkında vergilemede birtakım sert usüller uygulanmaz, bu gibi hallerde kaideten birtakım kıyaslamalar yapılmak suretiyle mükellef ile işbirliği içinde uzlaşmaya gidilir.

Hollanda'da da muntazam defter tutmayanların gelir vergisine tabi kazançları basit kasa usülüne göre tespit edilir.

(56) V.R.K.R., C. IV, s. 408-409.

Belçika'da götürü usül, re'sen takdir nizamı içerisinde, küçük ticaret ve sanat erbabı kazancanın, sermaye, ciro, işçi sayısı, kira gibi verilere göre tespit edilmesi suretiyle uygulanır. Burada dikkati çeken bir husus, götürü usülün uygulanmasında ilgili mesleki teşekküller, ile daha sıkı bir işbirliği yapılmasıdır (57).

II- TÜRKİYE'DE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ USUL UYGULAMASI

1- GELİR VERGİSİNDEN ÖNCEKİ UYGULAMA

A- Temettü (Patent) Vergisi Dönemi: (1914-1926)

Temettü Vergisi Nizamnamesi adalet ve verim bakımından arzulanan sonuçları vermeyince, İkinci Meşrutiyet'te Maliye Vekâleti bu vergiyi tekrar ıslah etme çarelerini aradı. Hazırlanan ve 1914'de yürürlüğe konan proje Fransız "patente" vergisinden sıkı sıkıya etkilenmişti. Ancak sadece sanat, ticaret ve emek erbabından alınmaktaydı. Mükellefler üç grupta toplanmıştı: Birinci grup, işyerinin kanuni kirasının bir nispetini vergi olarak ödemekteydi. Bu nispet altı grupta toplanmış olan iş türlerine ve ayrıca mükellefin çalıştırdığı işçi ve vasıta sayısına göre değişirdi. İkinci grup, yaptıkları alış veriş hacminin (ciro) bir yüzdesini vergi olarak ödüyordu. Üçüncü grup ise: belli bir işyeri olmayan gelir sahipleriydi; bunlar maktu usül ile (götürü miktarlar üzerinden) vergilendirilirdi (58).

B- Kazanç Vergisi Dönemi (1926-1931)

Kazanç Vergisi Kanunu'nda mükellefler beyannameye tabi ve götürü olarak vergilendirilenler diye iki büyük gruba ayrılmıştı.

(57) V.R.K.R., C. IV, s. 409-410.

(58) BULUTOĞLU. Türk ..., s. 23-24.

Gerçek gelir üzerinden beyannameye tabi olanlara birinci sınıf yükümlüler denilmekteydi. Geliri işyeri kirası karine alınmak suretiyle hesaplanan ve beyannameye tabi olmayanlar da ikinci sınıf yükümlülerdi. Bunlardan beyanname usulüne tabi olan yükümlülere "beyannameliler", beyannameye tabi olmayıp da işyerinin gayri safi iradına göre vergilendirilenlere ise "iratlılar" denmiştir (59).

1926 yılında Kazanç Vergisi Kanunu'nun ilk defa memlekete getirdiği beyanname güçlüklerini azaltmak için, ertesi sene 21 Mayıs 1927 tarih ve 1088 sayılı kanun ile şirketlerin dışında kalan mükellefler, muameleleri döner sermayeye ihtiyaç gösteren ve göstermeyen diye ikiye ayrılmıştı. Bunlardan döner sermayesi olanlar hakiki kazançta göre vergiye tabi tutulduğu halde, döner sermayesi olmayanlar, mahalli komisyonlarca yapılacak takdirlere göre, muamele yetkînlilerinin muayyen nispeti kâr sayılmak üzere, farazi bir kazanç üzerinden vergiye tabi tutulmuştu (60).

Birkaç yıl sonra, hükümet uygulamadan gelen tecrübelerle dayanarak yeni bir tasarı hazırladı ve 1931 yılında Büyük Millet Meclisi'ne sundu. Bu tasarı Meclis'in çeşitli komisyonlarında uzun süre görüşmelerden sonra ancak 1934 yılında kanunlaştı. (2395 sayılı kanun) Kazanç vergisine ana hatları bakımından son şeklini veren bu kanuna göre mükellefler üç gruba ayrılmıştı:

Beyannameliler, karine ile vergilendirilenler ve götürü usüle tabi olanlar. Beyannameliler dışında kalan ve belli bir işyeri olan ticaret ve sanat erbabı, bu işyerinin Maliyece tespit edilen gayri safi iradı üzerinden, faaliyet türü ve buldukları şehrin nüfusuna göre değişen bir nispette vergilendiriliyordu (61).

-
- (59) Esfender KORKMAZ, Vergi Yapısı ve Gelişimi, İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2989, İktisat Fakültesi Yayın No: 489, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982, s. 108.
(60) I. Fazıl PELİN, Finans ..., s. 182'den, Cezmi ERÇİN, Kazanç Vergisi, (2. Tab'ı), s. 15.
(61) BULUTOĞLU, Türk ..., s. 25.

Seyyar halinde çalışan her nevi sanatkârlar, sim-sarlar, tellalar, kabzımaller ve birinci maddenin (D) fıkrasına dahil iş ve teşebbüs erbabının gündelik kazançları, her yıl ikinci kanun başında mahallin en büyük mal memuru veya tevkil edeceği kimsenin başkanlığı altında, var ise mesleki teşekküller tarafından, yok ise ticaret odası ve o da yoksa belediyece kendi azalarından veya hariçten seçilecek ehliyet ve ihtisas sahibi iki kişinin iştirakiyle teşekkül edecek komisyon tarafından bunların meslek ve iştigal nev'ilerine göre ve her nevi üç dereceye ayrılmak suretiyle takdir olunur (2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu md. 23).

C- Esnaf Vergisi Dönemi (1949-1955)

Bu dönemde ticaret ve sanat erbabı iki gruba ayrılmış; bunlardan bazıları gelir vergisine tabi tutulurken diğerleri Esnaf Vergisi Kanunu şumülüne alınmışlardı. Bu suretle büyük ve orta çapta iş yapan tüccar ve imalatçı, gelir vergisine tabi olduğu için defter tutarak kazancını tesbit etmekte iken, küçük ölçüde iş yapan ticaret ve sanat erbabı, defter tutmuyor ve dış karinelere göre vergilendiriliyordu (62).

Mükelleflerin bir kısmı büsbütün vergiden muaf tutulmuş, diğer ve büyük bir kısmı muayyen şartları haiz olmalarına göre, bazı ölçülere dayanılarak esnaf vergisi ile vergilendirilmiştir (63). Bu dönemde, Esnaf Vergisi karine yöntemine geçişi sağlamıştır.

5423 sayılı Esnaf Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde, Esnaf Vergisi işyerinin kirası, kira yerine gayrisafi ira-

(62) Ali EGLER, Vergi Sistemimizde Yapılan Reformlar ...

(63) Ahmet HARMANCI, Türkiye'de Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Vergi Durumu, Maliye Enstitüsü Konferansları, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968, s. 214.

din alınması lâzım geldiği hallerde gayrisafi iradı üzerinden şu nispetlere göre alınacağı belirtilmiştir:

<u>Küçük Sanat Erbabı İçin</u>				<u>Yüzde</u>
Nüfusu				
100.000' den	fazla olan yerlerde	çalışanlar		70
20.001- 100.000	arası	" "	" "	60
10.001- 20.000	"	" "	" "	50
2000- 10.000	"	" "	" "	40
2000' den	aşağı	" "	" "	20

<u>Küçük Ticaret Erbabı İçin</u>				<u>Yüzde</u>
Nüfusu				
100.000' den	fazla	" "	" "	80
20.001- 100.000	arası	" "	" "	70
10.001- 20.0000	"	" "	" "	60
2000- 10.000	"	" "	" "	50
2000' den	aşağı	" "	" "	40

Gelir Vergisi'nden muaf tutulan 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 ayrıca ticari kazancı dolayısıyla gelir vergisine tabi olmamak şeklinde idi.

Esasen Esnaf Vergisi gerilik ifade ediyordu. Kazanç vergisi rejimine dönülmüş gibi idi. Gelir Vergisi'ne tabi mükelleflerin medenî ve şahsi durumları gözönünde tutularak, matrahın buna göre tayini yapılırken, Esnaf Vergisi şahsileşmemesi, hem adalet prensiplerine uygun düşmüyor, hem de Gelir Vergisi'nin bünyesine, prensiplerine aykırı bir durumun doğmasına sebebiyet veriyordu (64).

(64) Celâl PULMAN, "Küçük Tacirlerin Vergilendirilmesi (Esnaf Muafliğinin Kaldırılması)", VERGİ VE RESİMLER DERGİSİ, Sene: 8, S. 175, (1 Ocak 1953), s. 1-2.

2- GELİR VERGİSİ'NDE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ VERGİ-
LEME

A- 1955-1961 Dönemi

27.5.1955 tarihinde yürürlüğe giren ve tatbik olun-
madan kaldırılan 6582 sayılı kanunla esnaf muaflığı şartla-
rı daraltılmış, Esnaf Vergisi kaldırılmıştır. Adı geçen
kanunla tayin edilen hadler altında kalan küçük ticaret ve
sanat erbabının ve bunların yanında çalışanların kazançla-
rı en az geçim indirimi hadlerinin altında farz olunmuş ve
bunların Esnaf Vergisi'ne tabi tutulmaları yolu terkedil-
miştir (65). Bu esaslar dairesinde esnaf muaflığı şartla-
rını haiz olanlar, Gelir Vergisi'ne tabi tutulmamışlar,
şartları kaybedenler de Gelir Vergisi içinde vergilendiril-
miştir.

Bu kanunla esnaf muaflığının genel şartlarından bi-
rincisine dokunulmamış, diğer ikisi aşağıdaki gibi değişti-
rilmiştir:

- İşyerlerinin yıllık gayrisafi iratları toplamı
180 lirayı aşmamak,
- 66. maddenin 1-4 numaralı bentleri ile, 67. mad-
dede zikredilen kazançlar dışındaki, kazançlar ve iratlar
dolayısıyla yıllık beyan esası üzerinden Gelir Vergisi'ne
tabi olmamak.

Fakat, yeni esas ve ölçülerin uygulanmasıyla geniş
bir mükellef zümresi Gelir Vergisi'ne tabi olmak durumuna
girdiğinden ve defter tutmak, belge düzenlemek ve saklamak
beyanname vermek ödevleri ile zorunlu durumda kaldığından,
şikâyetler eskisine nispetle daha da artmıştır. Bu şikâyet-
leri önlemek amacıyla Gelir Vergisi'nden muaf tutulacak

(65) V.R.K.R., C. I, s. 118.

esnafın muaflik ölçüleri, 1.9.1956 tarih ve 6838 sayılı kanunla yükseltilmiş, geniş bir zümre vergi dışına çıkarılmıştır (66). (Bu kanun mer'iyet tarihi geri çekilerek 1.1.1956 gününden itibaren yürürlüğe girmiştir)

Bu kanun ile, işyerlerinin yıllık gayrisafi iratları 300 lirayı aşmamak ve ayrıca ticari ve mesleki faaliyetleri dolayısıyla 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmak mecburiyetinde olmamak şartları getirilmiştir.

B- 1961 ve Sonraki Dönem

1961 yılında çıkarılan 193 sayılı kanunla esnaf muafliğından faydalanacak olanlar sınırlanmış, bunların dışında kalanlardan muayyen şartları haiz bulunanlar, götürü usulde vergilendirmeye tabi tutulmuşlardır. Evvelki devrede esnaf muafliğından faydalanacak olanların tespitine yarayan şartlar, sözü geçen kanunun uygulanmasında götürülük sınırının tayininde birer ölçü olarak kullanılmağa başlamıştır (67).

Bu yasa ile götürü usüle tabi olmanın genel şartları şu şekilde tayin olunmuştur:

- Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak,
- İşyerlerinin yıllık gayrisafi iratları toplamı 180 lirayı aşmamak,
- Gerçek kazancı veya iradı dolayısıyla yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetinde olmamak.

Özel şartlar, 8000 liralık gayrisafi kâr esas alınmak suretiyle 9 bentte gösterilmiştir.

(66) Muzaffer EGESÖY, Vergi Reformları (1960-1965), Türk İktisadi Gelişmesi Araştırma Projesi, No: 19, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Enstitüsü, Sevinç Matbaası, Ankara, 1965, s. 21-22.

(67) HARMANCI, Türkiye'de ..., s. 215.

Küçük ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesi bakımından 1962 yılında uygulanan, ilginç bir operasyon da götürü verginin ertelenmesidir (19.2.1962 gün ve 46 sayılı kanun). Gerçekten, 1961 reformu ile evvelce Gelir Vergisi'nden muaf tutulmuş bulunan geniş bir esnaf kitlesinin, bu kez 1961 yılı başından başlayarak götürü usülde vergilendirilmeleri yoluna gidilmesi şikâyetler doğurmuş, yapılan götürü kazanç takdirlerinin yüksek tutulmuş olması, çeşitli il ve ilçeler arasında kazançların tutarları yönünden bir ahenk kurulamamış olması, bu konuda bir kanun hazırlanarak 1961 takvim yılından doğup, 1962 mart ayında vergilendirilmesi gereken kazançlara ilişkin işlemlerin ertelenmesiyle sonuçlanmıştır. Bu tarzda ertelenen götürü vergiler, 1963 değişiklikleriyle konulan esaslar uyarınca hesaplanmış ve tahsil edilmiştir (68).

Bugün, küçük ticaret ve sanat erbabının götürü şekilde vergilendirilmesine ait esaslar genel olarak 193 sayılı kanun tarafından konulmuştur. Ancak bu vergilendirme şekline 202 ve 205 sayılı kanunlarla bazı önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerden birincisi, götürü usüle tabi olmanın genel şartlarından üçüncüsü, "ayrıca ticari, zirai veya mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usülde Gelir Vergisi'ne tabi olmamak" şeklindeki değişiklik, ikinci değişiklik de evvelce üçer derece üzerinden tayin edilen kazançların bu defa beşer dereceye çıkarılmasıdır. Daha sonra, 1964 Temmuz ayında çıkarılan 484 sayılı kanunun 4. maddesi hükmüne göre, 193 sayılı kanunun 48. maddesinde yazılı özel şartlardaki hadler % 25 nisbetinde indirilmiş bulunmaktadır (69).

(68) EGESÖY, Vergi..., s. 25.

(69) V.R.K.R., C. IV. s. 412-413.

Götürü vergilemede önemli bir değişiklik de, 2772 sayılı kanunun geçici 5. maddesi hükmünün uygulanmasıyla ilgili olarak 137 sıra nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile (70) gerçek usülden götürü usüle geçmeyi isteyen ticari kazanç sahiplerine 2.5.1983 tarihine kadar süre verilmiş olmasıdır. Mezkûr tarih itibariyle 100.000 mükellef gerçek usülden götürü usüle geçmiştir. Böylece 1982 Ocak/Şubat ayında 815.367 olan götürü ticari kazanç mükellef sayısı 915.367 olmuştur (71). 2772 sayılı yasa ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 46,47 ve 48. maddelerinde yer alan götürülük dereceleri ile götürü usüle tabi olmanın genel ve özel şartlarında yer alan sınırlar 8/5860 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla sırasıyla % 50 ve % 100 oranında arttırmıştır (72).

3- GÖTÜRÜ USULÜN ŞARTLARI

Ticari kazançlarda götürü usülde vergilendirme, küçük ticaret ve sanat erbabı için konulmuş bir vergileme biçimidir. Götürü usüle tabi mükellefler, alım-satım tutarları ve kazancı düşük olan, kazancı sermayeden çok el emeğine yani mükellefin daha ziyade bilfiil çalışmasına dayanan mükelleflerdir. Örneğin, bir terzinin, berberin, kunduracının kazancının büyük kısmı el emeği sonucu ortaya çıkmaktadır. Bunun dışında taksi veya dolmuş işletenlerin vergilendirilmesinde güçlükler bulunduğundan bu tür mükellefler de götürü usül kapsamına alınmaktadırlar.

Ancak günümüzde ticari kazançta götürü usülün yalnızca yukarıda belirttiğimiz gibi taksi veya dolmuş işleten, sanat işleriyle uğraşanlar veya düşük kazancı olanları kapsamadığını, malesef yüksek kazancı olan veya götürülük

(70) Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 137.

(71) ÖZDEMİR, Götürü ..., s. 32.

(72) Mesut ÇIRAK, "Götürü Usülde Vergilendirmeye mi Geçmeli, Gerçek Usülde Vergilendirmeye Devam mı Etmeli?", ODALAR İKTİSAT DERGİSİ, S. 27, (1983), s. 39-40.

şartlarını gerçekte taşımayan birçok mükellefi de kapsadığını söyleyebiliriz.

Ticari kazançlarından ötürü, götürü usülde vergi ödeyecek mükellefler, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 47 ve 48. maddelerinde belirtilen, götürülüğün genel ve özel şartlarını topluca taşıyan mükelleflerdir. Kanunun adı geçen maddelerinde, bazı sınırlamalara yer verilmiştir. Şimdi bu şartları inceleyelim.

A- Genel Şartlar

a- İşyerinde Bilfiil Çalışmak Veya İşin Başında Bulunmak

Ticari kazançta götürü usüle tabi olmanın ilk şartı, yükümlünün kendi işinde bilfiil çalışması veya işlerinin başında bilfiil bulunması koşuludur. Böylece, sermayeden ziyade kendi emeğine dayalı olarak çalışan küçük sanat ve ticaret erbabı, götürülük kapsamına alınmak istenmektedir (73).

İşte bilfiil çalışmak bu işin yapılması için gereken faaliyetleri şahsen ifa etmektir. Mükellefin ticaret konusu olan işi, meselâ mal alım-satımını ve sanatı, meselâ boyacılığı bizzat yapması lâzımdır. Ticaret veya sanatı bizzat yapmak muhakkak surette o işe ait bütün faaliyetleri bizzat ifa etmek mânasına alınmamalıdır. Meselâ, bir çırakla çalışan boyacı, boyanın karıştırılmasını çırağa yaptırır kendisi de bizzat boyar veya bir küçük tüccar, malı müstahdemine aldırır, kendisi satış işiyle uğraşır. Bazı hallerde ise, küçük tüccar ve sanatkâr fiilen kendisi alım-satım veya sanat işleriyle uğraşmaz, fakat bu işlere nezaret eder. Yapılacak şeyler hakkında direktif verir, yani işleri sevk ve idare eder. Bu takdirde de işiyle bizzat meşgul olduğundan götürü rejimden yararlanır (74).

(73) Necdet KOCATUFEK, "Götürü Usülde Vergilendirme", VERGİ DUNYASI, S. 6, (1983), s. 63.

(74) Gıyasettin AKDENİZ, Türk Vergi Sistemi ve Tatbikatı, Özel İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu Yayınları, İstanbul, 1968, s. 101.

Ayrıca sözkonusu maddenin yine birinci bendinde, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zorunlu ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işin başında bulunulamamasının bu şartı bozmaya-acağı, ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamasına bakılmayacağı belirtilmiştir.

b- Emlâk Vergisi Tarhına Esas Olacak Vergi Değeri Veya Yıllık Kira Bedelinin Belli Bir Haddi Aşmaması

Götürü usüle tabi olmanın ikinci genel şartı "İşyerlerinin emlâk vergisi tarhına esas olan vergi değerleri toplamı 2.800.000 lirayı, vergi değeri bilinmeyen hallerde yıllık kira bedeli toplamı 192.000 lirayı aşmamak" tır. (Yıllık kira bedelinin emsaline nazaran düşük bulunması halinde emsal kira bedeli esas alınır. G.V.K. Md. 47/2).

Burada, kanun koyucu işyeri kirasını sınırlı iş hacminin bir karinesi olarak kabul etmiştir (75). Kira, kazanç için iyi bir karine olmak üstünlüğüne karşılık, muvazaaya müsait bulunması, kontrolün güç olması gibi mahzurları taşımaktadır. Vergi değerinin, tespitin kolay olması ve muvazaaya müsait bulunmaması üstünlüğüne karşılık, konjonktürel gelişmeleri takip edememek gibi mahzuru vardır (76).

Tablo-1'de, G.V.K. 47/2. maddesinde belirtilen, emlâk vergisi tarhına esas olan değerler toplamı ve yıllık kira bedelleri toplamının yıllar itibariyle gelişimi verilmiştir.

(75) AKDENİZ , Türk ... , s. 101.

(76) V.R.K.R., C. I, s. 125.

TABLO-1 G.V.K. 47/2. Maddesinde Yer Alan Hadlerin
Yıllar İtibariyle Gelişimi

<u>YILLAR</u>	<u>KANUNİ DAYANAK</u>	<u>EMLAK VERGİSİ TAR. ESAS OLAN DEĞERLER TOPLAMI</u>	<u>YILLIK KİRA BEDELLERİ TOPLAMI</u>
1981	K. 2454	350.000-	24.000-
1982	K. 2574	700.000-	48.000-
1983	BKK 8/5860	1.050.000-	72.000-
1983	BKK 83/7547	1.400.000-	96.000-
1984	"	"	"
1985	BKK 85/10172	2.100.000-	144.000-
1986	BKK 86/11307	2.800.000-	192.000-
1987	"	"	"
1988	"	"	"
1989	"	"	"
1990	"	"	"

Kaynak: Ahmet OZDEMİR, "Götürü Tic. ve Ser. Mes. Er. Ver.",
YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI, S. 10, (Nisan 1987) s. 41.

Tablo-1 incelendiği zaman, sözkonusu maddeki had-
lerin 1982 ve 1983 yıllarında arttığı, 1984 yılında artış
olmadığı, tekrar 1985 ve 1986 yıllarında artışların devam
ettiği, son üç yılda hadlerin değişmediği görülecektir. Bir
evvelki yıla göre artışlar; 1982 yılında % 100, 1983 yılın-
da ikinci rakam dikkate alındığında % 100, 1985 yılında
% 50, 1986 yılında % 33,33' tür.

Bu durum bize; 1982 ve 1983 yıllarında yeni işe
başlamış mükelleflerden götürü usulü tercih edenlerin hay-
li yüksek olabileceği fikrini vermektedir. 1984 yılında
artış olmamış, 1985 ve 1986 yıllarındaki düşük artışlar,

daha sonra hadlerin sabit kalmış olması, götürü usül uygulamasının daraltılmak istendiğini göstermektedir.

c- Ticari, Zirai ve Mesleki Faaliyetleri Dolayısıyla Ayrıca Gerçek Usülde Gelir Vergisi'ne Tabi Olmamak

Bu genel şart, Gelir Vergisi sisteminin ve götürü rejimin normal bir sonucudur. Götürü rejim, durumları dolayısıyla defter ve muhasebe tesis edemeyen, gelirleri sınırlı şahıslara tatbik edilmektedir. Bir şahıs ticari, zirai veya mesleki gelirleri dolayısıyla gerçek usülde gelir vergisine tabi ise, bu şahsın gelir vergisi sistemine göre defter ve muhasebe kurabilecek durumda olduğu ve kazanç seviyesinin buna elverişli bulunduğunu peşinen kabul etmek gerekir. Bu takdirde ise, ortada bu şahsın götürü rejime tabi olmasını gerektiren bir durum olmadığı anlaşılır ve hakkında götürü rejimin tatbikine lüzum kalmaz (77).

Götürü usüle tabi olmanın ikinci ve üçüncü genel şartı, öteden beri işe devam edenlerde takvim yılı başındaki, yeni işe başlayanlarda ise, işe başlama tarihindeki duruma göre uygulanır (G.V.K. Md. 47).

B- Özel Şartlar

Özel şartlar, götürü usüle tabi olmak için iş hacmi bakımından iş kolları itibariyle tesbit edilmiş bulunan hadleri ifade etmektedir. Bu ölçüler, kazançta karine olmak bakımından genel şartlara nazaran daha büyük bir önem arz etmektedir (78). Götürü usülden yararlanabilmek için, mükelleflerin daha evvel incelemiş olduğumuz genel şartlarla birlikte, şimdi inceleyeceğimiz işin cinsine göre belirlenen

(77) AKDENİZ, Türk, s. 103.

(78) V.R.K.R., C. I, s. 126.

özel şartları da taşımaları gerekir. Özel şartlar 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'muzun 48'nci maddesinde dokuz bend halinde belirlenmiştir. 48'nci maddedeki hadler 89/14913 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla yükseltilmiş bulunmaktadır (79).

a - Alım, Satım, İnşa, Tamir ve Küçük Sanat İşle-
rinde Özel Şartlar

<u>Md. 48</u>	<u>İşin Cinsi</u>	<u>Kıstas</u>	<u>Hadler</u>
1	Alım, satım ile imal, inşa, tamir ve küçük sanat işleri	Bir yıl içinde satın alınan veya ithal edilen emtianın, iptidai maddenin veya malzemenin mübayaâ bedelleri tutarı:	4.800.000
2	"	Bir yıl içinde satılan veya ihraç edilen emtianın, iptidai maddenin veya malzemenin satış bedelleri tutarı:	5.760.000
3	İptidai madde, yardımcı malzeme ve işçilik müşteriye ait olarak ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat, bakım, inşaat ve küçük sanayi işleri	Bir yıl içinde alınan gayrisafi ücret tutarı:	960.000
4	İptidai madde ve malzeme müşteriye işçilik kendisine ait olarak yapılan imalat, tamirat, bakım, inşaat ve küçük sanat işleri	Yıllık gayrisafi hasılat tutarı:	3.600.000

5	Bir ve üç numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde	Bir yılda alınan ücret veya hasılatın 6 katı ile mübaya bedelleri toplamı:	5.440.000
6	Bir ve dört numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde	Bir yılda sağlanan gayrisafi hasılatın üçte bir fazlasıyla, iptidai madde ve malzemenin mübaya bedelleri toplamı:	4.800.000
7	Üç ve dört numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde	Bir yılda alınan gayrisafi ücretlerin tutarlarının 4 katı ile sağlanan yıllık gayrisafi hasılatının toplamı:	3.600.000
8	Otel, sänema plaj dansing ve emsali eğlence ve istirahat yerleri işletenlerde	Bu hizmetler karşılığında bir yıl içinde sağlanan yıllık gayrisafi hasılatın tutarı:	960.000

Tablo-2'de 48'nci maddeki hadlerin yıllar itibariyle gelişimi verilmiştir.

Tablodaki artışlar, bir önceki yıla nazaran, 1982 yılında % 30, 1983 yılında % 300, 1985 yılında % 30, 1986 yılında % 25, 1987 yılında % 20, 1988 yılında % 30, 1990 yılında % 14.28' dir. 1984 yılında artış göremiyoruz. Tablodaki önemli nokta, 1983 yılındaki (her iki artış sonucunda) artışlarla, birçok mükellef kapsama alınabildiği gibi, özel şartların kaybetme olasılığı olan mükellefler bu riski atlatarak, götürü usülde vergi ödemeğe devam etmişlerdir.

TABLO-2 G.V.K. 48'nci Maddesinde Yeralan
Hadlerin Yıllar İtibariyle Gelişimi

KANUNİ DAYANAK	K.2361	K2574	8/5860 BKK 83/7547	BKK83/7547	BKK85/10172	BKK86/11307	86/11307 BKK 87/12407	BKK88/13642	BKK88/13642	BKK89/14913
YILLAR BENTLER	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
1	450.000	600.000	1.200.000 1.800.000	1.800.000	2.400.000	3.000.000	3.000.000 3.600.000	4.200.000	4.200.000	4.800.000
2	540.000	720.000	1.440.000 2.160.000	2.160.000	2.280.000	3.600.000	3.600.000 4.320.000	5.040.000	5.040.000	5.760.000
3	90.000	120.000	240.000 360.000	360.000	480.000	600.000	600.000 720.000	840.000	840.000	960.000
4	340.000	450.000	900.000 1.350.000	1.350.000	1.800.000	2.250.000	2.250.000 2.700.000	3.150.000	3.150.000	3.600.000
5	510.000	680.000	1.360.000 2.040.000	2.040.000	2.720.000	3.400.000	3.400.000 4.080.000	4.760.000	4.760.000	5.440.000
6	450.000	600.000	1.200.000 1.800.000	1.800.000	2.400.000	3.000.000	3.000.000 3.600.000	4.200.000	4.200.000	4.800.000
7	340.000	450.000	900.000 1.350.000	1.350.000	1.800.000	2.250.000	2.250.000 2.700.000	3.150.000	3.150.000	3.600.000
8	90.000	120.000	240.000 360.000	360.000	480.000	600.000	600.000 720.000	840.000	840.000	960.000
9	300.000	400.000	800.000 1.200.000	1.200.000	1.600.000	2.000.000	2.000.000 2.400.000	2.800.000	2.800.000	3.200.000

Kaynak: Ahmet ÖZDEMİR, "Götürü Ticaret ve Serbest
Meslek Erbabının Vergilendirilmesi", YÜKSEK
TİCARETLİLER DÜNYASI, S. 10, (Nisan 1987), s. 42.

b- Taşıma İşlerinde Limitler

Gelir Vergisinde taşıma işleriyle uğraşanların, götürü usülden yararlanabilmeleri için gerekli özel şart G.V.K.'nun 48'nci maddesinin 9'ncu bendinde izah edilmiştir. Buna göre;

"Sahibi veya işleticisi sıfatıyla birden fazla motorlu nakil vasıtası ve beşten fazla hayvan arabası veya su üzerinde hareket eden 18 rüsum tonilatodan fazla makinalı, 90 rüsum tonilatodan fazla makinasız nakil vasıtası işletmemek ve bir takvim yılı içinde alınan taşıma ücretleri tutarı 3.200.000 lirayı aşmamak" gerekir. (Su üzerinde hareket eden makinalı ve makinasız araçların birlikte işletilmesi halinde, makineli olanların rüsum tonilatoları toplamının beş katı ile makinasızların rüsum tonilatoları toplamı 90 rüsum tonilatoyu aşmamak gerekir. Nakil vasıtalarının sahip ve işleticisi durumunda olmaksızın, taşıma işi yapanlar tavassut işi yapmış sayılır. Yukarıda yazılı ölçüler aile reisi beyanına tabi kimselerle, ortaklık halindeki işletmelerde bu kimselerin veya ortaklığın işlettikleri vasıtalar bakımından topluca dikkate alınır)".

Daha önceden götürü vergilemenin kapsamı dışında bırakılmış, "şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip ve işleticileri" 3.12.1988 tarih ve 3505 nolu kanunla mükellefiyet kapsamına alınmıştır (80). Değişikliğe göre; yapısı itibarıyla sürücüsünden başka öndört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımaya mahsus motorlu kara taşıtları ile yolcu taşınması gerekir. (G.V.K. 51'nci maddenin 10'ncu bendine eklenen parantez içi hükmü).

(80) R.G. T. 10.12.1988, No: 20015, s. 3.

c- Kâr Haddi Düşük Emtia Satışlarında Limitler

"Tekele tabi maddelerle, damga pulu, milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtiada, ilgili bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, bu maddenin 1, 2, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı alım-satım hadleri Maliye Bakanlığı'nca tayin olunur (G.V.K. 48'nci madde son fıkra hükmü)".

Mükelleflerden yalnız, tespit edilen madde ve malların ticaretiyle uğraşanlar, cetvelde iş nevinin hizasında gösterilen alım veya satım hadlerini aşmadıkları takdirde götürü usülden faydalanırlar. Sayılan mal ve maddelerden birini veya birkaçını yahut hepsini aynı zamanda ve bir arada yapanlarda, bunlardan herbiri için cetvelde gösterilen hadler ayrı ayrı nazara alınır. Biri ötekisiyle birleştirilemediği gibi aralarında, belli bir oran dahilinde toplama yoluna da gidilmez. Buna karşılık, sözü geçen madde ve mallar, bunların dışında kalan ve normal kâr sağlayan mallarla birarada alınıp satılırsa götürü usülün uygulanmasında, düşük kârla satılanlar belli bir oran dahilinde ötekilerle birleştirilir (81).

Bunların dışında, özel şartları gösterilmeyen işlerle uğraşanların götürü usülden faydalanıp faydalanmayacakları 47'nci maddede yazılı genel şartlara göre tayin olunur (G.V.K. Md 49).

4- TICARI KAZANÇTA GÖTÜRÜ USÜLE TABİ OLMANIN ŞARTLARINI
TAKVİM YILI İÇİNDE KAYBEDENLER

Götürü usüle tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usülde vergilendirilir. Götürülük

(81) HARMANCI, Türkiye'de ..., s. 224-225.

şartlarına haiz olanlardan, bu usülden faydalanmak istemediklerini yazı ile bildirilenler, taleplerini takip eden takvim yılı başından; yeni işe başlayanlar ise, işe başlama tarihinden itibaren; gerçek usülde vergilendirilirler (G.V.K. Md. 50 1 ve 2'nci fıkra hükmü). Aynı zamanda bu konuda Danıştay'ın bir kararında "mükelleflerin talepte bulunmaları veya G.V.K.'nın 48'nci maddesinde yazılı hadlerin aşıldığını belgelendirmeleri halinde aynı kanunun 50'nci maddesinin ikinci fıkrası gereğince müteakip takvim yılı başından itibaren gerçek usülde vergilendirilecekleri" belirtilmektedir (82).

Götürülük şartlarını kaybetmek suretiyle veya kendi talepleri üzerine gerçek usülde vergilendirilecek olanlar, aynı işe devam ettikleri müddetçe bu usülden dönemezler (G.V.K. Md. 50, son fıkra hükmü).

Fıkra hükmünde geçen "aynı işe devam etme" şartı sadece aynı işle aralıksız bir uğraşmayı değil, herhangi bir sebep dolayısıyla işe ara verme veya işi terk etme gibi hallerden sonra, yeniden işe başlama şeklinde beliren bir uğraşmayı da ifade etmektedir. İşin terk ve işe başlama keyfiyetinin gerek aynı dönem içinde ve gerekse ayrı ayrı dönemlerde cereyan etmesi veya mükellefin, bağlı olduğu vergi dairesinin değişmiş olması durumu değiştirmez. Bu nedenle, bir mükellefin götürü usülde mükellefiyeti tesis olunmadan önce o şahsın evvelce aynı işte iştigal edip etmediğinin, etmişse gerçek usülde vergiye tabi tutulup tutulmadığının araştırılması gerekir (83).

5- TİCARİ KAZANÇTA GÖTÜRÜ USÜLE GİREMEYECEK MÜKELLEFLER

Götürü usülde vergilendirilmemeleri icap eden mükellefler G.V.K.'nın 51'nci maddesinde belirtilmiştir. Bunlar;

(82) Danıştay'ın 20.3.1985 Tarih ve GEL: GVK III-2113-63-146/18795, Nolu Kararı, Ahmet ÖZDEMİR, "Götürü Usülde Vergilendirmeye İlişkin Mukteza Özetleri", MALLIYE POSTASI, S.194, (Ocak 1989), s. 69.

(83) Gelir Vergisi Genel Tebliği, T. 13.7.1972, Seri No: 102.

- Kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları,
- İkazat işleriyle uğraşanlar,
- Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar,
- Gelir ve Kurumlar Vergisine tabi inşaat, onarma ve ulaştırma müteahhitlerine karşı derece derece taahhüdatda bulunanlar,
- Sigorta prodüktörleri,
- Her türlü ilân ve reklâm işleriyle uğraşanlar veya tavassut edenler,
- Gayrimenkul ve gemâ alım satımı ile uğraşanlar,
- Tavassut işi yapanlar,
- Maden işletmeleri; taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler,
- Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri, (Yapısı itibariyle sürücüsünden başka ondört ve daha aşağı oturma yeri olan ve insan taşımağa mahsus motorlu kara taşıtlarını işletenler hariç, 10.12.1988 tarih ve 20015 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı kanunla değişik şekli)
- (3505 sayılı kanunla değişik) Ödeme kaydedici cihazları kullanan mükellefler,
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca teklif edilen Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılan iş grupları veya sektörler itibariyle gerçek usülde vergilendirilmesi gerekli görülenler.

III- TAKDİR KOMİSYONLARI VE GÖTURU TİCARİ KAZANÇTA MATRAH TAKDIRİ

1- TAKDİR KOMİSYONLARININ KURULUŞU

Takdir Komisyonu, illerde defterdarın, ilçelerde mal müdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru (arsala ait asgari ölçüde birim değerlerin tespiti sırasında ise, vergi dairesi memurlarından biri yerine tapu sicil muhafızı veya tevkil edeceği bir memur) ile seçilmiş iki üyeden kurulur (V.U.K. Md. 72)

V.U.K. 73'ncü maddesine göre; üyeler, tüccarlar için ticaret odasınınca, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir. Bu teşekküller, Takdir Komisyonu Başkanının yazılı talebi üzerine en geç bir ay içinde iki asıl ve iki yedek üye seçmeğe mecburdurlar. Bu mecburiyet zamanında yerine getirilmezse üyeler mahal- lin en büyük mülkiye amiri tarafından seçilir. Ticaret odası ve mesleki teşekkül bulunmayan yerlerde bunlar tarafından seçilecek üyeler, yukarıdaki esaslara göre beledi- yeler tarafından seçilir (84).

Kanunlarla takdir komisyonlarına verilen görevlerin ikiye ayrılması mümkündür. Bunlardan birincisi, periyodik olarak yapılan götürü matrah takdirleridir ki, bu takdir- lere dayanılarak tespit edilen matrahlar, belli bir süre için yürürlükte kalırlar. Götürü ücretler, götürü ticari ve serbest meslek kazançları takdir komisyonlarınca periyo-

(84) Takdir Komisyonlarının Kuruluşu, Üyelerinin Seçimi, Görev ve Yetkileri V.U.K. 72, 73, 74 ve 75'nci Mad- delerinde Düzenlenmiştir.

dik olarak tespit edilir. Takdir komisyonlarının görevlerinden ikincisi, hadisevidir, ferdidir, kişiseldir, belli bir mükellefle ilgilidir. Vergi dairesince istenildikçe veya ilgililerce tahrik edildikçe özel bir takdir yapılır. Fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymet takdiri gibi. Götürü matrah takdirlerine objektif takdir, kişisel takdir- lere sübjektif takdir denilebilir (85).

2- GÖTÜRÜ MATRAHLARIN TAKDİRİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesinde "götürü usüle tabi olanların ticari ve sınai işlerinden sağladıkları safi kazançlar, Maliye Bakanlığı'nca düzenlenen cetvellerde belirtilen iş nev'ilerine göre ve Vergi Usul Kanunu'ndaki esaslar dairesinde götürü olarak tespit olunur" denilmektedir.

Götürü ücretler, götürü ticaret ve serbest meslek kazançları her ilçe merkezindeki takdir komisyonu tarafından, ilçe hududundaki belediyeler ile ilçe merkezindeki ticaret ve sanayi odası, özel kanunlara göre kurulmuş mesleki teşekkülleri, varsa İş ve İşçi Bulma Kurumu şubelerinden ve takdir komisyonunca lüzumlu görülen hallerde diğer daire, kurum ve teşekküllerden mütalâa alındıktan sonra aşağıdaki usul dairesinde ilçe için yıllık olarak tespit olunur (V.U.K. Md. 40).

Görüldüğü gibi, götürü matrahların takdirinde, takdir komisyonları tek başlarına yetkili olmayıp, çeşitli kurum ve teşekküllerin ortak çalışmaları sonucu bu görevlerini yerine getirmektedirler.

(85) Rüştü ARAL, "Vergi Takdir Komisyonları", DANIŞTAY DERGİSİ, Yıl: 2, S. 4 (1972), s. 22.

Matrah tespit usüllerini şöylece sıralayabiliriz:

- Götürü ticari kazançlar, iş ve hizmet nev'li ve grupları itibariyle her iş ve hizmet nev'i ve grubu için beş derece üzerinden tesbit olunur (Bu dereceler G.V.K.'nun 46'ncı maddesinde yer almaktadır).

- Takdir komisyonu kararları, uygulanacağı ilk mali yıldan en az iki ay önce takdirin ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezindeki belediyelere, ticaret ve sanayi odalarına ve varsa takdir olunan götürü matrahların iş ve hizmet nev'i itibariyle ilişkin bulunduğu meslek teşekküllerine ve ilin en büyük maliye memurunu (defterdara) imza karşılığı verilir.

- Aynı il belediye sınırları içinde mevcut ilçeler için (bu ilçelerin belediye sınırları dışında kalanlar dahil) yapılacak takdirler il takdir komisyonunca ve ilçelerin hepsini kapsar şekilde yapılır.

- Götürü ticari kazançların Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 123'ncü maddesi uyarınca arttırılması halinde, yeni takdirler yapılıncaya kadar, takdir komisyonlarınca tesbit edilen her bir dereceye ait götürü ticari kazançlara artış oranında ilave yapılır (V.Ü.K. Md. 40, 1,2,3 ve 4 numaralı bentler).

Takdir komisyonlarının, matrah takdirinde kıstas olarak alacakları derece ve safi kazanç miktarları G.V.K.'nun 46'ncı maddesinde düzenlenmiş olup, bu derecelere ait safi kazanç miktarları 89/14913 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile arttırılmıştır (86).

TABLO-3 G.V.K. 46'ncı Maddesinde Yeralan Götürü Safi Kazançlara Ait Alt ve Üst Sınırların Yıllar İtibariyle Gelişimi

KANUNİ DAYANAK	K. 2361		K. 2361		BKK 8/5860		BKK83/7547		BKK83/7547		K. 3239		BKK 86/11307	
	1981		1982		1983		1984		1985		1986		1987	
DERECE VE SINIRLAR	ALT	ÜST	ALT	ÜST	ALT	ÜST	ALT	ÜST	ALT	ÜST	ALT	ÜST	ALT	ÜST
5	50.000	74.999	50.000	74.999	75.000	112.499	75.000	112.499	75.000	112.499	100.000	149.999	200.000	299.999
4	75.000	99.999	75.000	99.999	112.500	149.999	112.500	149.999	112.500	149.999	150.000	199.999	300.000	399.999
3	100.000	149.999	100.000	149.999	150.000	224.999	150.000	224.999	150.000	224.999	200.000	299.999	400.000	599.999
2	150.000	224.999	150.000	224.999	225.000	337.499	225.000	337.499	225.000	337.499	300.000	449.999	600.000	899.999
1	225.000		225.000		337.500		337.500		337.500		450.000		900.000	

Kaynak: Ahmet OZDEMİR, "Götürü Ticaret ve Serbest Meslek Erbabının Vergilendirilmesi", YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI, S. 10, (Nisan 1987), s. 41.

TABLO-3/A Kalkınmada Öncelikli Yörelere ve Diğer yörelere İçin Götürü Matrahlar

Kalkınmada Birinci Derecede Öncelikli Yörelere		Kalkınmada İkinci Derecede Öncelikli Yörelere		Diğer Yörelere		Dereceler
1988 K. No: 3405, Md. 2 ve BKK 87/12467						
ALT	ÜST	ALT	ÜST	ALT	ÜST	
200.000	299.000	250.000	374.999	300.000	449.999	5
300.000	399.999	375.000	499.999	450.000	599.999	4
400.000	599.999	500.000	749.999	600.000	899.999	3
600.000	899.999	750.000	1.249.999	900.000	1.349.999	2
900.000		1.250.000		1.350.000		1
1989 BKK 88/13642						
ALT	ÜST	ALT	ÜST	ALT	ÜST	
260.000	399.999	330.000	499.999	400.000	599.999	5
400.000	529.999	500.000	669.999	600.000	799.999	4
530.000	799.999	670.000	999.999	800.000	1.199.999	3
800.000	1.199.999	1.000.000	1.499.999	1.200.000	1.799.999	2
1.200.000		1.500.000		1.800.000		1
1990 BKK 89/14913						
ALT	ÜST	ALT	ÜST	ALT	ÜST	
360.000	549.999	430.000	649.999	500.000	749.999	5
550.000	729.999	650.000	869.999	750.000	999.999	4
730.000	1.099.999	870.000	1.299.999	1.000.000	1.499.999	3
1.100.000	1.649.999	1.350.000	1.949.999	1.500.000	2.249.999	2
1.650.000		1.950.000		2.250.000		1

Kaynak: Ahmet ÖZDEMİR, "Götürü Ticaret ve Serbest Meslek Erbabının Vergilendirilmesi", YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI S. 10, (Nisan 1987), s. 41.

Tablo-3'de götürü matrahların yıllar itibariyle gelişimi verilmiştir.

Tablodaki artışlar, bir önceki yıla nazaran 1983 yılında % 50, 1986 yılında % 33,33 , 1987 yılında % 100, 1988 yılında % 50, 1989 yılında % 33,33 , 1990 yılında da % 25'tir. 1982, 1984 ve 1985 yıllarında götürü matrahlarda herhangi bir artış gerçekleşmemiştir.

İzleneceği üzere, 1986 yılından itibaren götürü matrahlar periyodik olarak yükselmeğe başlamıştır. Ancak bu matrah artışlarının günümüz şartlarında yeterince arttığını söylemek doğru olmaz.

Götürü matrahlar konusunda önemli bir gelişme de, matrahların kalkınmada öncelikli yöreler için, diğer bölgelere nazaran daha düşük tespit edilmeğe başlanmış olmasıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46'ncı maddesiyle, takdir komisyonlarına sınır getirilmiş, taban ve tavan miktarlar öngörülmüştür. Takdir komisyonlarının belirledikleri safi kazançlar, bu taban ve tavan miktarları içinde kalacaktır. Ayrıca bir üst derecenin taban rakamı, alt derecenin tavanını oluşturacaktır. Görüldüğü üzere birinci derece mükellefler için tek matrah sözkonusudur. Diğer rakamlar, her derecenin asgari kazanç miktarlarını ifade etmektedir. Dolayısıyla bir üst derece için öngörülen miktara ulaşıncaya kadar kazanç tesbit etme yetkisi, ilgili takdir komisyonunun yetkisinde bulunmaktadır. Bu tesbitler esnasında ilgili kuruluşlardan toplanan veriler ile bölgesel ve ekonomik koşullar dikkate alınmaktadır (87).

Bu hususta, Danıştay'ın da 4 Haziran 1982 tarihli bir kararı bulunmaktadır. Karar'da "G.V.K.'nun 46'ncı maddesinde yer alan derece karşılığı safi kazanç takdirlerinde,

(87) Asım GEZER, Matrah Tespitleri , Beta Basım-Yayın-Dağıtım A.Ş. , İstanbul, 1985, s. 71-72.

bir alt derece safi kazanç takdirinin, bir üst derece için belirtilen taban sınıra ulaşamayacağı, birinci derece için ise maddede gösterilen tek meblağın nazara alınacağı"belirtilmektedir (88).

Münhasıran belediye teşkilatı bulunmayan köylerde işyeri bulunan ve faaliyet icra eden götürü mükellefler için bu miktarların 1/3 oranında uygulanacağı G.V.K.'nun 46'ncı maddesinin, ikinci fıkrasında belirtilmiş bulunmaktadır.

Mükelleflerin gireceği sınıf ve dereceler ile safi kazançların tespitinde, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın matbu ve örnek cetvelleri kullanılmaktadır. 1987, 1988 ve 1989 yılları takdirleri için 6003-d nolu cetveller kullanılmış olup, 1990, 1991, 1992 yılları için 6003-e nolu cetveller kullanılmıştır.

Götürü matrahlar itiraz yolları da kanunla düzenlenmiş bulunmaktadır. V.U.K. 41'nci maddesine göre; 40'nci madde gereğince kendilerine takdir komisyonu kararı verilen daire, kurum ve teşekküller, bu kararı inceleyerek aykırı gördükleri takdirlere karşı, kararın kendilerine verildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. Vergi mahkemesince verilecek kararlar aleyhine daire, kurum ve teşekküllerce onbeş gün içinde Danıştay'a başvurulabilir.

Götürü yükümlüler, iş ve meslek türü için beş derece üzerinden takdir edilmiş bu objektif matrahlar itiraz edemezler. Ancak, tespit edilen sınıf ve derecelerine vergi mahkemesine başvurmak suretiyle itiraz edebilirler (2576 Sayılı B.İ.M., İ.M., V.M. K.G.H.K. Md. 7).

(88) Danıştay'ın 4.6.1982 Tarih ve GEL: GVK: 111-2113-14-74/46332 nolu kararı, Ahmet ÖZDEMİR, "Götürü Usülde Vergilendirmeye İlişkin Mukteza Özetleri", MALİYE POSTASI, Ş. 193, (Aralık 1988), s. 53.

Götürü usûle tabi, ticaret ve sanat erbabının vergileri, ikâmetgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince, faaliyetin icra olunduğu takvim yılının Nisan ayında, takvim yılı içinde işe başlanması halinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde (takvim yılı içinde işe başlayan veya işi bırakan mükelleflerinki, yıllık götürü matrahtan işe başlanılan ay hariç tutulmak ve işin bırakıldığı ay tam sayılmak suretiyle, çalışan aylara isabet eden miktarlarda), vergi karnelerine yazılmak suretiyle tahakkuk eder. Mükellef, intibak ettirildiği sınıf ve dereceleri için dava açmışsa, mahkemenin onay kararı ile vergi, ödenmesi gereken aşamaya gelir. Götürü mükellefler, ticari kazançlarına ilişkin gelir vergisini Nisan, Ağustos ve Kasım aylarında olmak üzere üç eşit taksitte öderler (G.V.K. Md. 117).

3- MATRAH TAKDİRİNİN ÖZELLİKLERİ

Matrahların götürü usûle göre tespitinde mümkün olduğu kadar adil davranılması için, kanun birtakım garantiler koymuştur. Herşeyden önce takdir komisyonlarında mahalli olarak, mükelleflerin bağlı olduğu mesleki teşekkül- den iki temsilci bulunmaktadır. İkinci olarak, matrahlar ilçeler itibariyle takdir edilmekte, böylece yerel özellikler dikkate alınabilmektedir. Üçüncü olarak, takdir ayrıca meslek türlerine göre yapılmaktadır. Dördüncü olarak, her iş ve hizmet nev'inde de kazançlar beşli bir sıralamaya sokulup yükümlüler muhtemel kazanç durumlarına göre bu sınıflar içinde dağıtılmaktadır. Nihayet, yapılan takdiirlere karşı ilgili kurum ve teşekküller, için itiraz yolu açık tutulmuştur (89). Ayrıca matrah takdiri üç yıllık dönemler itibariyle yapılmakta, götürü ticari kazançlarının arttırılması halinde, yeni takdirler yapılmıncaya kadar kazançlara artış oranında ilave yapılmaktadır (V.U.K. Md. 40-44).

(89) BULUTOĞLU, Türk ..., s. 207.

4- MATRAH TESPİTİNDE BÖLGESEL FARKLILIKLAR

Matrahların tespitinde, ilgili kuruluşlardan toplanan veriler ile bölgesel ve ekonomik koşullar dikkate alınmaktadır. İlgili kuruluşlardan kastedilen, götürü mükelleflerin bağlı olduğu dernek veya kuruluştur. Her iş grubu ile ilgili matrah takdiri yapılırken, o iş grubuna ait mükellef temsilcilerinden mütalaa alınmaktadır. Dolayısıyla, ticari kazançlarda götürü matrahlar, iller itibariyleve hatta aynı ilin ilçeleri itibariyle farklılık gösterebilir. Aşağıda tabloda, Sakarya, Eskişehir ve Kocaeli illerinde il takdir komisyonlarınca takdir olunan (en çok kullanılan matrahlar) matrahlara yer verilmiştir.

TABLO-4 Sakarya, Eskişehir ve Kocaeli İl Takdir Komisyonlarınca 1987 Yılı Kazançları İçin Takdir Olunan Götürü Matrahlar

DERECELER →	MATRAHLAR				
	I	II	III	IV	V
SAKARYA	450.000	340.000	240.000	160.000	110.000
ESKİŞEHİR	450.000	380.000	280.000	180.000	130.000
KOCAELİ	450.000	420.000	288.000	192.000	114.000

Kaynak: Sakarya, Eskişehir, Kocaeli İlleri Takdir Komisyonu Başkanlıkları, Takdir Cetvelleri.

Tablodan görüleceği üzere üç ilde yapılan matrah takdirleri büyük farklılıklar arz etmektedir. En yüksek matrah takdirleri Kocaeli ili mükellefleri için yapılmış bulunmaktadır. 1989 yılı kazançları için, bu matrahlar alt ve üst sınırlarda yapılan artışlar kadar arttırılarak yani iki katı olarak uygulanmıştır.

5- MÜKELLEFLERİN GİRECEĞİ SINIF VE DERECELERİN TAYİNİ

Mükelleflerin gireceği sınıf ve dereceler, 55 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve Vergi Daireleri İşlem Yönergesininin 341.01 nolu maddesi ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre;

i- Vergi Daireleri, mükellefiyetleri götürü usülde tesis ve tescil edilen ticaret erbabınının ad ve soyadlarını, işyeri adreslerini, iş konularını gösterir bir cetveli, verginin tarh döneminden evvel bunların mensubu oldukları mesleki teşekküllere, mesleki teşekkülleri yoksa ticaret ve sanayi odalarına, o yoksa belediyelere gönderirler,

ii- Bu cetvelleri alan teşekkül, idare ve müesseseler, en geç bir hafta içersinde, cetvelde yazılı kimsele-
rin, iş ve sanat grupları itibariyle takdir komisyonlarınca tespit edilip kesinleşmiş bulunan, götürü kazançlara ait sınıf ve derecelerden hangilerine girdiklerini karşısına rakam ve yazı ile işaret ettikten sonra vergi dairesine iade ederler,

iii- Vergi daireleri alâkalı müessese ve teşekküllerce yapılan bu derecelendirmeleri vergi tarhında esas almakla birlikte bariz şekilde hatalı gördüklerini, hataların mahiyetlerini belirtmek suretiyle, alâkalı mercilere iade eder,

iv- Bu merciler vergi dairelerininin temas ettikleri hususları inceleyerek nihai görüşlerini en geç bir hafta içinde vergi dairesine bildirirler,

v- Vergi daireleri bildirilen bu sonuncu malûmatı da gerçeklere uygun görmediği takdirde derecelendirmeyi kendileri yaparlar,

vi- İlk defa mükellefiyete alınmış olanlar hakkında da yukarıdaki esaslara uyulur,

vii- Aynı işe devam edenlerin iş hacimlerinde bir değişiklik olmadığı müddetçe, tespit olunan bu derecelendirmeler götürü matrahların tespit süresince muteber sayılır. İş hacimlerinde değişiklik olduğu, mükellefler tarafından iddia olunduğu veya bu husus vergi dairelerince tesbit edilmesi durumunda, mükellefin gireceği yeni sınıf ve derece yukarıdaki esaslara göre tesbit olunur,

viii- Bu kabil mükelleflerin ithal oldukları sınıf ve derecelere itiraz hakkı mevcut bulunduğundan, mevcut itirazlar üzerine itiraz mercilerine mükellefin sınıf ve derecelerinde değişiklik yapılırsa bu değişiklik, itiraz konusu yapılan yıldaki mükellef durumuna göre bir değişme olmadığı müddetçe ve tesbit edilmiş olan götürü matrahların yürürlük süresince, nazara alınır,

ix- Aynı vergi dairesi mintikası dahilinde mükellefle alâkalı birden fazla mesleki teşekkül bulunması halinde bu yetkiyi bunlardan birisi kullanır ve hangisinin kullanılacağı aralarında kararlaştırılarak vergi dairesine bildirilir (90).

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 341.01 nolu maddesinde; Götürü usülde gelir vergisine tabi bulunan ticaret, sanat ve serbest meslek erbabının girecekleri sınıf ve derecelerinin bakanlıkça tayin olunan esaslar gözönünde bulundurulmak, işe başlama bildirimindeki verilerden yararlanmak, mükellefin iş nev'i, işyerinin bulunduğu yer ve aynı yerdeki emsaller dikkate alınmak suretiyle tespit olunacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, gerekli görülürse mükellefin iş, işyeri ve kazanç durumuna ilişkin bilgilerin yoklama ile tespit edileceği, aynı maddenin ikinci bindinde belirtilmiştir (91).

(90) Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No: 55.

(91) Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, 341.01'nci madde.

6- ÖZEL HALLERDE MÜKELLEFLERİN GİRECEĞİ SINIF VE DERECELERİN TAYİNİ

A- Adi Ortaklıklarda

Gelir Vergisi'nde götürü usul uygulaması ortaklıklardan sadece adi ortaklığı kapsamaktadır. Adi ortaklıklarda ortakların götürü kazanç hissesi, ortaklığın girdiği sınıf ve derecenin ait olduğu kazançta her ortak için % 30 nispetinde bir zam yapıldıktan sonra bulunan miktar, ortaklık mukavelesinde yazılı hisse nispetlerinde, böyle bir mukavele mevcut değilse, eşit olarak ortak sayısına bölünmek suretiyle tesbit olunur (G.V.K. Md. 46 son fıkra). 53 Seri Nolu, Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde % 30 zam uygulamasının ikinci ortaktan itibaren nazara alınacağı belirtilmiş bulunmaktadır.

B- Aynı İşyerinde Başka Başka Nev'iden Ticaret ve Sanat İşlerini Yapanlarda

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. Şu kadar ki, üstün işin tayininde mahalli örfe göre bu işi yapanlara isimlendirilen iş nev'i için takdir olunan götürü matrahın esas alınması, bu suretle aynı işyerinde muhtelif işlerle uğraşanların sınıf ve dereceleri tayin edilirken aynı işleri münferiden yapanlardan farklı şekilde mütalaa edilmesi gerekir.

C- Başka Başka İşyerlerinde Aynı Nev'iden Ticaret ve Sanat İşleri Yapanlarda

Aynı nev'iden ticaret ve sanat işlerinin başka başka işyerlerinde yapılması halinde, bu iş nev'i için takdir

olunan götürü kazanç mükelleflerin vergisine matrah alınacak, şu kadar ki, sınıf ve dereceleri tayin edilirken, aynı işleri tek bir işyerinde yapanlara nazaran daha yukarı derecelere sokulmaları sağlanacaktır.

D- Aynı İşyerinde Ticari ve Ticari Olmayan İşleri Yapanlarla, Ayrı Ayrı İşyerlerinde Başka Başka Ticaret ve Sanat İşlerini Yapanlarda

Tek bir işyerinde hem ticari hem de ticari olmayan (serbest meslek faaliyeti) işlerin birarada yapılması halinde, her bir iş için takdir edilmiş olan götürü matrahlar toplanmayacak, her bir matrah 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 (92).

IV- GÖTÜRÜ TICARİ KAZANÇ MÜKELLEFLERİNİN ÖDEVLERİ

Götürü usüle tabi olmanın şartlarını taşıyanlara düşen ödevlerin başında vergi karnesinin alınması gelir. Vergi karnesi, işe başlama veya değişikliğin vuku bulunduğu tarihten itibaren bir ay içinde alınır (V.U.K. Md. 247).

Vergi karnesi bu gibi mükellefler için, işe başlamayı, bırakmayı veya işteki değişikliklerin bildirilmesine yarayan bir belgedir. Bundan başka, mükelleflerin götürü kazançları bu belgeye geçirilir. Ödeyecekleri vergiler yine bu belgede gösterilir.

Yine götürü usüle tabi mükellefler V.U.K. 232'nci maddesi gereğince, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden fatura, V.U.K. 234'ncü maddesi gereğince birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla çiftçiler ve defter tutmak mecburiyetinde olan serbest

meslek erbabından gider pusulası almak zorundadır.

Öteden beri işe devam eden mükellefler, her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhını gösterir vergi levhasını merkezlerine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleriyle mükellefler tarafından kolaylıkla okunup görünecek şekilde asmak zorundadır. Yılı içinde Nisan ayı sonuna kadar işe başlayanların Mayıs ayı içersinde, Mayıs ayı içersinde ve sonraki tarihlerde işe başlayanların da işe başlama tarihinden itibaren bir ay içersinde vergi levhası alması gerekmektedir (V.U.K. Md. 5).

V- TÜRKİYE'DE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ VERGİLEMENİN ETKİLERİ

1- BELGE DÜZENİNE ETKİSİ

Mükelleflerde belgeleme düzenine ilişkin esaslar, Vergi Usul Kanunu'muzun 227-235'nci maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. V.U.K. hükümleri ile, götürü mükelleflere fatura ve gider pusulası almak ve saklamak yükümlülüğü getirilmiş, ancak fatura kesme ve gider pusulası verme mecburiyeti getirilmemiştir.

Buna göre, "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları götürü usülde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa, sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler" (V.U.K. Md. 232).

Ayrıca "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin; kazançları götürü usülde tespit olunan tüccar, kazançları götürü usülde tesbit olunan serbest meslek erbabına

ve vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası, götürü usülde vergiye tabi tüccar ve serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir (V.U.K. Md. 234).

Böylece Vergi Sistemimizde götürü mükelleflere, fatura mecburiyeti mal ve hizmet alımlarında getirilmiş, satışlar ise gider pusulası esasına dayandırılmıştır.

Götürü mükelleflerin herhangi bir belge düzenlemele-ri zorunlu olmayıp, ancak kendilerine verilen belgeleri ki, bunlar fatura ve gider pusulasıdır- saklamak ve ibraz etmek gibi ödevleri bulunmaktadır. Herhangi bir belirleme için yükümlüye gerçek giderlerini belgelemesi istenildiğinde, kendisine verilen belgelerin önemli bir bölümünü bildirim dışı bırakması olası bir durumdur (93). Götürü mükelleflerin ancak, tüketim amaçlı olmayıp, ticari amaçlı satışlarında, gider pusulası imzalamaları, perakende satışlarının büyük bir kısmında belge düzeninin işlemediğine işaret etmektedir.

2- VERGİ ADALETİNE ETKİSİ

Ülkemizde, ticari kazançlarda götürü usül uygulamasında, olumsuz bazı durumlarla karşılaşmaktayız. Götürü matrahlar, iktisadi gidişata uyum göstermemekte, genelde enflasyona karşı düşük kalmaktadır. Ayrıca, gerçek usülde vergilendirilmesi gereken mükellefler, götürü usülü ısrarla arzulamakta, götürü mükellef sayısı bir çığ gibi büyümekte, götürülük şartlarını kaybeden mükelleflerin tespitinde ve gerçek usülde vergilendirme kapsamına alınmasında, çeşitli nedenlerden dolayı birtakım zorluklar çekilmektedir. Bu olumsuz sebeplerden dolayı, ülkemizde ticari kazançlarda götürü usül uygulaması vergi adaletine olumsuz etkileyen bir olgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

(93) Abdullah KUTUKÇU, "Götürü Mükellefler Yönünden Belgeleme", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, (Ocak 1987), s. 12.

3- VERGİ GELİRLERİ ÜZERİNE ETKİSİ

Günümüzün modern vergiciliğine çok ters düşen götürü usul, hâla uygulanmakta, çeşitli görüşlerle muhafaza edilmeğe çalışılmaktadır. Bugün ülkemizde götürü usulde vergilendirilen mükellef adedi, gerçek usulde vergilendirilen mükellef adedini yakındır.

Gelir Vergisi'nde götürü vergileme, gerçek vergileme aleyhine boyutlarını büyütmektedir (94). Götürü vergileme çok düşük küçük ticaret ve sanat işleriyle uğraşanların elde ettikleri kazançlara uygulanması gerekirken, artık kazancı emekten çok sermayeye dayanan mükelleflerin kapsama alındığı bir usul hâline gelmiştir. Çeşitli tedbirlerle, götürü usulün şartlarını kaybetmemeğe çalışan mükelleflerle birlikte, toplam götürü mükellef sayısı çağ gibi büyümektedir.

Tablo-5 ve Tablo-6' da gerçek ve götürü mükelleflere ait vergi matrah ve vergi miktarları verilmiştir. Ele alınan tablolarda mükellefler iş kollarına göre ayrılmıştır.

Tablo-5'de götürü mükellefler, 1962 ve 1967 yılları arasında incelenmiştir. Tabloda, en yüksek matrahı oluşturan faaliyet kolları, "Ticaret, Banka, Sigorta, Gayrimenkul Satış Faaliyetleri" ile "imalat sanayi"dir. En az matrahı oluşturanlar da "Tarım, Ormancılık, Avcılık, Balıkçılık Faaliyetleri" ile Elektrik, Gaz, Su İstihsalı ve Tevzii İle Temizlik İşleri" faaliyetleridir.

Aynı şekilde Tablo-6' da gerçek mükelleflere ait matrah ve vergiler sunulmuştur. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin vergi matrahlarının götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin matrahlarından, çok daha yüksek olduğunu

(94) İlhan ÖZER, "Vergi Sistemimizin 10 Temel Sorunu", İSTANBUL SANAYİ ODASI DERGİSİ, S. 142, (15 Aralık 1977), s. 5.

görmekteyiz. Ticaret ve banka faaliyetlerinde, gerçek usülde vergilendirilenlerde matrah 1967 yılında 1962 yılına nazaran % 84.92 oranında artarken, götürü mükelleflerin matrahları % 121.68 oranında artış göstermiştir. İmalat sanayi grubundaki götürü mükelleflerin matrahları yine aynı dönemde % 90.36 oranında artarken, gerçek usülde vergilendirilen mükelleflerin matrahları % 111.79 oranında artış göstermiştir.

Tablo-7 ve Tablo-8'de gelir grupları itibariyle gerçek ve götürü mükelleflere ait matrahlar ve vergiler verilmiştir. Götürü mükelleflerde 3000-4000 TL arası gelire sahip mükelleflerin oluşturduğu matrahlar, en yüksek matrahları oluşturmaktadır. 1962 ve 1963 yıllarında 2001-2500 TL arası gelire sahip götürü mükelleflerin matrahları ikinci sırayı almaktayken, 1965 ve 1966 yıllarında 2501-3000 TL' lik gelir grupları, 1967 yılında da 4001-5000 TL' lik gelir grupları ikinci sırayı almaktadır.

Gerçek usüldeki mükelleflerden 7501 ve fazlası gelir grupları en yüksek matrahları oluşturmaktadır. Götürü mükelleflerin 7000 TL' den fazla gelir gruplarının matrahı 1967 yılında 1962 yılına nazaran % 25.44 oranında artarken, gerçek usüldeki mükelleflerin matrahları aynı dönemde % 98.82 oranında artmıştır. Bu da bize, götürü usülde vergilendirilen mükelleflerin vergilerinin enflasyon karşısında düşük kaldığını, yeterince artmadığını göstermektedir. Sınırlı kalan matrahlar, enflasyona yenik düşmektedir.

Tablo-9'da 1970 ve 1974 yılları arasında ticari kazançta götürü ve gerçek usüldeki mükelleflere ait bilgiler verilmiştir. Tabloyu incelediğimiz zaman, götürü ticari kazanç mükellefleri ile, beyannameli mükellef sayısının 5 yıllık dönem sonu itibariyle arttığını, ancak diğer mükellef sayısının azalmasından dolayı toplam gelir vergisi mükellef

TABLO-5 Türkiye'de İktisadi Faaliyet Kollarına Göre, Götürü
Ticaret Erbabının Matrah ve Vergileri (1000 TL)

İKTİSADİ FAALİYET KOLLARI	1962		1963		1965		1966		1967	
	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi
Tarım, Ormancılık Avcılık, Balıkçılık	—	—	212	10	102	7	105	3	—	—
Maden İstihracı ve Taş Ocakları	1344	90	2329	128	2969	162	2379	90	3565	157
İmalat Sanayi	156.640	9578	230.937	10.384	243.656	8978	252.638	6199	298.195	8534
İnşaat Sanayi	3587	197	5943	222	8663	309	9608	237	13.303	391
Elektirik, Gaz, Su İstihsalı ve Tevzii İle Temizlik İşleri	651	54	1216	77	1180	56	938	35	1253	49
Ticaret, Banka, Sigor- ta, Gayrimenkul Satışları	159.261	10.568	244.764	17.316	300.438	12769	291.199	7470	353.057	12.178
Nakliyat, Ambarlama ve Muhaberat	58.349	5238	70.055	4499	117.318	6795	128.523	6020	147.584	7482
Hizmet İşleri	64.359	3605	98.651	4416	114.708	4089	132.467	2653	151.239	4152
Bilinmeyen	1256	78	1537	89	5585	305	3964	211	2821	112
T O P L A M	445.627	29.498	655.694	36.841	794.619	33.470	821.818	22.838	971.017	33.056

TABLO-6 Türkiye'de İktisadi Faaliyet Kollarına Göre, Gerçek Usûlde Vergilendirilen Mükelleflerin Matrah ve Vergileri (1000TL)

İKTİSADİ FAALİYET KOLLARI	1962		1963		1964		1965		1966	
	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi
Tarım, Ormanlık Evcılık, Balıkçılık	7	1	94.112	20.415	131.662	24.811	208.391	39.183	22.563	43.057
Maden İstihracı ve Taş Ocakları	17.777	5376	13.774	4487	13.103	3483	21.716	7661	17.789	4517
İmalat Sanayi	692.033	158.231	797.007	206.725	950.007	227.938	1.081.909	262.034	1.260.394	308.173
İnşaat Sanayi	139.593	37.420	124.022	27.966	147.453	27.306	207.737	40.862	239.137	42.093
Elektrik, Gaz, Su İstihsalı ve Tevzii İle Temizlik İşleri	8125	1383	8977	1624	11.348	1484	39.252	12.323	35.675	10.872
Ticaret, Banka, Sigorta, Gayrimenkul Satışları	1.412.930	338.205	1.677.378	462.974	1.880.179	473.189	2.041.362	492.572	2.472.882	608.496
Nakliyat, Ambarlama ve Muhaberat	87.817	15.935	102.573	19.726	127.022	18.957	166.492	25.456	239.823	39.332
Hizmet İşleri	815.524	106.977	898.755	136.652	1.015.907	134.541	1.179.496	156.845	1.339.989	180.771
Bilinmeyen	114	17	31	3	128	12	244	20	5597	1342
T O P L A M	3.173.920	663.545	3.176.629	878.772	4.277.764	911.721	4.946.599	1.036.958	5.833.849	1.238.653

TABLO-7 Türkiye'de Yıllık Gelir Gruplarına Göre Götürü Ticaret Erbabında Matrah ve Ödenen Vergi Miktarları (1000 TL)

YILLAR	1962		1963		1965		1966		1967	
	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi
1- 500	239	6	2452	33	7546	80	3346	62	3760	111
501-1000	9034	84	11.019	299	13.086	176	13.375	137	13.661	228
1001-1500	21.636	346	28.682	286	31.450	396	31.142	269	25.415	388
1501-2000	62.320	1563	73.791	1449	91.984	1618	85.200	659	59.516	760
2001-2500	79.186	3652	100.114	3192	134.056	4020	124.528	1446	104.213	1664
2501-3000	88.433	5812	98.668	9252	137.732	5805	149.753	2730	175.770	3572
3001-4000	93.516	7695	100.523	5717	146.473	7903	170.000	4942	236.419	7061
4001-5000	43.497	4438	45.460	3323	60.533	4139	68.651	3080	176.419	7904
5001-6000	18.071	2154	19.009	1788	22.056	1825	23.247	1416	71.788	4286
6001-700	6306	825	7270	770	8789	834	8593	654	27.323	2014
7001 ve daha fazla	14.375	2078	6904	824	5889	627	5777	507	18.033	1506
Bilinmeyen	—	8	3	75	44	4	—	—	4	6
Kıst	8654	757	8305	341	23	1	—	—	—	—
İkmalen	—	80	153.494	9492	134.958	6042	138.206	6906	58.696	3556
T O P L A M	445.627	29.498	655.694	36.841	794.619	33.470	821.818	22.838	971.017	33.056

Kaynak: 1963-1971 ve 1977 Türkiye İstatistik Yıllıkları

TABLO-8 Türkiye'de Yıllık Gelir Gruplarına Göre Gerçek Mükelleflerin Matrah ve Ödedikleri Vergi (1000 TL)

	1962		1963		1964	1965		1966		1967		
	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi		Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	Matrah	Ödenecek Vergi	
1-2500	136.434	3194	139.964	2630	121.646	2344	155.382	3863	104.688	2544	89.423	2331
2501-7500	401.446	35.556	473.239	33.509	521.955	33.728	604.763	40.711	678.329	34.129	644.664	33.671
7501-17.500	491.999	63.795	588.812	71.494	702.549	78.365	858.381	98.375	976.621	102.321	978.227	105.315

Kaynak: 1963-1971 ve 1977 Türkiye İstatistik Yıllıkları

TABLO-9 Türkiye'de Gerçek ve Götürü Usûlde Vergi Ödeyen Mükelleflere Ait Vergi Durumu

YILLAR	Toplam Gelir Vergisi Mükellefleri	Toplam Gelir Ver. Tahakkuku 1000 TL	Götürü Tic.San. Erbabı Sayısı	Götürü Tic.San Er.Ait G.V.Tah. 1000TL	Mükellef Başına Ortalama Vergi TL	Götürü Mükel. Top.Mük. Oranı	Götürü G.V.Tah. Top.Tah. Oranı	Beyan. Mükellef Sayısı	Bey.Mük. Ait G.V. Tahakkuku 1000 TL	Mükellef Başına Ortalama Vergi TL	Bey.Mük. Top.Mük. Oranı	Bey.Mük. Ait G.V. Tah. Top. Tah. Oranı
1970	4.204.444	5.938.661	393.996	55.000	139,59	9,37	0,92	534.680	2.247.466	4203,38	12,71	37,84
1971	3.264.469	7.001.183	425.423	57.308	134,70	13,03	0,81	560.335	2.670.428	4765,77	17,16	38,14
1972	3.467.969	9.457.585	395.074	50.793	128,56	11,39	0,53	575.191	3.725.438	6476,87	16,58	39,39
1973	3.296.307	12.230.040	404.287	76.157	188,37	12,26	0,57	682,405	4.997.972	7324,05	20,70	37,77
1974	4.022.006	18.236.283	482.614	72.321	149,85	11,99	0,39	808.411	6.714.551	8305,86	20,09	36,81

Kaynak: 1973, 1974 ve 1977-1978 Bütçe Gelirleri Yıllığı

sayısının düştüğünü görmekteyiz. Götürü mükelleflerde, mükellef başına düşen, ortalama vergi, beyannameli mükelleflerde mükellef başına düşen ortalama vergiden çok düşüktür. Götürü mükelleflerin, toplam mükellefler içinde önemli bir paya sahip olduğunu görmekteyiz. 1970 yılında beyannameli mükellefler toplam mükelleflerin % 12.71'ini oluşturarak gelir vergisi tahakkukundan % 37.84 oranında pay alırken, götürü mükellefler toplam mükelleflerin % 9.37'sini oluşturarak, gelir vergisi tahakkukundan ancak, % 0.92 oranında bir pay alabilmektedir. Söz konusu dönemde, götürü mükellefler vergi tahakkukunun % 1'ini dahi oluşturamamıştır. Bu da bize, götürü mükellef sayısının çok yüksek olmasına karşın bu grubun vergisinin çok düşük olduğunu göstermektedir. Toplam mükelleflerin ortalama % 10'unu oluşturan, ancak vergi tahakkukunda % 1'i aşmayan bu kitlenin vergi gelirleri üzerine etkisi oldukça olumsuzdur. Bu kitlenin, tahakkuk içersindeki payı 10 kat fazla olsaydı, götürü vergilemenin olumsuz etkisinden söz edemerdik.

Birçok olumsuzlukları nedeniyle, götürü usul gelir vergisi sistemimizin bütünlüğünü zedelemekte, gelir vergisi hasılatlarına olumsuz bir etki yapmaktadır. Götürü vergilemenin vergi gelirleri üzerine etkisini üç başlık altında inceleyebiliriz.

A- Götürü Mükelleflerin Ödediği Verginin Az Oluşu

Götürü vergilendirme usulü uygulamaya konulduğu zaman küçük ticaret ve sanat erbabı için vergilendirme yöntemi geliştirilmiştir. Götürü vergilendirme usulü, prensipte adı geçen kişiler için uygulandığından matrah takdirleri düşük olarak yapılmaktadır. Bu durumda götürü mükelleflerin ödediği verginin az olduğundan bahsetmek mümkündür.

En yüksek vergiyi ödeyen götürü mükellefin vergisi ile, en düşük vergiyi ödeyen gerçek usulde vergilendirilen bir mükellefin vergisi arasında bugün için 671.425 TL'lik bir fark vardır.

Ayrıca, götürü mükelleflerin ödedeği vergi ile ücretle çalışanların ödedikleri vergiler aşağıda karşılaştırılmıştır.

<u>Derece</u>	<u>Götürü Matrah</u>	<u>Vergi</u>	<u>Aylık Vergi</u>
5	500.000-749.999-	133.750-	11.146-
4	750.000-999.999-	267.500-	22.292-
3	1.000.000-1.449.999-	401.250-	33.438-
2	1.500.000-2.249.999-	601.875-	50.156-
1	2.250.000-	601.875-	50.156-

Aylık Asgari Ücretin Gerçek Usülde Gelir Vergisi 39.375- TL. (aylık brüt asgari ücret 225.000- kabul edilmiştir. Götürü mükelleflerin de her biri için matrah takdirinde en üst sınırların kullanıldığı varsayılmıştır.)

Şayet, götürü mükellefiyet olmasaydı, bu mükellefler en azından hayat standardı üzerinden vergiye tabi tutulacaklardı. Şimdi götürü vergilemenin vergi gelirleri üzerine etkisine küçük bir örnek verelim. Sakarya ilinde 1988 Mayıs ayı itibariyle 12.186 adet götürü ticari kazanç mükellefi bulunmaktadır. Yine bunların matrah takdirlerinin en üst sınırdan yapıldığını kabul edelim. Belirli iş grupları itibariyle derecelere göre mükellef sayıları aşağıdaki gibidir.

<u>Derece</u>	<u>Mükellef Sayısı</u>
1	113
2	252
3	626
4	2004
5	<u>4372</u>
	Toplam 7367

Kalan mükellef sayısı 4819'dur. Bunların da 5. dereceye girdiğini kabul edelim.

<u>Derece</u>	<u>Üst Matrah Sınırı</u>	<u>Hayat Stan.</u>	<u>Matrah Farkı</u>
5	749.999-		4.010.001-
4	999.999-		3.760.001-
3	1.449.999-	4.760.000-	3.310.001-
2	2.249.999-		2.510.001-
1	2.250.000-		2.510.000-

<u>Vergi Farkı</u>		<u>Mükellef Sayısı</u>	<u>Mükellef Say. Göre Ver. Farkı</u>
1.002.500-	X	9191	9.213.977.500-
940.000-	X	2004	1.883.760.000-
827.500-	X	626	518.015.000-
627.500-	X	252	158.130.000-
627.500-	X	113	<u>70.907.500-</u>
			Top. 11.844.790.000-

Bu demek oluyor ki, götürü vergileme uygulanmazsa Sakarya Defterdarlığı ticari kazanç mükelleflerinden bu yıl en az 11.844.790.000- lira daha vergi geliri tahsil edebilir. Götürülük şartlarına aslen haiz olmayan birçok mükellef çeşitli tedbirlerle, bu usülden yararlanabilmekte, maliyenin daha az vergi geliri elde etmesine sebep olabilmektedir.

B- İşyeri Kirası

Daha önceden de belirttiğimiz gibi, işyeri kirası muvazaaaya açık bir yöntemdir. Götürü mükellefin kiraladığı işyerinin kirası, maddede belirtilen rakamın üstünde olabilir. Kiralayana gerçek kira bedelini ödeyip, vergi idaresine düşük kira tutarlı kontratı ibraz edebilir. Böylece götürü mükellef, kiralayan ile anlaşarak gelir vergisi stopajını düşük kira bedeli üzerinden yaparak, gayrimenkul sermaye iradı olarak da vergide bir kayba neden olabilir.

C- Belge Düzeninin Sağlıksız İşleyişinden Doğan Vergi Kayıpları

Götürü mükellefiyette belge düzenin eksik kalışı

vergi kaybına neden olmakta, vergi gelirleri üzerine olumsuz bir etki yapmaktadır.

Gerçekten bu gruptaki mükelleflerin, hadleri her aşma ve gerçek usülde vergilendirme endişeleri ile belge almaktan kaçınmaları sistemin bütünlüğünü bozmakta ve oto kontrol mekanizmasının işletilememesine neden olmaktadır (95). Yani sistem aralanmak suretiyle, beyana tabi kişilerin vergi kaçırmalarına ortam hazırlanmış, böylece hazinenin aleyhine geniş bir yol açılmıştır (96).

Ayrıca, hasılatını gizleyemeyen, kötü niyetli gerçek usülde vergi mükellefleri, kötü niyetli götürü vergi mükelleflerinden gider pusulası ile fiktif alımlar göstererek kazancını gizleyebilmektedir. Bu şekilde üreticiden tüketiciye uzanan zincirin halkalarında müteselsil vergi kaçakları oluşabilmektedir. Bu oluşuma götürü vergi mükellefi alet olmakta, yıl sonuna gelindiğinde, işi terk dilekçesi ile Maliye İdaresine başvurup, mükellefiyetini terkin ettirmekte, izleyen yıl gerçek usülde vergi mükellefi olmaktan kurtulmakta, yılın başında eşi ya da bir çocuğu adına tekrar müracaat ederek yeni bir götürü vergi mükellefiyeti ihdas ettirerek aynı işi sürdürebilmektedir (97).

Ticari kazançtaki götürü mükellefler, katma değer vergisi için de götürü olarak vergilendirildiğinden, mal alış ve giderler toplamına belli bir oranın uygulanmasıyla bulunacak katma değer vergisinden, alışlarda ödediği katma değer vergisini düşerek kalan miktarın vergi dairesine yıl sonunda ödenmesi gerekir.

(95) Aykon DOĞAN, Vergi Tedbirleri ve Meseleler Semineri, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, İstanbul, 1978, s. 35-36.

(96) HEREKMAN, Genel ..., s. 90.

(97) Ünal AYDIN, "Götürü Vergi Mükellefiyetinin Düşündürdükleri", VERGİ DÜNYASI, S. 51, (Kasım 1985), s. 19

Oysa ki, fatura almayan veya faturalarını saklayan mükellefler, dolayısıyla iş hacmi de fazla olacağından gerçekte tahsil ettiği katma değer vergisi, mal alış ve giderler toplamının belli oranından daha fazla olabilir. Böylece fazla tahsil edilen katma değer vergisi mükellefte kalmakta, bir vergi kaybı ortaya çıkmaktadır.

Aslen götürülük şartlarını taşımayan, ticari kazanç mükelleflerinin yanında çalışanlara ödenen ücretler de götürü olarak vergilendirildiğinden bu durum da az dahi olsa vergi kaybına neden olabilir.

Götürü usul uygulaması ile ortaya bazı güçlükler çıkmakta, bazı düşünceler ile götürü usul savunulmaya çalışılmaktadır.

Götürü usulün özel şartlarının yitirildiğinin bildirilmesi yükümlünün iyi niyetli olmasına bağlı bir durumdur (98). Götürü mükelleflere fatura kesme ödevi getirilmediği için satış tutarı ölçüsünün aşılp aşılmadığının tespiti güçleşmektedir. Sonuçta, yine alış tutarı ölçüsüne dönüşmekte, mükellefin aldığı faturalar önem kazanmaktadır. Faturaların bir kısmının saklanması olası bir durumdur. Özel şartların yitirilip yitirilmediğinin tespitinde, kapsamlı bir maliyet-kâr analizi yapılacak, mallar sayılacak bu da uzun sürecek bir denetime neden olacaktır. Denetleyicilerin, tercihlerini başka yöne çevirmeleri durumunda, götürü mükellefler denetim dışı kalabileceklerdir.

Götürülük şartlarını kaybederek mükellefiyetten çıkan mükelleflerin, işletmelerini ertesi ay tekrar eşi ve çocukları adına açarak, bu mükellefiyet şekline devam edebilmeleri, götürü mükellef sayısının, gerçek mükellef sayısına yaklaşmasına neden olan olumsuz bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bazı kişilerin okuma yakma bilmemeleri gerekçesine dayanılarak, bunların çetin ve karmaşık muhasebe hesaplarının içinden çıkamayacakları, götürü usülde vergilendirilmesi gerektiği savunulmaktadır.

Türkiye 25 yıl öncesinden çok farklıdır. Okuma yazma oranı artmış, defter tutabilecek sayısız eleman yetişmiştir. Daha büyük bir mükellef grubunu gerçek usülde vergilendirmek uygun olacaktır (99). Zaten götürü vergilendirilenler küçük ticaret ve sanat erbabı olduğuna göre, bunları gerçek usülde vergilendirmeğe geçtiğinde, çok basit olan işletme hesabı esasına göre defter tutacaklardır. Yine bu mükellef topluluğunun geneli için fiş veya fatura düzenlemenin çok zor olmadığını, gerekirse hesap ve kayıtlarının muhasebeciler tarafından oldukça makul bir ücret karşılığında tutulabileceğini, bunun da muhasebecilerin serbest meslek kazancını arttıracığı ve yeni bir vergi geliri ortaya çıkacağını söyleyebiliriz.

VI- TÜRKİYE'DE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ VERGİLEME KONUSUNDA ÖNERİLER

Götürülük şartlarını kaybeden mükelleflerden çok az kısmının, bu durumlarına ilgili vergi dairesine bildirdiklerini gözönüne alırsak, götürü usülden gerçek usüle geçişi sağlamak vergi dairesinin görev ve yetkisi içinde olmaktadır. Bir bölgedeki, götürü usül uygulaması, mükellef sayıları, gerçek usüle geçişleri, tamamen vergi dairesi çalışmalarına bağlıdır.

Burada, vergi dairesinin resmi makamlardan alacağı yazılı bilgiler, götürü mükellefler açısından önemli bilgi teşkil edecektir. Bu bilgiler neticesinde, götürü mükellef-

(99) Aydın AHISKA, Türkiye'de Vasıtasız Vergi Gelirini Arttırmak İçin Alınması Gerekli Tedbirler, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, 23 Mayıs 1977 Tarihinde İstanbul Inter-Continental Otelindeki Seminerde Sunulan Tebliğler ve Yapılan Tartışmalar, s. 23.

lere yapılan satışlar ile mükellefin ibraz ettiği alım faturaları arasında karşılaştırma yapmak olanağı doğacak ve şartları kaybeden mükellefler gerçek usûlde vergilendirme kapsamına alınabilecektir.

Vergi dairesi bilgi alma işlemini, kişiler ve özel kurumlar yardımıyla da yapabilir. Örneğin, belli bir malın toptan satışını yapan bir işletmeden satışları istenebilir ve bunlar yardımıyla çok sayıda götürü mükellefe ait alım miktarları tespit edilmiş olabilir. Vergi idaresinin böyle bir çalışmada bilgisayar kullanması zamandan tasarruf sağlayacak ve daha çok sayıda götürü mükellef hakkında bilgi edinilmesini sağlayacaktır.

Vergi daireleri tarafından düzenlenecek denetimler ve kalifiye denetim elemanları ile götürü mükellefler incelemeye alınabilir. Bilinçli ve sistemli bir çalışma ile götürülük şartlarını taşımayan mükellefler tespit edilebilir. Mükellefin bizzat işinin başında bulunup bulunmadığı, emlak vergisine esas olacak vergi değerinin kanundaki miktarı aşmadığı, özel şartları ihlal edip etmediği, yapılacak kapsamlı denetimlerle ortaya çıkarılabilir. Bir götürü mükellefin detaylı bir şekilde denetimi belki uzun bir zaman alacaktır, ancak götürü vergilemenin olumsuz gelişimini önlemek açısından bu çalışmalar önem arz etmektedir.

Mükelleflerin beşinci dereceden başlayarak, bu derecede üç yıl, dördüncü derecede iki yıl vergilendirildikten sonra, diğer derecelerde birer yıl vergilendirme esasları ile (100) birinci derecede bir yıl vergilendirildikten sonra mükellefin kapsamlı bir şekilde denetlemeye alınması, şartları haiz değilse gerçek usûlde vergilendirme kapsamına alınması, şartları haiz ise götürü usûlde vergilendirmeye devam edilmesi ve birinci derece mükelleflerinin denetimine ağırlık verilmesi kanımızca faydalı olacaktır.

(100) Ahmet OZDEMİR, "Götürü Vergilemenin Daha İyi Hale Getirilmesi-2", MALİYE POSTASI, S. 190, (Eylül 1988), s. 52.

Götürü usül uygulaması tamamen kaldırılmak suretiyle de gelir vergisinde gerçek vergilemenin boyutları yükseltilebilir. Götürü mükellefler içinde, hesapların tutulması açısından en hassas olan grup, taksi ve dolmuş işçileridir. Çünkü bunların sabit bir işyerleri olmayıp, devamlı hareket halindedirler. Taksi ve dolmuşlara takılacak, hafızalı elektronik cihaz, bu mükelleflerde gerçek usülde vergilemeyi sağlayacaktır. Bu cihaz sayesinde mükellefin hasılatı ortaya çıkacak, aynı zamanda masrafları için aldığı faturalarla giderlerini belgeleyecektir.

Gerçek usülde vergilendirme kapsamına alınan mükelleflerin elektronik defter adıyla nitelendirilen küçük satış makineleri kullanmaları muhasebe kayıtları açısından büyük kolaylık sağlayacaktır. Bu makinenin kullanımı, belge alma-verme alışkanlığı açısından, vergi gelirlerine olumlu bir etki yapacaktır.

Götürü vergileme kaldırılarak, tüm mükellefler gerçek usülde vergilendirilmeğe başlanıldığında, götürü mükellefler tepki gösterecektir. Tepkinin nedeni, verginin mükellef açısından bir fedakârlık olması ve bu kişilere hayat standardı rakamının uygulanması gerekliliğidir. Bu durumda, eskisine nazaran daha yüksek vergi ödemeleri gerekecektir. Böyle bir durum karşısında, gerçek mükelleflere ait birinci ve ikinci sınıf tüccarlık ayırımı, üçlü bir ayırım çıkarılarak üçüncü sınıf tacir uygulaması başlatılabilir. Dolayısıyla götürü usülden çıkan mükellefler, bu son kategoriye girerek vergi ödeyebilirler. İkinci sınıf tüccarlar için hayat standardı 4.760.000 lira ise, üçüncü sınıf tacirler için örneğin 3.000.000 lira olarak saptanabilir. Böylece bu kitle, korunarak birden çok ağır bir vergi yükü altına girmeleri önlenmiş olur.

Üçüncü Bölüm

SAKARYA - ESKİŞEHİR - KOCAELİ ILLERİNDE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ USUL UYGULAMASI

I- SAKARYA İLİNDE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ VERGİLEME

Tablo-10'da Sakarya iline ait, belli iş nev'ilerine göre ticari kazançta götürü mükellef sayıları verilmiştir. Götürü mükelleflere ait takdir cetvelinin, ticari kazançlara ilişkin bölümünde, 5 cetvelde, 35 iş grubu üzerinden, toplam 766 iş nev'i tespit edilmiş olup, bir defaya mahsus olmak üzere hazırlanmış olan sözkonusu istatistikte belli iş nev'ileri değerlendirilmiştir.

Tablo-10'da da görüleceği üzere 8 iş nev'ine ait mükellef sayıları verilmiştir. Motorlu kara ulaştırma ve taşıma araçları işleten mükellefler birinci sırayı almakta, onları kahvehane, bakkal ve tamirci gibi mükellefler izlemektedir.

Tablodaki mükelleflerin büyük bir kısmının 5'nci derecede toplanmış olmaları, götürü mükelleflerin ne denli az vergi ödediklerini göstermektedir. Toplam mükelleflerin

TABLO-10 Sakarya İli'nde Belirli İş Nev'ilerine Göre Mayıs 1988
İtibarıyla Götürü Mükellef Adedi.

İŞ GRUPLARI	DERECE					TOPLAM
	I	II	III	IV	V	
Motorlu Kara Ulaştırma ve Taşıma Araçları İşletenler	71	131	130	249	1494	2075
Büfe İşletenler(Her Türü)	8	8	26	103	341	486
Bakka1	13	22	154	491	759	1439
Kahvehane-Kıraathane	8	40	158	533	730	1469
Tamirci(Her Türü)	3	23	108	400	674	1208
Lokanta	8	18	27	86	81	220
Fırın	-	6	11	30	23	70
Manav	2	4	12	112	270	400
TOPLAM	113	252	626	2004	4372	7367

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı, Gelir Servisi.

% 59.34' ü beşince dereceye, % 27.20'si dördüncü dereceye, % 8.49'u üçüncü dereceye, % 3.42'si ikinci dereceye, % 1.53'ü de birinci dereceye girmiş bulunmaktadır. Yani söz-konusu her 200 mükelleften sadece 3 tanesi en yüksek vergiyi ödemektedir.

TABLO-11 Haziran 1989 İtibariyle, Sakarya İlinde Vergi Dairelerine Göre Gerçek ve Götürü Gelir Vergisi Mükellef Adedi

VERGİ DAİRELERİ	Gerçek Us. Mükellef Adedi			Götürü Us. Mükel. Adedi		
	Ticari Kazanç	Zirai Kazanç	Serbest Meslek	Hizmet Erbabı	Serbest Meslek	Ticaret Sanat
GÜMRÜKONU V.D.	3265	80	208	28	21	1413
BULVAR V.D.	3516	1714	826	43	4	2316
CEBESOY V.D.	5347	780	200	50	16	2125
AKYAZI V.D.	1827	114	32	4	24	2185
GEYVE V.D.	774	2	16	9	4	588
HENDEK V.D.	745	31	27	26	2	1085
KARASU V.D.	560	562	27	49	9	962
SAPANCA M.M.	445	8	10	-	-	458
KAYNARCA M.M.	316	15	6	-	3	380
TARAKLI M.M.	209	16	1	-	3	210
PAMUKOVA M.M.	545	6	4	4	4	417
KOCAALİ M.M.	336	316	8	20	-	569
T O P L A M	17.885	3644	1365	233	90	12.711

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı, Gelir Servisi.

Tablo-11'de Sakarya ilinde vergi dairelerine göre gerçek ve götürü mükellef sayıları verilmiştir. 7 vergi dairesi ve 5 mal müdürlüğünü içeren Tablo-11'den görüleceği üzere, gerçek usülde ticari kazanç mükellef adedi 17885, Serbest meslek erbabı 1365, götürü usülde ticaret ve sanat erbabı sayısı 12.711, hizmet erbabı, 233, serbest meslek erbabı 90'dır.

Toplam ticari kazanç mükelleflerinin % 58.45'ini gerçek usülde vergilendirilen mükellefler, % 41.54'ünü götürü usülde vergilendirilen mükellefler oluşturmaktadır. Bu da bize, götürü vergilemenin Sakarya ilinde ne derece yaygın olduğunu göstermektedir.

Sakarya ilinde yıllara göre, kazanç türleri itibarıyla gerçek ve götürü mükellef sayıları Tablo-12' de verilmiştir.

TABLO-12 Sakarya İlinde Kazanç Türlerine Göre Gerçek-Götürü Mükellef Adedinin Yıllara Göre Gelişimi

YILLAR	GERÇEK USUL				GÖTÜRÜ USUL		
	Tic.Kaz	Zir.Kaz	Serbest	Diğer	Tic.Kaz	Serbest	Hiz.Erb
1983	20.976	2552	477	1143	15.786	101	174
1984	23.045	2805	582	1280	17.143	191	248
1985	19.400	3916	456	942	15.322	27	109
1986	18.415	2915	1393	2021	12.068	74	116
1987	18.328	3987	1368	2130	13.043	82	74
1988	18.362	3980	1395	2303	12.186	84	208

Kaynak: Sakarya Defterdarlığı, Gelir Servisi.

Tabloda 1983 ve 1988 yıllarını kapsayan 6 yıllık bir döneme yer verilmiştir. Gerçek usüldeki ticari kazanç mükellef adedindeki en önemli değişme 1984 ve 1985 yıllarında olmuştur. Gerçek mükellef adedi 1984 yılında bir önceki yıla nazaran % 9.86 oranında artarken, 1985 yılında 1984 yılına nazaran % 15.81'lik bir azalma göstermiştir.

Götürü usüldeki ticari kazanç mükelleflerinin adedi 1984 yılında önceki yıla nazaran % 8.59 oranında artmış, 1985 yılında 1984 yılına nazaran % 10.62 oranında, 1986 yılında 1985 yılına nazaran % 22.99 oranında azalmış, 1987 yılında 1986 yılına nazaran % 8.07 oranında artmış ve 1988 yılında 1987 yılına nazaran % 6.57 oranında azalmıştır. Böylece götürü mükellef adedi yıllar itibariyle dengesiz bir gelişim göstermiş bulunmaktadır. Bunun sebebi zaman içerisinde, az vergi ödeme yolu olarak götürü usülün tercihi ve mükellefiyet şartlarının korunmasındaki hassasiyettir.

Gerçek mükellef adedi 1988 yılında 1983 yılına nazaran % 12.46 oranında bir azalma gösterirken, götürü mükellef adedi aynı dönem itibariyle % 22.80 oranında bir azalma göstermiş bulunmaktadır. Ancak götürü mükellef adedindeki bu azalmanın yeterli olduğunu söylemek, şu an için erkendir.

II- ESKİŞEHİR İLİNDE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ VERGİLEME

Tablo-13'de Eskişehir ilinde, iş nev'ilerine göre, götürü ticari kazanç mükelleflerine ait sayılar verilmiştir. Eskişehir ilinde götürü mükelleflerin, Sakarya iline nazaran daha az olduğunu tablolardan görmekteyiz.

Eskişehir ilinde, belli iş nev'indeki mükelleflerin % 2.47'si birinci derece, % 7.78'i ikinci derece, % 16.86'sı üçüncü derece, % 35.53'ü dördüncü derece ve % 37.34'ü beşinci derece üzerinden, götürü usülde vergilerini ödemektedirler.

TABLO-13 Eskişehir ili'nde , Belirli İş Nev'ilerine Göre Mayıs 1988
itibarıyla Götürü Mükellef Adedi.

İŞ GRUPLARI	DERECE					TOPLAM
	I	II	III	IV	V	
Motorlu Kara Ulaştırma ve Taşıma Araçları İşletenler	120	291	302	610	553	1876
Büfe İşletenler(Her Türü)	2	7	33	59	55	156
Bakkal	10	67	239	492	271	1079
Kahvehane-Kıraathane	5	49	211	244	262	771
Tamirci(Her Türü)	5	24	145	335	572	1081
Lokanta	1	1	16	48	61	127
Fırın	1	2	4	2	7	16
Manav	4	24	57	332	449	866
TOPLAM	148	465	1007	2122	2230	5972

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı, Gelir Servisi.

Tablo-14'de Haziran 1989 itibariyle Eskişehir ilinde vergi dairelerine göre gerçek ve götürü gelir vergisi mükellef adedi verilmiştir. 5 vergi dairesi ve 7 mal müdürlüğünü içeren tabloya göre, gerçek usüldeki ticari kazanç mükellefi 18.738, zirai kazanç mükellef adedi 1673, serbest meslek erbabı 955, götürü usülde ticari kazanç mükellefi 8185, hizmet erbabı 330, serbest meslek erbabı 58'dir.

TABLO-14 Haziran 1989 İtibariyle, Eskişehir İlinde Vergi Dairelerine Göre Gerçek ve Götürü Gelir Vergisi Mükellef Adedi

VERGİ DAİRELERİ	Gerçek Us. Mükellef Adedi			Götürü Us. Mükel. Adedi		
	Ticari Kazanç	Zirai Kazanç	Serbest Meslek	Hizmet Erbabı	Serbest Meslek	Ticaret Sânat
BATTALGAZİ V.D.	4630	16	237	20	16	692
YUNUSEMRE V.D.	5662	86	345	177	14	2666
TAŞBAŞI V.D.	5378	183	301	57	11	1534
SIVRIHİSAR V.D.	573	232	25	23	3	910
ÇİFTELER V.D.	703	302	20	16	—	528
MIHALIÇCIK M.M.	330	36	8	10	3	508
MAHMUDIYE M.M.	128	229	5	7	1	189
SEYİTGAZİ M.M.	429	145	6	3	4	340
SARICAKAYA M.M.	262	1	5	7	3	225
İNÖNÜ M.M.	194	16	—	4	—	147
ALPU M.M.	308	357	1	1	1	252
BEYLİKOVA M.M.	141	70	2	5	2	194
T O P L A M	18.738	1673	955	330	58	8185

Kaynak: Eskişehir Defterdarlığı, Gelir Servisi.

Eskişehir ilinde, en fazla götürü ticari kazanç mükellefine sahip vergi dairesi YunusEmre Vergi Dairesi'dir. İkinci sırayı Taşbaşa Vergi Dairesi almaktadır. Toplam ticari kazanç mükelleflerinin % 69.59'unu gerçek usüldeki mükellefler, % 30.40'ını götürü mükellefler oluşturmaktadır. Yani mükelleflerin yaklaşık 1/3'ini götürü mükellefler oluşturmaktadır.

III- KOCAELİ İLİNDE TİCARİ KAZANÇLARDA GÖTÜRÜ VERGİLEME

Tablo-15'de Kocaeli iline ait belirli kazanç türlerine göre, götürü mükellef sayıları verilmiştir. Kocaeli ilinde götürü mükellefler arasında motorlu kara ulaştırma ve taşıma araçları işletenler ile tamircilerin ilk sıraları aldıklarını görmekteyiz. Kocaeli ilinde, sözkonusu mükelleflerin % 8.65'i birinci derece, % 11.60'ı ikinci derece, % 23.26'sı üçüncü derece, % 35.83'ü dördüncü derece ve % 20.63'ü beşinci derece mükelleflerini oluşturmaktadır. Mükelleflerin derecelere dağılımı, vergi adaleti açısından Kocaeli ilinde olumlu bir durumdadır. Birinci derece üzerinden vergi ödeyen mükellef sayısı, incelediğimiz diğer iki ile nazaran daha yüksektir.

Tablo-16'da Kocaeli ilinde vergi dairelerine göre gerçek ve götürü mükellef sayılarına yer verilmiş bulunmaktadır. Tabloda Kandıra Mal Müdürlüğü dışında mal müdürlüğü bulunmamakta, diğerlerini tamamen vergi daireleri oluşturmaktadır. Bu da bize, maliye teşkilatının Kocaeli ili sınırları içersinde, çok geniş bir şekilde örgütlendiğini göstermektedir. İlçelere ait vergi daireleri, merkez vergi daireleri kadar mükellefe sahip bulunmaktadır.

Toplam mükelleflerin, % 84.04'ünü gerçek usüle tabi ticari kazanç mükellefleri, % 15.95'ini de götürü usüle tabi ticari kazanç mükellefleri oluşturmaktadır.

TABLO-15 Kocaeli ili'nde, Belirli İş Nev'ilerine Göre Mayıs 1988 İtibarıyla Götürü Mükellef Adedi.

İŞ GRUPLARI	DERECE					TOPLAM
	I	II	III	IV	V	
Motorlu Kara Ulaştırma ve Taşıma Araçları İşletenler	249	301	431	594	392	1967
Büfe İşletenler(Her Türü)	23	31	54	73	51	232
Bakkal	64	62	205	199	133	663
Kahvehane-Kıraathane	56	104	241	359	180	940
Tamirci(her Türü)	56	96	206	487	291	1136
Lokanta	-	17	27	39	23	116
Fırın	1	2	4	7	1	15
Manav	21	31	123	230	74	479
TOPLAM	480	644	1291	1988	1145	5548

Kaynak: Kocaeli Defterdarlığı, Gelir Servisi.

TABLO- 16 Kasım 1988 İtibariyle, Kocaeli İlinde Vergi Dairelerine Göre Gerçek ve Götürü Gelir Vergisi Mükellefleri

VERGİ DAİRELERİ	Gerçek Us. Mükellef Adedi			Götürü Us Mükel. Adedi		
	Ticari Kazanç	Zirai Kazanç	Serbest Meslek	Hizmet Erbabı	Serbest Meslek	Ticaret Sanat
TEPECİK V.D.						
ALEMDAR V.D.	6632	103	154	64	57	1896
KÖRFEZ V.D.	3312	9	62	4	15	570
GEBZE-İLYASBEY	4265	16	134	13	1315	-
GEBZE-ULUÇINAR	7101	111	172	5	4	637
GÖLCÜK V.D.	4251	17	105	2	11	1167
KARAMÜRSEL V.D.	1492	499	66	957	13	15
KANDIRA M.M.	677	3	17	41	6	980
T O P L A M	27.730	758	710	1086	1421	5265

Kaynak: Kocaeli Defterdarlığı, Gelir Servisi.

Görüldüğü gibi gerçek ve götürü mükellefler arasındaki fark oldukça büyüktür. Bu bize, Kocaeli ilinde götürü vergilemeden uzaklaşarak, gerçek vergilemeye yaklaşıldığını göstermektedir. (Tabloda Tepecik Vergi Dairesi'ne ait rakamlar tespit edilemediğinden sözkonusu rakamlara yer verilememiştir)

Kocaeli iline ait, kazanç türlerine göre gerçek ve götürü gelir vergisi mükellef adedinin yıllara göre gelişim durumu Tablo-17'de verilmiştir.

TABLO-17 Kocaeli İlinde Kazanç Türlerine Göre Gerçek ve Götürü Mükellef Adedinin Yıllara Göre Gelişimi

YILLAR	GERÇEK USÛL				GÖTÜRÜ USÛL		
	Tic.Kaz	Zir.Kaz	Serbest	Diğer	Tic.Kaz.	Serbest	Hiz.Er
1983	18.482	642	385	12.659	10.354	64	165
1984	22.295	652	759	14.674	10.613	59	182
1985	25.069	725	717	14.160	10.068	64	162
1986	26.791	669	825	13.265	9678	134	171
1987	28.022	678	965	12.734	9335	121	225
1988	22.730	758	710	6089	5265	1421	1086

Kaynak: Kocaeli Defterdarlığı, Gelir Servisi.

Tablodan görüleceği üzere, gerçek usüldeki ticari kazanç mükellef adedindeki en önemli değişimler, 1984 ve 1988 yıllarında gerçekleşmiştir. 1984 yılında mükellef adedi % 20.63 oranında artarken, 1988 yılında, 1987 yılına nazaran % 18.88 oranında azalmış bulunmaktadır.

Kocaeli ilinde götürü usüldeki ticari kazanç mükellef adedi, 6 yıl boyunca çok istikrarlı bir biçimde gelişme göstermiştir. 1984 yılı hariç her yıl, bir önceki yıla nazaran azalma kaydedilmiştir. En önemlisi 1988 yılında 1987 yılına nazaran % 43.59 oranındaki azalmadır. Böylece Kocaeli ilinde götürü vergi mükellef adedi, oldukça sınırlanmış bulunmaktadır. Götürü usülden, çıkan bu büyük kütleinin içinde, götürülük şartlarını kaybederek, gerçek usülde vergilendirme kapsamına alınanlar olduğu gibi, işini terkedendenler de vardır.

TABLO-18 Tahmini Olarak, Sakarya ve Kocaeli İllerinde Yıllar İtibariyle Derecelere Göre Toplam Matrahlar

	DERECELER YILLAR	I	II	III	IV	V
	SAKARYA	1983	81.675.000	121.500.000	201.150.000	483.187.500
1984		88.425.000	547.584.375	245.700.000	524.700.000	763.050.000
1985		78.975.000	132.637.500	219.712.500	469.012.500	681.975.000
1986		83.250.000	139.050.000	259.453.125	492.450.000	716.200.000
1987		90.450.000	151.980.000	265.920.000	536.000.000	851.620.000
1988		251.100.000	422.212.500	102.515.525	1.492.200.000	2.169.600.000
KOCAELİ		1983	302.400.000	270.225.000	361.350.000	417.487.500
	1984	309.825.000	283.130.000	382.850.000	437.460.000	166.440.000
	1985	293.625.000	268.870.000	363.165.000	414.920.000	157.928.000
	1986	376.650.000	344.387.041	456.207.417	521.912.177	102.463.334
	1987	363.150.000	456.960.000	625.248.000	642.432.000	277.488.000
	1988	614.250.000	563.120.611	759.501.225	868.018.113	306.543.813

KAYNAK: Sakarya ve Kocaeli Defterdarlığı Gelir Servisinden Alınan Bilgilerle Derlenmiştir.

TABLO-19 Sakarya, Eskişehir ve Kocaeli İllerinde Bakkalıcılık Yapan Gerçek ve Götürü Mükelleflere Ait Vergi Yükleri

	ESKİŞEHİR		VERGİ YÜKÜ %	MATRAH	SAKARYA VERGİ	VERGİ YÜKÜ %	KOCAELİ		VERGİ YÜKÜ %
	MATRAH	VERGİ					MATRAH	VERGİ	
1987	6.040.125	1.664.044	27,54	7.672.260	2.235.291	29,13	4.114.260	1.084.278	26,35
	6.680.000	1.888.000	28,26	4.105.897	1.081.769	26,34	3.221.450	816.435	25,34
	5.768.259	1580.478	27,39	1.792.548	448.137	25	8.650.125	2.577.544	29,56
	6.870.430	1.954.651	28,45	3.151.316	795.395	25,24	12.540.000	3.366.000	26,84
	5.715.098	1.564.529	27,37	2.359.028	589.757	25	7.600.000	2.210.000	29,07
	3.153.674	796.102	25,24	1.897.088	474.272	25	4.385.000	1.165.500	26,57
	4.141.094	1.092.328	26,37	1.775.568	443.892	25	2.150.125	537.531	25
	2.426.530	606.633	25	2.241.192	560.298	25	5.615.435	1.403.859	25
	1860.700	465.175	25	2.067484	516.871	25	1.230.315	307.579	25
	1.768.920.	442.230	25	2.072.000	518.000	25	1.444.000	361.000	25
1988	2.851.084	712.771	25	3.005.484	757.371	25	9.430.450	2.579.135	27,34
	3.443.500	860.875	25	4.943.104	1.235.776	25	5.610.400	1.433.120	25,54
	5.000.000	1.250.000	25	3.668.240	917.060	25	8.750.500	2.375.000	27,14
	4.733.948	1.183.487	25	4.582.704	1.145.676	25	6.500.000	1.700.000	26,15
	5.421.547	1.376.664	25,38	14.487.997	4.320.792	29,82	11.480.000	3.268.000	28,46
	3.406.920	851.730	25	3.650.016	912.504	25	7.543.260	2.012.978	26,68
	4.756.736	1.189.184	25	2.818.032	704.508	25	15.400.000	4.640.000	30,12
	5.000.000	1.250.000	25	5.797.235	1.489.410	25,69	9.625.425	2.637.626	28,46
	3.964.440	991.110	25	3.022.064	755.516	25	4.750.000	1.187.500	25
	3.550.000	887.500	25	3.850.492	962.623	25	4.330.350	1.082.588	25

Kaynak: Sakarya, Eskişehir ve Kocaeli Defterdarlıkları, Vergi İlan Cetvelleri

Günümüzde vergi dairelerinde, gelir vergisi tahakkuk ve tahsilatında, gerçek usül ve götürü usül ayırımı yapılmadığından götürü vergi tahakkuk istatistiklerini kesin olarak bilemiyoruz. Ancak, elimizdeki belirli verilerden istifade ederek, tahmini olarak bazı sonuçlar elde edebiliriz. Tablo-10' da Sakarya ilinde 1988 yılına ait olmak üzere, beş derece üzerinden götürü mükellef sayılarına yer verilmişti. Tablo-12' de de toplam olarak, yıllar itibariyle mükellef sayılarının yıllar itibariyle gelişimi verilmişti. Kocaeli ili için aynı rakamlar Tablo-15 ve Tablo-17'de verilmişti. 1988 yılına ait mükelleflerin derecelere dağılım yüzdesinin, yıllar itibariyle aynı olduğunu varsayarsak Tablo-18'deki verileri, yani toplam matrahları yaklaşık olarak ortaya çıkarmış bulunuruz.

Tablo-18'in incelenmesinden görüleceği üzere, Sakarya ilinde toplam matrahlardan çok büyük bir kısmını beşinci derece mükellefleri oluşturmaktadır. Kocaeli ilinde durum tam tersinedir. Beşinci derece mükellefleri, en küçük paya sahip bulunmaktadır. Ayrıca Sakarya ilinde 1988 yılındaki matrahlardan 1987 yılındaki matrahlara nazaran çok yüksek olduğunu görmekteyiz. Bunun sebebi, götürü matrahlardan sözkonusu yılda üç kat arttırılmasıdır. Ancak, aynı dönemde, Kocaeli ilinde artışın, Sakarya ilinden daha az olduğunu görmekteyiz. Bu da sözkonusu yılda, Kocaeli ilindeki götürü mükellef sayısındaki yarıya yakın azalıştan ileri gelmektedir.

Gerçek usülde vergilendirilen mükellefler ile götürü usülde vergilendirilen mükelleflerin vergi yüklerini Tablo-19 yardımıyla inceleyebiliriz. Bunun için, inceleme yaptığımız üç ilde bakkalcılık yapan mükellefler dikkate alınmıştır. Her ilden tesadüfi seçimle 10'ar adet gerçek usüldeki mükellefin ödediği vergiler seçilmiştir. Eskişehir ve Kocaeli illerinde bakkal mükelleflerin vergi yüklerinin daha fazla olduğunu görmekteyiz. Götürü mükelleflerin matrahları, vergi tarifesinin ilk dilimine girdiği için, bunların vergi yükü % 25' dir. Gerçek usülde vergi ödeyenler, gerçek gelirleri üzerinden vergi ödedikleri için vergi yükleri farklılık arz etmektedir.

S O N U Ç

Küçük ticaret ve sanat erbabının vergilendirilmesinde götürü usül uygulaması, vergi sistemimizin en önemli ve köklü değişiklikler getirilmesini gerektiren temel meselelerden biridir. Bugün ülkemizde 1 milyonun üzerinde, mükellef vergisini götürü olarak ödemektedir. Halk arasında, götürü vergi en az vergi ödeme yolu olarak görülmekte, mükellef gerçek usülde vergilendirilerek hayat standardı rakamları üzerinden vergi ödemeyi çok büyük bir fedakârlık olarak değerlendirmektedir.

Ülke genelindeki gelir vergisi mükelleflerinin hayli yüksek kısmı götürü mükelleftir. Ancak, bu götürü mükelleflerin ödedikleri verginin, toplam gelir vergisi içindeki payı oldukça düşüktür. Bu da götürü matrahların düşüklüğünden kaynaklanmaktadır. Bugün vergi sistemi içinde götürü vergileme, sistemin tam olarak işlemesine engel olmakta ve dolayısıyla ticari kazançların vergilendirilmesinde bütünlük sağlanamamaktadır. Ticari kazançlarda götürü usül uygulaması ile, vergi idaresi esas olarak, ticari hayatta varolan vergi potansiyelinden vazgeçme durumundadır. Dolayısıyla, götürü vergileme vergi adaletini ve vergi yükü dağılımını olumsuz yönde etkilemektedir. Siyasi nedenlerden

dolayı, ticari kazançlarda götürü vergileme konusunda yıllardır reform yapılmamakta, vergi sistemimizin aksayan bir yönü olarak devam etmektedir. Zaman içersinde, götürü matrahların yıllarca değişmediği olmuş, bugün dahi yapılan artışlar enflasyona karşı yetersiz olmuştur.

Araştırmamızı yaptığımız illerden, Sakarya ve Eskişehir illerinde ticari kazançlarda götürü usul uygulamasının, vergi gelirlerini olumsuz etkileyecek bir yönde geliştiğini görmekteyiz. Kocaeli ilinde ise götürü usul uygulaması diğer iki ile nazaran daha başarılı olmuştur. Gerçek ticari kazançtaki götürü mükellef sayısının, gerçek usuldeki mükellef sayısı karşısındaki düşüklüğü, gerekse götürü mükellef sayısının yıllar itibariyle azalış göstermesi bu ildeki uygulamanın ne denli başarılı olduğunu göstermektedir. Ayrıca, Sakarya ve Eskişehir illerinde mükelleflerin 4 ve 5'nci derecelerde toplandığını, 1'nci dereceye giren mükelleflerin az olduğunu, Kocaeli ilinde ise 1'nci derecedeki mükelleflerin yüzde olarak büyük bir pay aldığını, ve yine Kocaeli ilinde götürü matrahların yüksek takdir edilerek, objektif değer yargılarından uzaklaşmadığını, vergi idaresi lehine bir durumun gerçekleştirildiğini belirtmekte fayda vardır.

Götürü usul uygulamasının temelinden kaynaklanan belge düzeninin sağlıklı işleyişi, ülkemizde vergi kaçakçılığını büsbütün arttırmakta, vergi kayıplarının büyümesine neden olmaktadır. Artık, ülkemiz tamamıyla gerçek usulde vergilendirilebilecek bir seviyeye ulaşmış bulunmaktadır. Gerek vergi sistemimize ve gerekse vergi gelirlerine olumsuz bir yönde etki eden, dejenere olmuş, götürü vergileme sisteminin bir kez daha gözden geçirilerek, bugünkü şartlara uygun hale getirilmesi veya uygulamadan kaldırılması kanımızca Türk Vergiciliği için faydalı olacaktır.

Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R

- AHISKA, Aydın : Türkiye'de Vergi Kayıpları ve Önlenmesi Sorunu, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü, 23 Mayıs 1977 Tarihinde İstanbul Inter Continental Otelindeki Seminerde Sunulan Tebliğler ve Tartışmalar.
- AKDENİZ, Gıyasettin : Türk Vergi Sistemi ve Tatbikatı, Özel İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu (Şişli) Yayınları: 25, İstanbul, 1968.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, A.I.T.I.A., Yayın No: 137, Maliye Fakültesi Yayın No: 1, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No: 9 Ankara, 1980.
- AMAÇ, Ekrem : "Gelir Vergisinde Götürü Usüle Gitmek Zaruridir ve Nasıl Tatbik Edilir?" VERGİ VE RESİMLER DERGİSİ, Sene: 8, S. 178, (15 Şubat 1953).
- ARAL, Rüştü : "Vergi Takdir Komisyonları", DANIŞTAY DERGİSİ, Yıl: 2, S. 4, (1972).
- AYDIN, Ünal : "Götürü Vergi Mükellefiyetinin Düşündürdükleri", VERGİ DÜNYASI, S. 51, (Kasım 1985).
- BAŞAR, Mübin : "Götürü Vergilendirme Usülü Gelir Vergisi İle Neden Bağdaşmaz?" İSTANBUL TİCARET ODASI GAZETESİ, (12.4.1962).
- BAŞAR, Mübin : "Götürü Usüle Tabi Ticaret ve Sanat Erbabı İle Bunların Yanında Çalışanların Vergilendirilmesi Şekli", VERGİ MECBUASI, (10.11.1961).

- BULUTOĞLU, Kenan : Türk Vergi Sistemi , Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- ÇIRAK, Mesut : "Götürü Usülde Vergilendirmeye mi Geçmeli, Gerçek Usülde Vergilendirmeye Devam mı Etmeli?", ODALAR İKTİSAT DERGİSİ, S. 27, (1983).
- DİKMEN, M. Orhan : Maliye Dersleri , Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.
- DOĞAN, Aykon : Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri, İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü, İstanbul, 1978.
- EGESÖY, Muzaffer : Vergi Reformları (1960-1965), Türk İktisadi Gelişmesi Araştırma Projesi No: 19, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Maliye Enstitüsü, Sevinç Matbaası, Ankara, 1965.
- EGLER, Ali : Vergi Sistemimizde Yapılan Reformlar ...
- ERÇİN, Cezmi : Vasıtasız Vergilerde Götürü Tarhiyat Prensipleri ve Bizdeki Tatbikatı, Yeni Cezaevi Basımevi, Ankara, 1941.
- ERGINAY, Akif : Vergi Hukuku , Turhan Kitabevi, Ankara, 1982.
- GEZER, Asım : Matrah Tespitleri , Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1985.
- HARMANCI, Ahmet : Türkiye'de Küçük Ticaret ve Sanat Erbabının Vergi Durumu, Maliye Enstitüsü Konferansları, Onaltıncı Seri, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968.
- HERERMAN, Aykut : Genel Vergi Kuramı, E.I.T.I.A. Yayını, Eskişehir, 1970.
- KAZGAN, Haydar : "Götürü Vergi Konusu", TÜRKİYE İKTİSAT GAZETESİ, (12.4.1962).
- KIRBAŞ, Sadık : Vergi Hukuku , Ankara, 1984.

- KOCATUFEK, Necdet : "Götürü Usülde Vergilendirme", VERGİ DÜNYASI, S.6.
- KORKMAZ, Esfendar : Vergi Yapısı ve Gelişimi , İstanbul Üniversitesi Yayın No: 2989, İktisat Fakültesi Yayın No: 489, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982.
- KÜTÜKÇÜ, Abdullah : "Götürü Mükellefler Yönünden Belgeleme", MALİ SORUNLARA ÇÖZÜM, (Ocak 1987).
- LAUFENBURGER, Henry : Mali İktisat , Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1961.
Çev. ÖZÜT, İsmail
- NADAROĞLU, Halil : Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.
- NORR, Martin : Taxation in France , World Tax Series, Harvard Law School, International Tax Program, Commerce Clearing House Inc. Chicago, 1966
KERLAN, Pierre
- ONER, Erdoğan : Kamu Maliyesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, A.P.K.K., Yayın No: 1986/282.
- ÖZDEMİR, Ahmet : Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti, Maliye Bakanlığı, Tetkik Kurulu Yayın No: 1983/258, Ankara Başbakanlık Basımevi, Ankara, 1983.
- ÖZDEMİR, Ahmet : "Götürü Ticaret ve Serbest Meslek Erbabının Vergilendirilmesi", YÜKSEK TİCARETLİLER DÜNYASI, S. 10, (Nisan 1987).
- ÖZDEMİR, Ahmet : "Götürü Usülde Vergilendirmeye İlişkin Mukteza Özetleri", MALİYE POSTASI, S.193-194, (Aralık 1988-Ocak 1990).
- ÖZDEMİR, Ahmet : "Götürü Vergilemenin Daha İyi Hale Getirilmesi-2", MALİYE POSTASI, S. 190, (Eylül 1988).
- ÖZER, İlhan : "Vergi Sistemimizin 10 Temel Sorunu", İSTANBUL SANAYİ ODASI DERGİSİ, S. 142, (15 Aralık 1977).

- PELİN, İ. Fazıl : Finans İlimi, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No: 166, Güven Basımevi, İstanbul, 1942.
- PULMAN, Celâl : "Küçük Tacirlerin Vergilendirilmesi (Esnaf Muafliğinin Kaldırılması)", VERGİ VE RESİMLER DERGİSİ, Sene: 8, S. 175, (1 Ocak 1953).
- SAYAR, S. Nihad : Kamu Maliyesi, N.Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayın No: 256, İ.T.İ.A., Sermet Matbaası, İstanbul, 1975.
- ŞARTEKİN, Mehmet : "Gelir ve Katma Değer Vergisinde Gotürü Usulde Vergilendirme", VERGİ SORUNLARI, S. 3, (1985).
- TUNCER, Selahattin : Kamu Maliyesi, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971.
- TUNCER, Selahattin : Vergi Uygulamaları, Ar Basım Yayımları ve Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1982.
- TUNCER, Selahattin : "Vergi Tarhı", İKTİSAT VE MALİYE, C. VI, S. 2, (15 Mayıs 1959).
- SILAN, C. Harun
- TURHAN, Salih : Vergi Teorisi, Der Yayınları, İstanbul, 1987.
- V.R.K.R. : Küçük Sanat ve Ticaret Erbabının Vergilendirilmesi İle İlgili İnceleme ve Tekliflerimiz, C.I, Damga Matbaası, İstanbul, 1969.
- V.R.K.R. : Küçük Sanat ve Ticaret Erbabının Vergilendirilmesi Hakkında Rapor, C. IV, Damga Matbaası, İstanbul, 1970.
- _____ : "Tarh Şekilleri ve İdarece Tarhta Dikkat Edilecek Hususlar", VERGİCİNİN DERGİSİ, S. 28, (Eylül 1968).
- _____ : 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu.
- _____ : 5423 Sayılı Esnaf Vergisi Kanunu.
- _____ : 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- _____ : 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.
- * 2576 Sayılı B.İ.M, İ.M.,V.M.K.G.H.K.

ABSTRACT

Today a lot of taxpayers are required to make lump sum payments. The reason for taxing commercial earnings in lump sums is basically to protect small businessmen and artisans. However, the practice of taxing commercial earnings in lump sums in our country has been readjusted, because of certain misusings, in such a way that this system has become applicable to the earnings which can be taxed in a real proper way. This not only affects the justice in taxation negatively, but also causes the income coming from taxation to decrease.

In the first part of our research are explained the methods of levying taxes, the good and bad sides of taxing in lump sums, the reason for and ways of applying lump sum taxing. Then taxing in lump sums is compared to the other methods of levying taxes.

In the second part is explained the history of the practice of lump sum taxing in different countries and in our country, and the situation today, the conditions of its application, the assessment of the standard (category) of taxing and its qualities, the determination of the class and degrees to enter, the effects of the application of taxing commercial earnings in lump sums and suggestions in this subject.

The third and last part is about the application of lump sum taxation on commercial earnings in Sakarya, Eskişehir and Kocaeli.