

TÜRKİYEDE KÜÇÜK TİCARET VE SANAT ERBABININ VERGİ DURUMU

Ahmet HARMANCI

Gelir Vergisi Kanununda son yapılan değişiklikle küçük ticaret ve san'at erbabı dediğimiz zümrenin durumunda bazı değişimler olmaktadır. Kazançları ve genel vergi hasılatına kattıkları gelir tutarı düşük bulunan bu zümrenin sayıca bir hayli kabarık olduğu bilinir. Yeni hükümlerin uygulanması ile bunlardan önemli bir kısmı şimdiye kadar tâbi oldukları vergileme usulünden çıkacak ve doğrudan doğruya gerçek usule geçeceklerdir. Bu usule geçen mükelleflere ise yepyeni ödevler ve zorunluklar düşmektedir.

Kanunda yapılan değişiklik ile, bunun kimlere ne gibi şeyler yükleyeceğini incelemeyi faydalı bulduk.

Mefhumlar üzerinde açıklamalar :

Ticaret ve san'at işiyle uğraşanlara, dilimizde çeşitli adlar verilmektedir. Bunların başında tüccar (tacir) ve esnaf deyimleri gelmektedir.

Bilindiği gibi, Ticaret Kanunu, bir ticarî işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kimseleri tacir saymıştır. Ticarî işletme ise, aynı kanunda, "Ticarethane veya fabrika yahut ticarî şekilde işletilen diğer müesseseler" şeklinde tarif olunmuştur.

Ticaret ve san'at işiyle uğraşmakla beraber, Ticaret Kanununun tacir saymadığı kişiler de vardır. Kanun bunlara esnaf adını vermiştir. İktisadî faaliyeti sermayeden ziyade bedeni çalışmaya dayanan ve kazancı geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan kimseler, bu deyimden kapsamına girmektedir.

Gelir vergisi sisteminde ne tüccar ve ne de esnaf tarif edilmiş değildir. Vergi Usul Kanununda tüccarlar, defter tutma bakımından sınıflara

ayrılmıştır. Birinci sınıfa giren tüccarlar bilânço; ikinci sınıfa girenler işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Bunların dışında kalan, yani defter tutmayan ticaret ve san'at sahipleri ya büsbütün vergiden muaf-tırlar, ya da kendi bünyelerine uygun bir vergileme usulüne bağlanmış-lardır. Bu usule "Götürü vergileme" denilir.

Vergi dilinde, büsbütün vergiden muaf olanlara genellikle esnaf adı verilmektedir, Muafliktan faydalanamayanları ise, küçük ticaret ve san'at erbabı şeklinide adlandırmak âdet olmuştur. Bunlardan birincilerin vergi-ye tâbi tutulacak bir kazancı olmadığı teknik bir deyişle kazançlarının en az geçim indirimi seviyesinde veya bu indirimin altında bulunduğu farzedilir. Bu sebeple bu gibilerden vergi alınmamaktadır. Zira, vergiden muaf-tırlar. Bunların dışında kalanların geçim indirimi hadlerini aşan miktarda kazanç sağladıkları tahmin olunur. Bu kazançların yıllık tutarı yetkili komisyonlarca takdir edilir ve takdir olunan miktarlar üzerinden mükellefler adına vergi tarh olunur.

Gerek esnaf muaflığından ve gerek götürü usulden faydalanma bir takım kayıt ve şartların varlığına bağlıdır. Bu kayıt ve şartlar, zaman içinde bir çok değişikliklere uğramıştır. Bu değişiklikler, birbirinden farklı ve bazen çelişmeli olmalarına rağmen, belli bir amacın gerçekleş-mesine doğru atılmış birer adım olarak görülür. Bunlarla güdülen amaç esnafı yavaş yavaş muafliktan veya götürü usulden çıkartarak gerçek ver-gileme usulüne tâbi tutmaktır.

Bu hususun tesbitini önemli gördüğümüz için, sözünü ettiğimiz de-ğişiklikleri, devreler itibariyle kısaca ve topluca gözden geçirmek istiy-o-ruz.

Esnaf vergisi devresi :

Bu devrede ticaret ve san'at sahipleri Esnaf Vergisi Kanunu adı al-tında müstakil ve ayrı bir kanunun mevzuuna alınmışlardır. Bunlardan bir kısmı büsbütün vergiden muaf tutulmuş, diğer ve büyük bir kısmı, muayyen şartları haiz olmalarına göre, bazı ölçülere dayanılarak, esnaf vergisi ile teklif edilmişlerdir.

Esnafın gelir vergisi içine alınması :

1956 yılında, 6582 sayılı kanunla Esnaf Vergisi Kanunu kaldırılmış ve esnaf doğrudan doğruya Gelir Vergisi Kanununun bünyesine katıl-mıştır. Bu kanunda tanınan muaflik hadlerini haiz olanlar, tamamiyle

vergi dışı bırakılmış, haiz olmıyanlar ise, doğruca gerçek usule tâbi tutulmuştur. Ancak, gerçek usule geçmeyi veya geçmemeyi belirten hadler çok düşük tutulduğundan, tatbikatta büyük bir tepki meydana gelmiş; bunun üzerine mezkûr kanun, uygulanmaya başlanmadan, ikinci bir kanunla (6838 sayılı) değiştirilmiştir. Yeni kanun, muaflık hadlerini bir hayli genişlettiğinden, bu defa da, vergi dışı kalan esnafın sayısı olabildiği kadar genişlemiştir.

1961 yılında çıkarılan 193 sayılı kanunla esnaf muaflığından faydalananlar sınırlanmış; bunların dışında kalanlardan muayyen şartları haiz bulunanlar, götürü usulde vergilemeye tâbi tutulmuşlardır. Evvelki devrede esnaf muaflığından faydalananları tesbite yarayan şartlar, sözü geçen kanunun uygulanmasında götürülük sınırının tâyininde birer ölçü olarak kullanılmağa başlanmıştır.

193 sayılı kanun hükümleri de mükelleflerce tepki ile karşılandığından, bunların uygulanması 46 sayılı kanunla muayyen bir süre için, durdurulmuş; sonradan çıkarılan 202 sayılı kanunla sistemde gerekli bir değişiklik yapılmamış; yani esnaf muaflığı ve götürü vergileme usulü muhafaza edilmiş; yalnız vergi yükünün şahısların ödeme kabiliyetlerine uydurulması için yeni bazı hükümler kabul olunmuştur.

Son değişikliklere göre esnafın durumu :

1964 Temmuz ayında çıkarılan 484 sayılı kanun, götürü usule tâbi ticaret ve san'at erbabının götürülük şartlarında belli bir oran dahilinde indirmeler yapmıştır. Bu değişikliğe göre, sözü edilen usulde vergilendirilecek olanların belirtilmesinde, işaret ettiğimiz indirimli hadler nazara alınacak, bunların altında kalanlar, eskden olduğu gibi, vergilendirilmeye devam edilecek, hadleri aşanlar ise, gerçek usule geçerek defter tutacak, belge saklıyacak, yıllık beyanname verecek ve bu usulün gerektirdiği diğer ödevleri yerine getireceklerdir.

Değişikliği gerektiren sebepler :

484 sayılı kanunda yapıldığını değindiğimiz değişikliğin lüzumu ve sebebi, kanunun gerekçesinde açıklanmıştır. Esnafın vergilendirilmesine tutulan yolu ve güdülen amacı belirtmesi bakımından ilginç gördüğümüz mutalaâları, mezkûr gerçekden çıkararak aşağıya geçiriyoruz.

"... mer'i hükümlerde, özel şartların (iş hacmini gösteren ölçülerin) maksadı aşacak şekilde geniş tutulması, tatbikatta mükellefler arasında

gayriâdil vergilendirmeye yol açmış ve bizzat bu suretle vergilendirilenlerin de bazı hallerde mağduriyetlerine sebebiyet vermiştir.

Diğer taraftan bu usulün fazlaca geniş tutulması, bu zümre mükellefler ile muamele ve münasebette bulunan diğer mükelleflerin kazançlarını noksan beyan etmelerine veya masraflarını yüksek göstermelerine de sebebiyet verdiğinden bu sektörden umulan vergi hasılatının tahakkuk etmememesinin de başlıca âmili olmaktadır.

Kaldı ki, gerçek usulde vergiye tâbi tutulmakta olanlardan büyük bir kısmı gayet basit bir kayıt (işletme hesabı esas) tutmakla iktifa etmektedir. Bu derecede basit bir kaydı esasen mükellefler, vergi kanunlarının mecburiyeti olmadan dahi tutagelmektedirler.

Bu sebep ve mülâhazalardır ki, Gelir Vergisi Kanununda götürü usule tâbi olmak için derpiş edilen özel şartlarda (iş hacmi ölçülerinde) % 25 nisbetinde bir indirme yapılması ve böylece bu usulün asıl maksada uygun düşen mükelleflere hasredilmesi yerinde mütalââ edilmiştir.”

Bu gerekçeye dayanılarak bahsini ettiğimiz ölçülerde daraltma yapılmış bulunmaktadır.

Değişikliğin mahiyeti :

26.6.1964 tarihinde kabul edilerek, 3 Temmuz 1964 tarihli ve 11748 sayılı Resmî Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 484 sayılı kanunun konumuzla ilgili maddesi 4 üncü maddedir. Bu maddede aynen şöyle denilmektedir:

“Madde 4 — Aynı kanunun (193 sayılı kanun) 48 inci maddesinin 1. nci fıkrasının 1-9 numaralı bentlerinde yazılı hadler % 25 (yüzde yirmibeş) oranında indirilmiştir.”

193 sayılı knaunun 48 nci madesi, götürü usulde verigye tâbi ticaret ve san’at erbabının haiz olmaları gereken özel şartları tâyin etmektedir. Bu şartların tamamı 1-10 numaralı bentlerde toplanmıştır.

Yeni kanun, bu bentlerden 1-9 uncu bentlerde yazılı olanlarını yüzde yirmibeş oranında indirmiş, 10 numaarlı bentte yazılı hadlere dokunmamıştır.

48 nci maddenin 1 inci fıkrasının 1-9 uncu bentlerinde yazılı hadlerin kanundaki oran dahilinde indirilmesi sonucunda bulunan miktarlar, aşağıda, bent numarası sırasıyla, gösterilmiştir. (Eski hadlerle mukaye-

sesini sağlamak maksadiyle, 193 sayılı kanunda mevcut hadler, metinde parantez içine alınmıştır.)

1. Alım, satım işleri ile imâl, inşa, tamir ve küçük sanat işlerinde, bir takvim yılı içinde satın alınan veya ithal edilen emtianın, iptidai maddenin ve malzemenin mübayaâ bedelleri tutarı 30.000 lirayı aşmamak; (eski had 40.000 lira).

2. Bir takvim yılı içinde satılan veya ihraç edilen emtianın, iptidai maddenin ve malzemenin satış bedelleri tutarı 36.000 lirayı aşmamak; (eski had 48.000 lira)

3. İptidai madde, yardımcı malzeme ve işçilik müşteriye ait olarak ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalât, tamirat, basım, inşaat ve küçük sanat işleri karşılığında bir takvim yılı içinde alınan gayrisâfi ücret tutarı 6.000 lirayı aşmamak; (eski had 8.000 lira).

4. İptidai madde ve malzeme müşteriye, işçilik kendisine ait olarak yapılan imalât, tamirat, basım, inşaat ve küçük sanat işlerinde yıllık gayrisafi hasılât tutarı 22.500 lirayı aşmamak; (eski had 30.000 lira).

5. Bir ve üç numaralı bentlerde yazılı işlerin memzucen yapılması halinde, bir takvim yılı içinde alınan ücret veya hasılâtın altı katı ile mübayaâ bedellerinin yıllık tutarı toplamı 33.750 lirayı aşmamak; (eski had 45.000 lira).

6. Bir ve dört numaralı bentlerde yazılı işlerin memzucen yapılması halinde, bir takvim yılında sağlanan gayrisâfi hasılâtın üçte bir fazlasıyla emtia, iptidai madde ve malzemenin mübayaâ bedellerinin tutarı toplamı 30.000 lirayı aşmamak; (eski had 40.000 lira).

7. Üç ve dört numaralı bentlerde yazılı işlerin memzucen yapılması halinde alınan gayrisâfi ücretlerin tutarlarının dört katı ile sağlanan yıllık gayrisâfi hasılâtın toplamı 22.500 lirayı aşmamak; (eski had 30.000 lira).

8. Otel, sinema, plâj, dansing ve emsali eğlence ve istirahat yerleri işletenlerde, bu hizmetler karşılığında bir takvim yılı içinde sağlanan yıllık gayrisâfi hasılât tutarı 6.000 lirayı aşmamak; (eski had 8.000 lira).

9. Maden işletmeleri ile taş ve kireç ocaklarında, kum ve çakıl istihsal yerlerinde, tuğla ve kiremit harmanlarında bir takvim yılı içindeki satışların mecmu bedeli 36.000 lirayı aşmamak; (eski had 48.000 lira).

İş hacimlerinde daraltma (indirme) yapılanların durumu :

484 sayılı kanunla, ticaret ve sanat erbabından götürü usule tâbi olanların iş hacimlerinde indirme yapılmıştır. Buna bakarak, durumları değişikliğe uğruyacak olanların, yalnız bu kimselerden ibaret olduğu düşünülebilir. Aslında bu düşünce, yanlış da değildir. Şu varki, bir kısım esnafın vergi muaflığı, Gelir Vergisi Kanununun 48 nci maddesinde yazılı iş hacmi ölçülerini haiz olmaları kaydına bağlanmıştır. Bu ölçüler yeni kanunda muayyen oran dahilinde indirilmiş olduğundan, esnafın muaflık durumu da indirimli miktara göre değişebilecek demektir. Bu bakımdan, konuyu her iki zümre yönünden ayrı ayrı gözden geçirmede fayda vardır.

Götürü usule tâbi olanların durumu :

484 sayılı kanunla yapıldığına işaret ettiğimiz indirim, Gelir Vergisi Kanununun 48 nci maddesinin 1-9 ncu bentlerinde yazılı iş nevelerine ait hadlere uygulanacaktır. Bu ameliyenin sonucunda elde edilen miktarlar, bundan evvelki yazıda gösterilmiş olduğundan, burada tekrarlanmamıştır.

Sözü geçen bentlerdeki iş neveleri ticaret, sanat, imâl, tamir, inşa, basım işleri ile istirahat ve eğlence yerleri ve maden ve benzeri işletmelerdir.

Bu işler ister tek başına ister bir kaç bir arada yapılmış olsun, bunlar için kanunun kabul ettiği ölçüler, indirimli olarak nazara alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, üzerinde indirim yapılan hadlerin içinde yer aldığı hükümlerde bir de değişikliğin yapılmış olmasıdır. Bu hükümler eskiden nasıl uygulanırsa o şekilde uygulanmağa devam olunacaktır. İlgililere bir kolaylık olmak ve durumlarını rahatça tâyin edebilmelerini sağlamak üzere, sözü edilen hükümlerin uygulama şekil ve suretlerini birer misalle açıklamak istiyoruz.

Misâl 1. Manifatura ticareti yapan bir küçük tacirin bir takvim yılı içinde satın aldığı malların yıllık alış bedeli tutarı 29.000, satış bedeli tutarı 35.000 lira olsa bu şahıs yeni hadleri (30.000 ve 36.000 lirayı) aşmamış olduğundan, götürü usulden çıkmış olmayacaktır.

Satış tutarını 35.000 lira değil de 38.000 lira olarak kabul edersek, kanundaki had aşılmış olacağından görürlük şartı kaybedilmiş olur.

Misâl 2. Kundura imâlciliği yapan bir şahsın bu işte kullandığı iptidai madde ve malzemenin (deri, meşin, kösele, iplik, çivi, bez, tutkal...)

yıllık satış bedeli tutarını 36.000 lira farzedelim. Bu miktar kanunda konulan haddin tıpkısı olduğundan götürülük şartı bozulmuş sayılmaz.

Misâl 3. Terzilikle uğraşan bir kimsenin kullandığı iptidaî madde ve malzeme (kumaş, iplik, astar, düğme, telâ, pamuk..) müşteriler tarafından verilmiş olsun. Bu şahsın yaptığı iş karşılığında aldığı paraların yıllık tutarı kanunda belli edilen 22.500 lirayı aşmazsa, götürü usul kalkmış olmayacaktır. Alınan paranın gayrisafi tutarı kanundaki hadle karşılaştırılacak, bundan şu veya bu adla bir masraf indirimi yapılmıyacaktır.

Misâl 4. Bir marangozun dükkânında kendi nam ve hesabına doğrama işleri yaptığını düşünelim. Her türlü iptidaî madde ve malzeme kendisine ait olmak üzere iş yapmakta ve vücuda getirdiği mamûlleri satışa çıkarmaktadır. Bu maksatla satın aldığı mal, iptidaî madde ve malzemenin yıllık alım bedeli tutarı 15.000 lira olsun.

Aynı şahsın muayyen zaman ve mevsimlerde köy veya kasabalarda ev ve benzeri neviden özel inşaatlarda doğrama işleri de aldığını, kullandığı iptidaî madde ve malzemenin ve yanında çalıştırdığı işçilerin ücretlerinin inşaat sahibine ait bulunduğunu ve bu çalışması karşılığında bir yılda 3.000 lira almış bulunduğunu farzedelim.

Misâlimizdeki doğramacının durumunu şu şekilde tayin ederiz: Dükkânında kendi nam ve hesabına yaptığı doğramacılık işlerinde kullandığı iptidaî madde ve malzeme (kereste, kontrplâk, çivi, tutkal..) nin mübayaâ bedeli olan 15.000 lira, özel inşattan aldığı ücretin 6 katı ile toplanır ve toplam 48 inci maddenin 5 numaralı bendindeki indirimli 33.750 ile karşılaştırılır.

$$\begin{aligned} 3000 \times 6 &= 18000 \\ 18000 + 15000 &= 33000 \end{aligned}$$

33.000 lira kanunda yazılı haddin altında kaldığından, mükellef götürü usulden çıkmış olmaz.

Misâl 5. Bir manifaturacının dükkânında, dikiş işleri de yaptığının, bu işe ait iptidaî madde ve malzemenin müşteriler tarafından verildiğini düşünelim. Bu şahıs, dükkânı için bir yılda satın aldığı kumaş, iptidaî madde ve malzeme bedeli olarak 14.000 lira ödemiş, terzilik işinden de yılda 12.000 lira almış olsa, 48 inci maddenin 6 numaralı bendine göre durumu şöyle olacaktır:

$$12000 : 3 = 4000$$

$$12000 + 4000 = 16000$$

$$16000 + 14000 = 30000$$

Bulunan 30.000 lira, kanunda yazılı haddi (30.000 lirayı) aşmadığından, götürü usul devam edecektir.

Misâl 6. Bir inşaat ustası, iki şahsın evini inşa etmeyi üzerine almış olsun. Birinci inşaata ait her türlü madde ve malzeme ve işçilik ücretlerinin inşaat sahibi tarafından ödendiğini, ikinci inşaatta kullanılan madde ve malzemelerin bedelinin inşaat sahibine, işçiliğin ise inşaat ustasına ait bulunduğunu düşünelim.

Misâlimizdeki usta birinci inşaat sahibinden 5.000 lira, ikincisinden 12.000 lira almış olsa, 5.000 liranın 4 misli 12.000 lira ile toplanacak ve toplam 22500 lira ile karşılaştırılarak, şahsın durumu tâyin olunacaktır.

$$5000 \times 4 = 20.000$$

$$20000 + 12000 = 32000$$

Kanundahi 26500 liralık had aşılmadığından vergilemede bir değişiklik olmayacak, yâni mükellef götürü usulden çıkmıyacaktır.

— Sinema, otel, plâj ve benzeri eğlence ve istirahat yerleri işletenlerde götürülük şartı, yıllık 6000 lira ile kayıtlanmıştır. Bu miktarı aşmayanlar, götürü usulden faydalanabileceklerdir.

— Maden ve benzerlerinin işletilmesinde satış tutarı ölçüsüne bakılır. Bir yılda yapılan satışlar tutarı 36.000 lirayı geçmezse, götürülük şartı kalkmış sayılır.

Esnaf muafliğından faydalananların durumu :

Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde, esnaf muafliğından istifade suretilye vergi dışında kalacak olanlar gösterilmiştir.

Bunlardan bazılarını kanun bir bir saymış yahut muafliktan faydalanma şartını açık olarak belirtmiştir. Meselâ; maddenin bir numaralı bendine göre, gezici ve perakende olarak ticaret yapanlar, vergiden muafırlar. Bu esasa göre ticaret işini sabit bir mahalde yapanlar veya toptancılar, muafliktan faydalanamayacaklardır. Aynı maddenin 2 numaralı bendinde de, muafliğa girecek olan küçük sanat erbabı bir bir gösterilmiştir.

Bu kimselerden faaliyetlerini gezici olarak yapanlar, iş zarfında bir değişiklik olmadıkça, muaflıktan istifade ederler.

Sözü geçen 9 uncu maddenin bazı bentlerinde esnaf muaflığı, Gelir Vergisi Kanununun 47 ve 48 inci maddelerinde yazılı götürülük şartlarıyla kayıtlanmıştır. Bu maddelerde gösterilen şartları ve hadleri muhafaza edenler vergiden muaf olurlar. Hadleri ve şartları aşan veya bozanlar ise, doğrudan doğruya gerçek usule geçerler. Yâni defter tutar ve beyanname verirler. Bu gibiler hakkında götürü usulün uygulanması bahis konusu değildir.

9 uncu maddenin 3, 6 ve 8 numaralı bentlerinde yazılı kimselerin muaflıkları bu şekilde yâni götürülük şartlarını haiz olmalarına bakılarak tâyin olunur. Götürülük şartlarından 48 inci maddenin 1-9 numaralı bentlerinde yazılı olanları 84 sayılı kanunla değiştirildiğinden bu kimselerin esnaf muaflığı yeni hadler dahilinde belli edilecektir: Hadler aşılmış olursa, muaflık kalkar ve şahıs doğruca gerçek usulde mükellefiyete girer.

Misâl : Bir nahiye merkezinde (belediye teşkilâtı olmayan) açtığı bir dükkânda bakkallık yapan bir şahsın satın aldığı maddelerin yıllık alım bedelleri tutarı 25.000 lira, satışları tutarı, 35.000 lira ise, bu miktarlar, yeni kanunun koyduğu 30.000 ve 36.000 liralık hadlerin altında kaldığından, bu şahıs esnaf muaflığından faydalanmakta devam edecektir.

Evlerinde ev sanatları ile uğraşanların muaflıkları da aynı şekilde, götürülük şartlarının var olmasına bağlıdır.

Meselâ; evinde, bir tüccarın verdiği tezgâhı kullanarak ve yine tüccarın verdiği iptidâî madde ve malzemeyi işliyerek halı dokuyan bir kimse düşünelim. Bu şahsın tüccardan bir takvim yılı içinde aldığı paranın tutarı 6.000 lira veya daha az ise, eskiden olduğu gibi, vergiden muaftır. Bu had aşılsa, doğruca gerçek usule geçilmiş olur.

9 uncu maddenin 60 yaşını doldurmuş olanlara mahsus 8 numaralı bendindeki yaş muaflığının uygulanmasında da yine aynı yol bir usul bulur.

60 yaşını doldurmuş olup da, meselâ ticaret işinde indirimli satış ölçüsü (36.000 lirayı) aşanlar, muaflıktan çıktıkları gibi, götürü usulden de faydalanmıyarak, gerçek usule (defter tutma, beyanname verme) geçmiş olurlar.

Götürülük şartlarında değişiklik olmayan ticaret ve san'at erbabı :

Götürü usulde vergilendirilen ticaret ve san'at erbabının haiz olmaları gereken özel şartlarda (İş hacmi ölçülerinde) 484 sayılı kanunla yapılan değişikliği ve bu değişikliğe göre sözü edilen şartların aldığı şekli belirtmiştik.

Bu defa, yeni kanunla değişikliğe uğramıyan diğer götürülük şartlarını ve bunların uygulanmasında gözetilmesi icap eden önemli noktaları incelemek istiyoruz.

Taşıma işleriyle uğraşanlar :

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 48 inci maddesinin 10 numaralı bendinde taşıma işleriyle uğraşanlarda aranılacak ölçüler tâyin olunmuştur. Bu bent, 484 sayılı kanunun şumulü dışında bırakılmış, burada yazılı hadlerde herhangi bir indirme yapılmamıştır.

Anılan bent hükmüne göre karada: Birden fazla motorlu, 5 den fazla araba; su üzerinde: 18 rüsum tonilâtodan fazla makineli, 90 rüsum tonilâtodan fazla makinesiz nakil vasıtası işletmeyenler, götürü usulden faydalanırlar. Kanunda, bu gibi mükellefler için, belirtilen şartlardan başka bir de ücret (Hasılât) tutarı ölçüsü kabul edilmiştir: Bir takvim yılı içinde taşıdıkları insan ve yük karşılığında alınan ücret tutarının da 15 bin lirayı geçmemesi lâzımdır.

Taşıma işleriyle uğraşanların götürü usulde kalabilmeleri, bütün bu şart ve ölçüleri hep birlikte haiz olmalarına bağlıdır. Birisi eksik veya aşılmış olursa, götürü usulden çıkılarak gerçek usule geçilir.

Araba ve motorlu vasıta nev'inden olmayan diğer vasıtaları işletenlerde sadece alınan ücret (15 bin lira) ölçüsüne bakılır.

Sözü edilen kara ve su taşıma araçlarını aile birliğine dahil eş ve küçük çocuklar birlikte işletirlerse, gerek sayı ve gerek ücret şartları birleştirilir ve toplamının kanunda yazılı miktarları aşip aşmadığı araştırılır.

Aile birliğinde ister karı, ister koca nakil vasıtası işletsin, her ikisi de eş deyiminin kavramına girer. Bu bakımdan, meselâ karının ve kocanın kendi nam ve hesabına işlettikleri motorlu vasıtalar birer tane ise, bunların toplamı birden fazla olduğu için gerek karı ve koca götürü usulden faydalanamazlar.

Ailede 18 yaşından küçük çocuğun işlettiği vasıta da ana veya babasının işlettikleri ile birleştirilir: Meselâ; baba bir kamyon, oğlu da bir otomobil (Taksi) işletiyorsa, âilede iki motorlu vasıta mevcut olduğundan, hem çocuk ve hem de baba götürü usulden çıkarlar. Kanunda geçen "Eşler" le Medenî Kanun hükümlerine göre evlenmiş karı ve koca kastedilir. Aralarında böyle bir bağ bulunmayanlar, kanunun gözönünde evlenmiş sayılmıyacakları ve dolayısıyla eşlerden bahsolunamayacağı için bu gibilerin işlettikleri vasıtalar birleştirilmez, ayrı ayrı nazara alınır. Aralarında evlilik bağı bulunmak beraber, şu veya bu sebeple ayrı yaşayan eşlere âit vasıtaların da yine toplanmaması icap eder.

Kanun, sadece velâyet altındaki çocuklardan bahsedilmiş; bunların öz veya üvey evlât edinilmiş çocuk olup olmamaları bakımından bir ayırım yapılmamıştır. Bu bakımdan, her üç ihtimale uyan çocuğun işlettiği vasıtanın ana veya babaları tarafından işletilen vasıta ile birleştirilmesi gerekmektedir.

Nakil vasıtalarını ortaklık halinde çalıştıranlar için de aynı esasa uyulur. Bu halde, tek mükellef hakkında aranılan şartlar, ortaklık hakkında da aranır: Ortaklığın işlettiği kara nakil vasıtalarının 1 den fazla motorlu, 10 dan fazla araba olmaması ve bunların çalıştırılmasından elde edilen ücretin yıllık tutarının 15 bin lirayı geçmemesi gibi. Burada dikkat edilmesi gereken bir husus da şudur: Ortaklığın işlettiği vasıtalar, bir araya getirilerek toplamının götürülük şartına uyup uymadığına bakılır.

Kâr haddi düşük emtia ticaretiyle uğraşanlar :

48 inci maddenin sonuncu fıkrasında, tekele tâbi maddelerle damga pulu, millî piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bâriz şekilde düşük olarak tesbit edilmiş bulunan emtia ticaretiyle uğraşanlarda, anılan maddenin 1, 2, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı alım satım hadlerinin, ilgili Bakanlıkların mütalâası alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca tâyin olunacağı yazılıdır.

48 inci maddenin sözü geçen 1, 2, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yer alan alım ve satım hadlerinin ne olduğunu evvelce görmüştük. Bu hadler, 484 sayılı kanunla % 25 oranında indirilmiş bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı, kâr haddi düşük emtiaya ait ölçülerin ne olması lâzım geldiğini, esnaf muaflığının uygulandığı eski hükümler (6838 sayılı kanun hükümleri) zamanında tesbit ve bir genel tebliğ ile (35 numaralı genel tebliğ) ilân eylemiştir. Anılan Bakanlık, bu suretle tesbit ettiği had-

lerin götürü usulde vergilendirilen ticaret ve san'at erbabı için de kullanılacağı kabul ve 41 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile tamim edilmiştir.

484 sayılı kanunda, kâr haddi düşük emtiaya âit ölçülerde de indirim yapılacağına dair bir kayıt ve açıklama yoktur. 193 sayılı kanunda Bakanlığa yetki tanıyan hükmün olduğu gibi bırakılmış; öte yandan bu yetki, işaret ettiğimiz gibi, Bakanlıkça daha evvel usulüne uygun şekilde kullanılmıştır. Buna göre, kâr haddi düşük madde ve malların alım satımına ait hadlerde yeni kanuna dayanılarak değişiklik yapılmasını, bunların da % 25 oranında indirilmesini gerektiren kanunî bir zaruret ve zorunluk yoktur demektir. Eskiden tâyin ve tesbit edilmiş olan hadlerin uygulanmasına devam olunması lâzım gelmektedir.

35 numaralı genel tebliğ yıllarca önce (1957 de) yayımlanmış; bunu doğrulayan 41 numaralı genelgede de söz konusu emtia ve maddeler için kabul olunan hadler gösterilmeyip evvelki genelgeye atıf yapılmakla yetinilmiştir. Aradaki zamanın uzunluğu sebebiyle ilgililerce, ve özellikle sonradan götürü usule girmiş olanlar için, işbu hadlerin miktar ve oranlarının bilinmesi ve izlenmesi oldukça zorlaşmıştır. Bu hususu gözönünde tutarak, kâr haddi düşük emtiaya nelerin girdiği ve bunlara ait alım satım miktarlarını, toplu bir şekilde belirtmekte fayda gördük.

Kâr haddi düşük emtia ve bunlar için tâyin olunan alım, satım ölçüleri :

Gelir Vergisi Kanununun 48 nci maddesinin sonuncu fıkrasında, yukarıda değindiğimiz gibi, kâr haddi düşük emtiaya nelerin gireceği bir tesbit edilmemiş bazı örneklerin verilmesiyle yetinilmiştir

Kanunda yazılı örneklere Maliye Bakanlığının bunlara eklediği mal ve madde çeşitleri ve bunlar için kabul edilmiş bulunan alım satım hadleri aşağıda gösterilmiştir:

Mükelleflerden yalnız bu sayılan madde ve malların ticaretiyle uğraşanlar, cedvelde iş nevinin hizasında gösterilen alım veya satım hadlerini aşmadıkları sürece götürü usulden faydalanırlar.

Sayılan mal ve maddelerden birini veya bir kaçını yahut hepsini aynı zamanda ve bir arada yapanlarda bunlardan her biri için cedvelde gösterilen hadler ayrı ayrı nazara alınır. Biri ötekisiyle birleştirilmediği gibi aralarında, belli bir oran dahilinde toplama yoluna da gidilmez.

Buna karşılık, sözü geçen madde ve mallar, bunların dışında kalan ve normal kâr haddine tâbi bulunan mallarla bir arada alınıp satılırsa

götürü usulün uygulanmasında, düşük kârla satılanlar belli bir oran dahilinde ötekilerle birleştirilir. Kâr haddi düşük malların alım ve satımı yanında ayrıca imâl, inşa, tamir ve küçük san'at işlerini yapanlar hakkında da aynı şekle ve usule uyulur.

Bu esasa göre damga pulu ve kıymetli kâğıtta: yıllık alım bedelinin $\frac{2}{5}$ si; millî piyango bileti, içkiler, ispirto ve perakende akaryakıt satışlarında: Yıllık alım bedelinin $\frac{1}{2}$ si; tütün ve çayda: Yıllık alım bedelinin $\frac{1}{3}$ ü; akaryakıt acentelerinde: Akaryakıtın yıllık alım bedelinin $\frac{1}{6}$ sı nazara alınır; bulunan miktarlarla bunlar dışında kalan malların alım bedelleri toplanır; çıkan miktar mübayaalarda alım bedeli ölçüsü olan 50000 veya 52.000; satışlarda satış bedeli ölçüsü olan 57.500 lira ile karşılaştırılır; bu hadler aşılmamış ise, götürü usulün uygulanmasına devam olunur.

(Not : Alım ölçüsü olarak alınan 50.000, 52.500 lira ile satış ölçüsü olarak alınan 57.500 lira, 6838 sayılı kanunla esnaf muafliğının tâyininde kullanılmak üzere konulmuş olan hadlerdir. Bu hadler, 193 sayılı kanunla 40.000, 48.000 lira olarak değiştirilmiş, 484 sayılı kanun ise, öteki hadlerle birlikte bunları da % 25 oranında indirimde tâbi tutmuştur. Şu var ki kâr haddi düşük malların ticaretiyle uğraşanlarda yeni hadlere değil. esnaf muafliği için evvelce konulmuş olan hadlere bakılması gerekmektedir.)

Emtia Çeşitleri	Yıllık Alım Ölçüsü	Yıllık Satım Ölçüsü
Damga pulu ve kıymetli kâğıtlar.	125.000	130.000
Şeker	100.000	105.000
Millî piyango bileti	100.000	105.000
İçkiler	100.000	105.000
İspirto	100.000	105.000
Akaryakıt (Perakendeci)	100.000	105.000
Akaryakıt (Acenteler)	300.000	305.000
Tütün	150.000	155.000
Çay	150.000	155.000

Götürülük şartlarından genel şartlar:

Götürü usule tâbi olmanın şartlarından genel şartlar 484 sayılı kanunla bir değişikliğe uğramamıştır. Bilindiği gibi, anılan şartlar, 193 sayılı kanunun 47 nci maddesinde gösterilmiş olup kısaca şunlardan ibarettir:

- I. Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak:

2. İş yerlerinin yıllık gayrisafi iratlarının toplamı 180 lirayı aşmamak;

3. Ayrıca ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tâbi olmamak;

Ötedenberi uygulanmakta oldukları için, bu şartlar hakkında ayrıca açıklamalarda bulunulmasına lüzum görülmemiştir.

Esnaf muaflığı şartlarının kaybedilmesi :

Esnaf muaflığından faydalananlar, kanunda bu makstala tanınan şartları kaybederlerse, muaflıktan çıkarlar. Muaflıktan bu şekilde çıkmış olanların vergi durumu, kaybedilen şartların mahiyetine ve niteliğine göre değişir.

Esnaf muaflığını tayin eden şartları iki grupta toplamak mümkündür. Bunlardan birincileri, götürücülük şartları ile kayıtlı olanlardır. Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin 3, 6 ve 8 numaralı bentlerinde yazılı muaflık şartları bu nevidendir. Sözü geçen bentlerde ifade olunduğu gibi, esnafın vergiden muaf olabilmesi için, kanunun 47-48 inci maddelerinde yazılı şartları da haiz olması lâzımdır. Bu şartların götürü usulle ilgili bulunduğunu biliyoruz. Esnaf, bu usulün sınıri içinde kaldıkça vergiden muaf kalmaktadır. Sınırı aştığı takdirde, hem muaflıktan hem de götürü usulden kurtulmakta ve doğruca gerçek usule girmektedir. Yani defter tutmağa ve beyanname vermeğe zorunludur.

Görüldüğü üzere, esnaf muaflığının uygulanması götürülük şartlarının varlığına bağı tutulduğu hallerde muaflıktan çıkanlar için yalnız ve tek bir vergilendirme usulüyle karşılaşılmaktadır. Bu da gerçek usuldür. Bu gibiler için götürü usule geçme ve bu usulde vergilendirme bahis konusu değildir.

Misâl : Köyde, 160 lira gayrisafi iratlı bir dükkânda bakkalık yapan bir şahıs düşünelim. Bu şahsın dükkânını genişletmiş ve böylece irat tutarı 200 liraya yükselmiş olsun. Bu misâlde muaflık, götürülük şartları ile ve bu arada işyerinin gayrisafi irat ölçüsünün aşılması ile kayıtlıdır. Had aşmış olduğuna göre ilgili, mükellef durumuna girer ve götürülük şartını kaybetmiş bulunduğundan doğrudan doğruya gerçek mükellefiyete tâbi olur.

Esnaf muaflığının sınırı, her zaman götürülük şartları ile sınırlanmış değildir. Bunlar dışında kalan bazı kayıt ve şartlarla muaflığın tanın-

diği haller de vardır. Nitekim, 9 uncu maddenin 1, 2, 4 ve 5 inci bentlerinde yazılı şartlar bu şekildedir. Bu şartları kaybetmiş olanlar, bundan evvelki olayda olduğu gibi, gerçek usule geçmezler; ikinci bir vergilendirme basamağına atlarlar ve buradan gerçek usule girerler. Bu ikinci basamak, götürü usuldür. Fikrimizi daha açık izah için bir misâl verelim:

Misâl : Motorlu nakil vasıtası kullanmamak şartıyla gezici olarak ve perakende ticaret işiyle uğraşanlar, esnaf muaflığından faydalanırlar. Buna göre, bir at arabası ile mahalle ve sokak aralarında, yahut köylerde çerçilik yapan bir kimse vergiden muaftır. Bu kimsenin at arabasını bırakarak, kamyon satın aldığı ve bu vasıta ile ticaret işini devam ettirdiğini düşünelim. Bu halde muaflık kalkmış olur. Yalnız şahıs, doğrudan doğruya gerçek usule girmez; evvelâ götürü usule geçer. Bu usulün şartlarını haiz olduğu sürece, götürü vergi verir. Şartları kaybederse ve ancak bu halde gerçek mükellefiyete tâbi tutulur.

Misâlimizdeki şahsın, bir takvim yılında satın aldığı malların alış bedelinin 28 bin lira, satış bedelinin 30 bin lira olduğunu farzederek, götürü mükellefiyette bir değişiklik olmaz. Bu hadler de aşılr ve diyelim alış bedeli 32 bin liraya çıkarsa, götürü mükellefiyet kalmış, gerçek usule geçilmiş olur.

Götürülük şartlarının kaybedilmesi :

Götürü usule tabi olmanın genel ve özel şartlarından birini veya ötekisini kaybedenler, gerçek usule geçerler: defter tutarlar, yıllık beyanname verirler.

Götürü usulden bu şekilde çıkmış olanlarla, esnaf muaflığından faydalanmaları götürülük şartları ile sınırlanmış olanların gerçek usule geçmeleri arasında vergilendirme bakımından bir ayırım yoktur. Her ikisi de gerçek usulün mükellefidirler.

Yalnız, bir halde iki zümre mükellef, birbirinden farklı muamele görür: Muaflıktan gerçek usulde mükellefiyete geçmiş olanlar, muaflığın şartlarını kazanırlarsa mükellefiyetten kurtularak, tekrar muaflığa dönebilirler.

Misâl : işyerinin gayrisafi iradı 180 lirayı aştığı için defter tutmaya başlıyan bir köylü, iradı düşük başka bir yerde faaliyetine devam ederse, yahut dükkâm bölerek iradı düşürmek suretiyle aynı işyerinde faaliyette bulunursa, muaflık şartını yeniden kazanmış sayılır. Bu gibilerin,

tekrar muafliktan faydalanmalarını ve gerçek mükellefiyet usulünü bırakmalarını önleyen bir hüküm kanunda yer almamaktadır.

Buna karşılık; götürü usulde vergi vermekte iken bu usulün şartlarını kaybederek gerçek usule geçmiş olanlar, aynı işe devam ettikleri sürece, bir daha götürü usule dönemezler. Bunların gerçek usulden kurtulmaları işlerinde değişiklik yapmalarına, ya da memleketi terk veya sair suretlerle mükellefiyetten çıkmış olmalarına bağlıdır.

Misâl : Taksi işleten birisinin bir yılda taşıma işinden 16 bin lira aldığını düşünelim. Bu şahıs, böylece, götürü usulün şartlarını kaybetmiş olur ve gerçek usule girer. Gerçek mükellefiyete girdiği yılda hasılatı, diyelim 10 bin liraya düşmüş olsa, durumunda bir değişiklik olmayacaktır.

Misâlimizdeki mükellef, otomobilini satmış ve işini bırakmış olduğunu vergi dairesine bildirdikten sonra aynı yılda veya ertesi yılda yine nakliyecilik işine başlasa, bu halde eski mükellefiyeti devam edecek; yani işe başladığı tarihten itibaren defter tutacak ve kazancını yıllık beyanname ile bildirecektir.

Kendi rıza ve muvafakatları ile götürüldükten gerçek usule geçmiş olanların durumu da yukarıdakilerin aynıdır. Bu kimseler de gerçek usule girmelerini gerektiren faaliyetlerine devam ederlerse, bu usulden dönemezler. Yalnız, bir noktada bu mükellef zümresi lehine fark gözetmek doğru olur: Götürülükten gerçek usule geçmeyi isteyenler, yılı sonuna kadarki süre içinde bu istemlerinden caydıklarını bildirirlerse, bu bildirim nazara alınması lâzım gelir. Zira, istemin yapıldığı yıl henüz bitmemiş ve ertesi takvim yılına geçilmemiş olduğundan da gerçek mükellefiyetin icapları yerine getirilmemiştir.

Böyle bir halde, mükellefin ilk kararından dönmesi mümkün ve kanaatimizce kanunun maksadına da uygundur.

Küçük ticaret ve sanat erbabının ödevleri :

Küçük ticaret ve sanat erbabı vergiden muaf olduğuna, yahut götürü usulde vergiye tabi bulunduğu göre, çeşitli ödevlerle karşı karşıyadır.

Vergiden muaf esnafın ödevleri :

Gelir Vergisinden muaf esnaf için vergi ödevi bir kaç taneden ibarettir ve önemli şeyler değildir.

Esnaf, vergiden muaf bulunduğu sürece vergi karnesi almak zorunda değildir.

Ortada vergiye tabi bir faaliyet veya kazanç mevcut olmadığından, işe başlamayı ve bırakmayı bildirmelerine de mahal yoktur.

Yalnız, muaflıktan mükellefiyete (Götürü veya gerçek usule), mükellefiyetten muaflığa geçenlerin bu durumları bildirmeleri lâzım gelir.

Gelir Vergisine girdikten sonra yeniden muaflığa geçenlerin de bu hususu bildirmeleri gerekir.

Vergiden muaf esnaf için önemli sayılabilen ödev, vergiye tabi olanların kazancının tesbitinde yararlanmak üzere belge almaları ve bunları saklamalarıdır.

Bu zaruretin bir sonucu olarak, muaflıktan faydalanan esnaf, deftere tabi tüccarlarla çiftçilerden satın aldığı mal ve eşya yahut bunlar tarafından yapılan işler dolayısıyla fatura istemeğe ve almağa zorunludur.

Aynı muaflıktan faydalanan esnaf, defter tutan tüccarlara, çiftçilere ve serbest meslek erbabına mal sattığı yahut iş yaptığı takdirde onların kendisine verdiği gider pusulalarını almak ve saklamak zorundadır

Götürü usule tabi esnafın ödevleri :

Götürü usule tabi olmanın şartlarını haiz olanlara düşen ödevlerin başında vergi karnesi alınması gelir. Vergi karnesi bu gibi mükellefler için, işe başlamayı, bırakmayı ve işteki değişikliklerin bildirilmesine yarayan bir belgedir. Bundan başka, mükelleflerin götürü kazançları bu belgeye geçirilir. Ödeyecekleri vergiler de yine bu belgede gösterilir. Vergi karnesi aynı zamanda en az geçim indiriminden faydalanmayı sağlar. Karne almayanların idarece tarh olunan vergilerine indirim uygulanmaz ve bu sebeple de verginin tutarı mükellef aleyhine yükselmiş olur.

Götürü usule tabi ticaret ve sanat erbabı, muaflıktan faydalanan esnaf gibi, defter tutan tüccardan ve çiftçilerden fatura istemeğe, almağa ve saklamağa zorunludur.

Deftere tabi tüccara, çiftçilere ve serbest meslek erbabına yaptığı işler ve sattığı mal ve eşya için gider pusulası ister ve alır.

Söz konusu kimselerden götürülük şartını kaybedenler, bu yılı izleyen takvim yılının birinci gününde gerçek usule girerler. Bu usulden

faydalanmak istemediklerini işe başlama tarihinde bildirenlerin gerçek usuldeki mükellefiyeti işe başladığı tarihte tesis olunur.

Bu esasa göre, işe başlıyan, bir ay içinde tutmağa zorunlu olduğu defteri tasdik ettirerek işlemeğe başlar.

Götürülükten gerçeğe geçmiş olanlar da bu (Mükellefiyete geçtikleri), tarihten itibaren bir ay içinde defterlerini tasdik ettirerek tutmağa başlarlar.