

GELİR VERGİSİNDE ESNAF MUAFLIĞININ GENEL VE ÖZEL ŞARTLARI

Recep TURGAY
Eminönü Vergi Dairesi Müdürü

Gelir vergisinde esnaf muaflığının genel ve özel şartlarını yeni baştan bir tetkike tâbi tutarak burada bir görüşme mevzuu yapmamız, mevzuun bu günlerde çok aktüel bir mahiyet taşımasındandır.

Memleketimizin arzettiği hususiyetler icabı olarak kabul edilen esnaf muaflığı geçen altı yıllık tatbikatta, sistemi engelleyen âmillerden biri olmuş, bu mahzuru bertaraf etmek gayesile içinde bulunduğumuz Ocak ayının başında mer'iyete giren 6582 sayılı tadil kanunu ile eskiden bir mükellefiyet muaflığı, başka bir ifade ile diğer bir vergiye tâbi tutulma manasını ifade eden bir muaflık; şimdi hakikî manada Gelir Vergisi dışında kalmayı icabettiren bir muaflık şekline girmiştir.

Biz tatbik seyrine uygun olarak

A — Gelir Vergisinde esnaf muaflığının yerini, ihdası sebeplerini, tasarının geçirdiği safhaları ve vergiden muaf tutulmak istenilen esnafın kim olduğunu;

B — Esnaf muaflığının genel ve özel şartları esaslarını, evvelâ eski hükümleri, kanun maddelerile gerekçe arasındaki tezdaları, umumî ve hususî şartların altı yıllık tatbikatını, 1 Ocak 1956 tarihinden beri mer'î bulunan yeni hükümlere göre umumî ve hususî şartları;

C — Takvim yılı içinde bu şartlarda vukua gelecek değişikliklerin esnaf muaflığına tesir derecesini; göreceğiz.

D — En nihayet bu mevzudaki dilek ve temennilerimizi açıklayacağız.

A —

1 — Gelir Vergisinde esnaf muaflığının yeri :

Gelir Vergisi Kanunu 5 kısım halinde tertiplenmiş olup, bu kısımlardan birisi muafiyet ve istisnalara tahsis edilmiş bulunmaktadır. Kanunun ikinci kısmını teşkil eden muafiyet ve istisnalar da kendi içinde bir tasnife tâbi tutularak beş bölümde mütalâa edilmiştir.

Muafiyetlere ait ilk iki bölümü «Esnaf Muaflığı» ile «Diğer muaflıklar» teşkil etmekte, istisnalar ise müteakip bölümlerde yer almaktadır.

2 — Gelir Vergisinde esnaf muaflığının ihdas sebepleri nelerdir?

a) Memleketimizin iktisadî ve içtimâî durumu :

Gelir Vergisi hakikî kazancın tesbitini esas alan bir sistemdir. Bu sistemin icabı olarak mükellefler bazı formaliteleri yerine getirmeğe ve hesap ve kayıt tutmağa mecburdurlar. Memleketimizde küçük sanat ve ticaret erbabı muntazam bir hesap tutacak seviyede değildirler. Bu işleri yapanların bir kısmı bilhassa Anadolu'da okuma yazma dahi bilmemektedirler.

Durum böyle olunca bu mükelleflere defter tutturmak, esasen kazançları mahdud olduğundan Muhasebeci tutmalarını istemek doğru görülmemiştir [1].

b) Gelir Vergisinin en mühim karakterlerinden birisi umumî oluşudur. Bu vasfı iledir ki, Gelir Vergisi bu gün bütün modern memleketlerde muvaffakiyetle tatbik edilmektedir. Ancak ileri memleketlerde dahi her mükellefi vergi beyanına tâbi tutmak imkân-sızdır.

Bahusus gelirleri ancak maişetini temine kifayet edebilen ve bu suretle geçim indirimi civarında veya altında bulunan mükellefleri beyan esasında vergiye tâbi tutmanın formaliteleri çoğaltmaktan başka ameli bir faidesi de yoktur.

Memleketimizde hakikî mânâda esnaf adı verilen kimseler bu vaziyettedirler. Zira umumiyetle esnaf yaptığı işi sermayeden zi-

[1] Gelir Vergisi gerekçe, sahife 52.

yade bedenî mesaisiyle çalışan ve kazancı ancak geçimine yeter de-
recede olan kimse olarak tarif edilmektedir.

İşte Kanun Vazı bu noktadan hareket ederek tarhiyat forma-
litesini çoğaltmamak ve esnaf durumunda olan kimseleri vergi for-
maliteleriyle tazyik etmemek gayesile bazı şartları esas almak sure-
tiyle Gelir Vergisinden istisna etmiş, bunları ayrı, reel bir vergiye
tâbi tutmuştur.

c) Esnaf miktar itibarile geniş bir zümreyi teşkil etmektedir.
Bunları deftere ve beyannameye tâbi tutmak sistemin geniş şe-
kilde ademi muvaffakiyetine sebep olur. İşte bu müşküller sebebiyle
esnafın sâfi ve hakikî kazancının tesbiti cihetine gidilmemiştir. Esa-
sen ileri bir vergi sistemine erişilmiş memleketlerde dahi, küçük
sanat ve ticaret erbabının vergilendirilmesinde bir takım götürü usul-
lere; tahmin ve takdir usullerine baş vurulmuştur. Bizde ise mem-
leket realiteleri gözönüne alınarak yeni verginin memlekete intiba-
kını temin maksadile esnaf gelir vergisinden muaf tutulmuş, sabit
işyeri olanlar karine esasına, gezici olanlar takdir esasına dayanan
basit ve reel bir vergi ile teklif edilmiştir.

3 — Tasarının geçirdiği safhalar :

Esnaf Vergisi adı verilen bu vergi, vergi reformu yapılırken ev-
velâ «İşletme Vergisi» ve «Gezginci İşler Vergisi» olarak «İşletme
ve Gezginci İşler Vergisi» namı altında bir tasarı ile realize edilmek
istenilmiştir.

İşletme Vergisi Gelir Vergisine tâbi olan tüccarlarla, Gelir Ver-
gisinden muaf bulunan esnaflardan sabit bir iş yerinde çalışanlar-
dan karine üzerinden alınacak bir vergi olarak hazırlanmıştır. Bu
vergi ile bir taraftan Gelir Vergisinden muaf olan esnaf basit ve reel
vergi ile teklif edilmek suretile kalkan kazanç vergisinden hasıl olan
boşluk doldurulmak, *diğer taraftan da Gelir Vergisine tâbi tüccarlar
için emek gelirlerle, emek ile sermayenin memzucu olan diğer gelir-
ler arasında ayırmayı sağlayacak bir nevi tamamlayıcı vergi fonk-
siyonu ifa ettirilmek istenmiştir* [2].

İşletme Vergisinde mükellefin iş kudreti ve takatile alâkalı bu-
lunan işletmenin sermayesi, işletmede ödenen ücretler, iş yerinin
kirası gibi karineler esas alınıyordu. Bu suretle tıpkı kazanç vergisi
zamanındaki asgarî mükellefiyet değişik bir şekilde tatbik konu-
luyordu.

[2] İşletme ve Gezginci İşler Vergisi Kanunu Tasarısı, sahife 2.

Verginin aynı zamanda bir işle uğraşılması münasebetiyle alınan bir ruhsat harcı mahiyetinde olması dolayısıyla aynı zümreye dahil mükelleflerin ödeyecekleri vergiler arasında büyük farklar olmaması için karinelere göre hesaplanacak vergiler bazı miktarlarla «En az vergi» ile tahdid edilmişti. Yani karinelere göre bulunacak verginin miktarı en az vergiden aşağı miktarlara düştüğü takdirde mükellefler kanunda kendileri için tesbit edilen en az miktarları ödemeğe mecbur tutulmuştu.

«Gezginci İşler Vergisi» ile daha ziyade Gelir Vergisinden muaf olan esnafın vergilendirilmesi arzu edilmişti. Gezginci esnafın sabit bir iş yeri olmaması sebebiyle kira ölçüsü esas alınmadığından kazanç vergisi rejiminde olduğu gibi «Gündelik Kazancın» matrah itihazı mecburiyeti hasıl olmuştu.

Vergi Usul Kanunu ile bu kazançların takdiri «Takdir Komisyonlarına» tevdi edildiği gibi, gezginci işleri yapanlara ayrıca bir de karne almak almak mecburiyeti yükletilmişti.

Hükümetce bu esaslarda hazırlanan «İşletme ve Gezginci İşler Vergisi Tasarısı» 1949 yılında Büyük Millet Meclisinde teşekkül eden geçici komisyon tarafından yapılan tetkikler neticesinde, bilhassa işletme vergisini teşkil eden kısmı esaslı bir tadile tâbi tutulmuş, Gezgincilere ait kısmı hemen aynen kabul edilmiştir.

Geçici Komisyon Gelir Vergisine tâbi ticarî kazançlardan alınacak, işletme vergisinin matrahtan değil de, gelir vergisinden mahsubunu bu kanunu tatbik maksadile kabili telif bulmamış, *bu verginin dayandığı karinelere icabı ticarete daha fazla sermaye yatırmak ve ücret ödemek mevkiinde olan sanayi aleyhine netice vereceğini ve psikolojik bakımdan da beyanname veren mükellefler üzerinde menfi bir netice doğuracağını düşünerek* «Ayırma prensibinden» fedakârlık ederek işletme vergisini «Esnaf Vergisi» adile tamamen esnaf muaflığından istifade eden küçük sanat ve ticaret erbabına hasretmiştir.

4 — Kanunun vergiden muaf tutmak istediği esnaf kimdir?

Esnaf mefhumu bir takım küçük sanat ve hırfet erbabını ifade etmektedir. Yabancı dillerde tam karşılığı yoktur. Fransızcada daha fazla küçük sanat erbabı için Artisan kelimesi vardır. Almanca ve İngilizce dillerinde Esnaf tabirini tam olarak ifade etmemekle beraber *Klein hândler Peacegood Marchand* kelimeleri mevcuttur.

Esnaf tâbiri türkçemize has bir kelimedir. Bununla küçük imalatçılık, tamircilik, köy sanatları, berberlik, seyyar satıcılık, pazar-

cılık gibi işler kastedilmektedir. Bu faaliyetlerin hepsindeki müşterek vasıf, yapılan işin sermayeden ziyade bedeni kuvvete dayanması ve aynı zamanda kazancın, ancak maiyetlerini temine kâfi gelmesidir. Kanunun vergiden muaf tutmak istediği kimseler bu mahiyette ve miktarda kazanç sağlayan kimselerdir.

B — Esnaf muafliğinin genel ve özel şartları esasları :

1945 - 1949 yılları arasında yapılan çalışmalar neticesinde kazanç vergisi kanununun ilgası ve yerine yep yeni bir sistemin ikamesi düşünülmürken memleket realiteleri gözönünde tutularak esnafın reel bir vergiye tâbi tutulmak istenildiğini açıklamıştık.

Hükümet tasarısında belirtildiği üzere [3] bu muafiyet sadece küçük esnafa, yani kazancı gerçekten dar olan küçük sanat ve hırfet erbabına inhisar ettirilmek istenmiş ve bunu temin için esnafın umumî bir tarifi yapılarak karışıklıklara meydan verilmek istenmemiş ve bir takım müşahhas ölçülerle hareket edilmiştir.

Kanundaki ölçüler biri umumî, diğeri hususî olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Bu şekilde tek kıstas yerine muhtelif şartların aranması daha âdil bir neticeye varılmak istenmiştir.

Umumî şartlar işin nev'i ve mahiyetine bakılmaksızın gelir vergisi bakımından esnaf sayılan herkes için kabul edilen bir kıstastır. Diğeri bir ifade ile umumî şartlardan her hangi birini haiz olmayan bir kimse esnaf muafliğinden istifade edememektedir.

Hususî şartlar ise, esnafın yaptığı işlerin nev'ine ve mahiyetine göre değişmektedir. Yani umumî şartları haiz olan bir kimse esnaf muafliğinden faydalanabilmek için ayrıca işin nev'i ve mahiyetine göre kanunda yazılı hususî şartları da haiz olmalıdır.

Son tadile kadar tatbik edilen şekle göre esnaf muaflığı için aranan umumî şartlar üç esasta toplanmıştır.

1 — İşinde bilfiil çalışmak veya bulunmak : Bu şart esnafın umumî tarifi ile alâkalıdır. Esnafın sermayeden ziyade bedeni mesaiye dayandığını göstermektedir.

2 — İş yerinin gerçek kirası 720 lirayı aşmamak : Bu şart esnaflık işlerinde sermaye unsurunu, iş yerinin büyüklük derecesine tahdit etmek için vazedilmiştir.

3 — Ticarî kazanç bakımından gelir vergisine tâbi olmamak :

[3] Hükümet Tasarısı, sahife 20.

Bu şart diğer ticarî kazançları dolayısıyla esasen esnaflık dışına çıkan ve beyanname vermek mecburiyetinde olan kimselere ayrıca bir muaflık bahşetmenin yersiz olacağı düşüncesile konulmuştur.

Hususî şartlarda ise esnaflığı hudutlandırmak için kazancın iktisadî faaliyetin ve bunun maddî bir tezahürü olan iş hacmi neticesi olduğu düşünülerek «İş hacmi» esasından gidilmiştir. Bu esasın muntazam defter ve kayıt tutmak külfetlerini yükleyen satış cephesi bir tarafa bırakılmış, modern vergicilikte alım cirosunun gittikçe ehemmiyet kazandığı nazara alınarak daha basit ve kavranması kolay ve çok daha emin olan alım cirosu esas tutulmuştur.

Bu sebeple esnaf muaflığından faydalanacaklar sadece mahdut mübayaa faturalarını muhafaza etmek gibi çok basit olan bir formaliteye tâbi bulunmuşlardır.

Nakliye işleri gibi muaflığın mübayaa edilen emtea mikdarile tayinine imkân bulunmayan hallerde, iş hacmi yerine iş vasıtaları esası kabul edilmiştir [4].

Bu şartlar kanunda kısaca şu şekilde formüle edilmiştir :

1 — Alım ve satım işleriyle uğraşanlar için toptancı olmamak (Toptancılar doğrudan doğruya perakendecilere mal satan kimselerdir).

2 — Perakendecilik yapanlar da (yani müstehlike satış yapanlar da) bir takvim yılında satın aldıkları emteanın tutarı 60.000 lirayı geçmemek;

3 — Kendi hesabına inşaat ve imalât yapanlarda bir yıl içinde satın aldıkları madde ve malzemelerin bedeli 40.000 lirayı geçmemek;

4 — Gelir vergisine tâbi olanlara ücretle yapılan işler karşılığında bir yıl içinde alınan ücretlerin tutarı 20.000 lirayı aşmamak;

5 — Ulaştırma işlerinde vasıta adedinden başka, tüccardan ve kurumlardan bir takvim yılında alınan nakliye bedelleri 40.000 lirayı geçmemek;

6 — Tavassut işlerinde alınan ücretlerin bir takvim yılındaki miktarı 5.000 lirayı aşmamak;

[4] Hükümet Tasarısı, sahife 26.

7 — Maden işletmelerile taş ve kireç ocaklarında, tuğla harmanlarında, kum ve çakıl istihsal işlerinde yapılan satış tutarı 60 bin lirayı aşmamak; dir.

Kanun maddeleriyle gerekçe arasındaki tezatlar :

Ancak gerekçede esnaf olarak vergilendirilmesi düşünülen mükellef ile kanunda umumî ve hususî şartları saydığımız şekilde belli edilen esnaf mükellefi arasında çok mühim ve bariz bir tezad husule getirilmiştir.

1 — Umumî şartlardan 720 lira iş yeri kirası Millî Korunma Kanunu ile vazedilen tahditler nazara alınacak olursa, bu gün için oldukça geniş bir miktardır. Zira gerekçede esnaf olarak kabul edilen ve bedenî mesaisile ancak geçimini temin eden mükelleflerin çalıştıkları iş yerinin aylık kirası mikdarı 10 - 15 lirayı tecavüz etmektedir. Hele küçük şehirlerde kiralar umumiyetle büyük şehirlerdekine nazaran düşük olduğundan bilhassa buralar için kabul edilen bu had çok yüksektir.

2 — Keza gerekçede ileri sürülen mütalâa ile kanundaki hususî şartları tayin eden iş hacmi ölçüleri arasındaki tezad daha barizdir. Nitekim gerekçede esnaf için (Sermayeden ziyade bedenî çalışmadan meydana gelen ve sahibinin geçimini sağlamağa ancak kâfi gelen) bir kazanç kastedilmiştir. Halbuki kanunda kabul edilen alım ciro hadlerine göre sağlanan kâr mikdarı bu kazancın çok üstündedir.

Meselâ zamanımızda perakende ticarete kâr yüzdesi bazı emtealar için az olmakla beraber umumiyetle % 30 ve % 40 civarındadır. Meselâ Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesi gereğince perakende ticaret erbabı için tesbit edilen ortalama kâr haddi yenilecek ve içilecek maddeler için % 20, kullanılacak ev eşyaları için % 40 - 45 nisbetine yaklaşmaktadır. Bunun içindir ki, 60.000 liralık mübayaa haddi perakende ticarete 20 - 25.000 lira bir kâr ifade etmektedir. Hele biraz sonra açıklayacağımız gibi 60.000 liralık had yalnız tüccardan ve kurumlardan yapılan mübayaalara hasretilerek esnaftan ve müstahsilden yapılan alımların bu haddin hesabına ithal edilmemiş olması hakikatte bu kâr mikdarının çok üstüne çıkabilmesine imkân vermektedir.

Bundan başka satın aldıkları mallardan tüccara, kurumlara, esnafa, kamu idare ve müesseselerine bir takvim yılı içinde yaptık-

ları satışların miktarı 30.000 lirayı geçmeyenlerin toptancı sayılmayacağı hakkındaki hüküm bu imkânı büsbütün arttırmıştır. Öyle ki, muamelelerini kanuna uydurabilen bir esnaf yılda 100.000 liralık mübayaaya yapabilir ve bundan dolayı muaflık şartlarını da kaybetmeyebilir. Bu şekilde faaliyette bulunan bir kimseyi sermayeden ziyade bedeni çalışmasıyla geçimini ancak sağlamağa yeter derecede kazanç elde eden bir şahıs olarak kabul etmeğe imkân yoktur.

Küçük sanat ve inşaat, küçük ulaştırma ve maden işlerinde de durum aynıdır.

Esnaf muaflığının umumî ve hususî şartlarının altı senelik tatbikatı nasıl cereyan etmiştir?

Esnaf muaflığının umumî şartları kanunun 10 uncu maddesinde tesbit edilmiştir. Bu maddeye göre bir kimsenin esnaf muaflığından istifade edebilmesi için «Kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması, iş yerinin yıllık kirasının 720 lirayı aşmaması, ayrıca ticarî kazancı dolayısıyla Gelir Vergisine tâbi tutulmaması» lâzımdır.

Bu şartlar mutlak ve umumîdir. Yani bu şartlardan her hangi birini haiz olmayan bir kimse esnaf muaflığından istifade edemez.

I — İşinde bilfiil çalışmak veya bulunmak şartı : (Hükümet tasarısında yalnız işinde çalışmak kaydı mevcut iken geçici komisyon tarafından dükkânda alış verişe nezaret etmek, kasada para almak gibi hizmetler için işinde bulunmak kaydı ilâve edilerek genişletilmiştir [5])

Bir kimsenin işinin başında bulunması sevk ve idareyi kendi uhdesinde bulundurması demektir. Bir şahsın işinin başında bulunmadığı halde bulunuyormuş gibi telâkki edilebileceği halleri madde zarurî ayrılmalar ve ölüm hali olarak iki grupta mütalâa etmiştir.

a) Zarurî ayrılmalar ; muvakkaten bilfiil işin başında bulunmama halleridir. Bunlar kanun metninde seyahat, hastalık, askerlik, ihtiyarlık, mevküflük ve mahkûmiyet olarak sayılmış ve «gibi» edatı ile de zarurî ayrılma hallerinin taaddüdüne imkân verilmiştir.

b) Ölüm hali, ıhtımaif düşüncelerle muaflık şartını ihlâl etmeyen bir vaziyet olarak mütalâa edilmiştir. Ölüm halinde iş sahibi-

[5] Geçici komisyon raporu, sahife 5.

nin dul eşi veya küçük çocukları namına iş devam olunduğu takdirde bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmalarına bakılmamaktadır.

İş başında bulunmak ve zarurî ayrılmalar hakkındaki hüküm tatbikatta bir çok güçlükler doğurduğu gibi, bu şartın işlenmesine mani olmuştur. Zira bir yerde bulunma hali müphem olup vuzuh ifade etmemektedir.

Aynı zamanda muayyen bir müddetle takyid edilmediği gibi bu husustaki muhtelif haller tesbit edilmemiştir. Bu nokta kanunun mer'iyete girdiği günlerde çok enteresan hadiselerin cereyanına sebep olmuştur.

İdare pek zayıf olan bu şartı dar mânada tatbik ederek bir netice almak istemiş ise de muvaffak olamamıştır.

Meselâ :

1 — Bir mükellefin İstanbulda Şişlide ve Beşiktaşa 2 adet fotoğrafçı dükkânı vardır. Mükellef vaktinin çoğunu Şişlideki dükkânında geçirmekte ve akşam üzeri müstahdemleri tarafından idare olunan Beşiktaştaki dükkânına gelerek bir iki saat meşgul olmaktadır.

2 — Otomobil sahibi bulunan bir kimse şoför tutarak kilometre esasından hesap almak suretille taksi işletmekte ve kendisi aynı zamanda bir bankada memur bulunmaktadır.

Bir kaç gün ara ile şoförü ile buluşarak hesap almakta, taksisininin müteakip günlere ait mesaisini tanzim etmektedir. Mükellef bir müessesede müstahdem olduğuna ve günlük mesaisinin çoğunu burada geçirdiğine ve üç beş günde bir taksi işi ile meşgul olduğuna göre işinin başında bulunmuş sayılacak mıdır ?

Açıkladığımız bu haller bidayette iş başında bulunmama addedilerek gelir vergisine tâbi tutulmak istenilmiş, bilâhare terimin vuzuhsuzluğu ve genişliği yüzünden bu istikametteki tatbikattan vaz geçilmiştir.

Bu gün ayrı ayrı sokak ve caddelerde birden fazla iş yerine sahip olan mükelleflerin işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak şartını ihlâl etmiş sayılıp sayılmayacağını tayini için işin nevi ve mahiyetine; muhtelif işyerlerinin veya işlerinin sevk ve idaresine mani olup olmadığına ve muhtelif mahaller arasında gidip gelme işinin bariz bir zorluk arzeditmediğine bakılmaktadır.

Fakat bu da tesbiti güç ve kat'iyet ifade etmeyen bir durum arz etmektedir. Bu bakımdan bu şart tatbikatta esnaf muaflığının tayinine medar olacak bir kıstas mahiyetinde bulunmamaktadır.

Bu yıl başında mer'iyete giren ve esnaf muaflığını bir mükellefiyet şeklinden çıkararak mutlak bir muafiyet şekline sokan 6582 sayılı kanunla bu şart değiştirilmiş değildir.

Bundan sonra da idare ticaret ve sanat erbabının işinde bilfiil çalışıp çalışmadığını arayacak, bilfiil çalışmıyorsa bu takdirde işin idaresile uğraşp uğraşmadığına bakacak, işinde bilfiil çalışmadığı gibi sevk ve idaresile de meşgul bulunmuyorsa esnaf muaflığının diğer umumî ve hususî şartlarının mevcudiyetini araştırmadan bu kimseyi muafiyetten faydalandırmayacaktır.

Fakat yukarda açıkladığımız gibi bu şart kat'iyet ifade etmediğinden esnaf muaflığının tesisinde ehemmiyetli bir rolü bulunmayacak ve yalnız esnaflığın sermayeden ziyade bedenî kuvvetle çalışanlara has bir muafiyet olduğunu temsil eden bir sembol olarak kanundaki yerini muhafaza etmeğe devam edecektir.

Şimdi esnaf muaflığının umumî şartlarından ikincisinin tatbik şeklinin izahına gelmiş bulunuyoruz.

II — Esnaf muaflığının umumî şartlarından en ehemmiyetlisi ve ilk şartın aksine olarak tatbik kabiliyeti bulunan ikinci şart kira veya gayrisâfi irad karinesidir.

Kanunun ilk şekline göre iş yerinin yıllık kirası 720 lirayı aşanlar gelir vergisine, aşmayanlar esnaf vergisine tâbi tutulmuştur. İş yeri kısa bir ifade ile mükellefin iş yaptığı mahaldir. Vergi Usul Kanunu 146 nci maddede iş yerini tarif etmiştir. Bu tarife nazaran iş yeri «Mağaza, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri; maden ve taş ocakları, inşaat şantiyeleri gibi, ticarî veya sınaî veya meslekî bir faaliyetin icrasına tahsis edilen ve bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir.»

Kanunun 6582 sayılı tadil kanunundan evvelki şekline göre iş yerlerinin yıllık kirasının 720 lirayı aşmaması muafiyet için şart kılınmış, ayrıca kiranın bu yerlerin yıllık gayrisâfi iratlarından aşağı olamayacağı, iş yerlerinin iş sahibine ait bulunması veya bedelsiz olarak kullanılması hallerinde kira yerine gayrisâfi irada itibar olunacağı hükme bağlanmıştı.

Kira ile irad ölçülerinin birlikte nazara alınması tatbikatta bir çok haksızlıklar ve karışıklıklar tevliid etmiştir. Bu hususda pek çok misaller vermek mümkündür.

Meselâ, imalât işi ile uğraşan mükelleflerin ekserisi iş yerini başkalarından kiralayarak kendilerine ait makine ve âletlerle bu iş yerlerinde sabit tesisat vücuda getirmektedirler.

1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu hükümlerine göre alâti sabite denilen makineler, bina vergisine tâbi bulunmakta ve bunlara tıpkı binalar ve mütemmim cüzüleri gibi irad takdir edilmektedir. Yukarıda açıkladığımız durumda olduğu gibi mükellef tarafından iş yerinin kiralanarak kendi malı olan alâti sabitenin iş yerine tesis edilmesi halinde kira ile alâti sabite iradı mukayesesi nasıl yapılacaktır?

İdarece umumiyetle miktar itibarıyla yüksek olmaları dolayısıyla iş yerleri kirasile alâti sabite iradı cemedilmiş ve yekûnunun 720 lirayı aşmadığına bakılmıştır.

Bazı mükellefler aynı mahiyette olmayan kira ve gayrisâfi ölçüsünün cemedilemeyeceğini, bu kabül ahvalde hem iş yerine, hem de alâti sabiteye ait gayrisâfi iratların cemedilerek iş yerine ödenen kira ile mukayese edilmesi lâzımgeldiği iddiasında bulunmuşlardır.

İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Devlet Şûrasına intikal eden ihtilâflarda bilhassa Devlet Şûrası ilk kararlarında iş yeri kirasile alâti sabite gayrisâfi iradının cemedilmesinin mümkün olduğu içtihadında bulunmuşlardır [6]. Bilâhare (Kanunda kira ile iradın birleştirilmesini istihdaf eden her hangi bir hüküm bulunmadığından, sabit alât iradının iş yerine ait iratla birleştirilerek elde edilecek irat yekûnunun kira bedeli ile mukayese edilmesi kanun hükümlerine uygun olur) [7] denilerek bu içtihad değiştirilmiştir.

Fakat halen durum tebellür etmemiştir. Temyiz Komisyonu bu gün dahi birinci noktai nazarda ısrar etmekte devam etmektedir [8]. İdarenin evvelâ birinci içtihadı göre muamele yapmakta devam etmesi bir çok ihtilâflar doğurmuş ve itiraz mercileri kararlarına göre bir kısım mükelleflerin gelir vergisinden esnaf vergisine dönmelerine ve bir çok düzeltme ve terkin muamelelerinin husulüne sebep olmuştur. Buna benzer misalleri çoğaltmak mümkündür.

6582 sayılı kanun bu gibi karışıklıkları önlemek ve bu yüzden husule gelen haksızlıkları bertaraf etmek maksadile her iki ölçünün birlikte istimalinden sarfınazar ederek kiraya nazaran daha müs-

[6] Devlet Şûrası 4 üncü Daire 23.11.1953 gün ve 53/3490 sayılı kararı.

[7] Devlet Şûrası 4 üncü Daire 26.1.1955 gün ve 55/146 sayılı kararı.

[8] Temyiz Komisyonu 1 inci Dairesinin 30.11.1955 tarih ve 5961 s. kararı.

takar ve tesbiti kolay olan gayrisâfi irad ölçüsünü esas almakla iktifa etmiştir. Bu şekildeki hareketi ile Kanun Vazı memleketimizin iktisadî ve içtimâî durumuna göre isabetli bir harekette bulunmuştur. Zira :

1 — Gayrisâfi iratlar da Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre o yerin kirasına göre takdir edilmektedir. (Madde : 282).

Gayrisâfi irad tabirinden ne kastedildiği aynı kanunun 281 ve müteakip maddelerinde izah edilmiştir. Bu açıklamaya göre gayrisâfi irad 1837 sayılı kanunun mevzuuna giren binaların vergi değerlerine esas tutulmak üzere tahrir ve tadilât komisyonlarınca tahmin edilen kira bedelleridir.

Şu hale göre Takdir Komisyonları tarafından binanın kirasına takdir edilen gayrisâfi iratla, kiracı ve mal sahibi anlaşmalarına göre tayin edilen kira mukayese edilmekle fuzulî bir muamele yapılmaktadır.

2 — Kira miktarı mülk sahibi ile kiracıların anlaşmalarına göre her zaman değişebileceğinden kira ölçüsü daima mütehavvildir. Halbuki gayrisâfi irad ancak ferdî tadille veyahud umumî tahrirle değişeceğinden müstakar bir mahiyette bulunmaktadır.

3 — Gayrisâfi iradın tek bir mahzuru vardır. O da gayrisâfi irad konjonktüre ve rayice uymaz. Daima statiktir. Ancak yeni bir tahrirle değişebileceği için uzun zaman sabit kalır. Fakat bu gün kiralar da Millî Korunma Kanunu ile dondurulmuş bulunduğu için bu keyfiyet gayrisâfi irad karinesi için mühim bir mahzur teşkil etmez.

Esnaf muaflığını tayin ederken gayrisâfi irad miktarı nasıl hesaplanacaktır?

a) Alâti sabite iradın iş yeri iradına ilâvesi :

1837 sayılı Bina Vergisi Kanununun 11 inci maddesi hükmüne göre iş yerine konulan alâti sabiteler de binadan maduttur. Bu bakımdan bunların iradı da iş yeri iradına ilâve edilerek esnaf muaflığı haddi tayin edilecektir.

b) 6582 sayılı kanun hükümlerile, Gelir Vergisi Kanununun muvakkat 6 ncı maddesine göre :

1 — İş yerlerinin gayrisâfi iradı 1 Ocak 1940 tarihinden evvel takdir edilmiş ise % 50 fazlasile (yani 180 lira yerine 120 lira olarak);

2 — 1 Ocak 1940 tarihi ile 5020 sayılı kanunun mer'iyete girdiği 28 Şubat 1947 tarihleri arasında takdir edilmiş ise olduğu gibi (yani 180 lira olarak);

3 — 5020 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 28 Şubat 1947 tarihinden sonra serbest bırakılan kiralara göre takdir edilmiş olan iş yerlerine ait kiralar % 35 noksanile (yani 276.92 lira olarak) nazara alınacaktır.

Esnaf durumunda bulunan kimselerin işgal ettikleri iş yerlerinin mecmuu iradı yukarıki mikdarları aşmadığı takdirde esnaf muaflığı tatbik olunacaktır.

Biraz evvel bina içerisine konulan alâti sabitelerin binadan maddud bulunduğunu ve gayrisâfi iratlarının da muaflığın tesbitinde esas alındığını bildirmiştik.

Acaba alâti sabite iratları da yukarıki hükümlere tâbi olacak mıdır? Başka bir ifade ile alâti sabite iratlarından da zam ve tenzil yapılacak mıdır?

Gelir Vergisi Kanununun geçici 6 ncı maddesinde sadece gayrisâfi irattan bahsedilmiş ve bunun alâti sabiteye veya iş yerine aidiyetinden bahsedilmemiştir. Bina Vergisi Kanunu hükümlerine göre alâti sabite de binadan sayıldığından tatbikatta alâti sabitenin iratlarına da zam veya tenzil tatbik edilmektedir.

Esasen Millî Korunma kanunu ile gayrimenkul irat ve kiralari üzerine konulan takyitler binanın içine konulan sabit istihsal vasıtalarına da teşmil edilmektedir. Böyle olunca mezkûr vasıtalar için takdir edilen iratların da Gelir Vergisi Kanununun geçici maddesi gereğince % 50 zam veya % 35 tenzile tâbi olması icab eder. Bu cihet malî kaza mercileri ve Devlet Şûrası kararlarile de müstakar bir içtihad halini almıştır.

Geçici madde hükmüne göre bu durum Millî Korunma Kanunu ile kiralar üzerine konulan takyidlerin kaldırıldığı yılı takiben ikinci yıl sonuna kadar devam edecektir. Ondan sonra bittabi serbest kiralara göre takdir edilecek iratlar carî olacaktır. Ancak burada bir sual aklımıza gelmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu geçici 6 ncı maddesinin b fıkrasında 5020 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 28 Şubat 1947 tarihinden sonra serbest bırakılan kiralara göre takdir edilmiş olan iratların % 35

noksanile nazara alınacağı tasrih edilmiştir. Bilindiği gibi 28 Şubat 1947 tarihinden sonra yeni inşa edilen binalarda kiralar serbest bırakılmıştır. Bu hüküm de o zamanki kira rejimine göre kanuna konulmuştur. Halbuki bundan bir kaç ay evvel kabul edilen 6570 sayılı kanunla 1947 yılında serbest bırakılan bir kısım kiralar 1953 yılı rayicine göre tekrar dondurulmuştur. Şimdi memleketimizde halen serbest kira mevcut olmadığına göre 180 lira gayrisâfi iradın yeni kira rejimine göre kaderini tayin etmek icabederdi. Fikrimizce bu kanunda bir boşluk olarak bırakılmıştır.

Bu mevzuda tatbikatta teşkilâtı meşgul eden olaylardan biri de kullanım tarzı kısmen veya tamamen değişen mahallerle, muhdes mahallere ait gayrisâfi iradın hesabıdır.

Bir binanın kullanım tarzının kısmen veya tamamen değiştirilmesi Vergi Usul Kanununun 58 inci maddesinin 5 inci fıkrasile tadilat sebebi olarak kabul edilmiştir. Bunun içindir ki, ikametgâh olarak kullanılan bir binanın tamamının veya bir kısmının mağaza, depo, dükkân, fabrika ve imalâthane gibi ticaret ve sanat işlerine tahsis olunması tadilat sebebi olarak nazara alınmakta ve binaya yeniden gayrisâfi irat takdir edilmektedir.

Bu şekilde takdir edilen iratlardan da zam veya tenziller yapılacaktır.

1 — Millî Korunma Kanununun yürürlüğe girmesinden evvel inşa edilmiş olup da muhtelif sebeplere binaen gayrisâfi iratları bu kanunun yürürlüğe girmesinden sonra takdir edilen iş yerlerinin iratları ya 1939 yılı rayici esas alınmak suretile takdir edilmiştir. Bu takdirde Gelir Vergisi Kanununun muvakkat 6 ncı maddesi gereğince % 50 zamma tâbi tutulmak lâzımdır. Veyahut da Tadilat Komisyonu kararlarında iş yeri iradına yapılması derpiş edilen % 50 zammın nazara alındığı açıklanmıştır.

Bu halde takdir edilen iratlara ayrıca % 50 zam yapılmamaktadır.

2 — Millî Korunma Kanunu tatbik konulduğu tarihten sonra inşa edilmiş bulunan veya aslı heyeti tevsî veya tadil edilerek esaslı surette değişiklik görmüş olan iş yerlerinin iratları emsalleri nazara alınarak mahallî örfe göre belediye encümenlerince o zamanki rayice uygun olarak tayin edilen kiralara nazaran takdir edilmektedir.

Takdir 1.1.1940 - 28.2.1947 tarihleri arasında yapılmış ise bir zam veya tenzilat icrasına mahal yoktur.

3 — Takdir 28.2.1947 tarihinden sonra serbest kira esasına göre yapılmış ise % 35 tenzilat yapmak suretile nazari itibara alınması lâzım gelir. Bu şekildeki tatbikat malî kaza mercileri ve Devlet Şûrası kararlarile de tasvip edilmektedir [9].

Bir sanat ve ticaret erbabının birden fazla iş yeri bulunması hali :

Bazı ahvalde iş ve teşebbüs erbabının birden fazla iş yeri bulunabilir. Ve bu iş yerlerinin iratlarının takdir tarihleri değişebilir. Bu halde bu iratlardan gerekli zam ve tenziller yapılır, bulunacak mikdarın yekûnunun esnaf muaflığını tayin eden gayrisâfi irat ölçüsünü aşıp aşmadığına bakılır.

Muafiyetin tayininde hangi günlük iratlar esas alınmaktadır? Kanununun 10 uncu maddesinin son fıkrasında öteden beri işine devam edenlerden takvim yılı başındaki, yeniden işe başlayanlarda işe başlama tarihindeki iratların esas alınacağı yazılıdır. Şu halde 1956 yılında yeniden mükellefiyete gireceklerin tayini için 1.1.1956 tarihinde işgal ettikleri mahallerin iratlarının 180 lirayı geçip geçmediğine bakmak lâzımdır.

Burada şu noktayı tehartiz ettirmek yerinde olur. Bir mükellefin bir senelik mükellefiyet şeklinin tayininde senenin ancak bir günündeki iradının esas alınması fikrimizce yanlış bir harekettir. Zira tatbikatta bazı mükelleflerin sene sonu yaklaşırken iş yerlerinden bir veya ikisini terk etmek suretile iş yeri iradını düşürdükleri, yıl başından sonra da tekrar aynı mahalde işe başladıkları ve bu suretle esnaf durumunu muhafaza etmeğe çalıştıkları görülmüştür.

Diğer taraftan aynı kanununun 13 üncü maddesinde esnaf muaflığının genel şartlarından birinin takvim yılı içinde kaybedilmesi halinde esnaf muaflığının yıl sonuna kadar devam edeceği hakkında bir hüküm mevcuttur. Bu hüküm de bazı mükelleflerin açıkladığımız hareketlerini teşvik edecek mahiyettedir. Fikrimizce bu hükümün tadili yani yılın her hangi bir gününde genel şartı ihlâl eden bir mükellefin o günden itibaren Gelir Vergisine tâbi tutulması yerinde olacaktır.

Meselâ 1956 yılının birinci günü işgal ettiği mahallin iradı 180 lirayı geçmeyen fakat ertesi günü buraya vazedilen alâti sabite iradile bu mikdarı kat kat tecavüz eden bir mükellef sene sonuna ka-

[9] Devlet Şûrası 4 üncü Dairesinin 3.11.1955 gün ve 955/4747 s. kararı.

dar esnaf olarak hiç vergi ödemeyeceği halde bu mükellefin iş yerine nisbetle daha küçük bir mahalde çalışan ve daha az kazanç temin eden diğer bir kimse kanunun bu hükmüne göre vergi ödeyecektir. Bu suretle Vergideki umumilik ve adalet prensibi zedelenmiş olacaktır. Aynı haksız durum yeniden işe başlayanlarda işe başladıkları tarihte 180 liradan noksan fakat bir kaç gün sonra işini büyütülerek bu miktar iradın fevkindeki iratlı mahallerde iş yapanlar için de mevzuubahis olabilecektir.

III — Esnaf muaflığının genel şartlarından üçüncüsü (6582 sayılı kanuna göre) yıllık beyanname esasından Gelir Vergisine tâbi olmamaktır.

Bilindiği gibi gelir vergisi beyan esasına dayanmakta; mükellefler bir takvim yılında muhtelif kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratları bir beyannameye birleştirmektedirler.

Bu kazanç ve iratlar gelirin mahiyetine göre değişmektedir. Gelir Vergisi Kanununun 71 inci maddesinde yıllık beyanname verilmeyecek gelirler, 72 nci maddede de ihtiyarî olarak beyanname verilecek haller tadadî olarak zikredilmiştir.

6582 sayılı kanuna nazaran; Gelir Vergisi Kanununun 71 ve 72 nci maddeleri hükümlerine göre kazanç ve iratlarını yıllık veya münferid beyannameye toplamayacak kazanç ve irat sahipleriyle, yıllık beyanname verilmesini gerektiren kazançları 66 nci maddenin 1 ilâ 4 No. lu bentlerinde ve 67 nci maddede yazılı olanlardan ibaret bulunanların aynı zamanda ticarî veya sınaî kazançları mevcut bulunduğu takdirde esnaf muaflığı şartını haiz addedilmeleri lâzım gelmektedir.

Bunların haricinde beyan esasında gelir vergisine tâbi bir geliri mevcut olanlar diğer şartları haiz olsalar bile ticarî ve sınaî kazançları üzerinden Gelir Vergisine tâbi tutulacaklardır.

Tadilden evvel 5421 sayılı kanundaki şart (ayrıca ticarî kazancı dolayısıyla Gelir Vergisine tâbi olmamak) şeklinde idi. Bu esasa göre ticarî kazancı dolayısıyla Esnaf Vergisine tâbi olanlar menkul ve gayrimenkul sermaye iratları dolayısıyla Gelir Vergisine tâbi bulunuyorlardı. Bu suretle bir kimse muhtelif gelir kaynakları itibarile aynı yılda hem şahsî bir vergi ödüyor, hem de reel bir vergi ile teklif ediliyordu. Bu ise Gelir Vergisinin esas prensiplerile kabili telif olmayan bir durumdur.

Son tadil ile bu şartın şümülü genişletilmiş, sadece ticarî kazancı dolayısıyla değil, Gelir Vergisi mevzuuna giren her türlü ka-

zang ve iratlardan (Kanunun 66 ncı maddesinin 1 ilâ 4 No. lu bentleriyle, 67 nci maddesinde yazılı kazanç ve iratlar hariç) her hangi birisi dolayısıyla yıllık beyan esasında Gelir Vergisine tâbi bulunmak şartı konulmuştur. Bu suretle kanunun esas prensiplerile telif edilemeyen durum kısmen bertaraf edilmiştir. Halen yıllık beyan esasına tâbi olmakla beraber esnaflık şartına tesiri olmayan kazanç ve iratlar 66 ncı maddede dört bent halinde sayılan «Gayrimenkul hakların, menkul kıymetlerin satışından, hisselerin devir ve temlikinden doğan kazançlarla» 67 nci maddede yazılı arızî kazançlardan ibarettir.

O halde sair kazanç ve iratlar meyanında yer alan 64 ve 65 inci maddelerde sayılan özel hastahane, okul ve buna benzer ticarî olmayan müesseselerin işletilmesinden elde edilen kazançlarla 66 ncı maddenin son fıkrasında yazılı ve ticarî kazançlar gibi tesbit olunan kazançlar için yıllık beyanname verilmesi halinde esnaf muaflığı mevzu bahis olamayacaktır.

Gayrisâfi irat miktarına göre tayin edilen umumî şartta olduğu gibi üçüncü şart da takvim yılı başındaki veya işe başlama tarihindeki duruma göre tatbik edilir. Bu sebeple takvim yılı başında veya işe başlama tarihinde yıllık beyan esasında Gelir Vergisine tâbi bir geliri mevcut olan kimse ticarî kazancından dolayı da Gelir Vergisine tâbi olur. Bu tarihlerde böyle bir gelirin mevcut olmaması halinde esnaf muaflığı devam eder. Şayet bu tarihlerden sonra yıllık beyanname verilmesini icab ettirecek bir gelir elde edilirse bu yılın sonuna kadar esnaf muaflığına halel gelmez. Bu vaziyette bulunan bir kimse ancak o yılı takibeden yıl başından itibaren ticarî ve esnaf kazancı üzerinden Gelir Vergisine tâbi olur.

II No. lu şartta anlattığımız gibi bu şartın da yıl başındaki ve işe başlama tarihindeki duruma göre tatbiki mahzurludur. Bu tarihte bu durumda bulunmayan ve müteakip günlerde bu vaziyeti iktisab eden kimseler esnaf muaflığından faydalanırlarken öte taraftan bu tarihlerde muafiyetten faydalanamayan hüsnüniyet sahibi mükellefler adaletsiz şekilde vergi ödemiş olurlar.

Şimdi, esnaf muaflığının özel şartlarının tatbik şeklinin izahına gelmiş bulunuyoruz.

Esnaf muaflığının özel şartları :

Kanunda esnaf muaflığından istifade imkânları ayrıca işin nevi ve mahiyetine göre değişen başka şartların tahakkukuna da bağlan-

mıştır. Yani bu şartlar umumî şartlarda olduğu gibi esnaf olacakların hepsinde mutlak olarak aranacak değildir. Her işin mahiyet ve hususiyetine göre ayrı ayrı tesbit olunmuş bir takım şartlar muafiyetin tatbikinde esas olmaktadır.

Bir kimsenin esnaf muaflığından istifade edip etmediğinin tesbiti için evvelâ umumî şartlara bakılacak bu şartlara göre esnaf sayılıyorsa ayrıca yaptığı işin mahiyetine göre hususî şartlar araştırılacaktır. Mükellef kanunda yazılı iş nevilerinden biri ile iştigal ediyor ve buradaki şartları da haiz bulunuyorsa bu takdirde esnaf olarak muafiyetten istifade edecektir.

5421 sayılı kanunla kabul edilen ilk özel şartlar gayet geniş tutulduğundan iş hacmi bakımından Gelir Vergisine girmesi icabeden bir çok kimseler esnaf olarak cüz'î bir vergi ödemek imkânını bulmuşlar ve sistemin tatbikine engel olmuşlardır.

Meselâ küçük ticaret işleri için perakendecilikle kabul edilen 60.000 liralık mübayaâ haddini esnaflık durumu ile telif etmeğe imkân yoktur. Bahusus 60.000 liralık had kanuna göre yalnız tüccardan ve kurumlardan yapılan mübayaalara hasredilerek esnaftan ve müstahsilden yapılan mübayaaların bu haddin hesabına ithal edilmiş olması fiiliyatta bir senedeki alış haddinin bu mikdarın çok fevkinde çıkabilmesine imkân vermiş ve elde edilen kazanç mikdarı da o nisbette artmıştır.

Bundan başka kanunun toptancılık tarifi de esnaf ve tüccarı tefrik edecek kat'î bir ölçü kudretini kazanmamış, Vazn Kanununun toptancı olarak vergilendirmek istediği pek çok ticaret erbabını toptancı olarak teklif etmeğe imkân hasıl olamamıştır.

Mezkûr kanunda toptancı, müstahsilden, tüccardan, kurumlardan satın aldıkları veya ithal eyledikleri mahsullerle emteayı tüccara, esnafa, kurumlara, kamu idare ve müesseselerine satanlar veya ihraç edenler ifadesile tarif edilmiştir. Bu tarife göre cereyan eden muameleler için hacmi, alış ve satış tutarlarının mikdarı nazarı itibara alınmaksızın toptancılık muamelesi sayılmıştır. Bunu takiben perakendecilik de tarif edilmiştir. Kanuna göre perakendeci doğrudan doğruya müstehlike satış yapanlardır. Muhtelif hadiseler dolayısıyla Devlet Şûrasınca verilen kararlarda bu maddeye göre mükellefiyet şeklinin tayini için evvelâ mükellefin perakendeci olup olmadığı araştırılacak, perakendeci olmadığı anlaşılırsa toptancı olarak teklif edilecekti.

Ancak müstahsilden, tüccardan ve kurumlardan mal satın alan bir çok kimseler bu malları olduğu gibi satmayıp imâl ederek sat-

tıklarından tatbikatta bu imâlciler mezkûr malların müstahliki sayılmışlar ve Gelir Vergisine tâbi tutulamamışlardır. Meselâ, Kundura veya terzi levazımatı ticaretile uğraşanlar veya benzin bayiliği yapanlar bunları esnaf durumunda bulunan kunduracılara, terzilere veya şoförlere sattıkları ve bu kimseler de bu maddeleri olduğu gibi değil, kendi işlerinde kullanarak kıymetlendirdikleri için müstehlik addedilerek perakendeci sayılmışlar ve gelir vergisi dışında kalmışlardır.

İdarenin bu gibileri Gelir Vergisi mükellefi addetmesi malî ve idarî kaza mercilerinin yukarki mütalâa ile bu şekildeki tatbikatı reddetmeleri yüzünden idare ile mükellefler arasında namütenahi ihtilâflar zuhur etmiş ve bu gibi ihtilâflar halen de devam edip gitmekte bulunmuştur.

Kaza Mercilerinin yukarki görüşlerinde ısrarları üzerine bir çok mükellefleri toptancılıktan dolayı Gelir Vergisine tâbi tutmak mümkün olamamış, adeta bu madde işlemez bir hale gelmiştir.

Perakendecilerde ise mübayaa haddi ölçüsünün geniş tutulması ve 60.000 liralık mübayaa haddinin yalnız tüccardan ve kurumlardan yapılan mübayaalara hasredilerek esnaftan ve müstahsilden yapılan mübayaaların bu haddin hesabına ithâl edilmemiş olması fiihliyyatta yıllık mübayaa haddinin bu mikdarı çok üstüne çıkabilmesine imkân vermiş ve bittâbi yüksek kazanç elde edenleri de esnaf vergisile teklif etmek zarurî olmuştur. Küçük sanat ve inşaat, küçük ulaştırma ve maden işlerinde de durum aynı olmuştur.

Yeni kanunda alım satım işlerine ait özel şartlar bakımından mükellefler arasında toptancı ve perakendeci diye bir tefrik yapılmamış, mübayaa ve satışların nereye ve kimlere yapılacağı da gösterilmemiştir.

Bundan başka kendi nam ve hesabına sanat ve inşaat işi yapanlara ait hususî ölçüde emtea alımına ait umumî ölçü meyanına alınmış, bu gibi işler için ayrı muaflik şartı tayini cihetine gidilmiştir.

Yeni kanunda bir takvim yılı içinde satın alınan veya ithal olunan emteanın iptidaf madde ve yardımcı malzemenin alış bedeli tutarının 20.000 lirayı geçip geçmediği, esnaf muaflığı haddinin tayininde esas tutulmaktadır.

Bu haddi aşan kimse Gelir Vergisi mükellefi addedilmekte, mübayaa bu miktarda veya bunun altında olduğu takdirde bu şart noktasından muaflığı haiz olduğu kabul edilmektedir.

Burada bir noktayı tebarüz ettirmek yerinde olur.

Satın alınan emtea, iptidai madde ve malzemenin hesabında acaba maliyet bedeli mi yoksa mübayaa bedeli mi esas alınacaktır?

6582 sayılı kanunun 2 nci maddesinde satın alınan iptidai madde, emtea ve malzemededen bahsedilmiştir. Şu halde 20.000 liralık haddin hesabında mücerret olarak mübayaa haddini esas almak, maliyet bedeline dahil olan masrafları ithal etmemek lâzımdır.

Satış ölçüsü :

6582 sayılı kanunla hususî ölçülerde esaslı bir değişiklik yapıldığını görüyoruz. 5421 sayılı kanunla iş hacmi esasları tesbit edilirken bu esasın muntazam defter ve kayıt tutulması külfetlerini yükleyen satış cephesi bir tarafa bırakılmış ve alım cirosu nazara alınmıştı. Halbuki yeni kanunla alım cirosunun yalnız başına maksadı temin etmediği nazara alınmış, bunun yanında satış cirosu ölçüsüne de yer verilmiştir.

Kanunun 2 nci maddesinin 2 nci bendine göre esnaf muaflığından faydalanmak için bir takvim yılı içinde satılan veya ihraç edilen emteanın, iptidai maddenin ve malzemenin satış bedeli tutarının 23.000 lirayı aşmaması, diğer bir ifade ile 23.000 lira veya onun altında olması lâzımdır.

Satışın nereye yapılacağı hakkında bir kayıt mevcut olmadığından kimlere yapılırsa yapılsın ancak satış bedeli miktarı esas alınacaktır. Bunda da mücerret olarak satış bedeli hesaba alınacak, satış bedeline ilâve edilen muamele vergisi, ambalaj vesair masraflar ithal edilmeyecektir.

Muaflık haddinin tayininde her şart ayrı ayrı nazara alındığından bir kimsenin alış bedeli miktarı 20.000 liradan noksan dahi olsa bir yıllık satışı 23.000 lirayı aşarsa esnaf muaflığı kaybedilecektir.

Ancak burada bir noksanlığa işaret etmek lâzımdır. Alım cirosunun faturalarla tesbit edileceği hakkında Vergi Usul Kanununda hüküm mevcut olduğu halde Esnafın bu haddi tecavüz edip etmediğini öğrenmek için satışını ne şekilde tesbit edeceği hakkında yeni kanunla bir hüküm sevkedilmemiştir. Fikrimizce bu bir noksanlıktır.

Ücretle yapılan işlerde esnaf muaflığının tâyini :

Iptidai madde ve yardımcı malzemesi müşteri tarafından temin edilen imalât, inşaat ve tamir işlerinde bir takvim yılı içinde alınan ücretlerin tutarı 3000 lirayı geçen esnaf gelir vergisine tâbi olacaktır.

Meselâ : Seyyar şekilde kundura boyacılığı yapan bir kimsenin, bir takvim yılında müşterilerden aldığı boya ücreti miktarı bürüt olarak 3000 lirayı geçerse o kimse esnaf muafliğından faydalanamayacaktır.

Hem kendi namına mal satılması veya hem de başkaları hesabına imalât, inşaat yapılması halinde muaflik haddinin tayini :

Satın aldığı malları aynen veya nev'ini, vasfını, terkiğini ve hassasını değiştirdikten sonra satan bir mükellef aynı zamanda ücretle imalât, inşaat ve tamir işleri yapıyorsa bu kimsenin esnaf muafliğından istifade edebilmesi için, satın aldığı emtea, iptidaî madde ve yardımcı malzemenin yıllık tutarı ile aldığı ücretlerin yıllık tutarının yedi katının 21.000 lirayı aşmaması lâzımdır.

Meselâ gömlek terziliği ile iştigal eden bir kimse bir taraftan müşterilerin getirdikleri kumaşları ücret mukabilinde dikerek gömlek imâl ederken, diğer taraftan mağazasında kendinin maliki olduğu kumaşlarla da gömlek yapıp satarsa bu kimsenin aldığı kumaşların mübayaa bedelile, temin ettiği ücretin yedi katı 21.000 lirayı tecavüz ettiği takdirde bu kimse esnaf muafliğından istifade edemez.

Bilfarz bir yılda 5000 lira kumaş mübayaa eden, 2000 lira ücret alan bir kimse esnaf muafliğından istifade eder. Ücret miktarı 2500 lira olursa istifade edemez.

Burada tavzihi lâzım gelen bir hususa işaret etmek isterim.

Memleketimizde terzilik ve kasketçilik gibi işleri yapan sanat-kârlar müşterinin getirdiği kumaşlara kendilerinin satın aldıkları malzemeleri de ilâve ederek imalde bulunurlar. Ve müşteriden malzeme ve imal ücretini birlikte tahsil ederler. Alınan ücret içinde hem malzeme ve hem de işçilik dahildir. Burada malzeme bedeli ve ücret birbiri içine girmiş memzuç bir vaziyettedir. Bu halde 21.000 liralık had nasıl hesaplanacaktır. Kanun bu noktada meskûttur. Bu gibi hallerin kanunda açıkça zikri daha muvafık olurdu kanaatindeyiz :

Tavassut işlerinde :

Sabit veya gezici olarak ticaret tellâllığı, komisyonculuk, emlâk tellâllığı, nakliyat komisyonculuğu gibi tavassut işleriyle uğraşanların bir sene içinde aldıkları ücret miktarı 3000 lirayı aşarsa o kimsenin gelir vergisine tâbi tutulması icabeder.

Maden işletmelerile taş ve kireç ocaklarında, tuğla harmanlarında kum ve çakıl istihracı işlerinde :

Bu işlerde sadece 23.000 liralık satış haddi esas alınmıştır. Bir yılda bu miktar satışı tecavüz eden mükellefler esnaf muaflığını kaybederler. Bittabi bu haddin hesabında yalnız satış miktarı itibara alınacaktır.

Taşıma işlerinde :

a) Birden fazla motörlü kara nakil vasıtası (Otomobil, kamyon, otobüs vesair) işletenler ;

b) Beşten fazla araba işletenler ;

c) Su üzerinde müteharrik 5 rüsum tonilatosundan fazla makinelili, 50 rüsum tonilatosundan fazla makinesiz nakil vasıtası işletenler ;

d) Makinelili ve makinesiz vasıtaların birlikte işletilmesi halinde makinelilerin 10 katı ile, makinesizlerin tonilatoları toplamı 50 tonu geçenler ;

e) a, b, c, d fıkralarında yazılı hadlerin aşağısında kalsa bile taşıma işleri dolayısıyla bir yılda alınan ücretlerin tutarı 6000 lirayı aşanlar ;

esnaf muaflığından faydalanmazlar.

Bu hükümlere göre tek bir kamyon işleten kimse yahud da işlettiği kamyonun sahibi olan şoför bile yılda aldığı nakliye ücreti 6.000 lirayı aştığı takdirde esnaf muaflığından faydalanamayacaktır.

Bittabi bu miktar bürüt miktardır. Halihazır iş hacimleri nazara alınırca bütün nakil vasıtaları Gelir Vergisine tabi olacaktır.

Şu halde kanunda motörlü kara nakil vasıtaları için özel şart olarak adet esas alınmış, arabalar dışında motörsüz kara taşıma vasıtaları için bir hüküm konmamıştır. Bunlar için bittabi hasılat ölçüsü tatbik edilecektir.

Kara nakil vasıtalarile deniz nakil vasıtalarının memzucen işletilmesi halinde müşterek özel bir hüküm vazolunmadığından her ölçüyü ayrı ayrı mütalâa etmek lâzımdır. Ancak bütün bu vasıtaların işletilmesinden elde edilen yıllık ücretin 6.000 lirayı geçip geçmediğine bakılacaktır.

Kâr hadleri düşük olan emteada alım ve satım hadleri :

İnhisara tâbi maddelerle, damga pulu, millî piyango bileti, akar yakıt, şeker ve bunlar gibi kâr hadleri emsallerine nazaran bariz

şekilde düşük olan emteanın alım ve satım hadleri alâkalı Vekâletlerin mütalâası alınarak Maliye Vekâletince tayin olunacaktır.

Ortak olarak çalışanların esnaf muaflığı nasıl tayin edilecektir :

Gelir Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin son fıkrasında, aynı işte ortak olanlarda genel ve özel şartların ne şekilde tatbik edileceği açıklanmıştır.

Bu fıkraya göre genel şartlardan iş yeri kirası ile özel şartlardan iş hacmi ölçüleri toplu olarak nazara alınacak, diğer şartlar her ortakta ayrı ayrı aranacaktır. Ancak hususî ortaklıklarda âkid şerikler dışında kalan hususî şerikler yıl sonunda menkul sermaye iradî için Gelir Vergisi beyannamesi vermeğe mecbur olduklarından diğer âkid şerik de Gelir Vergisine tâbi olacaktır. Şu halde 9 uncu madde hükmü sadece âdi ortaklıklar hakkında tatbik olunacaktır.

C — Takvim yılı içinde bu şartlarda vukua gelen değişikliklerin esnaf muaflığına tesir derecesi :

Gelir Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde şartların kaybedilmesi halinde yapılacak muamelenin mahiyeti umumî şartlar ve hususî şartlar bakımından ayrı ayrı tayin edilmiştir [10].

1 — Esnaf muaflığının umumî şartlarının yıl içinde kaybedilmesi :

Madde hükmüne göre esnaf muaflığının umumî şartlarını yıl içinde kaybedenler, müteakip takvim yılı başından itibaren Gelir Vergisine tâbi bulunacaklardır. Bunun içindir ki, işe başladığı tarihte veya Ocak ayı başında esnaf muaflığı umumî şartlarını haiz olan bir kimse, bir müddet sonra muafiyetini kaybederse, ertesi takvim yılı başına kadar, muafiyetten istifade eder.

Burada bir soru aklı gelir. İşe başladığı tarihte muafiyet şartlarını haiz olan bir kimse, bir müddet sonra muafiyetini kaybetse ve müteakip yıl başında muafiyet şartlarını tekrar iktisab etmiş bulunsa, ertesi yıl için muafiyetten istifade edebilecek midir?

Kanunda bu hususta bir hüküm mevcut değildir. Kanundaki hüküm mutlak olduğundan muafiyet yıl içinde kaybedildikten sonra

[10] 13 üncü maddenin son fıkrası hükmü 6582 sayılı kanundaki esaslara uymadığından kaldırılmıştır.

ertesi takvim yılı başında tekrar iktisab edilse dahi bir daha esnaf muaflığından istifade etmemenin kanunun ruhuna uygun düşeceği fikrindeyiz.

2 — Muaflığın özel şartlarının yıl içinde kaybedilmesi :

a) Özel şartlardaki iş hacmi ölçüleri % 50 ye (% 50 dahil) kadar bir artış vuku bulmuş ise muafiyet ertesi takvim yılı başında kalkar.

b) Ölçülerdeki artış % 50 yi aşmakta ise, muafiyet artışın vukua geldiği takvim yılı başından itibaren kalkar. Her iki şekilde muafiyeti kalkanlar muafiyeti kaybettiklerini bir ay içinde bağlı oldukları vergi dairesine bildirirler. (a) bölümünde açıklanan durumda bulunanlar müteakip yılın Ocak ayında defterlerini tasdik ettirerek muamelelerini kaydetmeğe başlarlar.

(b) Bölümünde yazılı olduğu şekilde muafiyetini kaybedenler muaflığı kaybettikleri tarihten itibaren bir ay içinde defterlerini tasdik ettirip muamelelerini yazmağa mecburdurlar. Bu gibiler aynı zamanda yıl başından muafiyetin kalktığı tarihe kadarki kazançlarını muhafaza ettikleri vesikalara dayanarak tesbit ederler.

Meselâ bakkalık yapan bir kimse alım veya satım hadlerinden birini (% 50 den fazla bir miktarı) 1 Temmuz 1956 tarihinde kaybetse 1.1.1956 - 1.7.1956 tarihleri arasındaki kazancını saklamak mecburiyetinde olduğu faturalara göre her maddenin normal olarak kâr hadleri yüzdelerine göre hesaplayabilir. Bu suretle bir tesbit yapamayanlar bu devreye ait kazançlarını tahmin ederler. Her iki şekilde bulunan kazançların noksan olduğunun tetkik elemanlarınca tesbiti halinde matrah farkına ait vergilerin asılları alınır, cezası alınmaz.

Burada kanunda mevcut bir noksanlığa işaret etmek yerinde olur. Tadilden evvel kanunun 13 üncü maddesinin son fıkrasında esnaf muaflığı şartlarını haiz olanlardan muaflıktan faydalanmak istemediklerini yazı ile bildirenler taleplerini takibeden takvim yılı başından itibaren, yeni işe başlayanlarda işe başlama tarihinden itibaren Gelir Vergisine tâbi tutulacağı hakkında bir hüküm mevcut idi.

Yeni kanunla bu hüküm kaldırılmıştır.

6582 sayılı kanuna göre Gelir Vergisinden tamamen muaf olan bir kimsenin Gelir Vergisine tâbi olmayı istemeyeceği bedihi ise de,

tatbikatta bazı mükellefler yıl içinde bilhassa özel şartlardaki iş hacimlerini % 50 nisbetinde tecavüz edeceklerini kat'î olarak tahmin ettiklerinden işlerinin selâmeti bakımından işe başlama tarihinden veya takvim yılı başından itibaren defter ve kayıt tutmayı arzu etmektedirler. Kanunda bu ciheti tedvin eden bir hüküm bulunmamaktadır. Buna rağmen tatbikatta bunu arzu eden mükelleflere defter tutmaları tavsiyesinde bulunmaktadır. Fikrimizce kanunda bu hususun formüle edilmesi yerinde olacaktır.

Burada mükelleflerin yanlış anladıkları ve hatta yanlış tatbik ettikleri bir cihetin aydınlatılması yerinde olur.

Esnaf muaflığının özel şartlarını % 50 nisbetinde tecavüz etmeleri sebebiyle muafiyeti kaybedenlerden bazılarının tahmin ettikleri kârları defterlerinin başına yazdıkları görülmüştür. Kanunda defterlerin muafiyetin kalktığı tarihten itibaren tutulacağı sarahaten yazılı olduğundan mükelleflerin böyle bir kayıt yapmalarını ve tahmin ettikleri kârları Mart ayında verecekleri yıllık beyannamede göstermeleri icabeder.

Muafiyet şartlarının yıl içinde kazanılması :

Takvim yılı başında veya işe başladığı tarihte esnaf muaflığı şartlarını haiz olmayan ve fakat yıl içinde bu şartları iktisab eden bir kimsenin hangi tarihten itibaren vergiden muaf olacağı hakkında kanunda bir hüküm yoktur. Gelir vergisinde yıl içinde muafiyetin kaybedilmesi halinde mükellefiyet ertesi yılda başladığından muafiyetin yıl içinde kazanılması halinde de mükellefiyetin ertesi yıl başına kadar devam etmesi Gelir Vergisi prensiplerine ve yukarıda izahını yaptığımız hükümlere daha uygun olur.

D — Bu mevzudaki dilek ve temennilerimiz :

Esnafın tamamen gelir vergisinden muaf tutulmasına ilmi prensipler, vergi tekniği ve memleketimizin özel şartları bakımından bir zaruret olup olmadığını incelersek şu neticeye varılır :

1 — Fertlerin vergi karşısında müsavatını sağlayacak prensiplerin başında umumîlik kaidesi gelir. Gelir vergisinin âdil bir vergi olabilmesi için malî külfet bakımından vatandaşlar arasında bir umumîlik teessüs etmesi lâzım gelir. Bu günkü esnaf muaflığı bu zaviyeden ele alınacak olursa bu prensiple telifine imkân görülemez. Çünkü memleketimizde çok geniş bir vatandaş külesini mükellefi-

yet dışı bırakan yeni kanunla Gelir Vergisindeki umumilik prensibi temelinden sarsılmıştır.

Nitekim memleketimizde 1954 yılında verilen Gelir Vergisi beyannamesi adedi 82 111 dir [11].

Aynı yıl sabit esnafın verdiği beyanname adedi 300.000 den fazladır. Gezici esnafın mükellef adedi ise 150 000 civarındadır. 6582 sayılı kanuna göre gayrisâfi irad haddi altında bir ciro hadleri de üçte bir - yedide bir nisbetinde daraldığı nazara alınacak olursa adedi 450 000 civarında bulunan esnaftan asgarî 150 000 kişinin vergi dışı kalacağı tahmin edilebilir.

2 — Gelir vergisi beyan esasına dayanmaktadır. Bunun muvaffakiyetle tatbiki mükelleflerin hesap ve kayıt tutmalarile ve bu kayıtların neticelerini vergi dairesine tafsilâtlı şekilde beyan etmelerile mümkündür. Gerçi hakikî mânada esnafın faaliyetlerini böyle bir muhasebe ile tesbit etmelerine imkân yoksa da, kanunun kabul ettiği ölçülere göre esnaf sayılan bütün mükelleflerin defter ve hesap tutmaya muktedir olamayacakları iddiası pek varid değildir.

Bahusus, Vergi Usul Kanunu bilânço esasını yanında hasılat ve masrafların kaydına istinad eden basit, işletme esasına göre defter tutmaya da müsaade etmiştir. Bu gün muafiyetten faydalanan ve yıllık mübayaası 20.000 lira civarında olan bir esnafın bu basit hesabı tutamayacağını iddia etmek pek güçtür. Esasen bu gibi kişiler alım ve satımlarını basit bir deftere yazarak işlerini yürütmektedirler. Bu bakımdan kayıtlarını biraz daha muntazam tutarak sene sonu kârlarını her zaman beyan edebilirler.

3 — Yeni lâyiha ile Gelir Vergisi Kanunu hükümleri arasında şu noktadan esaslı bir tezaüd müşahede edilmektedir.

Gelir Vergisi Kanununa göre yıllık kazancı en az geçim indirimi dâvurunda kalacak mükelleflerden hiç vergi alınmamakta ve indirimin en yüksek haddi dörtten fazla çocuklu evli mükellefler için 1440 lira olarak kabul edilmektedir.

Bu hadde göre yeni kanunla kabul edilen iş hacmi ölçüleri tetkik edilecek olursa bilhassa alım ve satım ciro hadlerinin çok yüksek olduğu neticesine varılır. Zira esnafın senelik kârının en az geçim indirimi altında kaldığı mütalâa edildiği takdirde yıllık mübaya haddinin 7000 ve satış haddinin 10000 lira olması gerekirdi.

[11] 1955 yılı Bütçe Gerekçesi, sahife 66.

4 — Bu mahzurlarına binaen yeni kanunda kabul edildiği şekilde geniş bir mükellef kitlesinin Gelir Vergisi dışında bırakılması mahzurludur.

Fikrimizce yıllık kazancı düşük olan esnafın gelirinin diğer bazı memleketlerde olduğu gibi Gelir Vergisinin şümulü içinde götürü usule göre tesbit etmek memleketimizin şartlarına daha uygun olur. Bu suretle esnaf gelir vergisinin şümulü içinde şahsî bir vergiye tâbi tutulurken, diğer taraftan çok geniş tutulan ölçüleri de işin icabına mütenasip hadlere indirmek kabil olur.

Bundan başka Gelir Vergisinde umumîlik kısmen temin ve vergi bakımından müsavatsızlık yaratan durum bertaraf edilmiş olur.

Bilhassa Fransa, Almanya ve Belçika gibi okur yazarları adedi bize nazaran çok yüksek olan memleketlerin dahi küçük ticaret ve sanat erbabını götürü olarak teklif etmekte oldukları nazara alınacak olursa bizim bu yola gitmemiz en salim bir hareket olur.

Esasen 1952 yılı tadil tasarısı ile bu yolda gidilmiş iken sonradan bundan neden dönüldüğünün sebebini anlamak pek güçtür.

Istanbul, 18 Ocak 1956