

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



**DEFTER BEYAN SİSTEMİNİN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ
ETKİSİ: SERBEST MESLEK KAZANÇLARI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman
Doç. Dr. Nevzat TETİK

Hazırlayan
İsa KARACAN

MALATYA 2019

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

DEFTER BEYAN SİSTEMİNİN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ:
SERBEST MESLEK KAZANÇLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
İsa KARACAN

Danışman
Doç. Dr. Nevzat TETİK

MALATYA 2019

T.C.
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ

**DEFTER BEYAN SİSTEMİNİN GELİR
VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: SERBEST
MESLEK KAZANÇLARI ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN
Doç. Dr. Nevzat TETİK

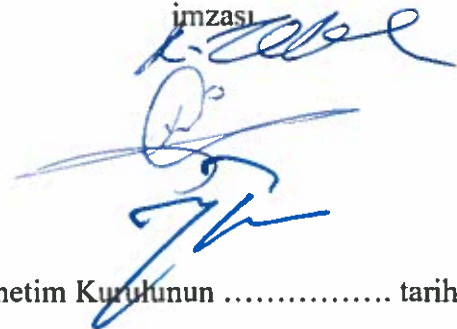
HAZIRLAYAN
İsa KARACAN

Jürimiz 23.12.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans tezini oybirliği ile başarılı bulunarak İşletme Anabilim, Muhasebe Finansman Bilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan Ad Soyadı

1. Doç. Dr. Nevzat TETİK
2. Dr. Öğr. Üyesi Nuri HACIEVLİYAGİL
3. Doç. Dr. İbrahim AKSU
- 4.

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun tarih vesayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır

imzası


Unvan Ad Soyadı
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ONUR SÖZÜ

Doç. Dr. Nevzat TETİK danışmanlığında Yüksek Lisans Tezi olarak hazırladığım “Defter Beyan Sisteminin Gelir Vergisi Üzerindeki Etkisi: Serbest Meslek Kazançları Üzerine Bir Araştırma” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım”.

İsa KARACAN



TEŞEKKÜR

“Defter Beyan Sisteminin Gelir Vergisi Üzerindeki Etkisi: Serbest Meslek Kazançları Üzerine Bir Araştırma” konulu tez çalışmasının seçiminde, yürütülmesinde, sonuçlandırılmasında ve sonuçların değerlendirilmesinde destek ve yardımlarını esirgemeyen değerli hocam sayın Doç. Dr.Nevzat TETİK’e teşekkür ederim.

Yaptığımız tüm çalışmalarda yol gösteren Prof. Dr. Hakan ERKUŐ, Doç. Dr. İbrahim AKSU ve Dr. Öğretim üyesi Tolga ORAL’a teşekkür ederim.

Zeynep YILMAZ hocama ve kıymetli aileme ayrıca teşekkür ederim.



ÖZET

DEFTER BEYAN SİSTEMİNİN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: SERBEST MESLEK KAZANÇLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

1 Ocak 2018’de yürürlüğe giren Defter Beyan Sistemi, ülkemizde serbest meslek erbapları, basit usul mükellefleri ve işletme hesabı esasına dâhil olan mükelleflerin kâğıt üzerinde tuttıkları defter kayıtlarını elektronik ortamda tutabilme ve burada depolama imkânı getirmiştir. Defter beyan sisteminin; kısacası mükelleflerin vergisel işlemlerinin elektronik ortamda kayıt altına alınması ve burada saklanması amacıyla geliştirilmiş bir sistem olduğu söylenebilir. Bu çalışma ile Malatya ilindeki Defter Beyan Sistemine geçen mükelleflerin gelir vergilerinde meydana gelen değişikliklerin tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Çalışma kapsamında Malatya ilinde Defter Beyan Sistemine geçen 100 mükellef ile yüz yüze görüşülerek bu mükelleflerin 2014-2018 yılların arasında tahakkuk eden gelir vergisi tutarları ve mükelleflerin sistem hakkındaki görüşleri esas alınarak elde edilen veriler yorumlanmıştır.

Elde edilen veriler doğrultusunda araştırmanın sonucunda Malatya ilinde 2014 ve 2018 yılları arasında faaliyet gösteren serbest meslek erbaplarından toplanan veriler ve yüz yüze görüşmeler doğrultusunda Defter Beyan Sisteminin gelir vergisi üzerindeki etkisi tespit edilememiştir. Elde edilen bulgulara göre Defter Beyan Sisteminin bir yıldır uygulanmasından dolayı gelir vergisi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı söylenebilir. Fakat yapılan sözlü görüşmelerde gelir ve giderlerini daha önceki yıllarda beyan etmeyen basit usul mükelleflerin Defter Beyan Sistemini kullanmasıyla birlikte gelir ve giderlerini sisteme eksiksiz girdikleri, bilgileri Defter Beyan Sistemine kaydetmeleri sonucunda basit usule tabi olma mükellefiyetinden çıkarak işletme defterine geçtikleri, hatta bilanço usulüne tabi oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca mükellefler ile yapılan görüşmelere bağlı olarak Defter Beyan Sistemini getirilmesiyle birlikte bürokrasi masraflarının azaldığı da söylenebilir.

Anahtar Kelimeler: Defter Beyan Sistemi, Gelir Vergisi ve Serbest Meslek Kazancı

ABSTRACT

The Effect of Ledger Declaration System on Income Tax: A Research on Self - Employed Income

The ledger declaration system, which was enacted on January 1, 2018, has enabled the electronic records of the ledger records held by self-employed persons, simple procedure taxpayers and taxpayers involved in the operation account to be able to keep their books electronically and store the bookkeeping operations in an electronic environment. It can be said that the ledger declaration system was developed for the purpose of recording and storing taxpayers' tax transactions in electronic environment. In this study, it is aimed to determine the changes in income taxes of taxpayers who have entered the ledger declaration system in Malatya province.

Within the scope of the study, 100 taxpayers who entered the ledger declaration system in Malatya were interviewed face-to-face and the data obtained on the basis of the income tax amounts accrued between the years of 2014 – 2018 and the opinions of taxpayers about the system were interpreted.

According to the data obtained, no effect of the ledger declaration system was detected on income tax between the years of 2014 - 2018 in Malatya province. It can be said that since the ledger declaration system has been implemented for a year, it has no effect on income tax; however, simple procedure taxpayers, who did not declare their income and expenses in previous years, entered the system completely with the use of the ledger declaration system. Taxpayers subject to the simple procedure as a result of recording the information in the ledger declaration system have entered the business ledger. Some of them were even found to be subject to balance sheet procedure. It can also be said, as a result of negotiations with taxpayers, that the costs of bureaucracy decreased with the introduction of the ledger declaration system.

Keywords : ledger declaration system, income tax and self-employment.

İÇİNDEKİLER

KABUL ONAY SAYFASI	iii
ONUR SÖZÜ	iv
TEŞEKKÜR	v
ÖZET	vi
ABSTRACT.....	vii
İÇİNDEKİLER	viii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xi
TABLolar DİZİNİ	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1.1. Verginin Tanımı.....	3
1.2. Verginin Amacı.....	4
1.3. Türk Vergi Sistemi	5
1.3.1. Gelir Üzerinden Toplanan Vergiler	6
1.3.1.1. Gelir Vergisi	7
1.3.1.1.1. Gelir Vergisinde Mükellefiyet	9
1.3.1.1.2. Gelirin Unsurları	11
1.3.1.1.2.1. Ticari Kazanç.....	11
1.3.1.1.2.1.1. Gerçek Usul	13
1.3.1.1.2.2. Basit Usul.....	17
1.3.1.1.2.2. Zirai Kazanç.....	20
1.3.1.1.2.3. Ücretler.....	22
1.3.1.1.2.4. Serbest Meslek Kazancı.....	25
1.3.1.1.2.5. Gayrimenkul Sermaye İratları.....	25
1.3.1.1.2.6. Menkul Sermaye İratları	31
1.3.1.1.2.7. Diğer Kazanç ve İratlar	31
1.3.1.1.3. Gelir Vergisinin Beyanı, Tarhı ve Tahsili.....	33
1.3.1.1.4. Gelir Vergisi Tarifesi	34
1.3.1.2. Kurumlar Vergisi	34

İKİNCİ BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCI

2.1. Serbest Meslek Erbabı.....	36
2.2. Serbest Meslek Faaliyetleri ve Serbest Meslek Kazançları	37
2.3. Serbest Meslek Kazancının Tespiti	38
2.3.1. Serbest Meslek Kazancında İndirilecek Giderler	39
2.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı	40
2.3.3. Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar.....	41
2.3.4. Serbest Meslek Kazançlarında Geçici Vergi.....	41
2.3.5. Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Verginin Ödenmesi	44

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER BEYAN SİSTEMİ

3.1. Defter Beyan Sistemi ve Defter Beyan Sistemin Avantajları	47
3.1.1. Defter Beyan Sisteminden Faydalanacak Mükellefler	49
3.1.1.1. Basit Usule Tabi Mükellefler	49
3.1.1.2. Serbest Meslek Kazançları.....	50
3.1.1.3. İşletme Hesabına Göre Defter Tutanlar	50
3.2. Defter Beyan Sistemi Üzerinden Tutulabilecek Defterler	51
3.3. Defter Beyan Sistemini Faydalanamayacak Mükellefler	51
3.4. Mükelleflerin ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları.....	52
3.5. Defter Beyan Sisteminin İşleyişi.....	52

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER BEYAN SİSTEMİNİN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: SERBEST MESLEK KAZANÇLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı	55
4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi	55
4.3. Araştırmanın Kısıtları	55
4.4. Araştırma Bulguları	56
4.4.1. Avukatlara Ait Bulgular	56
4.4.2. Mali Müşavirlere Ait Bulgular	61

4.4.3. Diş Hekimlerine Ait Bulgular	65
4.4.4. Genel Bulgular ve Değerlendirilmesi	69
SONUÇ	75
KAYNAKÇA.....	80



ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1.1. Kaynağına Göre Vergiler (Kurt,2018:4).....	6
Şekil 1.2. Zirai kazanç tespit şekilleri	22
Şekil 4.1. Avukatlık mesleğinde toplanan gelir vergisi tutarları	58
Şekil 4.2. Avukatlık mesleğinde toplanan gelir vergisindeki yüzdesel değişimi	59
Şekil 4.3. Avukatlık Mesleğinde Bir Önceki Yıla Göre Gelir Vergisindeki Yüzdesel Değişim.....	60
Şekil 4.4. Mali müşavir mesleğinde toplanan gelir vergisi tutarları	63
Şekil 4.5. Mali müşavirlik mesleğinde bir önceki yıla göre gelir vergisindeki yüzdesel değişim.....	64
Şekil 4.6. Mali müşavirlik mesleğinde toplanan gelir vergisindeki yüzdesel değişim ...	65
Şekil 4.7. Dış Hekimlerinden Toplanan Gelir Vergisi	67
Şekil 4.8. Yüzdesel Değişim Tablosu (Dış Hekimleri)	68
Şekil 4.9. Dış Hekimlerinden Alınan Gelir Vergisinin Yüzdesel Değişimi.....	69
Şekil 4.10. Toplanan Gelir Vergisinin Bir Önceki Yıla Göre Yüzdesel Değişimi	70
Şekil 4.11. Toplam Verginin Yıllar İtibariyle Hareketi	71
Şekil 4.12. Toplanan Gelir Vergisi Dağılımı.....	72
Şekil 4.13. Toplam verginin meslek gruplarına göre dağılımı	73
Şekil 4.14. Mesleklerden alınan vergiler	73

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1.1. Yıllara Göre Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Oranı	4
Tablo 2.1. 2018 yılı gelir vergisi tarifesi.....	42
Tablo 4.1. Avukatlara Ait 5 Yıllık Gelir Vergisi Miktarları	57
Tablo 4.2. Tahakkuk eden vergi (avukat) Birim: TL	58
Tablo 4.3. Meslek bazında yüzdesel değişim rakamları (Avukat)	59
Tablo 4.4. M. Müşavirlere Ait 5 Yıllık Gelir Vergisi Miktarları	61
Tablo 4.5. Tahakkuk Eden Vergi (Mali Müşavir)	62
Tablo 4.6. Meslek bazında yüzdesel değişim rakamları (Mali Müşavir)	63
Tablo 4.7. Diş Hekimlerine Ait 5 Yıllık Gelir Vergisi Miktarları	66
Tablo 4.8. Tahakkuk Eden Vergi (Diş hekimleri)	67
Tablo 4.9. Meslek bazında yüzdesel değişim rakamları (Diş hekimleri)	68
Tablo 4.10. Yıllara göre kümülatif serbest meslek erbabı vergi dağılımı-	70
Tablo 4.11. Vergideki yüzdesel değişim.....	72

GİRİŞ

İnsanların tarım ile birlikte yerleşik yaşama geçmeleri ve toplu halde yaşamının gerektirdiği ihtiyaçların, hizmetlerin ve sosyal giderlerin karşılanması için yöneticiler vergi toplamaya başlamış ve ilk vergiler meydana gelmiştir. Güçlenen krallıkların hayata geçirdikleri yasalarla vergiler kurumsallaşmış ve çağımızdaki vergi düzeninin temelleri oluşmuştur. İlk çağ döneminde savaş hallerinde toplanan vergiler düzensizken, kamusal giderlerin artmasıyla birlikte halktan düzenli vergi alınmasına gidilmiştir.

Gelir vergisi ilk defa Napolyon savaşlarını finanse edebilmek için savaş vergisi adı altında İngiltere’de geçici olarak alınmıştır. Toplum ihtiyaçlarının değişmesine bağlı olarak Devlet tarafından alınan vergi, giderleri karşılamakla yetinmeyip aynı zamanda Devletin sosyal ve ekonomik hayata müdahale aracı olmuştur. Zamanla zorunlu bir kamu yükümlülüğü haline gelen vergi, farklı isimler altında da olsa yönetimler tarafından halktan alınmıştır.

Verginin ülkemizdeki tarihsel gelişimi 18. Yüzyılın ortalarına dayanarak Osmanlı devletinin yenileşme ve modernleşme çabalarıyla eş zamanlıdır. Şer-i vergiler ve örfi vergiler den oluşan Osmanlı vergi sistemi iki gruba ayrılmaktaydı. Zekât, öşür ve cizyeden oluşan şer-i vergiler ve savaşlar neticesinde ülkelerden alınan örfi vergiler Osmanlı vergi sistemini oluşturmaktaydı. Osmanlı Devleti’nde ilk mali teşkilat I. Murat döneminde 1359-1389 yılları arasında kurulmuş ve 1838 yılında Osmanlı Devleti’nde Maliye Nezareti oluşturulmuştur. 1914 yılında temettü vergisine geçilmiştir. Bu vergi sistemi Fransız Patent vergisine benzemektedir. Osmanlı Devleti’nin yıkılması ve Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulmasıyla, öşür vergisi ve temettü vergisi yerini kazanç vergisine bırakmıştır. II. Dünya Savaşı sırasında çeşitli kesimlerden olağanüstü vergiler alınmıştır. Bunların dikkat çeken örneklerinden biri azınlıklardan alınan varlık vergisidir. 1949 yılında Alman vergi yasaları incelenerek Kurumlar ve Gelir Vergisi ile Vergi Usul Kanunu onaylanmış olup 1950’de uygulamaya başlanmıştır.

Çağlar boyunca çeşitli şekillerde toplanan vergiler zamanla değişim içerisinde olmuştur. Gelişen teknoloji ile birlikte ekonomik işlemleri kayıt altına alma şekilleri de değişmiş ve böylece defter sisteminden elektronik sisteme geçilerek daha güvenilir kayıt ortamı oluşturulmuştur.

1 Ocak 2018’de yürürlüğe giren Defter Beyan Sistemi ile birlikte serbest meslek erbapları ile işletme hesabı esasına göre defter tutan ve basit usule tabi olan mükelleflerin elektronik ortamda kayıtlarını tutması sağlanmıştır (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr>).

Sistem ile hedeflenen vergisel ve ticari faaliyetlerin elektronik ortamda kayıtlanması ve bu sayede bürokratik işlemlerin ve maliyetlerin azaltılmasıdır. Bu sistem ile kayıt dışı ekonomi ile de etkili mücadelenin gerçekleştirileceği düşünülmektedir.

Hem zamandan tasarruf sağlaması hem de bürokratik işleri en aza indirmesi beklenen Defter Beyan Sistemi ile internetin söz konusu olduğu her noktadan vergisel ve ticari işlemlerin kayıtlanabilmesi sağlanmaktadır. Defter Beyan Sistemi ile Kırtasiyecilik maliyetlerini azaltması, defter tasdik maliyetlerini ortadan kaldırması, defter muhafaza etmekten kaynaklanan maliyetlerin olmaması ve fatura, makbuz gibi belgelerin elektronik ortamda oluşturulması amaçlanmıştır. Defter Beyan Sisteminin amaçladığı bu hedeflere ne kadar ulaşabildiğini test etmek ve gelir vergisi üzerinde herhangi bir etki oluşturup oluşturmadığını tespit etmek çalışmamızın amacını oluşturmaktadır.

Bu amaçla bu çalışmada Malatya ilinde faaliyet yürüten 100 serbest meslek erbapları ile görüşülmüş gelir vergisi beyannameleri incelenmiş olup 2014-2018 yılları arası 5 yıllık veriler dikkate alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Geçmişten günümüze gelene kadar tarih boyunca değişim gösteren vergi sistemi kamu harcamalarını finanse etme amacı gütmektedir. Rasyonel bir vergi sistemi sayesinde bölgesel dengesizlikler giderilerek, makroekonomik amaçların gerçekleşmesi hedeflenmektedir.

Tek bir vergi sisteminin olmadığı günümüzde Türk vergi sistemi de çok vergili sistem sınıflamasındadır. Türk vergi sistemi gelirden alınan vergiler, harcamadan alınan vergiler ve servetten alınan vergilerden oluşmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde verginin tanımı yapılarak, verginin amacı ve Türk vergi sisteminden bahsedilerek vergi çeşitlerine değinilecektir.

1.1. Verginin Tanımı

Genel bir tanım yapılacak olursa vergi, devletin kamunun ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla gerçek kişilerin ya da tüzel kişilerin gelirleri, servetleri ve harcamaları üzerinden hükümlerlik gücüne dayanarak tek taraflı, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı paylardır (Eker,2004:117). Tanım incelendiğinde verginin beş temel özelliğinin öne çıktığı görülmektedir. Bunlar (Bodur, 2012:5);

- Parasal bir yükümlülüktür.
- Karşılık içermez.
- Hukuki güç temellidir ve zorunludur.
- Belirlenmiş kurallara göre toplanır.
- Kamu yararına olan harcamaların karşılanması amacı taşır.

Tablo 1.1 incelendiğinde Türkiye’de yıllara göre bütçe gelirlerinin büyük çoğunluğunu vergi gelirlerinin oluşturduğu görülmektedir. Ayrıca Tablo 1.1 gözlemlendiğinde devletin kamu hizmetlerini ve kamuya ait etkinlikleri sürdürebilmesi, bu doğrultuda kamuya ait ihtiyaçlara cevap verebilmesi noktasında vergi en büyük gelir kaynağıdır ve bütçe gelirleri içerisindeki verginin payı sürekli artış göstermiştir.

Tablo 1.1. Yıllara Göre Vergi Gelirlerinin Bütçedeki Oranı

	Genel Bütçe Gelirleri	%	Vergi Gelirleri	%
2007	203.349.268.000	100	171.098.466.000	84
2008	225.496.339.000	100	189.980.827.000	84
2009	232.930.317.000	100	196.313.308.000	84
2010	272.775.244.000	100	235.714.637.000	87
2011	319.512.928.000	100	284.490.017.000	89
2012	362.654.794.000	100	317.218.619.000	87
2013	419.653.762.000	100	367.517.727.000	88
2014	461.450.539.000	100	401.683.956.000	87
2015	525.045.891.000	100	465.229.389.397	89
2016	608.336.187.441	100	529.607.900.959	87
2017	700.621.261.000	100	626.082.414.676	89
2018	850.643.364.435	100	737.954.270.170	87

(http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm Erişim Tarihi: 16.02.2019)

1.2. Verginin Amacı

Vergi; devletin kamu hizmetlerini karşılanması amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden, kanun yoluyla karşılıksız ve zorunlu olarak toplanan para şeklindeki iktisadi varlıkların tanımıdır (<https://www.gib.gov.tr/>). Devlet vergi yoluyla yüklendiği mali görevleri yerine getirebilmeyi amaçlar (Akdoğan,2007:118). Vergilendirmenin temelinde kamu harcamalarının finansmanının karşılanması amaçlanmakta olup, mevcut kaynakların etkin ve verimli kullanılması ayrıca farklı toplumsal yapı ve sektörler içinde vergi dağılımının dengelenmesi hedeflenir. Yine bunlara ek olarak rasyonel bir vergi sistemi, bölgesel dengesizliklerin giderilmesi ve makroekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde önem arz etmektedir (Gökbunar, 1998:1).

Vergi gelirleri, mali olan amaçlar ve mali olmayan amaçlar olarak kullanıldıkları alanlar bakımından 2'ye ayrılırlar. Verginin birinci işlevi olan mali amacı, mali gücüne göre herkesten vergi geliri sağlayarak kamu harcamalarını karşılamaktır. Ancak bu yapılırken rekabet eşitsizliği yaratmadan, vergi tarh ve tahsilinin ucuza mal edilmesi ilkesine uyarak, piyasa mekanizmasına zarar vermeden, milli gelirdeki değişimle uyumlu şekilde vergi geliri elde edilmelidir. Yani vergi sisteminde eşitlikten ziyade adaletli vergi dağılımı yapılarak çok kazananadan çok vergi az kazananadan az vergi alınmalıdır. (Yüce,2004).

Devletin vergi toplama amaçları kamu ihtiyaçlarını karşılanması dışında, mali olmayan, sosyal ve iktisadi giderleri karşılamak ayrıca bazı çıkar gruplarını korumakla birlikte ekonomiyi yönlendirmek, adaletli bir gelir dağılımı oluşturmak şeklinde sıralanabilir. Enflasyon ve deflasyonla mücadelede bir araç olarak kullanılabilen vergi, sermaye birikimlerinin oluşturulmasında, ihracat ve ithalat ile ilgili kararların alınmasında, bölgesel kalkınma kararlarının alınmasında etkili bir araçtır (Kırbaş, 2017:4). Yine vergilendirme yoluyla devlet stratejik öneme sahip savunma, enerji, tarım gibi sektörlerin kalkınması için teşviklerde bulunabilir (Şen ve Sağbaş, 2016:25).

Vergi yükü kavramını ödenen vergiler ile gelir arasındaki oran ilişkisi açıklar (Çakır vd., 1993:172). Ülkenin kamu maliyesi ile ilgili verilecek yargıda önemli bir belirti olan vergi yükü kavramı, ülke ekonomisine ait kaynakların “*devlet veya devlete bağlı kamu kuruluşlar tarafından vergi ve benzeri isimler altında*” alınan miktarlarını belirtir (Bilici, 2003:155).

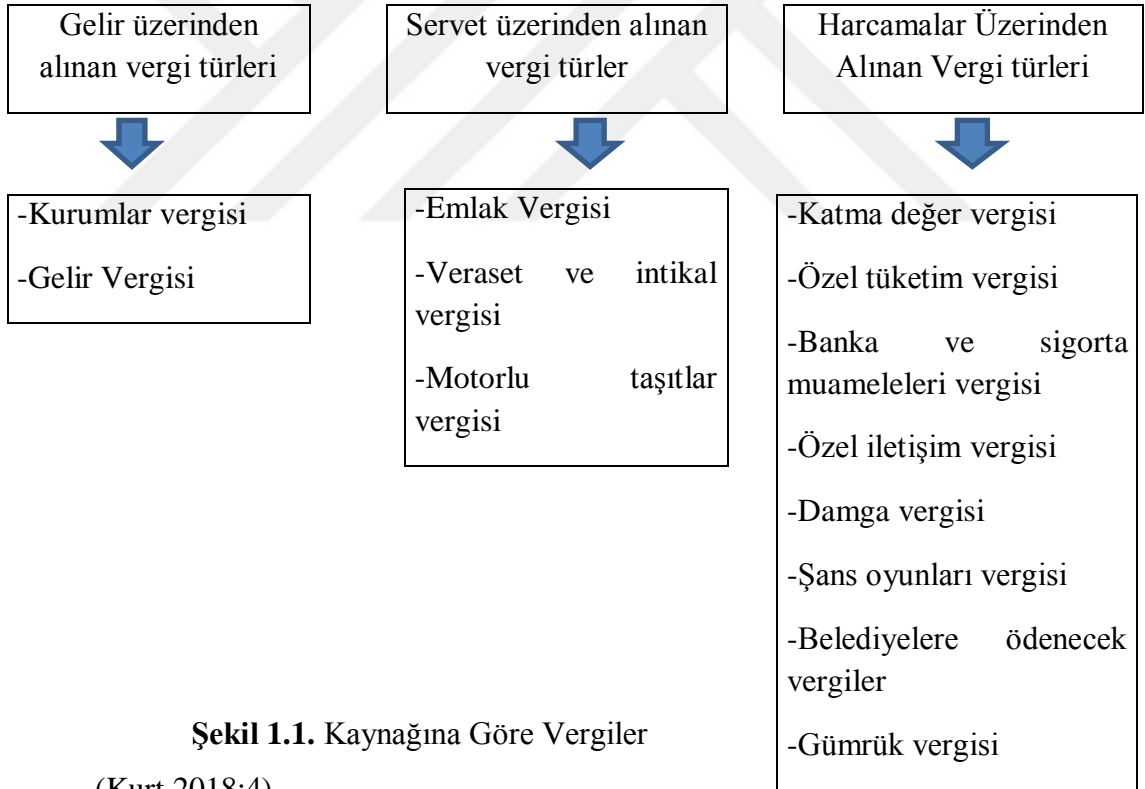
1.3. Türk Vergi Sistemi

Vergi sistemi, dar anlamda, merkezi idare tarafından toplanan vergileri ifade ederken aynı zamanda bu özellikte sayılabilecek ödemeleri de ifade eder. Geniş anlamda ise, yerel yönetimler ya da diğer kamu kurumlarının topladığı vergi ve bu nitelikteki ödemeler, merkezi idarenin topladığı vergilere dâhil edilmesi olarak tanımlanmıştır. (Akdoğan,2009: 173).

Ana değişmez ilkeler olarak vergilendirme, tarihimizdeki tüm anayasalarda temel ve değişmez ilkeler olarak yer almıştır. Vergilerin tüm vatandaşlardan ödeme güçleri doğrultusunda ancak; kanunla düzenlenerek alınabileceği 1876 Anayasasında yer alan ilkedir. 1924 Anayasasında verginin tanımı yapılmış ve kanuna bağlı olarak alınacağı

belirtilmiştir. 1961 Anayasasında ise vergi toplumun kamu giderlerini karşılamak için mali gücüne göre ödemekle yükümlü olduğu parasal değer olarak tanımlanmış, 1982 Anayasasında ise vergi ödevi başlığı ile ilkeler genişletilerek vergi yükünün adaletli bir şekilde dağılımı ve bu dağılımın dengeli bir şekilde gerçekleşmesi maliye politikasının sosyal amacı haline gelmiştir. Kurum kazançları da gerçek kişilerin kazançlarının yanı sıra verginin önemli bir konusudur. Vergi türleri vergilendirilen konu unsuruna bağlı olarak sınıflandırılarak yapılacak çalışmalar için en uygun vergi sistemi oluşturulmuştur. Vergi sitemleri 3'lü bir ayırım yapılarak incelenebilir (Öncel vd., 2003:226):

1. Gelir dâhilindeki vergiler
2. Servetten toplanan vergiler
3. Harcamalardan alınan vergiler



Şekil 1.1. Kaynağına Göre Vergiler
(Kurt,2018:4).

1.3.1. Gelir Üzerinden Toplanan Vergiler

Türk Vergi Sisteminde gelirden toplanan vergiler iki başlıkta incelenir. Bunlar gerçek şahıslardan toplanan Gelir Vergisi ve gerçek olmayan yani tüzel kişilerden

alınan Kurumlar Vergisinden oluşur. Birey olarak vergiyi daha iyi anlayabilmek amacıyla öncelikle gelir kavramını anlamamız gerekmektedir. Gelir, kişinin bir takvim döneminde kazandığı irat ve kazançların safi tutarıdır. Aşağıda gelir vergisinden bahsedilerek mükellefiyet kavramı açıklanacak ve gelirin unsurları irdelenecektir.

1.3.1.1. Gelir Vergisi

Gelir, bireylerin ödeme gücünü tespit etmek için esas alınan kıstaslardan birisidir ve bireyin sahip olduğu ekonomik kaynakların ölçütüdür (Akdoğan, 1999:232-233). Literatüre bakıldığında kaynak teorisi ile net artış teorisi şeklinde geliri tanımlayan iki farklı teorinin olduğu görülmektedir.

Kaynak teorisi Alman iktisatçı Freidrich Von Hermann tarafından ileri sürülmüştür. Bu teori gelirin; belirli bir kaynağa bağlı olarak düzenli sağlanan, üretim faktörlerinin üretim sürecine katılması ile oluşan değerler toplamı olduğunu söylemektedir. (Turhan,1998:117). Yani üretim faktörü dahil olmadan gerçekleşen menfaatler ve kazançlar gelir sayılmaz (Şenyüz vd., 2017:3). Sürekli olmayan bahis, piyango, bağış vb. gelirler, üretim faktörünün üretim sürecine katılmasının karşılığı olmadığından dolayı gelir olarak değerlendirilmez (Edizdoğan, 1989:117). Burada önemli olan gelirin nasıl isimlendirildiği değil, niteliğidir (Şenyüz vd.,2017:4).

İktisatçı George Van Schanz tarafından geliri açıklayan diğer teori de safi (net) artış teorisidir. Servetteki her türlü fiili artış, safi (net) artış olarak tanımlanmaktadır (Tosuner ve Arıkan, 2011: 13). Bu teoriye bakıldığında gelir, gerçek şahsın belirli bir tarih içindeki tüketim harcaması ile tekrar o dönemdeki varlıklarında oluşan net artışlar şeklinde açıklanmaktadır (Kızılot ve Taş, 2013:183). *‘Burada gerek devamlılık arz eden gelirler gerekirse sermayede meydana gelen değer artışları, bağış, miras, kumar, milli piyango gibi elde edilen ve sürekliliği olmayan değerler de gelir olarak sayılmaktadır’* (Ediz doğan, 2013:279).

Ülkelerin önemli bir gelir kaynağı olan gelir vergisi, temelinde eşitliğin sağlanması kaygısı güder. Burada anlatılmaya çalışılan gelir vergisi mükellefi olan kişileri herhangi bir ayırım yapmadan kazandıkları gelirlere göre vergilendirilmesini anlatır. Gelir vergisine konu olan gelirin evrensel bir tanımı olmamakla birlikte en yaygın kabul edilen tanım, bireyin belirli dönemlerde tüketim gücünde meydana gelen net artış olduğu söylenebilir.

Gelirin tanımı ve amaçları dikkate alındığında ortaya çıkan özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

Gelirin Şahsiliği; gelir vergisi sadece medeni kanun çerçevesinde tanımlanmış gerçek kişilerin gelirlerine uygulanır. Medeni ehliyet, yaş vb. unsurların gelir vergisine etkisi söz konusu değildir. GVK'ya göre bağımsız bir kişiliğe sahip olan, sermaye sorumluluğu esas temeline kurulan şirketlerden “*gerçek olmayanlara ait gelirler, gelir sayılmamakta, kolektif şirketlerin paydaşları yani ortakları, adi komandit firma ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin. komandite ortaklarının gelirleri şahsi gelir hükmünde kabul edilmektedir*” (<https://www.mevzuat.gov.tr/>).

Gelirin Genelliği; ülkede yaşayanların, sosyal sınıf ayrımı gözetmeksizin, gelir ve mallarının vergi tutarını ödemek mecburiyetindedir. Devletin kamu hizmetlerinin “ *faydaları tüm topluma yani ülke geneline yönelik ve sınırlandırma olmadan tüm halkın yararına*” sunulduğu için, bu ilke ülke sınırlarında yaşayan şahısların vergi yüküne katılmasını öngörmektedir (Aksoy, 1998:247).

Gelirin Yıllık Olması; gerçek kişilerin gelirlerinin bir yıllık dönemler şeklinde vergilendirilmesidir. Kanuna göre gelirin yıllık olması “*gelirin, belirli bir takvim dönemi dâhilinde elde edilen kazanç ve iratların net tutarı*” olarak ifade edilmektedir (Şenyüz;2001:8). Hak ve yükümlülüklerin yıllar itibariyle tekrarlanıyor olması, vergi uygulamasında takvim yılının esas alınmasının sebebidir. Yıl içerisinde yapılan faaliyetlere ilişkin haklardan o yıl içerisinde faydalanılırken yükümlülükler de aynı şekilde her yıl tekrar edecek ve her yıl o yıl içerisindeki faaliyetlere ilişkin beyanname verilecektir (Saraçoğlu, 2017:10). Uygulamada 12 aylık süreyi kapsayan fakat başlama ve bitiş faaliyetleri aynı olmayan özel hesap dönemleri de kabul edilmektedir. Bu durum mükelleflerin faaliyetlerinin özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Örnek verilecek olursa kışın yoğun faaliyet gösteren oteller verilebilir. Bu oteller faaliyetlerinin en aza indiği yaz mevsimlerinde dönem sonu işlemlerini daha kolay ve doğru gerçekleştirebilecekleri için Maliye Bakanlığı'na başvurarak kendileri için 12'şer aylık özel hesap dönemi isteyebilirler (Şenyüz vd., 2017:7). Ölüm, iflas, yeniden işe başlama gibi durumlarda eksik faaliyet durumu söz konusu olabilir. Burada sürdürülen faaliyet 12 aydan azdır. Eksik olan süreler kıst hesap dönemi kabul edilir.

Gelir Vergisinin Beyan Esası; kural olarak mükellefin beyanına dayanır ve mükellefin kazandığı gelirin, idareye kendisi tarafından bildirilmesidir. İdare tarafından beyanın doğruluğu ile birlikte bu beyanın kanunlara uygunluğu da denetlenir.

Gelirin Safi Olması; gerçek ve safi tutarından vergilendirilmesidir. Tespit edilebilen, bunu yaparken defter, belge ve kayıtlara dayanan gelir gerçek gelirdir. Örneğin, diğer ücretler vergilendirilirken gayrimenkul sermaye iratlarında götürü gider yönteminin uygulanmasında gerçek gelirden sapmalar görülmektedir (Saraçoğlu, 2017:12). Safi gelir, gayri safi gelir üzerinden o gelirin elde edilmesi amacıyla gerçekleştirilen giderlerin veya zarar edilmesi durumunda gelirden zararın düşülmesi durumunda kalan tutardır (Saraçoğlu,2017:12)

Gelirin Elde Edilmiş Olması; vergiyi ortaya çıkaran olayın gelirin elde edilmesi olduğunu açıklar. Kanuna göz atıldığında; “*tahakkuk, hukuki tasarruf ve ekonomik birikim ile tahsil hususlarının*” benimsendiği görülmektedir (<https://www.mevzuat.gov.tr/>). Muhasebeleştirme açısından elde etme kavramını tahsil ve tahakkuk esasına dayalı olarak açıklayabiliriz.

- **Tahsil esası**; gelirin nakit şekilde veya ayın biçiminde malvarlığına dahil edilmesidir. Tahsilin Nakden gerçekleşmesi, kazanç ve iradın nakit para şeklinde elde edilmesidir. Kazanç veya irad banka hesabına yatırılır ise bu hesaben tahsildir. Aynen tahsil, para dışındaki hizmetlerin ya da malların verilmesi biçiminde bedelin ödenmesidir (Şenyüz vd.,2017:7).
- **Tahakkuk esasında** ise bazı kazanç ve iratların elde edilmesi tahsil esasının yanı sıra tahakkuk yani kesinleşme esasına da bağlanmıştır. Tahakkuk, gelirin tutar ve mahiyet açısından kesinleşmesi yani gelirin ödenmesi gereken safhada olmasıdır. İşletme yaptığı satışların bedelini tahsil etmese bile satışın gerçekleştiği tarihte defterlerine kaydeder ve gelir elde etmiş sayılır. Alacağın kesinleşmiş olması esastır (Şenyüz vd., 2017:8)

1.3.1.1.1. Gelir Vergisinde Mükellefiyet

Vergi borcu üzerine terettüp eden şahıs, vergi kanunlarına göre vergi mükellefi olarak tanımlanmıştır. Kanuna göre vergi mükellefi gerçek kişilerdir. Gelir vergisinde şahsılık esastır. “*Gelir Vergisi Kanunu mükellefleri tam mükellef ve dar mükellefiyet*”

olarak iki gruba ayırmıştır (<https://www.mevzuat.gov.tr/>). Vergi mükellefiyetini iki guruba ayrılmasındaki temel ölçüt mükellefin Türkiye sınırları içerisinde yerleşmiş olup olmamasıdır.

“Bir takvim senesinde ülkemiz içerisinde ve ülkemizin dışından elde ettikleri kazanç ve iratların hepsi üzerinden gelir vergisine tabi tutulan mükellefler tam mükellef olarak adlandırılırlar” (<https://www.mevzuat.gov.tr/>). Gelir Vergisi Kanununun 4. Maddesinde şu ifade geçer *“İkametgâhı yerleşim yeri Türkiye’de olanlarla bir takvim süresi dâhilinde Türkiye’de devamlı bir şekilde altı aydan uzun süre yaşayanlar, Türkiye’de yerleşmiş ikamet etmiş sayılırlar”* denilmektedir (<https://www.mevzuat.gov.tr/>). Tam mükellefiyette 2 durum öne çıkmaktadır: Türkiye’de yerleşik duruma göre ikametgâhın Türkiye’de bulunması ve bir takvim dönemi içerisinde devamlı altı aydan fazla süreyle Türkiye’de oturulması. İkametgâhı Türkiye’de olanlar Türkiye’ye yerleşmiş kabul edilirler ve bu kişiler için tam mükellefiyet söz konusudur. Bir takvim yılında altı aydan fazla süreyle Türkiye’de oturanlar yerleşmiş kabul edilirler ve tam mükellefiyete tabidirler. Resmi daire veya müesseseler veya merkezi Türkiye’de olan kurum-kuruluşlara bağlı olan işleri münasebetiyle yabancı şehirlerde oturan Türk vatandaşlar tam mükellef kabul edilirler. Eğer bu kapsamdakiler buldukları ülkede gelir vergisi veya benzeri vergilere tabi iseler, söz konusu kazanç ve iratlarından ayrıca vergilendirilmezler. Yine Gelir Vergisi kanununun 5. Maddesine göre *“belli ve süreklilik göstermeyen görevler veya iş için Türkiye’de bulunan doktorlar, iş adamları kamu personelleri ve bu duruma benzer diğer kişiler tahsil, tedavi, istirahat veya gezi amacı dâhilinde gelen kimseler ile zorunlu olarak alıkonulmuş veya bulunmuş olanlar memlekette yarım yıldan uzun süre bulunsalar bile”* gelir vergisi talep edilemez.

Türkiye’de yerleşik olarak bulunmayan, ancak elde ettiği gelirin bir parçasını Türkiye sınırlarında kazanan gerçek şahıslar dar mükellef adı altında adlandırılırlar. Burada vergilendirme, mükelleflerin yurt içinde elde ettiği geliri kapsamaktadır. *“İkametgâhı Türkiye’de olmayanlar ve bir takvim yılı içinde 6 aydan uzun süreyle Türkiye’de kalmayanlar”*, yerleşik sayılmazlar ve dar mükellef kabul edilirler (Saraçoğlu,2017: 13-16). Yani burada ki ölçüt Türkiye’de yaşadığı süredir.

1.3.1.1.2. Gelirin Unsurları

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk maddesine göre, Gerçek olan şahısların elde ettikleri gelirleri verilendirme açısından gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek şahsın belirli bir dönem içerisinde genellikle bu süre bir takvim yılından elde ettiği, özel vergilendirme dönemleri hariç takvim senesi dâhilinde kazandığı kazanç ve iratların net değeridir. (<https://www.mevzuat.gov.tr>). Yine Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesi dâhilinde gelir grubuna giren kazanç ve iratlar şu şekildedir:

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar

1.3.1.1.2.1. Ticari Kazanç

“İşletmelerin yapmış olduğu faaliyetlerden (ticari veya sinayi) doğan kazançlar ticari kazanç olarak adlandırılır.” (<https://www.mevzuat.gov.tr/>). Kanunda yapılan bu tanıma bakıldığında bir gelirin ticari kazanç sayılabılmesinin koşulu faaliyetin ticari ve sinai olmasıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nunda yapılan ticari kazanç tanımı içerisinde geçen sinai faaliyet kavramı imalat ve üretim işleri neticesinde artık değer oluşturma faaliyetidir. Ticari kabul edilmesi gereken icraatlar ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde açıklanmıştır:

1. *“Maden, kireç ve taş ocakları, çakıl ve kum istihsal alanları ile tuğla ve kiremit harman alanlarının işletilmesinden;*
2. *Coberlik ten meydana gelen işlerden;*
3. *Özel şahıslara ait mektep ve hastaneler gibi işletmelerin faaliyetinden;*
4. *Gayrimenkullerin satım, alım ve inşaat işleriyle sürekli bir şekilde işletenlerin kazançlarından;*

5. *Şahsı adına ve hesabına menkul kıymet satışı ve alımı ile sürekli bir şekilde ilgilenenlerin bu işlemlerinden;*
6. *Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre içinde parsellenerek bu süre içinde ya da daha sonraki yıllarda kısmi olarak veya komple satışından; dolaylı edinilmiş kazançlar.*
7. *Diş protezciliğinden dolayı kişilerin elde ettikleri kazanç.”*

Ticari faaliyetlerin özelliklerine baktığımızda ticari faaliyetin müteşebbisler tarafından yapıldığını görürüz. Müteşebbisler ticari faaliyetin her türlü risk ve sonucuna katılan kişilerdir. Ticari faaliyetin bir diğer özelliği ise bağımsız gerçekleştirilmesidir. Yine ticari faaliyet devamlı ve bir takvim yılı içerisinde birden fazla yapılması, ticari faaliyetin bir diğer özellikleridir. Örnek verecek olursak kişinin tek bir araç alıp bunu satması ticari faaliyettir ancak bu faaliyet süreklilik arz etmediği için elde edilen kazançlar ticari kazanç değildir, arızı kazançtır (Şenyüz vd.,2017:14).

Gelir Vergisi Kanununun 37. Maddesine göre “*Kolektif ortaklıklarda ortakların, adi ya da eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklıktan doğan kardan aldıkları oranlar şahsi ticari bir kazanç şeklinde ifade edilir*” (<https://www.mevzuat.gov.tr/>). Kolektif ortaklıklar gerçek kişi ortakları aracılığıyla vergilendirilirler. Ortakların almış oldukları paylar şahsi ticari kazanç kabul edilirler ve VUK’na göre 1. sınıf tüccar kabul edilerek bilanço esasına göre defter tutmalıdırlar. Bu ortaklıkların uğraş konularına bakılmaksızın ortakların kazançları ticari kazanç sayılmaktadır. Kolektif ortaklıkların Gelir Vergisi Kanunu 52. Maddeye göre zirai faaliyet ile uğraşmaları durumunda elde edilen kazanç ticari kazanç, kanunun 62. Maddesine göre serbest meslek ile uğraşmaları durumunda elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Komandit ortaklıklarda ise mevzuatta iki tipten bahsedilerek, adi ortaklıklar şahıs ortaklığı, sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklar da ise sermaye ortaklığı olarak açıklanmıştır. Adi komandit ortaklıklarda “*komandite ortağın kazandığı geliri ticari bir kazanç sayılırken, komanditer ortağın elde ettiği geliri menkul sermaye iradi*” olarak sayılmıştır (www.gib.gov.tr). Sermayesi paylara bölünmüş komandit ortaklıklarda ise ortaklardan biri veya birkaçı borçlara karşı sınırsız sorumluyken, diğer ortaklar taahhüt etmiş oldukları sermaye payından sorumludurlar. Bu ortaklıklar kurumlar vergisi mükellefidirler. Adi ortaklıklar ise gerçek kişi olmamakta tüzel

kişilikleri de bulunmadığından gelir vergisi veya kurumlar vergisine tabi değildirler. Ortakları aracılığıyla vergilendirilirler ve elde edilen kazanç ticari kazanç sayılmaktadır. Ancak ortaklığın faaliyetine göre bu durum değişmektedir. Ortaklık ticari faaliyet ile uğraşıyorsa kazanç ticari kazançtır ve basit usul ya da gerçek usule tabidirler. Ortaklık zirai faaliyetle uğraşıyorsa Gelir Vergisi Kanununun 52. Maddesine göre zirai işletme işleten gerçek kişiler çiftçi olarak kabul edilerek kanunun zirai faaliyetlerle ilgili düzenlemelerine tabidirler. Ortaklık serbest meslek faaliyeti ile ilgileniyorsa bu faaliyetten doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır (Saraçoğlu,2017:20-23).

Gelir vergisini incelediğimizde bu vergiye dâhil olan kişilerin kazancın belirlenme usulü açısından iki başlığa ayrılmaktadır (<https://www.mevzuat.gov.tr/>):

1. *“Gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar*
2. *Basit usulde gelir vergisine tabi olanlar”*

1.3.1.1.2.1.1. Gerçek Usul

Ticari işgalî gerçek usule dâhil olan mükellefler, muhasebe kayıtlarını tuttukları defterler açısından birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccar olmaları çerçevesinde, bilanço esaslı temelli defter tutanlar ve işletme hesabı esaslı temelli defter tutanlar olmak üzere, iki sınıfa ayrılırlar. (www.gib.gov.tr).

“Birinci sınıf tüccar olarak faaliyette bulunanlar bilanço esasına göre defter tutarken ikinci sınıf mükellefler ise işletme hesabına göre defter tutmaktadırlar.” (www.gib.gov.tr). Birinci sınıf tüccarların 2019 yılındaki vergi hadleri ve özellikleri kanunda şu şekilde açıklanmıştır (www.gib.gov.tr):

1. *“İşletmelerin faaliyet dönemi içerisinde 2019 yılı içinde satın aldıkları emtiaları aynen ya da değişim gördükten sonra satanların alış tutarı 230000 veya satış tutarı 320000 tl aşanlar,*
2. *1. Maddede gösterilenlerin dışındaki faaliyetlerde bulunanlar ise 2019 senesinde 120.000 Türk lirasını aşanlar*
3. *1 ve 2 sayılı maddelerde gösterilen işlerin birlikte yapılması halinde iki sayılı maddede yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 230.000 lirayı aşanlar;*

4. *Her nevi ticaret şirketleri (Adi şirketler iştigal neveleri yukardaki maddelerden hangisi uygunsa o maddeye göre işlem yapılır.);*
5. *Kurum Vergisi dahilinde olan tüzel kişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum gösterilmeyenlerin, işletme defteri hesabı dahilinde faaliyette bulunmalarına Maliye Bakanlığı tarafından izin verilir.);*
6. *Değişik nedenlerden dolayı bilanço tipi defter tutmak isteyenler.”*

İkinci sınıf tüccarlar ise VUK. 178. Maddesinde açıklanmıştır:

1. *“177'inci maddede geçenlerin dışında;*
2. *Kurumlar Vergisine tabi mükelleflerden işletme hesabı esası dâhilinde defter tutmalarına Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığınca izin verilenler.*

Tekrardan faaliyete geçen işletme senelik iş kapasitelerine göre gruplandırılıncaya kadar ikinci sınıf mükellef gibi faaliyette bulunabilir (www.gib.gov.tr). Bilanço esasına göre, mükellefler hesaplarının tutmak zorunda buldukları defterlerde izlerler. Hesap dönemi bitiminde bilanço çıkararak işletmenin mevcutlarını tespit eder, alacak ve borçları saptar ve vergi usul kanunu hükümleri doğrultusunda değerlemeye tabi tutarlar. Dönem başı ve dönem sonundaki öz sermaye miktarları tespit edilir ve karşılaştırılarak dönemin ticari kazancı, fark olumlu ise kar; fark olumsuzsa zarar olduğu tespit edilir (Bağtur, 2018:26-27).

Ticari kazançları sebebiyle bilanço defteri esasına tabi olan erbablar yevmiye, büyük defter ve envanter defterlerini tutmak zorundadırlar. Bilanço esasına göre öz sermayenin ilgili hesap dönemi bitiminde ve ilgili hesap tarihi başlangıcında ki değerler arasında olumlu fark ticari kazançtır. Dönem içerisinde işletme sahipleri veya ortakları tarafından müesseseye ilave olarak eklenen değerler ticari kazançtan indirilmektedir. İşletmeden çıkarılan değerler ise ticari kazançta ilave edilmektedir (GVK md.38).

İşletme Hesabı Esası ise; iş hacmi düşük ve yoğun muhasebe malumatı istemeyen bir özelliğe sahiptir. Bir hesap dönemi içerisindeki hasılat ve gider arasındaki fark, ticari kazanç kabul edilir (Bağtur,2018:26-27). Tahsil edilen paralar ve tahakkuk eden alacaklar hasılat kavramını, ödenen ve borçlanılan tutarlar gider kavramını ifade etmektedir (GVK md.39).

Eğer ticari kazanç gerçek usulde tespit edilecekse Gelir Vergisi Kanunu 40 ve 41. maddelerinde açıklanan indirilecek olan giderler ve işletme için gider kabul edilmeyen ödeme vb. işlemler öne çıkmaktadır. Ticari kazancın kazanılması ve sürdürülebilmesi amacı ile gerçekleşmiş bulunması ve vergi usul kanununda açıklandığı gibi belge altına alınması şartıyla giderlerin indirilebilmesi mümkün olmaktadır. Net kazancın gerçek usulde belirlenmesinde indirilecek olan giderler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (GVK md. 40):

- *“Ticari kazançların kazanılması ve sürekliliği amacıyla harcama genel masraflar*
- *İşletmede çalışan emekçilerin çalışma alanında ya da çalışma alanı eklentilerinde yaptıkları işlerden dolayı yapılan ödemeler*
- *İşle ilgili olması şartıyla, mukavelemeye ya da ilama veya kanun emirlerine binaen ödenilen ziyan, zarar ve tazminatlar;*
- *İşletme ile alakalı yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip yol ve konaklama giderleri*
- *İşletme ile alakalı kira ve taşıt giderleri*
- *İşyeri ile alakalı olması kaidesi ile kamu kurumlarına ödenen ücretler;*
- *Vergi Usul Kanundaki hükümleri çerçevesinde ayrılan yıpranma payları.*
- *İşletme sahiplerince, Sendikalar Kanunu şartlarına göre sendikalara ödenilen aidatlar*
- *Maddi durumu olmayan kişilere yardım maksadıyla vakıf ve derneklere Maliye Bakanlığınca kabul edilen sınırlar kapsamında bağışlanan ısınma, temizlik, giyecek ve gıda ürünlerinin maliyet değeri.*
- *Türkiye İş Kurumu yönetimi bünyesinde yapılan işbaşı eğitimlerinde yararlananlara, eğitim programı sürdüren işverenlerce resmen ödenen tutarlar.”*

Safi Kazancın tespitinde gelir vergisi kanununun 41. Maddesinde belirtilen ödemeler gider kabul edilmemektedir. Bunlar:

- *“İşletme sahibi ile çocuklarının ve eşinin ticarethanedeki çektikleri paralar veyahut direk aldıkları sair olan değerler*
- *Teşebbüs sahibinin kendi adına, eşine, evlatlarına işletme tarafından ödenilen ücret ve benzeri ödemeler;*
- *Ticari faaliyetini sürdüren işletme sahibinin iş yerine koyduğu sermayeden dolayı işletilecek olan faizler;*
- *Teşebbüs ortaklarının veya sahibinin, eşinin vade küçük çocuklarının işletme cari hesap ya da diğer şekillerdeki alacakları tutarlar üzerinden yürütülecek olan faizler;*
- *Bu fıkranın 1 ve 4 sayılı bentlerinde yazılan işlemler haiz olmak üzere, müessese sahibinin, ilişkili şahıslarla emsallere uygunluk ilkesine aykırı tespit olunan bedel veya tutarlar üzerinden hizmet ya da mal alımı ya da satımında bulunulması halinde, emsallere uygun değer veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel ya da tutar arasındaki iş yeri aleyhine gerçekleşen farklar iş yerinden çekilmiş sayılır.”*

İşletme sahibinin eşi, altsoy veya üstsoyu, üçüncü derece dâhilinde yansoy ve kayın olan hısımları ile direk veya dolaylı olarak ortağı olduğu şirketler, bu işletmelerin ortakları, bu işletmelerin idaresi, denetimi ya da sermayesi açısından kontrolü altında olan diğer şirketler alakalı kişi sayılır.

Bu maddenin işletilmesinde yani uygulamasında, inşaat imalat, kiraya verme ve kiralama, ödünç para alınması ya da verilmesi, ikramiye ücret ve buna benzer ödemeleri gerektiren işler, her durum ve şartta hizmet veya mal satımı ya da alımı olarak değerlendirilir.

İşletme bünyesinden çekilmiş sayılan farklar, alakalı kişi tarafından beyan olunmuş kurumlar ya da gelir vergisi matrahının hesabında kayda alınmış ise alakalı kişinin vergilendirme işlemi buna göre düzenlenir. İlişkili şahıslar ve bu şahıslara yapılan işlemler hususunda bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 numaralı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesindeki hüküm uygulanır. Bu hükümler:

- *“Her eşit vergi cezaları ve para cezaları ile işletme sahibinin suçlarından meydana gelen tazminatlar (Akitlerdeki ceza koşulu olarak derpiş olan tazminatlar, cezai açıdan tazminat sayılmaz.)*
- *Her nevi alkol ve alkollü içecekler ile tütün ve tütün ürünlerine ait ilan ve reklâm masraflarının % 50'si. Cumhurbaşkanı, bu oranı sıfıra kadar azaltmaya veya % 100'e kadar yükseltmeye, yetkilidir).*
- *Kiralanma yoluyla elde edilen ya da işletme bünyesinde kayıtlı olan vasıtaların işletmenin ana faaliyet konusu ile alakası bulunmayan masrafları ile yıpranma payları;*
- *İşletmede Kullanılan yabancı kaynakları işletmenin öz varlıklarını aşan müesseselerde, aşan bölüme ait olmak üzere, işletmede yatırımın maliyetine ilave edilenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz,, vade farkı, kâr payı, kur farkı, komisyon ve benzeri isimler altında yapılmış gider ve maliyet unsurlarının toplamının %10'unu geçmemek üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan bölümü,*
- *Medya aracılığıyla yapılan olaylardan ya da televizyon ve radyo programlarında gerçekleşebilecek manevi ve maddi zararlardan ötürü ödetilen tazminat masrafları.”*

1.3.1.1.2.2. Basit Usul

Bazı mükelleflerin ticari kabul edilen kazançların bilanço hesabı esasları ve işletme hesabı esasları noktasında tespiti güçtür. Vergi ödeme de güçlüğü söz konusu olması, muhasebeye ait bilgi seviyelerinin, makul düzeyde olunmaması ve verginin mali politika vasıtası olarak kullanılması neticesinde basit usule tabi vergilendirme kapsamında bulunan şahıslara kolaylıklar sağlanmıştır (www.gib.gov.tr).

Basit usulün söz konusu olduğu mükellefler Defter Beyan Sistemine geçilmesiyle birlikte 2018 yılından itibaren defter tutmaya başladılar. Defter Beyan Sistemine geçilmesiyle daha öncesinde defter tutmayan basit usul mükelleflere defter kayıt zorunluğu getirilmiştir (www.gib.gov.tr).

Basit usulde gelirin bulunması Gelir Vergisi Kanununun 47- 48. maddelerinde ki sebepleri topluca haiz olduğunda tespit edilir. Kanuna göre “*basit usul yönteminde*

kazanç, bir faaliyet döneminde toplanan hasılat ile yapılan masrafların ve mükellefin dönem içerisinde satılan emtiaların alım tutarları arasında oluşan farktır. Oluşan fark gerçekleşen işlemle alakalı olarak Vergi Usul Kanunu hüküm maddelerine göre alınması ve verilmesi zorunlu olan alış ve masraflar ile hasılatlarla alakalı konularda yazılı olan tutarlar ışığında hesap edilir. Bu amaçla tespit ve beyan edilen kazanç vergi tarhına esas olarak alınır. Bu usulde vergilendirilenler, kazancın tespiti ve Vergi Usul Kanununun defter tutma hükümleri hariç, bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler ve ceza hükümleri ile bu Kanun ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf işletmelerin hükümlerine dahildirler.” (GVK md. 47-48).

Basit usule tabi olanlar (www.mevzuat.gov.tr):

- Bildirim
- Belgeler,
- Muhafaza
- İbraz ödevleri
- Diğer ödevler ve
- Ceza hükümleri açısından ikinci sınıf işletmelerin hakkındaki maddelere dâhildirler. Ancak bunlar defter tutma hükümlülükleri bakımından ikinci sınıf tüccarlardan ayrılmaktadırlar.

Basit usulde işletme olmanın en önemli şartı kendine ait olan işyerinde çalışmak ve bu işyerinde bulunmaktır. Yine basit usule tabi olmak için işyeri mülkiyetinin kira bedeli ya da emsal kira bedelinin belirli tutarları aşmaması elzem bir konudur. Kira tutarı yıllık olarak bir önceki yılın sonunda maliye bakanlığı tarafından tespit edilir. Basit usulden yararlanabilmek için ticari, zirai ve mesleki faaliyetler sebebiyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olunmaması gerekmektedir. Basit usul esaslarına tabi olmak için gerekli olan özel şartlar Gelir Vergisi Kanunu madde 48 de açıklanmış olup ve vergi hadleri ise maliye bakanlığı tarafından yıllık belirlenmektedir. Kanuna ve maliye bakanlığının yayınladığı defter hadlerine göre 2019 yılında (www.oruchukuk.net):

1. “Basit usul mükellefler faaliyetinden dolayı aldıkları emtiaları işlem görmeden ya da emtiayı işledikten sonra satan mükellef yıllık emtia alım tutarının 120.000 TL ya da yıllık emtia satış tutarı 180.000 lirayı aşmaması,

2. *1 nolu bentte geçenlerin haricinde işlerle iştigal edenlerin bir yıl süresince kazandıkları gayri safi iş kazancının 60.000 lirayı geçmemesi,*
3. *1 ve 2 numaralı maddelerde geçen faaliyetlerin birlikte yapılması mukabilinde senelik satış tutarı ile iş hasılatının toplamı (120.000 TL) geçmemesi, Milli piyango bileti, akaryakıt, şeker ve bunlar gibi kar hadleri emsallerine nazaran bariz şekilde düşük olarak tespit edilmiş bulunan emtia için, bu maddenin 1 ve 3 numaralı bentlerinde yazılı hadler yerine ilgili bakanlıkların görüşü alınmak şartıyla, Maliye Bakanlığınca açıklanacak alım satım hadleri uygulanır”*

Aşağıda yazılı olanlar, basit usulden faydalanamazlar (GVK. md.51):

- *“Kollektif şirketin ortakları ile komandit şirketlerdeki komandite ortakları;*
- *İkrazat faaliyetinde uğraşanlar;*
- *Sarraflar ile mücevherat ve kıymetli maden alım satımı ile iştigal edenler;*
- *Kanununun 94. maddesinin ilk fıkrasında gösterilen kurum ve kişilere karşı onarma ve inşaat işini taahhüt eden kişiler ile bu işletmeler karşı sözde bulunanlar.*
- *Sigorta prodüktörleri işi;*
- *Her türlü reklam ve ilan faaliyeti yapan ya da bu işlere aracılık edenler;*
- *Gemi vegayrimenkul satım ve alımı ile uğraşanlar;*
- *Tavassut işleri yapan;*
- *Maden arayan işyerleri, kireç ve taş ocağı işletmeleri, çakıl ve kum üretim yerleri, kiremit ve tuğla harman işletmeleri;*
- *İller arası yolcu ve yük transferi yapan işletmeler ile treyler ve benzerlerinin sahipleri ya da işleticileri; (14 yolcudan az taşıyan araçları hariç);*
- *Cumhurbaşkanınca neticelendirilen iş alanları, sektörler, ilçe ve iller, büyükşehir belediyeleri de dâhil olmak üzere il ve ilçelerin belediye hudutları (mücavir alanlar dâhil) belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir işletmede faaliyet gösterip göstermediğine göre gerçek usulde vergilendirilmesi zorunlu sayılanlar”*

Basit usule tabi olmanın şartlarını kaybedenler, vergilendirmede tebliğin ibraz edildiği tarihi izleyen takvim yılı itibari ile gerçek usule tabidirler. Eğer basit usule tabi mükellefin sahte belge ya da aldatıcı bir belge düzenlemiş olduğu veya kullanmış olduğu tespit edilirse, maliye bakanlığı tarafından mükellefe bildirilen tebliğin olduğu aybaşı itibari ile ikinci sınıftaki mükelleflere ilişkin hükümlere tabi olması söz konusudur. Basit usul şartını taşıyan ancak bu usulden yararlanmak istemediklerini bildiren mükellefler, dilekçelerindeki tarihten ya da sonraki takvim dönemi başlangıcında, yeni faaliyete başlamış mükellefler faaliyet başlangıcı tarihinden sonra gerçek usule tabi olarak vergilendirme işlemi yapılır (Saraçoğlu, 2017:51).

Gerçek usulde vergilendirilmiş olan mükellefler ise kanunda belirtilen şartları taşımaları halinde basit usule tabi olurlar.

Gelir Vergisi Kanununun 46'ncı maddesinde ortaklıklarda basit usule tabi olmanın şartları belirlenmiştir. Buna göre; *“Ortak işte ortak faaliyet gösterenler hakkında 47'nci maddede geçen senelik kira tutarı ve 48'inci maddede geçen iş kapasitesi ölçüleri genel bir şekilde, diğer koşullar ortakların genelinde ayrı ayrı aranır. Ortaklarından biri gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunan ortaklıklarda, diğer ortakların ticari kazancı da gerçek usulde tespit olunur. Adi ortaklık halinde çalışanlardan aynı zamanda diğer şahsi bir işle de iştirak edenlerin gerçek veya basit usulden hangisine göre vergilendirileceği, 47'nci maddenin 2 numaralı bendi ile 48'inci maddede yer alan ölçülerden şahsi işine ait olanlara, ortaklıklardan hissesine düşen miktarların eklenmesi suretiyle tespit olunur. Şahsi işin mevcut olmaması halinde, muhtelif ortaklıklardaki hisselerin toplanması ile yetinilir.”*

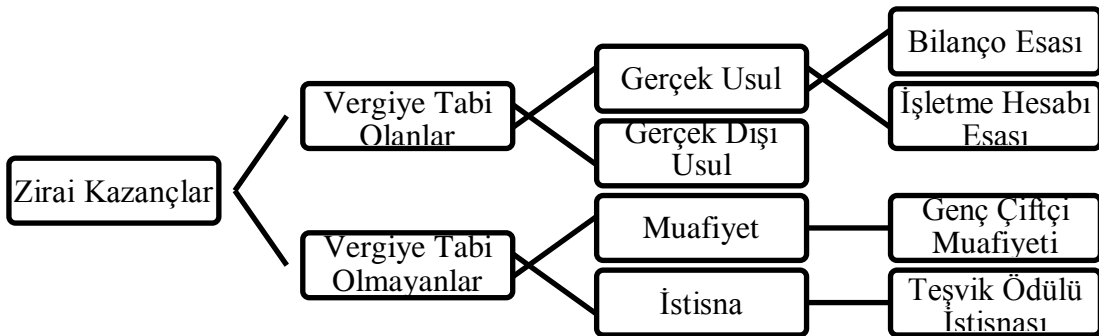
1.3.1.1.2.2. Zirai Kazanç

Sürekli, bağımsız olarak yapılan zirai bir faaliyet neticesinde elde edilen işlemler bütünü, zirai kazançtır ve yasalarımızda *“Belli bir arazide, su birikintisi ve ya denizlerde, akarsularda ekilip, üretilip, büyütülmesi ya da ıslahlandırma çalışması ile Veya direk direk doğadan faydalanmak amacıyla bitki, ağaçlık alan, su ürünleri, canlı hayvan ve bunların ürünlerinin üretimini, avlanmasını, avcılarını ve üreticilerini açısından korunmasını, taşınmasını, satışını veya bu ürünlere sair şekillerde istifade edilmesi”* şeklinde açıklanmıştır (www. mevzuat.gov.tr).

Zirai faaliyet, “*üretme, ekim, dikim, bakım, ıslah veya doğrudan doğruya bitki, hayvan, orman, balık ve bunların ürünlerinin üretimini, avlanmasını, korumasını, satılma ya da sair şekilde*” faydalanılmasıdır (www. mevzuat.gov.tr). Zirai faaliyetin vergilendirilebilmesi için zirai gelir elde etme amacı ön plana çıkmaktadır. Gelir sağlama amacı söz konusu olmayan ekme, dikme, bakma ve yetiştirme faaliyetlerinin zirai faaliyet kabul edilse bile vergilendirilmesi söz konusu değildir (Saraçoğlu, 2017:54).

Zirai faaliyetler, ticari faaliyetler ve gayrimenkul sermaye iratları bazı durumlarda içiçe geçmektedirler ve vergilendirmede faaliyetlerin birbirinden ayrılması gerekmektedir. Zirai ürünlerin *Zirai faaliyete bağlı şekilde işletilmesi zirai faaliyet kabul edilir ve onay görür* (www.gib.gov.tr). Domatesin salçaya dönüştürülmesi, sütün yoğurt veya peynir yapılması zirai faaliyettir. Ancak başka çiftçilerden süt alarak bunu peynire çevirip satılması durumunda peynir fabrikası sınıai bir işletmedir ve zirai faaliyet olarak değerlendirilemez. Sütten elde edilen peynirin satımı ticari kazançtır. Yine sadece üründen pay alınması şeklinde zirai faaliyete bilfiil katılmadan sağlanan gelirlerde arazi sahibinin geliri gayrimenkul sermaye iradidir.

Gelir Vergisi Kanunu’na göre zirai işletme, zirai faaliyetlerin gerçekleştirildiği işletmedir. Zirai faaliyet gösteren işletmeleri işleten gerçek kişiler ise çiftçidir. Zirai faaliyet sonucu üretilen maddeler ise mahsul olarak adlandırılır. Örneğin tarla mahsulleri, bağ bahçe mahsulleri, su avcılığı mahsulleri. Gelir vergisi kanununun 54. Maddesinde belirtilen şartları taşıyan çiftçilerin elde etmiş oldukları kazançlar gerçek usulde tespit olunur ve gerçek usulde vergilendirilmektedirler. Gerçek usul ile vergilendirilmemekte olan çiftçiler kazançları üzerinden beyanname vermezler. Zirai kazançlardaki tespit şekilleri şekil 1.2’deki gibidir (Şenyüz, 2017:55):



Şekil 1.2. Zirai kazanç tespit şekilleri

Çiftçilerin zirai kazançları, Kanunun 94'üncü maddesinde de hasılat bedeli üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir şeklinde açıklanmıştır.

1.3.1.1.2.3. Ücretler

Emeğin üretime bedenen veya fikirle dâhil olmasıyla birlikte elde edilen gelir unsuru ücrettir. Kanunda ücret tanımlaması şu şekildedir; Bir işletme sahibine bağlı ve o işletme bünyesinde hizmet gösteren ve o verdiği hizmet karşılığında alınan ayınlar ve para ile sağlatılan ve para ile ifade edilebilen menfaatlerdir (www. mevzuat.gov.tr). Bu tanımdan yola çıkıldığında ücretin belirli bir işverene tabi olmak şartı ile ve belirtilen bir alanında, hizmeti verenin yapmış olduğu iş karşılığında aldığı ödeme olduğu sonucu ortaya çıkar. Kanunda yapılan tanıma göre ücretin aşağıdaki özellikleri öne çıkmaktadır.

- Hizmet erbabı işverene tabi olarak hizmet görmektedir. Hizmet erbabı, işverene ait işyerinde, işverenin emirlerine ve talimatlarına uygun çalışmalıdır, karar vermeye işveren yetkilidir (Saraçoğlu, 2017:70). Bu özellik serbest meslek ve ücret arasındaki ayırımı da yapmaktadır. Eğer bir doktor bir hastaneye bağlı olarak çalışarak gelir elde ederse, bu gelir ücrettir. Ancak, kendisine ait muayenehanesinde çalışıyor ve gelir vergisine tabi ise bu durumda geliri serbest meslek kazancıdır (Şenyüz vd., 2017:71).
- Hizmet erbabı bir işyerine bağlı şekilde çalışmaktadır.
- Ödeme hizmet karşılığı yapılmaktadır. Hizmet erbabı yaptığı işin karşılığında ücret alır.

Gelir Vergisi Kanunu 61. Maddede ücret olup olmadığı konusunda şüphe uyandıran durumlara şu şekilde açıklık getirilmiştir:

1. “23 üncü maddenin 11 sayılı maddesine göre istisnai durumlar dışında kalan maluliyet, emeklilik, dul ve yetim ücretleri;
2. Geçmişte gerçekleşmiş ya da ileri zamanda yapılacak görevler için verilmiş paralar ve ayınlarla sağlanan başka işlemler;
3. İl genel meclisi, Türkiye Büyük Millet Meclisi ve belediye meclisi delegesi ile özel kanunlarına ya da idari kararlara göre gerçekleşen sürekli ya da sürekli

olmayan tüm komisyonların bireklerine ve ilk iki maddede belirtiken belirtilen konulara benzeyen diğer kimseler bu adları adı altında ödenen ya da verilen para, ayın ve menfaatler;

4. *Denetim ve yönetim kurulları başkanı ve de üyeleriyle tasfiye memurlarına bu namları dolayısıyla ödetilen veya sağlanan para, menfaat ve ayınlar;*
5. *Bilirkişilere, yasal olan arabuluculara, sporsal faaliyet hakemlerine, eksperlere ve her türlü yarışma üyelerine harcanan veya sağlanan para, menfaat ile ayınlar;*
6. *Sporculara transfer ücreti ya da farkı isimler altında verilen para ödemeleri ve sunulan menfi işler.*
7. *Hizmet akdi son bulduktan sonra; anlaşmalı bitirme sözleşmesi ya da ikale akti bünyesinde verilen iş kaybı tazminat tutarları, tazminatlar, iş bitimi tazminatları, iş garanti tazminatlarına benzer çeşitli isimler altında verilen paralar ve yardımlar”*

Gelir vergisi kanununun 23-29 numaralı maddelerinde ücretle ilgili muafiyet ve istisnalardan bahsedilmiştir. Kanunda geçen istisnalar (Saraçoğlu, 2017:75):

- Ücretlerde,
- Tazmin ve yardımlarda.
- Gider yapılan karşılık
- Vatani hizmetlerin yardımında
- Malzeme ve tayin bedelleri
- Teşvik ikramiye ve mükâfatlarında
- Tahsil ve tatbikat ödenekleri şeklinde sıralanmaktadır.

Aşağıdaki ücretler Gelir Vergisinden istisnadır (GVK md. 23):

1. *“Köy ya da belediye dâhilindeki yaşayan insan sayısı 5 000'i geçmeyen alanlarda faaliyette bulunan ve el dokunan halı kilim üreten işyerlerinde görev yapan personellerin aldığı ücretleri;*

2. *Gelir vergisine tabi olmayan yani muaf bulunanların ya da gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerin bünyelerinde iş gören personellerin hakları;*
3. *Yer altı işletme olması akabinde çıkarılan madenlerde cevher elde etmek ve bu cevherlerle alakalı tüm konularda işçilerin yerin altında geçirdiği zamanlarda hak ettikleri ücretler;*
4. *Köy mülki amiri ile köylerdeki kâtip, köy korucu, köy imamı, köy bekçisi ve benzeri hizmetlilerde köyün hazinesinden ödenen ödemeler ile çiftçi emtialarını koruma bekçilerinin ücretleri;*
5. *Hizmetçi ücreti (hizmetçi kişiler tarafından konutlarda, bahçe alanlarında, binalarda ve ticari alan grubuna girmeyen alanlarda sütannelik, bakıcılık, tarla ve bahçe bakıcılığı, kapıcı gibi özel işlerde görevlendirilenler.);*
6. *Sanatsal eğitim veren okul ile bu tarzdaki kurumlarda, ceza evlerinde, darülaceze gibi kurumların atölyesinde görev yapan talebe, hüküm verilmiş ve tutuklulara verilen parasal tutar;*
7. *Çalışanlara işveren tarafından yemek verilmesi durumunda günlük yemek bedelinin 2019 yılında kişi başı 20,52 Türk lirasını geçmemesi şarttır. Her ne sebeple olursa olsun verilen bu tutarı geçmesi durumunda geçen tutar vergiye tabidir;*
8. *Genelde maden işletmelerinde çalışanlara sağlanan konutun 100 metre kareyi geçmeyen kısmı(maddede belirtilen metrekaresinin üstü vergilendirmeye tabidir*
9. *Çalışan personellerin işletmeden evlerine evlerinde işletme ulaştırılması için yapmış olduğu ödemeler;*
10. *Ülkemiz dışına sosyal güvenlik birimi bünyesinde verilen parasal tutarlar;*
11. *a) Yasal merkezi ülkemizde bulunmayan dar mükellef işlemlerine tabi işverenin bünyesinde çalışanlar, işletme sahibinin Türkiye dışında kazandığı kazançları için döviz şeklinde verdiği tutarlar; b) Yasal merkezi Ülkemizde olmayan dar mükellefiyet grubuna dâhil işverenin, Ekonomi Bakanlığından verilen izinden dolayı inşa edilen bölgesel yönetim alanlarına istinaden merkezin almış olduğu faaliyetleri için izin kapsamında yetiştirdikleri*

çalışanlara ülkemiz sınırları dışında kazandığı kazançları üzere döviz şeklinde ödenen tutarlar;

12. *Verilen asgari ücretin iki katından fazla olmamak kaidesi ile yüz kişi den fazla işçi çalıştıran işletmelerde 2, bunun dışında 1 tane amatör spor faaliyeti yürüten işçi çalıştırması ve bu sporu belgelendirmesi kaydı ile işçiye ödenen parasal tutarlar.”*

Gelir Vergisi Kanunu 15. Maddesine göre ücret ile ilgili muaf olma durumuna bakıldığında “*yabancı devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruğunda bulunan memurları dışında kalan memur ve hizmetlilerin yalnızca bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler, karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir*” olduğu görülmektedir.

1.3.1.1.2.4. Serbest Meslek Kazancı

Bu kazanç Gelir Vergisi Kanununda açıklanmıştır. Her nevi serbest meslek faaliyetinden meydana gelen kazançlar serbest meslek kazancıdır şeklinde açıklanmaktadır. (www.mevzuat.gov.tr). Kendi namına ve hesabına meslek faaliyetini gerçekleştiren kişilerin elde ettiği kazançlardır. Bu kişilerin kazançları vergi usul kanun hükümlerinin açıklamalarına göre tespit edilir. Yukarıda da anlaşılabacağı gibi sermaye yoğun bir iş olmayıp emeğin önem kazandığı bir kazanç türüdür. Bu kazançta en önemli olay erbab bilgisini ve tecrübesini pazarlamaktadır. Örnek verilecek olursa kendi adına çalışan avukatın veya mali müşavirin kazancı serbest meslekten doğan kazançta örnek olarak verilir.

1.3.1.1.2.5. Gayrimenkul Sermaye İratları

İrat; sermayenin başkalarına kullandırılması ile elde edilen gelir, gayrimenkul sermaye iradı ise, gayrimenkullerin başkalarına kullandırılmasıyla elde edilen gelirdir. Medeni Kanun’da açıklandığı üzere gayrimenkul bahçe, arazi, tapu kütüğünde bağımsız ve devamlı bir şekilde kaydı bulunan haklar ile madenlerdir. Binalardaki bağımsız alanlardır. Yani ortak kullanım alanı olmayan daire ve dükkân statüsündeki yerlerdir (www.mevzuat.gov.tr). Gelir vergisi kanunu ise daha geniş yorumlayarak menkul malların kiralanmasından elde edilen gelirleri de dâhil etmiştir.

“Gayrimenkul veya menkul emtialarına işyerinin bilançosunda bulunması durumunda ve kiralanması işleminden dolayı doğan meydana gelen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılmayıp, ticari kazanç; bu emtiaların işyerinin defter kayıtlarında kayıtlı bulunmayıp, şahsın kendi adına olması ile menkul ve gayrimenkullerin tüketiminden meydana gelen işlemler gayrimenkul sermaye iradıdır” (Bildirici, 1995:99).

Aşağıda gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve haklar açıklanmıştır (www.gib.gov.tr):

- **Gayrimenkuller;** Toprak, apartman, madensuları, maden ocağı ve taşocakları, memba suları, kum üretimi ile çakıl üretim alanları, tuzlalar ile bunların mütemmim cüzleri ve teferruatları, tuğla yapımı ve kiremit üretim harmanları gayrimenkul gibi değerlendirilir.
- **Voli Mahalleleri ve Dalyanlar;** Dalyan ve voli alanlarını kiraya verilmesi sebebiyle sahiplerinin kazançları gayrimenkul sermaye iradı şeklinde değerlendirilirler.
- **Gayrimenkullerden ayrılarak kiralanabilen mütemmim cüzleri** (bütünleyici parça) **ve teferruatı** (eklenti) **ile demirbaş eşyası ve döşemeleri;** kiraya verilmesinden ele geçen kazanılan gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır.
- **Gayrimenkul olarak tescil yapılan haklar;** gelir vergisi bakımından bunların kiraya verilmesi gayrimenkul sermaye iradıdır.
- **Sınai ve ticari haklar;** arama, çalıştırma ve imtiyaz hakkı ve ruhsatları, ihtira beratı, alametifarika, ticaret adı, markası, deseni, her nevi teknik resim, modeli, planı, sinemada ve televizyondaki filmler, ses kaydeden ve görüntü kaydeden bantlar, sanayi ve ticaret ve ilim konularında gerçekleşmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül ya da bir üretim tekniği konusunda kullanma hakkı ya da kullanma imtiyazı gibi menfaatler gayrimenkul sermaye iradıdır (www.mevzuat.gov.tr).

- **Telif hakları;** bizzat yaratıcıları ve kanuni mirasçıları tarafından değil, bunlar dışında üçüncü kişiler tarafından kiraya verilmesi durumunda kazanç, gayrimenkul sermaye iradidir.
- **Gemi ve gemi payları;** Gemi ve gemi payı olan malların motorlu olup olmamalarına ve tanilatolarına bakılmaksızın bunların kiraya verilmesi sebebiyle elde edilmiş olan her türlü kazançlar gayrimenkul sermaye iradidir
- **Motorlu ve nakil taşıma araçları ile her nevi motoru olan vasıta, makine, tesisat ile eklenti kısımları;** kiralanmasından dolayı elde edilen kazançlar, gelir vergisi bakımından gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilir ve işlem görür.
- **Zirai faaliyete fiilen katılmayıp zirai olan kazançtan hisse alması durumunda;** burada anlatılmaya çalışılan üretilen ürünle alakası olmayıp sadece üretilen üründen pay alan arazi sahiplerinin kazançları gayrimenkul sermaye iradidir. Örnek toprağını başkasına işleten toprak sahibinin elde ettiği ürünü olarak örnek verebiliriz
- **Vakıf gelirlerinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan hisseler** gayrimenkul sermaye iradidir.

Gelir vergisi kanunu 70. Maddesinde gayrimenkul kabul edilen unsurlar belirtilmiştir. Bunlar;

- *“Sahipleri,*
- *Bunlar üzerinde tasarruf edenler,*
- *Bunları fiilen kullananlar, yani zilliyetleri,*
- *Yüklenim (irtifak) sahipleri,*
- *İntifa hakkı sahipleri,*
- *Kiracıları.”*

Yukarıda sayılan taraflardan biri ile kiralanması ya da verilmesi durumunda, elde edilen her türlü kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilirler ve bu şekilde işlem görürler.

Gayrimenkul sermaye iradının elde edilmesi tahsil esasına bağlıdır. Buna bağlı olarak peşin tahsil edilmiş gelecek yıllara ait kiralar, ilgili buldukları yılların hasılatı kabul edilmektedir. Kanunda açıklandığı üzere (GVK md.71-72-73);

Safi irat: Gayrimenkul sermaye iradından safi irat, gayrisafi hasılatı iradın sağlanması ve devamı için yapılacak olan harcamaların indirimi yapıldıktan sonra meydana kalan müspet tutardır.

Gayrisafi hasılat: Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi tutar, 70 inci maddede geçen emtia ve hakların kiralanmasından dolayı bir takvim senesi dâhilinde o seneye ya da geçmişteki seneler ait olup nakit olarak ya da nakit olmayarak tahsilatı yapılan kira tutarıdır.

Nakit olmayarak tahsilatı yapılan kiralar yani herhangi bir mal karşılığında ya da hizmet karşılığında ki kiralar, Vergi kanunu hükümlerine bakıldığına emsali oran ürünlerin bedeli üzerinden paraya çevrilir ve işlem görür.

Kiracısı olan kişi ya da kurum tarafı ile gayrimenkulü büyütecek veya ekonomik değerini sürekli olmak kaidesi ile artıracak biçimde gayrimenkule ilaveten ek yapılan işlemler, kiralama süresince hitamında herhangi bir bedeli olmadan (emtianın eş değeri olan emsal olan değerinin altındaki bir fiyatta devir edilmesi durumunda, ortaya çıkan fark bedel olarak devir edilir.) mal sahibine devir yapıldığı takdirde, mezkûr kıymetler mal sahibi açısından o tarihte olduğu gibi tahsil edilmiş olarak gerçekleşir.

Gelecekteki senelere ait olup ta nakden tahsili gerçekleşen kiralar, dönemini ilgilendiren sürenin hasılatı olarak sayılır.

Gayrimenkul iradı sahipleri içinde,

1. İttıla hasıl edilmeleri kaidesi ile, adlarına, kamu kurumuna, icra müdürlüğüne, bankalara, noterlere veya posta bibi yerlere para aktarması;

2. Kira olarak meydana gelen hakkın menfaatin farklı bir zata temlikî veya kiracısına olan borcu ile takası; tahsil hükmü halindedir.

Yabancı para ile gerçekleşen ödeme işlemleri, vade gününün borsa rayici ile borsada rayici bulunmuyorsa Maliye Bakanlığı tarafından belirlenecek kur tutarı üzerinden Türk lirasına dönüştürülür.

Emsal kira bedeli husus: Kiraya verilecek olan emtia ve hakların kira tutarları emsal kira değerinden aşağı olamaz. Belli olmamak la başka kişilerin intifakına verilen emtia ve hakların emsal kira tutarı, bu emtia ve hakların kirası sayılmalıdır. Apartman ve topraklarda emsal kira bedeli, görevli özel makamlarca veya mahkemeler bünyesinde takdir ya da tespit olunmuş kirası, bu sebeple takdir veya tespit olunmuş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinemiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10'udur.

Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz (www.mevzuat.gov.tr):

1. Kullanılmayan gayrimenkullerin korunması ve tehlikelere karşı zarar görmemesi amacıyla başka birine her hangi bedel alınmadan verilmesi sahiplenmesi amacı ile,

2. Evlerin mülk sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerine yaşamaları için verilmesi durumunda kardeşler evlenmiş ise eşlerden sadece birinden emsal kira bedeli hesaplanmaz. Diğerlerinden hesaplanır;

3. Mülk sahibi ile beraber hısımlarının da aynı konutta ikametinin olası durumunda bedel uygulanmaz;

4. Genel bütçeli daireler ve katma bütçeli kurumlar, il özel idareleri ve belediye alanlar ile öteki devlet kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda. Gayrimenkul sermaye iratlarının verginin belirlenmesinde, iki usul mevcuttur: gerçek usul ve götürü gider usulü.

Gerçek usulde gayrimenkul sermaye iradına gayrisafi hâsılattan Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılı giderler indirim konusu yapılarak ulaşılır. Giderler (GVK md.74):

1. *“Kiralayan kişi tarafınca ödenilen ışıklandırma, ısınma, içme suyu ve asansör gibi giderleri;*

2. *Kiralanan malların yönetimi için gerçekleşen ve gayrimenkulün önemi ile mütenasip olan idare harcamaları;*

3. *Kiraya verilen mal ve haklara mütaallik sigorta giderleri;*

4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i (İktisap bedelinin %5'i tutarındaki bu indirim, sadece ilgili gayrimenkule ait hasıllata uygulanır. Ancak, indirilmeyen kısım 88 inci maddenin 3 üncü fıkrasının uygulanmasında gider fazlalığı sayılmaz.),

5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları;

6. Kiralanan mal ve menfaatler için ayrılan yıpranma payları (Amortisman tabii varlık, mamulse maliyet bedeli, malum değil ise, bina ve toprak için vergi değeri, diğer mallar için göre hesaplanan emsal değerleridir) ile mal sahibi tarafından yapılan ve gayrimenkulün ekonomik değerinde artırması niteliği olan masraflar (Bu masraflar bir takvim senesi içerisinde Vergi Kanunu 313 üncü maddesinde gösterilen rakamı aşmıyor ise maliyet şeklinde göz önünde bulundurulabilir.);

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri (Emlakin iktisadi değerini artıracak surette tevsi, tadili veya bunlara ilaveler yapılması için ihtiyar olunan giderler onarım gideri sayılmaz);

8. Kiralanan ürün ve haklarla ilgili bakım ve onarım masrafları;

9. Kiraladığı ürün ve hakları kiralayanların ödediği kiralar ve buna benzer diğer türlü gerçekleşen masraflar;

10. Mal sahibi olduğu evi kiraya verenin kira ile oturduğu dairenin kira tutarı

11. Kiralanan mal ve haklarla alakalı olarak sözleşmeye, yasaya istinaden ödenen zarar, ziyan, masraf ve tazminat tutarları.”

Gayrimenkul sermaye türündeki mal ve hakların kısmi olarak kiralanması durumunda, yukarıda yazılı masraflardan sadece bu kısma denk edenler hasıllattan indirimi yapılır (www.mevzuat.gov.tr).

Götürü gider usulünde ise, gayrisafi hasıllatın bilinmiş olması durumunda götürü gider bedeline, böylece safi hasılat bedeline ulaşılacaktır. Götürü gider usulü ve gerçek gider usulü arasındaki tercih mükelleflere bağlıdır (Şenyüz, vd., 2011:79). Mükellefler (hakları kiraya verenler haiz olarak) istedikleri durumda hasıllatlarından % 15'ini götürü

olarak indirebilirler. Götürü gider sisteminin kabul edenler iki sene dolmadan bu usulden geri vaz geçemezler (www. mevzuat.gov.tr).

Gayrimenkul sermaye iratları beyanname bedelinden vergilendirilmekle birlikte bazı şartlarda yapılan stopaj nihai vergidir ve beyanname verilmesi talep edilmektedir. Stopaj söz konusu olduğun da vergileme gayrisafi hâsılat değerinden gerçekleştirilmektedir.

1.3.1.1.2.6. Menkul Sermaye İratları

Gelir Vergisi Kanunu madde 75'te "*kullanım hakkı bulunan kişi yani sahibinin ticari zira ya da mesleki aktivitesi dışında nakit sermaye ya da para ile gösterilebilen değerlerden müteşekkil sermaye nedeniyle kazandığı kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır*" şeklinde menkul sermaye iradı açıklanmıştır. Hisse senetleri, tahviller, bonolar, repo, alacak senetleri vb. örnek olarak verilebilir. Kanunda bunun gibi gelirlerin menkul sermaye iradı sayılablmesinin şartları da belirtilmiştir. Bu şartların başında iradın para ile temsili yer almaktadır. Yine mükellefin geliri, ticari, zirai, serbest meslek kazancı gibi faaliyetlerin dışında kazanmış olası da bir diğer şarttır.

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde bazı istisna noktalarda beyanname verilmesi mecburi olmakla birlikte, esas olarak stopaj yöntemi ile vergilendirilmektedirler (Bilici; 2014:58).

1.3.1.1.2.7. Diğer Kazanç ve İratlar

Kanunda yer alan yukarıdaki altı unsur dışındaki kazançlar diğer kazanç ve iratlar kapsamına girmektedir. Kanunda iki temel başlık altında incelenmiştir. Bunlar; değer artış kazançları ve arizi kazançlardır.

Değer artış kazançlarında vergilendirme, stopaj ve beyanname üzerinden vergilendirilme şeklinde gerçekleştirilir. Değer artış kazançları gelir vergisi kanununda beş bent şeklinde sıralanmıştır (www. mevzuat.gov.tr):

1. "*İki seneden uzun zaman ile elde bulundurulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar.*

2. *Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî temsilcileri kapsamı dışında kalmış olanlar tarafından ellerinden çıkarılmasından dolayı meydana gelen kazançlar.*
3. *Belirli bir işteki Ortaklık durumundan dolayı kazandığı haklar veya payların bünyesinden çıkarılmasından yani satımından veya devredilmesinden meydana gelen gelirler.*
4. *Üretimi sonlandırılmasından ya da durdurulmasından dolayı işyerinin kısmi olarak ya da tümünden aktifinden çıkarılmasın ile meydana gelen kazançlar.*
5. *Elde etme şekli her ne olursa olsun (ivazsız olarak elde edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır”*

Vergiye tabi olan arızı kazançlar ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 82. Maddesinde açıklanmıştır:

1. *“Arızı şekilde ticarî olaylar yapılmasında ya da bu şekilde işlemlere tavassuttan gerçekleşen kazanımlar.*
2. *Ticarî veya ziraî bir işyerinin çalışması ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması ya da terkin edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, yükseltme ve azaltmalara başvuru edilmemesi sonucunda kazanılan tutar.*
3. *Gayrimenkullerin boşaltılması ya da kiracılıktan doğan hakkın devri sonucunda alınan ödenekler tazminatlar ile peştamallıklar (mal sahibine ait olan eşyaların tahliye ve devr edilmesi esnasında mal sahibi veya malı kiralayan devrinde meydana gelen kazanımlar dahil).*
4. *Geçici sürekli olmayarak yapılan serbest meslek işlerinden dolayısıyla tahsili yapılan hâsılat.*

5. *Gerçek usulde vergilendirilen meslek mensuplarının kapattıkları işleri ile alakalı olarak daha sonra kazandıkları kazançlar (zarar yazılan değersiz hale gelen alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli olan alacakların tahsili dâhildirler” şeklinde açıklanmıştır.*

1.3.1.1.3. Gelir Vergisinin Beyanı, Tarhı ve Tahsili

Kanununun 84. Maddesinde gelir vergisinin beyanında yıllık, muhtasar beyannamesi ve münferit beyanname şeklinde üç yöntemden bahsedilmiştir.

Yıllık beyanname; bir takvim yılında gerçek kişilerin muhtelif kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratların toplamı ile belirlenen gelirin vergi dairelerine bildirilmesi usulünde gerçekleştirilmektedir.

Muhtasar beyanname; vergi tevkifatı yapan sorumlular veya işverenler tarafından hesaplanan vergilerin matrahlarıyla, genel olarak toplu şekilde vergi kurumuna bildirilmesi şeklindedir.

Münferit beyanname ise; *“dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesi”* şeklindedir (www.gib.gov.tr).

Gelir vergisi, mükellefin ikametgâh adresinin kayıtlı olduğu vergi dairesi tarafından tarh edilir. Fakat mükellefin ikametgâh adresinin bulunduğu ve işyerinin dâhil olduğu bölgeler ayrı vergi dairelerine aitse tarha yetkili olan, işyerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesidir (Bağatur,2018:41).

Gelir Vergisinin tarh zamanı, beyanname verilmesi zorunlu olduğu durumlarda, beyannamede bulunulduğu gün; posta ile gönderilmişse vergi dairesine ulaştığı tarihi takiben 7 gün içindedir. Diğer ücretlerde ise, hizmetin ifa olunduğu yılın ikinci ayında tarh edilir. Ancak tarh zamanı *“takvim yılı içinde işe başlanmasında, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içindedir.”* (www.gib.gov.tr).

Yıllık beyana dayalı gelirler üzerinden alınan vergilerin ödenme zamanları (sosyal.gib.gov.tr);

1. Şubat ayı içerisinde vergi dairesine beyan edilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında;
2. Mart ayı içerisinde beyan edilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart ve Temmuz aylarında; iki taksit halinde maliye bakanlığına ödenir.

Maliye bakanlığı zirai kazançtan gelir elde eden mükelleflerin ödeme zamanlarında değişiklik yapabilmektedir.

1.3.1.1.4. Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir vergisi yükümlülüklerine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde gelir seviyesine göre; %15, %20, %27 ve %35 oranında, artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesinde Gelir vergisine tabi gelirler; (2019 yılı için) *“18.000 TL kadar % 15, 40.000'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL fazlası %20, 98.000 TL'nin 40.000 TL' si 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL) fazlası %27, 98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36260 TL)fazlası % 35 oranında vergilendirilir.”*

1.3.1.2. Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi kurum kazançları üzerinden alınır, mükelleflerin bir hesap döneminde kazandıkları safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır (www.gib.gov.tr). Kurumlar vergisi mevzuatı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile açıklanmaktadır.

Kurumlar vergisi mükellefleri (www.gib.gov.tr):

1. Sermaye şirketleri,
2. Kooperatifler,
3. İktisadi Kamu işletmeleri,
4. Dernek ve Vakıflara Ait ekonomik İşletmeler,
5. İş ortaklıklarıdır.

Kurumlar vergisinde vergiyi doğuran durum, kurum kazancının elde edilmesidir. Tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki ayrı mükellef bulunmaktadır (www.gib.gov.tr). Kurumların iş yerinin bulunduğu ve kazançlarını elde ettikleri yerler temel alınarak mükellefiyetlerin ayrımı yapılır. Tam mükellefiyette “*kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamam üzerinden*” vergilendirilirler (www.gib.gov.tr). Dar mükellefiyette ise “*kanuni veya iş merkezinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerine*” vergilendirilirler(www.gib.gov.tr).

Kurumlar vergisi beyannameleri yıllık olarak verilmektedir. Kurumlar vergisi kanununda, vergi oranı 2019 yılında %22 olarak belirtilmektedir.



İKİNCİ BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCI

Kişilerin sermayeye değil, ilmi ve mesleki bilgiye dayanarak, kanunda belirtilen koşullar çerçevesinde işverene bağlı olmadan, kendi namına ve kendi hesabına çalışarak elde edilen kazançları serbest meslek kazancını oluşturmaktadır.

Serbest meslek faaliyeti yürüten meslek erbaplarının herhangi bir işverene bağımlı olarak çalışmaları ve iş görmeleri durumunda bu meslek erbaplarının yaptıkları iş serbest meslek faaliyeti olmaktan çıkmakta ve gelirleri ücrete dönüşmektedir.

Bu bölümde serbest meslek erbabının tanımlaması yapılarak serbest meslek faaliyeti ve kazancı açıklanacak, ardından serbest meslek kazancının tespitine değinilecektir. Serbest meslek kazancında verginin oluşması açıklanacaktır.

2.1. Serbest Meslek Erbabı

Serbest meslek erbabı, faaliyetini kendi namına, kendi hesabına icra eden, mutad iş halinde ifade eden kişilerdir. Örnek verilecek olursa; yeminli mali müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, doktor, avukat, öğretmen, danışman, yazar, ressam, noter, sağlık memuru vb. şekilde sıralayabiliriz. Bu mesleklerle birlikte gümrük komisyoncuları, borsa acenteleri, noter ve noterlik görevini yürütenler serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar. Yine dava vekili olan avukatlar, danışmanlık hizmeti veren müşavirler, kurumlar, konser veren müzisyenler, tüccarlar ve serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takipte bulunanlar ile VUK 155. maddede yer alan şartlardan minimum ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar serbest meslek erbabı kabul edilirler (www.gib.gov.tr). Serbest meslek erbabı tanımına girmemek ile birlikte, “*serbest meslek erbabını bir araya getirerek örgüt kurmak veya sermaye tedarik ederek veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar serbest meslek erbabı sayılırlar*” (www.gib.gov.tr). “*Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komandite ortaklar serbest meslek erbabı*” kabul edilirler(www.gib.gov.tr).

Diğer gelir mükellefleri gibi serbest meslek erbapların da bazı yükümlülüklere tabidir. Kanuna göre serbest meslek mensuplarının defter tutma zorunluluğu söz konusudur. Bu zorunluluğa sahip olan serbest meslek erbaplarının, bu yükümlülüklerini icra etmemeleri söz konusu olursa VUK 352/I-2. bent hükmüne göre 1. derece usulsüzlük cezası kesilir (Kayacan, 2002:42-43).

2.2. Serbest Meslek Faaliyetleri ve Serbest Meslek Kazançları

Serbest mesleki faaliyetler, sermayeden ötürü daha çok şahsi mesaiye, fikri veya mesleki bilgilere dayandırarak ya da uzmanlığa eğitime dayanan ve ticari amacı bulunmayan işlemlerin bir işyeri sahibine bağımlı olmadan bireysel yükümlülük altında kendi adına ve kendi hesabına yapması şeklinde Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanmıştır (www.gib.gov.tr). Serbest meslek işi yapan kişiler sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilme veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanması, onu ticari faaliyetten ayıran özelliğidir. Bir faaliyetin serbest meslek olarak nitelendirilmesi için bu özelliklere sahip olunması gerekmektedir (www.gib.gov.tr).

Tanımdan çıkarıldığı kadarıyla serbest meslek faaliyetinde sermayenin var olduğu kabul edilmekle birlikte, faaliyeti esasen emeğin belirlediği; emeğin ise bedeni değil, ilmi ve mesleki bilgi ve ihtisas temelli fikri emek olduğu görülmektedir. Bu noktada serbest meslek erbabı ve esnaf ayrılmaktadır. Söz konusu olan emeğin kendi namına ve yine kendi hesabına yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde elde edilen gelir serbest meslek geliri değil ücret olarak adlandırılır. Yine bu faaliyetlerden doğan serbest meslek kazançlarının devamlı olarak yapılması gerekir (Kayacan, 2002:30-31). Serbest meslek kazancı, serbest meslek faaliyeti sonucu ortaya çıkan kazançlardır.

Serbest meslek faaliyeti yürüten mükellefler, mesleklerini icra etme aşamasına geldiklerinde işletmenin kurulması ile bir hafta içerisinde ilgili vergi dairelerine faaliyete başladıklarını bildirmek işyeri adreslerine yoklama yapılmasını talep etmek ve oluşan vergi levhasını işyerine ait ofislerinde bulundurmaları zorundadırlar. Bu bildirim yapmayan mükelleflere vergi daireleri tarafından tespit edildiklerinde vergi usul kanunu hükümlerine göre birinci dereceden özel usulsüzlük cezası kesilir. Yine serbest meslek faaliyeti yürüten mükellefler vergi mükellefiyetini ilgilendiren işlemler gerçekleştirdiklerinde yaptıkları işlemleri vergi dairesine bildirmek zorundadırlar

(www.gib.gov.tr). Örneğin adres değişikliği yapan mükellef yeni işyerinin adresini vergi dairesine bildirmelidir.

Vergi mükellefiyeti kazanan serbest meslek erbapları gelir vergisi kanununa göre hareket etmektedirler Serbest meslek erbabı sayılan avukatlar, mali müşavirler, dış hekimleri vb. işletmeler faaliyetlerinde kazanç unsuru sağlayacak işlemler yaptıklarında VUK 216. Maddesi uyarınca “*serbest meslek makbuzu düzenlemek*” zorundadırlar. Serbest meslek makbuzu düzenleyen serbest meslek erbapları düzenledikleri bu makbuzları saklamalı ve yetkililer tarafından talep edilmesi durumunda ise bu makbuzları ibraz etmeleri gerekmektedir.

VUK 237. maddesine göre serbest meslek makbuzunda bulunması gereken zorunlu unsurlar maddeler halinde gösterilmiştir:

- “*Serbest meslek faaliyeti yürüten mükellefin unvanı vergi kimlik numarası, açık iş adresi*
- *İşlemi yapılan müşterinin bilgileri ve adresi*
- *Yapılan hizmetin parasal tutarı*
- *Yapılan hizmetin tarihi*
- *Yapılan hizmetin içeriği yazıldıktan sonra hizmeti veren serbest meslek erbabı tarafından serbest meslek makbuzu imzalanır ve bir sureti müşterisinde bir sureti de kendisinde kalması şartıyla en az iki suret oluşturulur.”*

2.3. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

Serbest meslek icrası karşılığında, hesap döneminde alınan para, aylar ve menfaatlerden, bu faaliyet sebebiyle gerçekleştirilen giderler düşüldükten sonra kalan kısım serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek kazancının tespitine yönelik hükümler Gelir Vergisi Kanun madde 67’de yer almaktadır.

Serbest meslek erbabı olan kişilerin kazançları bulundurmamak zorunda olduğu Serbest Meslek Kazanç Defteri üzerinden VUK hükümlerine göre tespit edilir. İşlemlerin günü gününe bu deftere kaydedilmesi mecburidir.

Tahakkuk, ekonomik tasarruf, hukuki tasarruf ve fiili tasarruf olmak üzere gelirin elde edilmesinde dört safha söz konusudur. Hukuki ve ekonomik tasarruf elde etmede temel ölçülerdir. Serbest meslek kazancında, kazancı sağlayan faaliyetlerin bazılarında hak ediş hangi tarihte, miktar ve mahiyet sebebiyle kesinleşerek tahakkuk edildiği bilinmediği için elde etme tahsil esasına bağlıdır. Serbest meslek kazancında, iş karşılığı ortaya çıkan bedelin yalnızca tahsil edilen kısmı hasılat olarak değerlendirilebilir. Tahsil edilen bedeller, tahsilin gerçekleştiği yılın geliri olarak vergilendirilir. Serbest meslek kazancında nakden, aynen veya yarar sağlama şeklinde tahsilat söz konusudur. Nakden tahsilat, serbest meslek hizmeti karşılığında tahsilatın nakit para olarak yapılmasıdır. Para dışındaki maddi kıymetler ise ayın olarak nitelendirilir ve gayrimenkul, hisse senedi, altın vb. kıymetli mallardır. Bu mallar, takdir komisyonunca tespit edilen değerleri üzerinden hasılat kaydedilirler. Para ile temsil olan bir fayda, serbest meslek faaliyeti karşılığında sağlanırsa, yararın emsal bedeli serbest meslek kazancına eklenir (Kayacan,2002:47-50).

2.3.1. Serbest Meslek Kazancında İndirilecek Giderler

Hasılattan indirilecek giderler şunlardır (www.gib.gov.tr):

- Meslek ile ilgili faaliyetlerin devamı ve kazancın elde edilmesi için zorunlu olan genel giderler.
- İş yerinde çalışan işçi ve hizmetlilerin iş yerindeki yeme, içme ve barındırma, tedavi, ilaç masrafları, sigorta primleri ve emekli aidatı ile demir baş kaydedilen giyim masrafları.
- Meslek ile ilgili faaliyetlerin yürütülmesi için yapılan seyahat ve ikame giderleri.
- Meslek ile ilgili faaliyetlerin yürütülmesi için kullanılacak tesisat, eşya, demirbaş ve envantere kayıtlı araçlar için VUK'a göre hesaplanarak ayrılan yıpranma payları.
- Meslek ile ilgili faaliyetlerin yürütülmesi için envantere kayıtlı olan veya kiralanan taşıtların giderleri.
- Emekli sandıklarına yapılan giriş, emeklilik aidat ödemeleri ile mesleki kuruluşlara yapılan aidat ödemeleri.

- Meslek ile ilgili faaliyetlerin yürütülmesi için kanun, ilam ve sözleşme nedeniyle yapılan tazminat ödemeleri.
- Meslek, ilan, reklam vergileri için yapılan ödemeler ve aynı vergi, resim ve harç ödemeleri.

Serbest meslek kazancında indirilecek giderlerle ilgili özel durumlar ise şu şekildedir:

- Vergi usul kanununa göre işyeri kiralarının bankada ödenme zorunluluğu bulunmaktadır.
- Vergi usul kanuna göre serbest meslek erbabının işyerinin kira olması ve aynı zamanda ikamet ettiği konutu olması halinde burada ödediği giderlerin %50'si indirim konusu yapılabilir.

Örneğin; 2018 yılı ocak ayında 5000 TL kira, 1000 TL ısınma, aydınlatma ve su faturası ödeyen serbest meslek erbabı Ali yaptığı bu harcamalar aynı zamanda ikametgâh adresi olan evinin de harcamaları olduğu için yarısını $(5000+1000)/2$ eşittir 3000 TL'sini indirim olarak gider gösterebilecektir.

İşyerinin sahibi olması durumunda ise satın almış olduğu işyerinin ekonomik ömrü 40 yıl olması durumunda yıllık %2,5 ini gider olarak indirim yapması söz konusudur. Örneğin işyerini 2018 yılında 100.000 TL'ye satın alan ve faydalı ömrü kırk yıl olan işyerinin yıllık gideri 2.500 TL'dir.

2.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı

Yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilen, ön vergilendirme şeklinde, serbest meslek erbaplarına (Notere gerçekleştirilen ödemeler dâhil değil) yapılan ödemeler sırasında, ödemeyi gerçekleştirenler tarafından gelir vergisi kesintisi yapılmasıdır.

Arızı serbest meslek kazançlarında yapılan nihai vergilendirme istisna haddi altında kalan kazançlardan gerçekleştirilen gelir vergisi tevkifatıdır. Yine aynı şekilde serbest meslek kazanç istisnası kapsamındaki gelir vergisi tevkifatı nihai olan bir vergilendirme olarak kabul edilir.

AB anlaşmaları çerçevesinde yapılan serbest meslek işleri dolayısıyla, projeye istinaden sağlanan hibelerle finanse edilen ödemelerden, “*Gelir Vergisi Kanunu’na sonradan eklenen geçici 84. maddeye binaen 18.04.2013 ten sonra vergi kesintisi*” yapılmamaktadır (www.gib.gov.tr). Bu hibelerle gerçekleştirilen projelere fon dâhilinde yapılacak giderler gelir vergisi ve kurumlar vergisi saptanmasında gider ve maliyet olarak işleme alınmaz (www.gib.gov.tr).

2.3.3.Serbest Meslek Kazançlarında İstisnalar

Gelir Vergisi Kanununun 18 inci maddesinde Serbest meslek kazançlarında istisna şekilleri açıklanmıştır. Kanuna göre müellif, heykeltıraş, hattat, ressam, mütercim, yazılım programcıları ve bunların yasal varisleri serbest meslek kazanç istisnasından yararlanacak olanlardır. İstisnaya konu olan kazançlar (www.gib.gov.tr);

- Hikâye, roman, karikatür, dergi, radyo, pc ve internet ortamı, videobant, kitap, resim, heykel vb. bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri kazançlardır.

Kanunda açıklandığı üzere hükümetin izniyle dar mükellefiyete tabi olanlar tarafından açılan sergi ve panayrlarda gerçekleştirdikleri serbest meslek faaliyetlerinden kazançları gelir vergisinden istisnadır.

Yine kanunda genç girişimcilere yönelik bazı kazanç istisnaları tanımlanmıştır. Buna göre genç Girişimci olabilmek için öncelikli şartı 29 yaşını doldurmamış olmaktır. Genç girişimciler üç yıl boyunca 75000 Türk Lirasına kadarlık olan gelirlerin, gelir vergisinden muaftırlar (www.gib.gov.tr).

2.3.4.Serbest Meslek Kazançlarında Geçici Vergi

Halk arasında peşin vergi olarak adlandırılan geçici vergi, Gelir ve Kurumlar Vergisine mahsuben üçer aylık dönemlerde hesaplanarak ödenir (www.gib.gov.tr). Yani tüm yılın kar ve zarar hesaplamaları tek sefer de değil, üçer aylık dönemlerde elde edilen kazançların vergisinin önden tahsili şeklinde gerçekleşir. Yılsonunda ödenen geçici vergiler, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir (www.gib.gov.tr).

Geçici vergilendirmede dönemler şu şekildedir (www.gib.gov.tr);

1. Ocak ayı, şubat ayı ve mart ayı 1. dönem
2. Nisan ayı, mayıs ayı, haziran ayı 2. dönem
3. Temmuz ayı, ağustos ayı, eylül ayı 3. Dönem
4. Ekim ayı kasım ayı aralık ayı 4. Dönem olarak belirlenmiştir.

Dört dönemden oluşan geçici vergilerde, vergilendirme dönemi takiben ikinci ayın 20. Günü gece 23: 59 a kadarlık sürede geçici vergi beyannamesi hazırlanarak ve onaylanarak vergilendirme işlemi yapılmaktadır (www.gib.gov.tr);

Bulunduğu yıl içerisinde geçici vergilerde ödenen vergileri bir sonraki senenin Mart ayının 25. günü gecesini 23:59'a kadar yıllık gelir vergisi beyannamesinden düşülür ve geriye kalan pozitif fark mart ayında beyan edilir ve iki taksit halinde ödenmesi gerçekleştirilir. Gelir vergisinin birinci taksiti mart ayı, ikinci taksiti ise temmuz ayı içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı 2018 takvim yılında gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınacak tarife tablo 2.1'deki gibidir (www.gib.gov.tr):

Tablo 2.1. 2018 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

14800 TL'ye kadar	%15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	%20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL), fazlası	%27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL (ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası	%35

Örnek 1:

Serbest muhasebeci mali müşavir Furkan'ın 2018 yılında elde ettiği serbest meslek kazancı 130.000 TL'dir. Tevkifat olma suretiyle vergilenen konut kira geliri 64.000 TL'dir.

Mükellef Furkan serbest meslek faaliyeti yürüttüğü için gelir vergisi beyannamesi verecektir

Mali müşavir Furkan'ın beyan edeceği gelir vergisi aşağıdaki gibi olacaktır;

Örneğimizde faaliyetine dair yaptığı giderler göz önünde bulundurulmamıştır.

Serbest meslek kazancı : 130.000 TL

Konut kira geliri : 64.000 TL

Vergi Matrahı :194.000 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi: $29280+(194.000-120.000)*0,35=55.180$ TL gelir vergisi ödeyecektir.

Örnek 2:

Malatya ilinde serbest meslek faaliyeti yürüten diş hekimi Ali Karaca'nın kendi namına ait bir işyeri vardır. Bay Ali 2018 yılında mesleki faaliyetinden dolayı 300.000 TL hasılat elde etmiştir. Serbest meslek faaliyetinden dolayı yapılmış olan giderler 70.000 TL'dir. 2018 yılında 8.000 TL bağ kur primi ödemiştir. Bu bilgiler doğrultusunda mükellef Ali'nin ödeyeceği gelir vergisi tutarı aşağıdaki gibidir;

Gayrisafi hasılat : 300.000 TL

İndirilecek gider : (70.000) TL

Bağ kur primi :(8.000) TL

Vergi Matrahı :220.000 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi: $29280+(222.000-120.000)*0,35=64.980$ TL gelir vergisi ödeyecektir.

Örnek3:

Malatya ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren avukat Bay Muhammed 2018 yılında müşterilerine vermiş olduğu hizmetten dolayı 40.000 TL hasılat elde ederken faaliyetinden dolayı yapmış olduğu giderler ise 30.000 TL'dir. Avukat Muhammed 2018 senesinde yazmış olduğu bir eserden dolayı 15.000 TL telif kazancı elde edip bu kazanç üzerinden 1200 TL tevkifat yapılmıştır. Serbest meslek erbabı Bay Muhammed'in gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Hasılat :40.000 TL

İndirimler :30.000 TL

Vergiye Tabi Matrah :10.000 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi:10.000*0,15=1.500 TL gelir vergisi öder ve işletmenin net karı 8.500 TL dir.

Telif hakkı kazancı gelir vergisi istisnası içindedir.

2.3.5. Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Verginin Ödenmesi

Kazanç elde edilmemiş olsa dahi serbest meslek erbabı yıllık beyanname vermek mecburiyetindedir. Beynamede indirimlerin gerçekleştirilebilmesi için, senelik beyannameyle beyan edilecek gelirin olması ve bu indirimlerin yasaya uygun olması gerekmektedir (www.gib.gov.tr). Yıllık gelir vergisi beyannamesindeki indirilmesi gerekenler ve geçmiş dönem zararları çıkarıldıktan önceki tutar, indirilecek tutarın hesaplanmasında beyan edilen gelir olarak esas alınacaktır. İndirim meselesi olabilecek hususlar (www.gib.gov.tr)

Eğitim sağlık, sigorta primleri, engellilik indirimleri, sponsorluktan dolayı yapılan ödemeler araştırma geliştirme indirimi, kanunen kabul edilebilir bağış ve yardımlar, kızılay gibi yararlı derneklere yapılan yardımlar belgelendirilmek kaydıyla. Kanunen kabul edilen kimi yararlı kurumlara yapılan bağışların tamamı örnek verilecek olursa çocuk esirgeme kurumu vb. giderler indirim söz konusu yapılır (www.gib.gov.tr).

“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan uyumlu mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5’i, ödenmesi gereken gelir vergisinden indirilir(www.gib.gov.tr).” Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi konusunda belirlenen şartlar Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 121 inci maddesinde düzenlenmiştir:

- *“İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni*

süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.

- *İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya Vergi Usul Kanunu'nun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz,*
- *İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı (vergi cezaları dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması gerekir.”*

Gelirin toplanmasında gelir unsurlarından bazılarında doğan zararlar diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir (www.gib.gov.tr).

- Diğer kazanç ve iratlar dışındaki kazanç ve iratlardan doğan zararlar,
- Yurt dışındaki faaliyetten doğan zarar ilgili ülkedeki denetim elemanlarınca rapora bağlanmalıdır

Zarar mahsubu yapılamayacak olanlar (www.gib.gov.tr):

- Değer artışı kazançlarından doğan zararlar,
- Menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, sermayede meydana gelen eksilmeler,
- Gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili zararlar

Defter Beyan Sistemi kapsamındaki mükelleflerin Sistemi kullanmaya başladıkları döneme ilişkin tüm beyannamelerini Sistem üzerinden gönderme zorunluluğu bulunmaktadır. 2018 yılında faaliyette bulunan ve serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin, bu dönemde elde ettikleri serbest meslek kazançlarını/zararlarını 2019 yılının Mart ayının başından 25 inci (yirmi beşinci) günü akşamına kadar (1–25 Mart) Defter Beyan Sistemi üzerinden beyan etmeleri gerekmektedir. Verginin ödenme zamanı ise 2018 yılına ait kazançlara ilişkin verilecek yıllık beyannameler üzerinden mart ve temmuz aylarında iki eşit taksit olmak üzere 1.

taksitin damga vergisi ile 1 Nisan 2019 tarihine kadar, 2. taksitin 31 Temmuz 2019'a kadar 6denmesi gerekmektedir (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr>).

Serbest meslek erbabı olan Ali 2018 yılına ait yıllık gelir vergisi beyannamesi en erken 01.03.2019 tarihinde en geç ise 25.03.2019 tarihinde vermeli ve bu beyannamedeki kazancını iki taksit halinde 6der. Birinci taksiti bir nisan da, ikinci taksiti ise otuz bir temmuz tarihine kadar 6demesi gerekir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER BEYAN SİSTEMİ

Asırlar boyunca ticaret yapan insanlar yaptıkları işlemleri kayıt altına almışlardır. Mali nitelikteki işlemleri kayıt altına alma şekli teknolojinin gelişmesiyle birlikte değişmiştir. Vergisel işlemlerin kayıt altına alınması kâğıt ortamından alınarak elektronik ortama Defter Beyan Sistemi ile taşınmış ve böylece kayıt dışı ekonomiyle mücadele ederken maliyetlerin de düşürülmesi hedeflenmiştir.

Defter Beyan Sistemi; işletme defteri, serbest meslek kazancı elde edenler ve kazancı basit usulde tespit edilen mükelleflerin muhasebe kayıtlarını kâğıt ortamından kaldırılıp elektronik ortamda kaydedilmesine, depolanmasına ve mükellefiyet türüne göre vermesi gereken beyannameleri sistem üzerinden bildirilmesine ve onaylanmasına imkân veren bir sistemdir. Mükellef adına günümüzde bu işlemleri serbest muhasebeci ve mali müşavirler takip etmektedir.

Defter Beyan Sistemi elektronik defter anlayışını işletme defterleri, serbest meslek kazancı ve basit usule tabi mükelleflere taşımıştır. Mükellefin tutması yasal olarak zorunlu defterleri elektronik ortama taşımıştır. İnternetin olduğu her yerde sisteme ulaşılmasına ve mali işlemlerini takip etme yetkisi maliye bakanlığı tarafından kullanıcılara sunulmuştur.

Maliye Bakanlığının getirmiş olduğu Defter Beyan Sistemi, defter kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasından dolayı kaybolması, tahrip olması ve çalınması gibi meydana gelebilecek sorunlar ortadan kaldırması amaçlanmıştır. Tutulan kayıtlar elektronik ortamda olması ve maliye bakanlığı denetiminde olmasından dolayı maliye bakanlığı yetkililerinin denetim işlemlerini hızlandırmıştır. Defter Beyan Sistemi bu bölümde ayrıntılarıyla açıklanacaktır.

3.1. Defter Beyan Sistemi ve Defter Beyan Sistemin Avantajları

Defter Beyan Sistemi kanunda “*Serbest meslek erbabı, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ile basit usule tabi olan mükelleflerin kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan serbest meslek erbabı ile işletme hesabı esasına göre defter tutanların defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve*

saklanması, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkân tanıyan ve bu kapsamda yer alan mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan sistem” olarak tanımlanmıştır (https://defterbeyan.gov.tr).

1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe giren Defter Beyan Sisteminde serbest meslek erbapları ve basit usul kazancı elde eden mükellefler sisteme 2018 yılında tabi olup ilk verilerini 2019 yılında verirken, işletme defterleri 1 Ocak 2019 da tabi olmuş ve ilk gelir vergisi beyannamelerini 2020 yılı mart ayında vereceklerdir. Bu sistem ile hedeflenen vergisel ve ticari işlemlerin elektronik ortamda kayıtlı olmasıdır. Böylece defterler ile beyannameler elektronik ortamda oluşturulacak ve muhafaza edilecek, bürokratik işlemler ile maliyetler azaltılacaktır. Kayıt dışı ekonomi ile de etkin bir mücadelenin bu sistemle gerçekleştirileceği düşünülmektedir. Bu sistemle ilgili yetkili kuruluş ise Maliye Bakanlığıdır. Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir (www.gib.gov.tr).

Hem zamandan tasarruf sağlaması hem de bürokratik işleri en aza indirmesi beklenen Defter Beyan Sistemi ile internetin olduğu her yerden vergisel ve ticari işlemlerin kayıt altına alınabilmesini sağlamaktadır (https://defterbeyan.gov.tr). Yine bu sistemle birlikte kırtasiyecilik azaltılması, defter tasdik maliyetlerini ortadan kaldırması, defter muhafaza etmekten kaynaklanan maliyetlerin söz konusu olmaması ve fatura, makbuz vb. belgelerin elektronik ortamda gerçekleşmesiyle bürokratik işlemleri ve maliyetlerini azaltması amaçlanmaktadır. Bu amaçla defter tasdik ücretleri ortadan

kaldırılmıştır. Yine kırtasiyecilik büyük ölçüde kalkmıştır. Kayıt dışı ekonominin önüne geçmek de bu sistemin bir diğer amacıdır. Bu sistem seri bir şekilde belge düzenlemesini sağlamakla birlikte serbest meslek erbaplarının bir mali müşavirle sözleşme yapma zorunluluğunu da ortadan kaldırmaktadır.

Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından yayınlanan 2018 yılı defter tasdik ve kırtasiye giderlerine ilişkin danışma meclisi tavsiye niteliğindeki kararlara bakıldığında 2018 yılı için işletme defterleri için 350 TL iken bu rakam 2019 yılında 200 TL olarak değiştirilmiştir. Serbest meslek faaliyeti gösterenler yine 2018 yılında 350 TL belirlenmişken, 2019 yılında bu rakam 200 TL olarak belirlenmiştir. Bu durum bize Defter Beyan Sisteminin kullanılmasıyla birlikte mükelleflerin defter tasdik ve kırtasiye giderlerine ilişkin giderlerinin azaldığını açık bir şekilde göstermektedir.

Dezavantajını konusunda verilen beyanlarda meslek mensuplarının sisteme yabancı olmasından dolayı defter kayıtları uzun sürdüğünden dolayı personel maliyeti artmıştır.

3.1.1. Defter Beyan Sisteminden Faydalanacak Mükellefler

Defter Beyan Sistemini kullanacak olan mükellefler (<https://defterbeyan.gov.tr>):

- Basit usule tabi mükellefler
- Serbest meslek kazancı olan işletmeler
- İşletme hesabına göre defter tutan mükelleflerdir. (1 Ocak 2019 da sisteme tabi olmuştur. İşletme defterleri, ilk beyannameleri, bu sistemde ödenen toplam vergiler 2020 yılın mart ayında ortaya çıkacaktır

3.1.1.1. Basit Usule Tabi Mükellefler

Ticari faaliyetini basit usulde kazanan mükellefler gelir vergisine tabidir. Basit usulde vergilendirmeye tabi olacak mükellefiyetin şartları aşağıda maddeler halinde açıklanmıştır (Deha, 2015: 76):

- a) *“Kendi işlerinde bilfiil çalışmak veya bulunmak işinde yardımcı işçi ve çırak kullanmak, seyahat, hastalık, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak bilfiil işinin başında bulunmamak bu şartı bozamaz. Ölüm halinde iş sahibinin dul eşi veya küçük*

çocukları namına işe devam olunduğu takdirde, bunların bilfiil işin başında bulunup bulunmamasına bakılmaz

- b) İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması durumunda emsal kira bedeli, kiralamış olması durumunda ise yıllık kira bedeli her yıl belirlenen tutarın altında kalmak,*
- c) Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısı ile gerçek usule tabi olmamaktır.”*

3.1.1.2 Serbest Meslek Kazançları

Serbest meslek faaliyetini sürekli ifa edenler serbest meslek erbabları; “*gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, serbest meslek erbabı tarifine girmekle beraber serbest meslek erbaplarını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar, serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditerler, dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler, konser ve müzik sanatçıları vb.*”dir (www.gib.gov.tr).

3.1.1.3. İşletme Hesabına Göre Defter Tutanlar

VUK madde 178 ikinci sınıf tüccarlar ve aşağıda yazılı tüccarlar II. Sınıfa dâhildir:

- 1. “VUK 177’inci maddede yazılı olanların dışında kalanlar;*
- 2. Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler.”*

Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılıncaya kadar 2’nci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler. Vergi usul kanunu 177. Madde 2018 itibari ile;

- 1. “Satın aldıkları malları olduğu gibi ya da işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 190.000 Türk lirasını veya satışlarının tutarı 260.000 Türk lirasını aşanlar*
- 2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi hasılatı 100.000 Türk lirasını aşanlar*

3. *Bir ve iki numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 190.000 türk lirasını aşanlar*
4. *Her türlü ticaret şirketleri (Adi şirketler işletilme neveleri yukarıdaki bentlerin hangisine gidiyorsa o bent hükmüne tabidir.)*
5. *Kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişilikler*
6. *İhtiyari olarak bilanço esasını tercih edenler”*

3.2. Defter Beyan Sistemi Üzerinden Tutulabilecek Defterler

Defter Beyan Sistemi üzerinden tutulabilecek defterler alt başlıklarla şöyledir (www.gib.gov.tr):

- İşletme defteri,
- Çiftçi işletme defteri,
- Serbest meslek kazanç defteri,
- Amortisman defteri,
- Envanter defteri,
- Damga vergisi defteri,
- Ambar defteri,
- Bitim işleri defteri.

Elektronik ortamda tutulan defterlerin Maliye Bakanlığı tarafından açılış ve kapanış onayları elektronik olarak gerçekleşmektedir. Bu defterlerin muhafaza ve yükümlülüğü Bakanlığa aittir. Kâğıt ortamında tutulan belgelerin hukuki geçerliliği söz konusu olmamaktadır.

3.3. Defter Beyan Sistemini Faydalanamayacak Mükellefler

İşletme hesabına göre defter tutmalarına izin verilen kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço esasına göre defter tutan mükellefler Defter Beyan Sisteminden faydalanamayacaklardır. Yine geliri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlardan veya bunların tamamından ya da

birkaçından oluşan gelir vergisi mükellefleri bu sistemi kullanamayacak olan mükelleflerdir (www.turmob.org.tr).

3.4. Mükelleflerin ve Meslek Mensuplarının Sorumlulukları

Sistemi doğrudan mükellefin kullanması durumunda, Defter Beyan Sistemine yapılacak olan kayıtlar ile bu sistemde oluşturulacak defter, liste vb. bilgiler, beyannameler, dilekçeler ve bu elektronik belgelerin içerik ve doğruluğu mükellefin sorumluluğundadır. Eğer sistem aracılık ve sorumluluk sözleşmesi ile yetki verilen kişiler tarafından kullanılacaksa mükellef her türlü bilginin meslek mensubu veya meslek odasına tam ve doğru sunumundan sorumludur. Meslek mensubu veya odası ise kaydedilen bilgilerin deftere kaydedilen bilgilerin dayanağı olan ilgili belgelere uygunluğundan ve gönderilmesine aracılık ettiği beyanname, bildirim ve dilekçelerin defter kayıtlarına ve kayıtların dayandığı belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkacak vergi ziyanına bağlı olarak salınacak vergi, kesilecek ceza ve hesaplanacak faizlerin ödenmesinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumludur. (Türmob Mevzuat Sirküleri; 18.12.2017/146-2).

Henüz Defter Beyan Sistemini mükellefin doğrudan kullanmasına yetki verilmemiştir. Mükellef mali müşavir veya oda aracılığıyla sözleşme yapıp aracılık hizmetlerini mali müşavir yada meslek odaları yapar. Yalnız meslek odaları sadece basit usule tabi mükelleflerin defterlerini tutabilmektedir

Sistemi kullanacak mükellef, meslek mensubu, meslek odaları, sigortalı olarak çalıştırdıkları çalışanlarını Sistem kullanıcıları olarak tanımlayarak yetkilendirebilmektedir. İşletmede sigortalı çalışmayan veya ortaklık payı bulunamayanlar sisteme dahil edilmemektedir.

3.5. Defter Beyan Sisteminin İşleyişi

Elektronik defterlerin açılış onayı; ilk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme durumunda kullanmaya başlamadan önce yapılmaktadır. Sonraki faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise faaliyet döneminin ilk gününde elektronik olarak gerçekleştirilir. Açılış onayı 213 sayılı Kanun'da öngörülen tasdik hükmündedir. Defterlere ait oldukları takvim yılının son ayını takip eden dördüncü ayın sonuna kadar

başkanlık tarafından elektronik ortamda kapanış onayı yapılır. (www.turmob.org.tr, 18.12.2017/146-1). Bu sistemde kâğıt ortamında tasdike gerek yoktur. Defter Beyan Sistemi kullanma zorunluluğu bulunan mükelleflerden defter tutmak yükümlülüğü bulunanların kâğıt ortamındaki defterlerinin hukuki geçerliliği söz konusu olmamaktadır. Basit usul mükelleflerinin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına dair veriler sistem aracılığıyla kayıt altına alınmaktadır.

Sisteme ilk girişte www.defterbeyan.gov.tr adresinden kullanıcı kodu ve TC numarası ile şifre bilgileri girilmektedir. Envanter defterine dönem başı envanter bilgisi, amortisman defterine önceki dönemden devreden amortisman tabi kıymetler ve ayrılmış amortisman bilgileri girilmektedir. Mükellefler, üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ile bunların amortismanlarını, sistem üzerinden tutacakları envanter defterinde, amortisman defterinde veya amortisman listesinde gösterebilmektedir. (www.lebibyalkin.com; Erş. Tar. 01/05/2018).

Döneme ait kayıtların defterlere işlenmesi, ait oldukları aya ait KDV beyannamesinin verilmesi gereken son güne kadar yapılabilmektedir. Eğer beyanname süreleri uzatılırsa kayıt süresi de uzamaktadır. Yılın son ayına ait kayıtlar, takvim yılına ait gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken son gün saat 23.59'a kadar yapılabilmektedir. Basit usule tabi mükelleflerin alış ve giderleri ile satış ve hasılatlarına ilişkin 3'er aylık kayıtlar, izleyen ayın sonuna kadar sisteme kaydedilmektedir (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr>) . Örneğin; ilk üç aylık döneme ilişkin işlemler nisan ayının sonuna kadar kayıt edilmektedir.

Düzenlenmesi zorunlu olan fatura ve fatura yerine geçen vesikalar, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, gider pusulası, sevk irsaliyesi ve benzer diğer vesikalar, Defter Beyan Sistemi üzerinden düzenlenebilmektedir. İşletme hesap özeti, zirai kazanç hesap özeti, serbest meslek hesap özeti ile basit usul hesap özeti yapılan kayıtlardan hareketle sistem tarafından üretilmektedir (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr>).

Standartlara uygunluğu mevcut olan muhasebe yazılımlardan sisteme bilgi aktarımı yapılabilmekte, eklenen verilere sistem aracılığıyla müdahale edilebilmektedir. Sistem üzerinden tutulan defter ve kayıtların muhafaza yükümlülüğü Gelir İdaresi Başkanlığı'na aittir (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr>). Tüm kayıtlar Gelir İdaresi tarafından zamanaşımı süresince saklanmaktadır.

Serbest meslek defteri ile işletme defterini birlikte tutan mükellefler, 01.01.2018 itibari ile tüm defterlerini Defter Beyan sistemi üzerinden tutmaktadırlar. Serbest meslek defteri ile bilanço defterini birlikte tutan mükellefler, serbest meslek defteri için Defter-Beyan sistemini kullanmaktadır. Bilanço defterlerini ise noterden tasdik ederek kâğıt ortamda tutmaktadırlar. Beyanname dönemlerinde hesap özetleri ya da gelir tablosu ve hesap özetleri birleştirilerek beyan edilmektedir. Örneğin; veteriner bir mükellef aynı zamanda ilaç satışı yapıyorsa, veterinerlik faaliyeti için serbest meslek defteri tutmakta, satış faaliyeti için ise işletme defterinin ikisini de sistem üzerinden elektronik ortamda tutmaktadır (<https://www.defterbeyan.gov.tr/tr>).

486 no'lu tebliğin 17. maddesinde, Defter Beyan sistemini kullanmak zorunda olmasına rağmen belirlenen süreler içerisinde başvuru yapmayan, başvuru yapsa dahi belirlenen sürelerde kayıt yapma, defter tutma, beyanname, bildirim ve dilekçe gönderme, belge düzenleme ve benzeri yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere 213 sayılı VUK'un ilgili hükümlerine göre cezai yaptırımlar uygulanacağı belirtilmektedir (www.lebiblyalkin.com, 01/05/2018).

Eğer zorunlu durumlar, bölgesel veya yurt genelini ilgilendiren uzun süreli elektrik veya internet kesintileri, siber saldırı gibi Defter Beyan Sistemini kullanılamaz hale getiren koşullar söz konusu olursa, Sistem kapsamında yer alan belge, kayıt, defter, beyanname, bildirim ve dilekçelerin belirlenecek süreler dâhilinde elektronik ortam haricinde düzenlenmesi, muhafaza edilmesi ve tebliğde belirlenen sürelerin uzatılması ile bahse konu koşulların ortadan kalkmasının ardından söz konusu işlemlerin sisteme aktarılmasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı yetkilidir (www.turmob.org.tr, 18.12.2017/146-2).

Defter Beyan Sistemini kullanan mükelleflerin ölümü veya gaipliği, mükellefiyetinin sonlandırılması veya terkin edilmesi durumlarında Defter Beyan Sistemi; ölüm/gaiplik kararı tarihi ile sonlandırma/terkin tarihinden itibaren, o tarihe kadar yapılması gereken işlemler ve onların gerektirdiği yükümlülükler haricinde, kayıt yapma, defter tutma ve beyanname gönderme özellikleri bakımından kullanılamamaktadır. Geçmiş dönemlere ilişkin bilgilerin görüntülenmesi amacıyla ise kullanılabilir (www.eksperymm.com, 30.04.2018).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DEFTER BEYAN SİSTEMİNİN GELİR VERGİSİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: SERBEST MESLEK KAZANÇLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada Malatya ilindeki Defter Beyan Sistemine geçen mükelleflerin gelir vergilerinde meydana gelen değişikliklerin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Ayrıca araştırmaya katılan kişilerden elde edilen bilgiler doğrultusunda Defter Beyan Sisteminin kırtasiye ve bürokrasi giderlerini azaltıp azaltmadığının tespitinde amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın kapsamı Malatya ilinde faaliyet yürüten serbest muhasebeci mali müşavir, avukat ve diş hekimliği faaliyeti gösteren 100 adet serbest meslek erbaplarıdır. Bu araştırmada serbest meslek faaliyeti yürüten mükelleflerin 2014-2018 yılları arasındaki gelir vergisi beyannameleri incelenmiş ve 5 yıllık veriler dikkate alınmıştır.

Araştırma yöntemi olarak nitel araştırma yöntemlerinden görüşme yöntemi seçilmiş ve yine nitel veri toplama yöntemi olarak yüz yüze görüşme yoluyla yapılandırılmış görüşme metodu tercih edilerek veriler toplanmıştır. Araştırmaya katılanlara yöneltilen sorular ise;

- Defter Beyan Sisteminin Gelir Vergisi Üzerine Etkisinin Oldu mu ?
- Defter Beyan Sisteminin Maliyetleri Azalttı mı ?

Görüşme, önceden belirlenmiş ve ciddi bir hedefe yönelik yapılan, karşılıkine soru sorma yöntemiyle yanıtlar alan etkileşime dayalı bir nitel araştırma yöntemidir. Yapılanmış Görüşme ise; görüşme soruları önceden hazırlanır. Görüşmeci bu plana göre görüşme yapar (Yıldırım ve Şimşek, 2005:119-120).

4.3. Araştırmanın Kısıtları

Yapılacak olan çalışmanın bazı sınırlılıkları da söz konusudur. Bu sınırlılıklar aşağıda belirtilmiştir:

1. Araştırmanın Malatya ili ve bu ildeki serbest meslek erbapları ile sınırlandırılması
2. Bu serbest meslek erbaplarının Avukat, Mali müşavir ve Diş Hekimleri ile sınırlandırılmıştır. Diğer serbest meslek erbaplarının birden fazla faaliyette bulunmasından dolayı araştırma dışı tutulmuştur.
3. Araştırmanın serbest meslek erbaplarının 2014-2018 yılları arasındaki gelir vergisi beyannameleri ile sınırlandırılması da ayrı bir kısıttır.

4.4. Araştırma Bulguları

Çalışma kapsamında Malatya ilinde serbest meslek faaliyeti yürüten avukat, mali müşavir ve diş hekimlerinin 2014-2018 yılları arasındaki gelir vergisi beyannameleri incelenmiştir. Bu doğrultuda 100 adet veriye ulaşılmıştır. Serbest meslek erbaplarına ait verilerin 30 adedini avukatlar, 38 adedini mali müşavirler, 32 adedini diş hekimleri oluşturmaktadır.

4.4.1. Avukatlara Ait Bulgular

Avukat gerçek veya tüzel kişilerin birbirleri ile ya da kamu ile aralarında ortaya çıkan uyuşmazlıklardan dolayı bilgisine ve desteklerine başvuru alan kişilerdir. Herhangi bir kamu kurumu ya da özel kurumda bağımlı çalışmadığı müddet Serbest meslek erbabı olarak bilinirler. Gelir vergisi kanununa tabidirler. Avukatlar Defter Beyan Sistemini 2018 yılından itibaren kullanmaktadırlar

Avukatlara ait 2014-2018 yılları arasındaki beş yıllık gelir vergisi beyannameleri incelendiğinde Malatya ilinde 30 adet avukata ulaşılmıştır. Mükelleflere ait gelir vergileri yıllar itibari ile tablo 4.1'de gösterilmiştir.

Tablo 4.1. Avukatlara Ait 5 Yıllık Gelir Vergisi Miktarları

MÜKELLEF	2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI	2018 YILI
x1	7.351,45	2.770,14	9752,84	9.219,63	23.800,37
x2	1.364,05	1.480,65	Matrahsız	Matrahsız	4.097,05
x3	Matrahsız	2.070,55	664,07	Matrahsız	4.731,68
x4	669,88	7.081,95	4.657,53	2.465,27	1.084,21
x5	2.992,99	13.442,60	6.079,43	8.744,25	
x6	4.084,89	2.745,95	4.894,60	1.536,10	2.028,88
x7	3.014,47	5.580,08	14.489,16	1.432,11	4.294,77
x8	1.828,91	1.994,30	1.334,77	2.990,93	4.197,77
x9	8.076,49	9.540,47	3.350,38	1.339,09	1.613,50
x10	3.976,92	2.352,46	4.665,45	3.699,87	258,43
x11	5.964,11	9.749,12	7.916,88	5.929,77	10.231,48
x12	2.719,92	Matrahsız	8.665,52	2.548,69	44.240,09
x13	87679,91	87070,11	45.265,20	107.267,86	129.537,01
x14	3.433,66	3.946,58	3.495,88	3230,42	30.044,00
x15	Matrahsız	594,61	950,82	185,76	152,32
x16	437,07	Matrahsız	2.520,95	872,36	2.164,24
x17	7.194,10	4.180,48	2.920,27	1.528,03	3.176,57
x18	5.615,34	2.352,46	51.162,71	34.652,87	15.547,51
x19	3.778,75	3.275,83	5.885,42	930,68	5.805,72
x20	620,64	1.015,99	1.280,36	1.396,36	ZARAR
x21	Matrahsız	1.129,07	2.192,99	463,00	1.023,56
x22	30.627,15	32.033,83	33.983,50	26.322,41	55.661,52
x23	945,79	1.132,27	1.178,25	1.884,28	1.154,47
x24	1.217,80	1.217,42	1.897,68	750,11	Matrahsız
x25	8.828,31	5.449,57	1.724,08	783,53	1.866,80
x26	1.460,63	4.669,68	2.516,79	2.875,12	1.901,21
x27	412,19	848,94	4.221,23	338,19	Matrahsız
x28	1.585,02	1.262,79	1.404,42	2.132,51	533,58
x29	1.285,04	Matrahsız	ZARAR	Matrahsız	1.552,01
x30	1.136,08	494,48	908,89	2.753,11	1.462,43
TAHAKKUK EDEN VERGİ TOPLAMI	188.188,21	209.482,38	229.980,07	228.272,31	352.161,18

Malatya ilinde avukatlardan toplanan gelir vergisi tutarlarına göre 2014 yılında 188.188,21 TL, 2015 yılında 209.482,38 TL. 2016 yılında 229.980,07 TL, 2017 yılında 228272,3 TL ve son yıl 2018 yılında ise 352.161,31 TL'dir. Vergisel boyutta sürekli bir

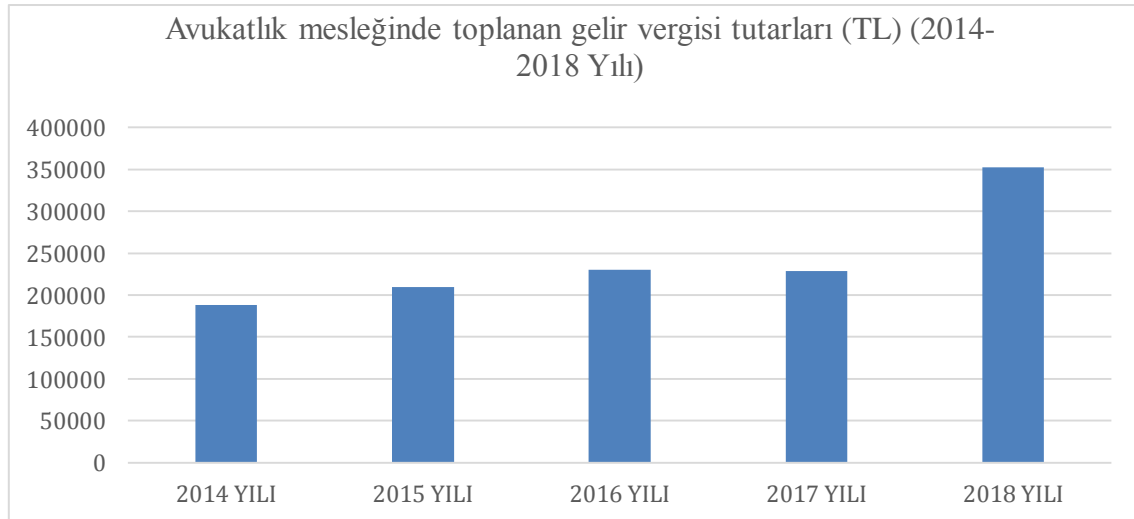
artış olmuşken 2017 yılında toplanan vergide düşüş meydana gelmiştir. Bunun sebebinin 15 Temmuz darbe girişimi ve ekonominin kötüye gitmesi olduğu düşünülmektedir. Sosyal boyutta düşünülecek olursa avukatlara olan desteğin artması ülkedeki dava konularının artığının belirtisidir ve bu artış anlaşmazlıkların artığının göstergesidir.

Tablo 4.1'e bakıldığında devlete ödenen gelir vergisi 2014 yılına göre sürekli artış gösterdiği gözlemlenmektedir

Tablo 4.2. Tahakkuk Eden Vergi (Avukat) (TL)

2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI	2018 YILI
188.188,21	209.482,38	229.980,07	228.272,31	352.161,18

Tablo 4.2'deki verilere ulaşmak için tablo 4.1 Avukatlara Ait 5 Yıllık Gelir Vergisi Miktarlarının toplamları alınmıştır. Tablo 4.2 de görüldüğü gibi avukatlık mesleğinde malatya ilinde toplanan gelir vergisi tutarının 2014 yılında 188.188,21 TL iken, 2015 yılında ve 2016 yılında normal bir artış gösterirken 2017 yılında düşüşe geçmiştir. Bu düşüşün sebebi 2016 yılında meydana gelen darbe girişimi ve akabinde ekonominin kötüye gitmesidir. 2018 yılına baktığımızda ise 2014 yılına oranla neredeyse yüzde yüzlük bir artış meydana gelmiştir.



Şekil 4.1. Avukatlık mesleğinde toplanan gelir vergisi tutarları

Şekil 4.1 avukatlara ait vergi değişim tablosuna bakıldığında ise değişim daha net olarak görülmektedir.

Vergi değişimlerinin yüzdesel oranlarına bakıldığında ise tablo 4.3'teki bilgiler oluşmaktadır. Tablo 4.3 e şekil 4.1 teki veriler kullanılarak ulaşılmıştır.

Tablo 4.3. Meslek bazında yüzdesel değişim rakamları (Avukat)

2014 YILI (%)	2015 YILI (%)	2016 YILI (%)	2017 YILI (%)	2018 YILI (%)
0	0,113153582	0,097849232	-0,007425687	0,542724039
0	0,113153582	0,222074805	0,21300006	0,871324351

Tablo 4.3'te ikinci satırdaki rakamlar doğrultusunda oluşturulacak yüzdesel değişim tablosu şekil 4.2 deki ve tablo 4.3'teki birinci satırda rakamlar doğrultusunda oluşturulacak bir önceki yıla göre vergideki artış oranı şekil 4.3'te gösterilmiştir

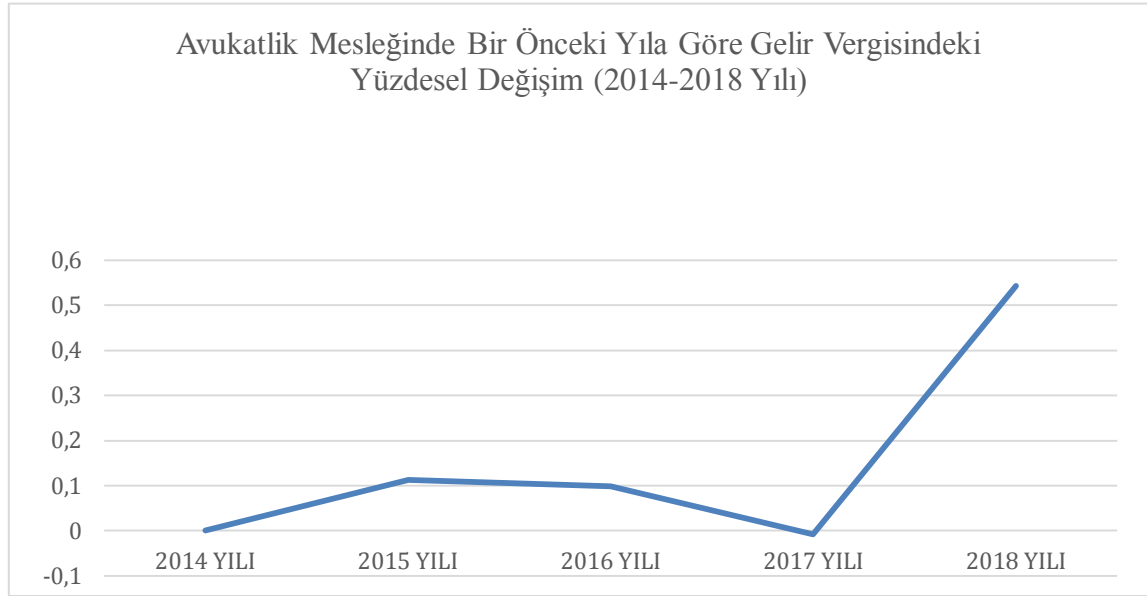


Şekil 4.2. Avukatlık mesleğinde toplan gelir vergisindeki yüzdesel değişimi

2014 yılı temel yıl alınıp yüzdesel değişim incelendiğinde anlamlı bir oranın olmadığı göze çarpmaktadır. Sürekli olarak serbest meslek erbabı olan avukatların gelirlerinin artışı ve devlete ödediği verginin artışı gözlemlenmektedir. Devletin tahsil

ettiği vergi yıllar itibarı ile incelendiğinde bir oran bulunamadığı için ve 2018 yılında uygulamaya girdiği için ve bir yıldır uygulanmasından dolayı defter beyanın etkisi gelir vergisi rakamlarına göre tespit edilememiştir. Tespit edilebilmesi için en az üç yıl boyunca Defter Beyan Sisteminin mükellefler tarafından kullanılması gerekir.

Vergi miktarındaki 5 yıllık artış grafiği şekil 4.3'daki gibidir: Yüzesel olarak sürekli arttığı sadece 2017 yılında azaldığı göze çarpmaktadır.



Şekil 4.3. Avukatlık Mesleğinde Bir Önceki Yıla Göre Gelir Vergisindeki Yüzesel Değişim

Serbest meslek erbabı olan avukatlara ait tablolar ve şekiller incelendiğinde avukatlara ait gelir vergisi oranlarının 2014-2015 yılları arasında düzenli bir artış gösterdiği bu düzenli artışın 2015 yılından sonra sekteye uğradığı ve azaldığı 2018 yılında tekrar bir artışın olduğu görülmektedir. Vergilerde standart bir ortalama gerçekleşmezken 2018 yılında ciddi bir oranda artış gerçekleşmiştir. Buradan yola çıkarak ekonomik göstergeler incelendiğinde Defter Beyan Sisteminde mali müşavirler %10 dış hekimlerinde %20 azalırken avukatlık mesleğinde %60 artış oranıyla en çok vergi oranı artışının avukatlarda meydana geldiği söylenebilir. Fakat Defter Beyan Sisteminin etkisi ölçülememiştir.

4.4.2. Mali Müşavirlere Ait Bulgular

İster tüzel şirket isterse şahıs işletmeleri olsun mali işlemlerini yönetebilmek için mali müşavirler ile sözleşme yapıp işletmelerin ticari işlemleri takibin de destek alırlar.

Defter Beyan Sistemini 2018 yılından itibaren kullanan Mali müşavirlerin gelir vergisi tutarları 2014-2018 yıllarında ödediği vergi rakamları tablo 4.4'teki gibidir.

Mükelleflere ait bilgilerin verilmemesinin nedeni vergi mahremiyetidir.

Tablo 4.4. M. Müşavirlere Ait 5 Yıllık Gelir Vergisi Miktarları

MÜKELLEF	2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI	2018 YILI
X1	Matrahsız	7.947,77	13.239,85	7.413,25	10.405,73
X2	23.477,84	22.820,93	20.524,21	117.136,48	184.561,71
X3	7.684,92	Matrahsız	8.118,74	8.438,80	22.701,12
X4	27.021,62	48.960,99	41.204,86	60.608,79	42.328,02
X5	8.841,37	13.953,56	17.192,08	14.942,14	10.918,08
X6	42.614,14	48.049,25	41.155,16	15.979,59	48.508,48
X7	4.074,84	11.558,70	15.810,27	15.339,21	14.376,00
X8	13.481,32	13.841,32	20.497,51	17.636,09	21.254,83
X9	6.762,73	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız	1.711,21
X10	1.591,81	5.987,56	10.643,70	11.793,25	14.990,39
X11	25.255,25	32.092,10	34.696,48	29.397,01	34.422,61
X12			384,58	Matrahsız	1.548,00
X13	39.079,14	37.968,34	11.563,52	15.606,69	21.123,54
X14	6.066,42	6.828,49	6.011,24	7.596,14	5.990,17
X15	3.683,24	3.812,28	4.605,77	4.942,58	3.315,22
X16	46.386,37	41.358,98	77.106,85	64.941,05	52.293,90
X17	2.215,75	6.686,53	5.643,87	7.662,42	8.994,83
X18	11.394,30	18.382,95	18.382,95	9.968,04	18.922,45
X19	21.830,86	26.442,83	26.442,83	14.195,65	11.017,42
X20	58.485,18	81.112,38	84.747,94	75.840,08	45.685,91
X21	16.478,61	15.740,14	24.524,90	18.867,33	20.916,53
X22	4.796,34	11.708,88	11.708,88	5.195,57	305,47

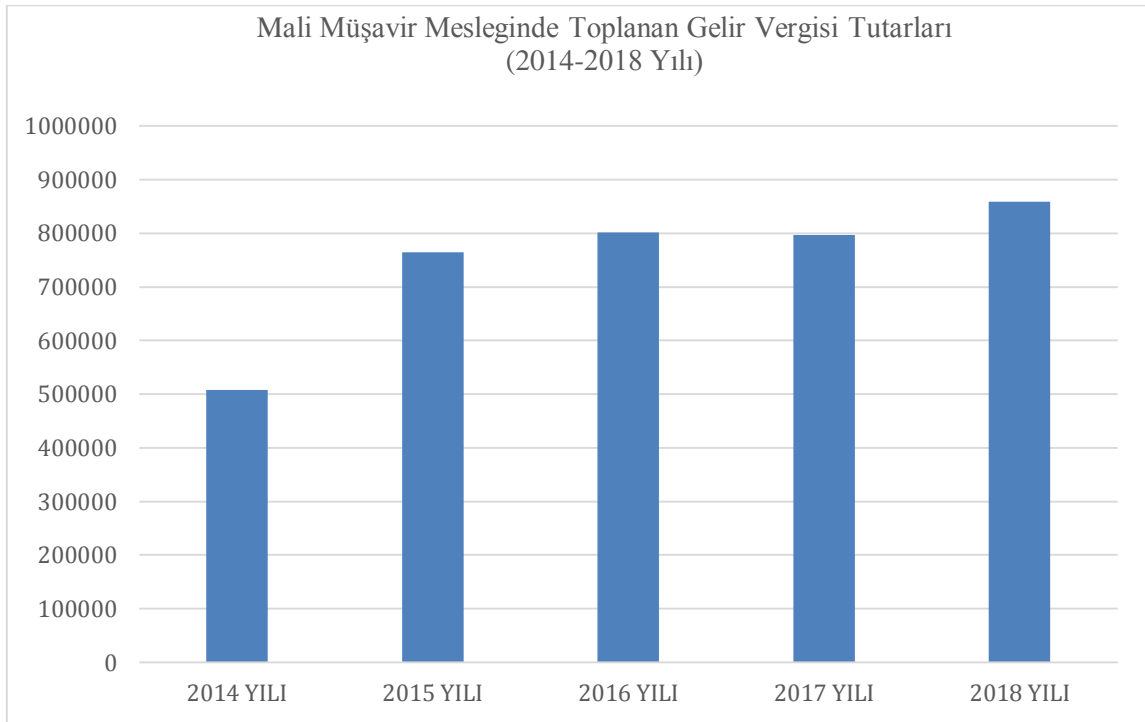
X23	23.148,48	22.596,24	24.848,29	27.902,30	37.123,15
X24		5.326,06	7.058,97	7.940,43	9.788,12
X25	29.810,84	41.781,96	38.127,61	31.939,64	17.335,32
X26	12.466,42	16.192,89	9.002,30	10.300,28	9.986,11
X27	1.175,07	8.009,42	7.179,95	1.856,08	1.162,83
X28	18.120,73	39.010,06	30.324,58	39.051,26	46.691,27
X29	29.810,84	41.781,96	38.127,61	31.939,64	17.335,32
X30	10.286,83	8.528,27	15.940,32	11.875,35	6.984,23
X31	3.931,17	4.570,35	5.933,21	4.992,40	9.168,79
X32	10.180,42	11.504,71	11.794,67	11.668,67	10.028,61
X33	13.652,62	9.035,89	8.399,27	9.594,32	15.931,77
X34	12.110,77	27.868,84	37.821,45	17.589,67	16.643,97
X35	23.368,31	25.504,83	18.724,26	17.882,17	19.459,31
X36	15.290,85	13.769,30	12.799,79	16.813,38	24.703,27
X37	21.127,50	30.294,09	20.852,06	19.758,08	17.247,73
X38	16.082,86	34.865,47	19.794,49	12.186,49	2.804,49
TAHK. EDEN VERGİ TOPLAMI	507.269,20	764.545,12	800.935,02	796.790,32	858.685,91

Tablo 4.4'te Malatya ilinde faaliyet gösteren mali müşavirler ile görüşülerek tahakkuk eden gelir vergisi tutarları alınmış olup vergi mahremiyetinden dolayı isimleri belirtilmemiştir. Toplanan veriler sonucunda mali müşavir meslek grubundan toplamda 2014 yılında 507.269,20 TL, 2015 yılında 764.545,12 TL, 2016 yılında 800.935,02 TL, 2017 yılında 796790,32 TL ve son olarak 2018 yılında 858685,91 TL gelir vergisi toplanmıştır. Toplanan gelir vergisi tutarlarına bakıldığında yıllar arasında düzenli bir orana bağlı artış ya da azalış bulunmadığı gözükmemektedir. Yıllar itibari ile toplanan vergilerde bir düzenli bir artış ya da azalış oranın bulunmaması 2018 yılında Defter Beyan Sisteminin gelir vergisine etkisini rakamsal olarak ölçülemediği görülmüştür.

Tablo 4.5. Tahakkuk Eden Vergi (Mali Müşavir) (TL)

2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI	2018 YILI
507.269,2	764.545,12	800.935,02	796.790,32	858.685,91

Tablo 4.5'deki verilere tablo 4.4'deki veriler yıllar itibari ile kümülatif toplama ulaşılmıştır.



Şekil 4.4. Mali müşavir mesleğinde toplanan gelir vergisi tutarları

Şekil 4.4'a bakıldığında serbest meslek erbabı olan mali müşavirlerin gelirlerinin sürekli arttığı sadece 2017 yılında minimal oranda vergi oranında düşüş olduğu ve devletin tahsil ettiği verginin sürekli artış gösterdiği 2017 yılında ise minimal bir düşüş olduğu gözlemlenmektedir.

Vergi değişimlerinin yüzdesel oranlarına bakıldığında tablo 4.6 bilgileri oluşmaktadır.

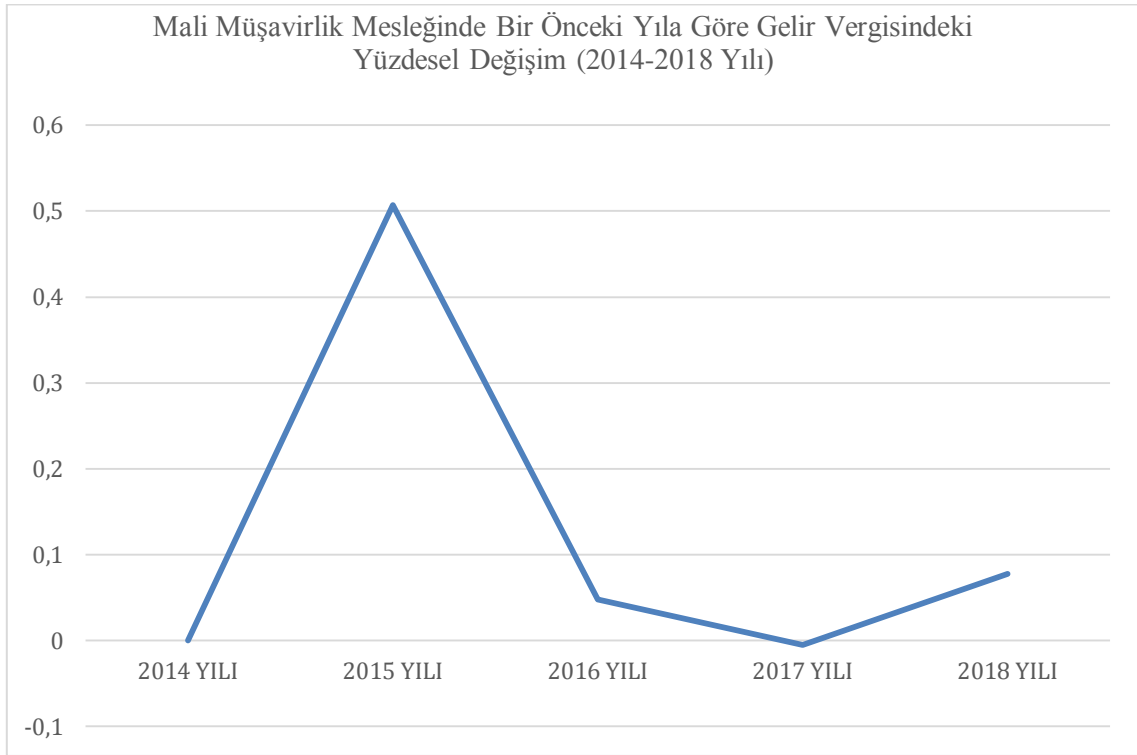
Tablo 4.6. Meslek bazında yüzdesel değişim rakamları (Mali Müşavir)

2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI	2018 YILI
-----------	-----------	-----------	-----------	-----------

(%)	(%)	(%)	(%)	(%)
0	0,507178279	0,0475968	-0,005174827	0,07768115
0	0,507178279	0,57891514	0,570744528	0,69276177

Tablo 4.6'daki birinci satırda veriler şekil 4.5'te ve tablo 4.6'daki ve ikinci satırdaki veriler şekil 4.6 da kullanılarak yorumlanmıştır

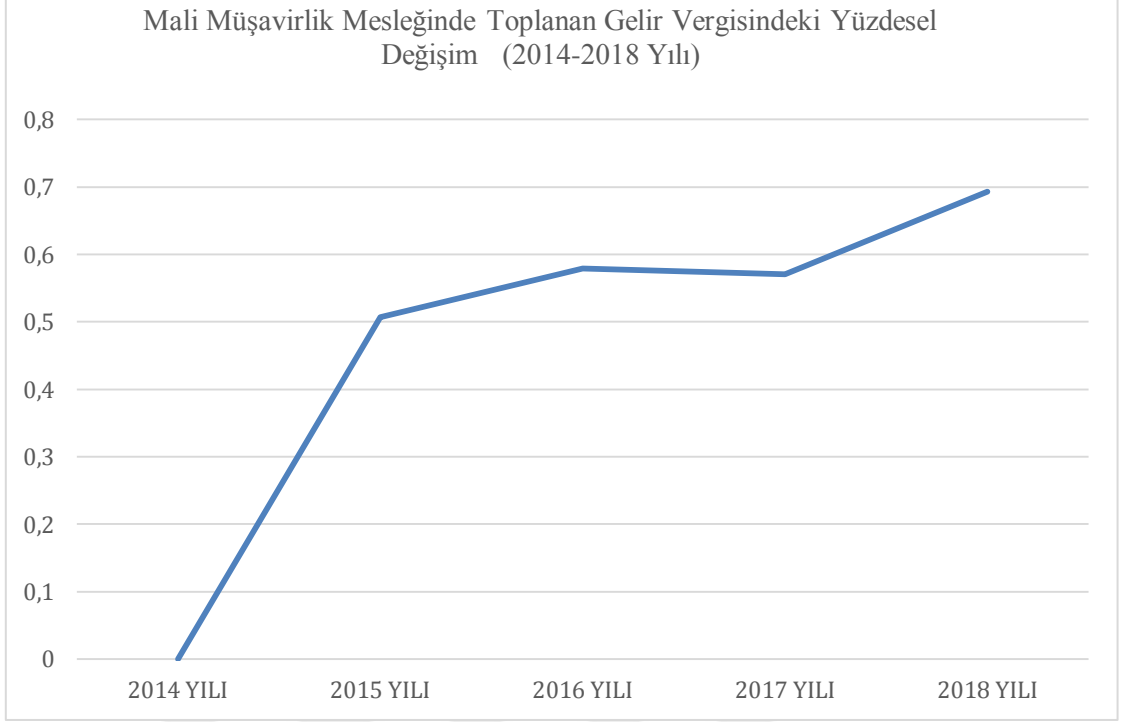
Bu rakamlar doğrultusunda oluşturulacak yüzdesel değişim tablosu:



Şekil 4.5. Mali müşavirlik mesleğinde bir önceki yıla göre gelir vergisindeki yüzdesel değişim

Mali müşavirlik faaliyeti gösteren mükelleflerin 2014- 2018 yılları arasında yüzdesel değişime bakıldığında 2015 yılında %50, 2016 yılında%7, 2017 yılında minimal bir düşüş ve 2018 yılında %10 yakın yüzdesel oranda bir değişim olduğu ve bu değişimlerde bir oran bulunmadığı için 2018 yılındaki gelir vergisi tutarları üzerinden bir fark hesaplanamıştır bu etkinin ölçülebilmesi için Defter Beyan Sistemini minimum üç yıl faaliyette olması gerekir.

Mali müşavirlere ait gelir vergisindeki 5 yıllık değişim şekil 4.6'deki gibidir.



Şekil 4.6. Mali müşavirlik mesleğinde toplanan gelir vergisindeki yüzdesele değişim

Çalışmamızda incelenen meslek grupları içerisinde 2014-2018 yıllarında toplanan vergi rakamlarına bakıldığında 3.728.725,57 TL ile en yüksek vergiyi ödeyen grubun mali müşavirler olduğu göze çarpmaktadır. Mali müşavirlerle görüşüldüğünde bunun nedeninin kazançlarının yüksek olması ve yasalarda getirilen sınırlamaların etkisinin olduğu belirtilmiştir.

4.4.3. Diş Hekimlerine Ait Bulgular

İnsanların sağlıklı bir hayat sürdürebilmeleri için faaliyet gösteren diş hekimleri özel ve kamu kurumlarında kendi adlarına ya da başkaları adına faaliyette bulunmaktadır. Kendi hesabına çalışan diş hekimleri vergilendirme işleminde serbest meslek erbabı sayılırlar.

Malatya ilinde yaptığımız araştırmada diş hekimlerine ait 2014- 2018 yıllarına ait gelir vergisi beyannameleri incelenmiş olup sözlü görüşmeler ile de veriler elde edilip yorumlanmıştır

Bir diğer serbest meslek erbabı olan diş hekimlerine ait gelir vergisi rakamları ise tablo 4.7 gibidir.

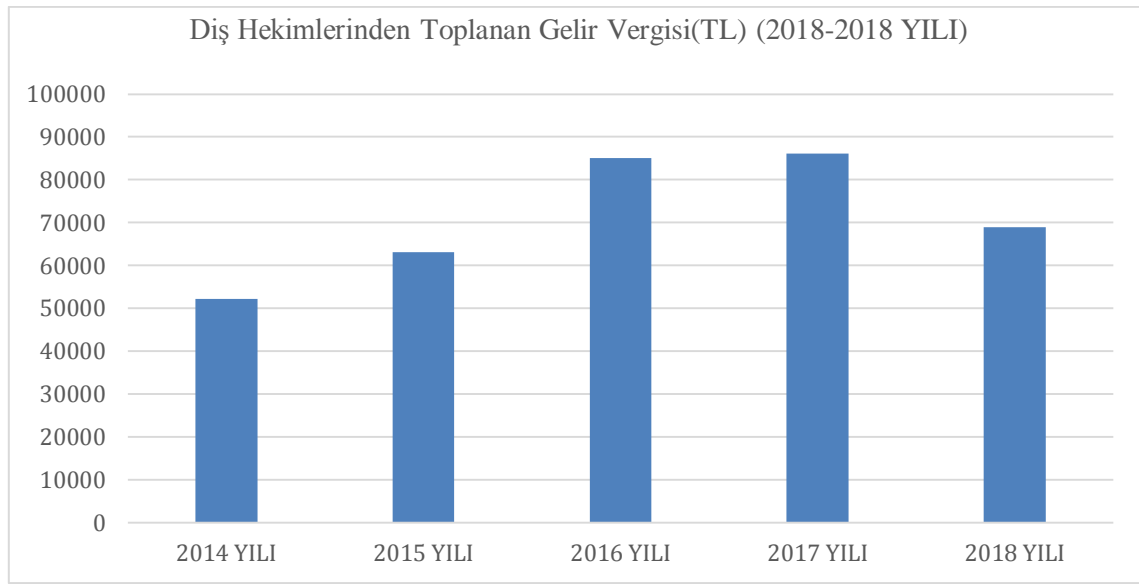
Tablo 4.7. Diş Hekimlerine Ait 5 Yıllık Gelir Vergisi Miktarları

MÜKELLEF	2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI	2018 YILI
X1	88,47	200,34	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız
X2	205,68	5,26	377,75	497,03	508,73
X3	Matrahsız	1.784,45	918,2	340	1635
X4	1.556,10	1.158,52	1.721,16	1.830,27	405,82
X5	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız
X6	4152,76	4262,88	4.528,26	4.979,49	13.596,23
X7	1.272,14	2.223,06	6.993,45	9.814,78	10.460,43
X8	157,54	342,08	Matrahsız	73,72	3.907,03
X9	11.243,53	4.720,84	6.096,84	Matrahsız	Matrahsız
X10	445,26	570,62	8,87	701,94	771,67
X11	2.413,80	2.830,61	1.171,84	2.655,31	1.730,85
X12	866,9	708,3	843,58	1.359,93	1.977,57
X13	218,24	460,29	1.045,42	741,88	Matrahsız
X14	Matrahsız	532,79	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız
X15	1.371,71	1.362,08	1.543,16	2.014,01	2.548,77
X16	976,89	1.058,51	Matrahsız	467,04	Matrahsız
X17	179,03	220,58	293,28	355,69	ZARAR
X18	11.571,52	11.861,08	14.201,31	8442,3	15.958,96
X19	96,8	201,82	318,36	155,46	98,32
X20	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız
X21	308,95	295,25	345,10	1.221,40	548,58
X22	9.623,63	7.237,91	18.033,68	30.563,04	Matrahsız
X23	Matrahsız	219,04	715,59	510,06	5.959,87
X24	1.233,63	1.471,35	1.808,60	1.726,80	1.110,51
X25		Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız
X26	4.297,07	3.531,84	7.659,51	8.113,49	6.542,75
X27	127,13	6.357,10	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız
X28	2.130,38	2.702,43	9.565,53	5.059,68	4.121,91
X29	Matrahsız	4.071,34	1.372,50	2.300,22	Matrahsız
X30	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız	Matrahsız	809,36
X31	Matrahsız	Matrahsız	3.352,39	714,81	870,14
X32	186,69	2.889,94	2.488,38	1.924,40	2.411,06
TAHAKKUK EDEN TOPLAM VERGİ	52218,08	63078,49	85.057,66	86.052,69	68.903,18

Malatya ilinde faaliyet gösteren 32 adet diş hekimini ile yapılan görüşmeler neticesinde toplamda 2014 yılında 52.218,08 TL, 2015 yılında 63.078,49 TL, 2016 yılında 85.057,66 TL, 2017 yılında 86.052,69 TL, ve son olarak 2018 yılında 68.903,18 TL gelir vergisi ödenmiştir.

Tablo 4.8. Tahakkuk Eden Vergi (Diş hekimleri) (TL)

2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI	2018 YILI
52218,08	63.078,49	85.057,66	86.052,69	68.903,18



şekil 4.7. Diş Hekimlerinden Toplanan Gelir Vergisi

şekil 4.7'ye bakıldığında diş hekimlerinin ödediği gelir vergisi 2014-2016 yılına kadar atış gösterdiği ve 2017-2018 yıllarında azaldığı göze çarpmıştır. şekil 4.7'ye bakılarak Defter Beyan Sisteminin gelir vergisi üzerindeki etkisi lmlenememiştir.

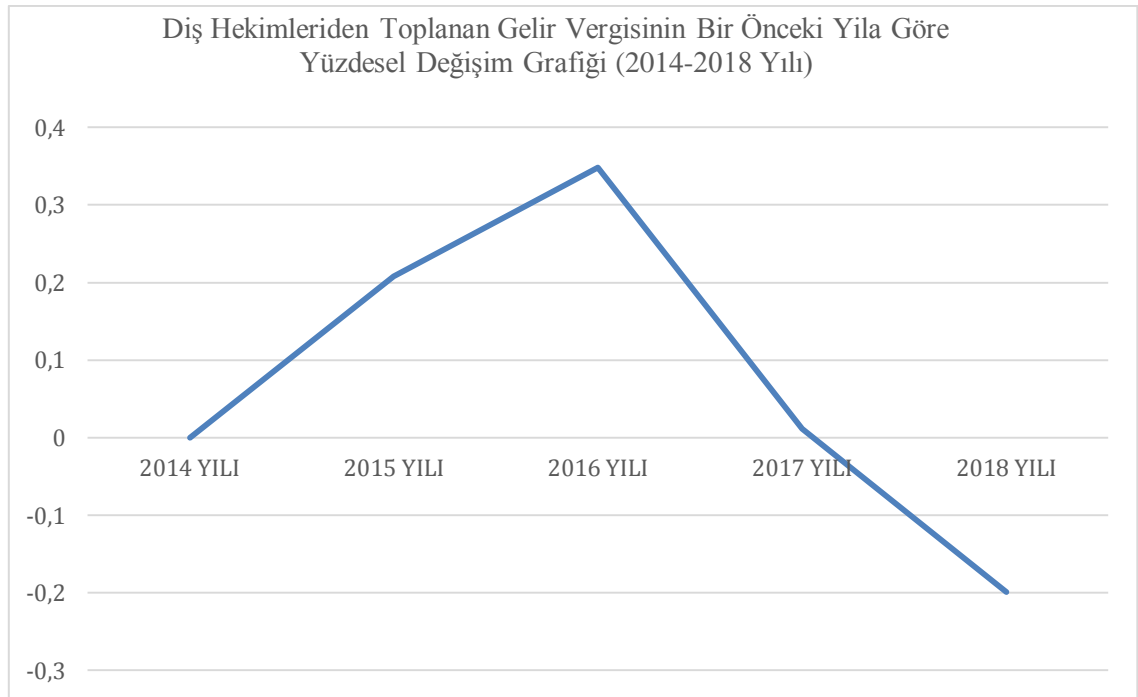
Vergi değişimlerinin yüzdesel oranlarına bakıldığında ise tablo 4.9'daki veriler oluşmaktadır. şekil 4.7'deki veriler kullanılarak tablo 4.9'ya ulaşılmıştır.

Tablo 4.9. Meslek Bazında Yüzdesele Değişim Rakamları (Diş hekimleri)

2014 YILI (%)	2015 YILI (%)	2016 YILI (%)	2017 YILI (%)	2018 YILI (%)
0	0,207981795	0,3484416	0,0116983	-0,199291
0	0,207981795	0,628892905	0,6479482	0,319527

Tablo 4.9’da birinci satırdaki verilerde bir önceki yıla göre yüzdesele vergi artışları şekil 4.8’de ve tablo 4.9’daki ikinci satırdaki veriler şekil 4.9’da gösterilerek yorumlanmıştır

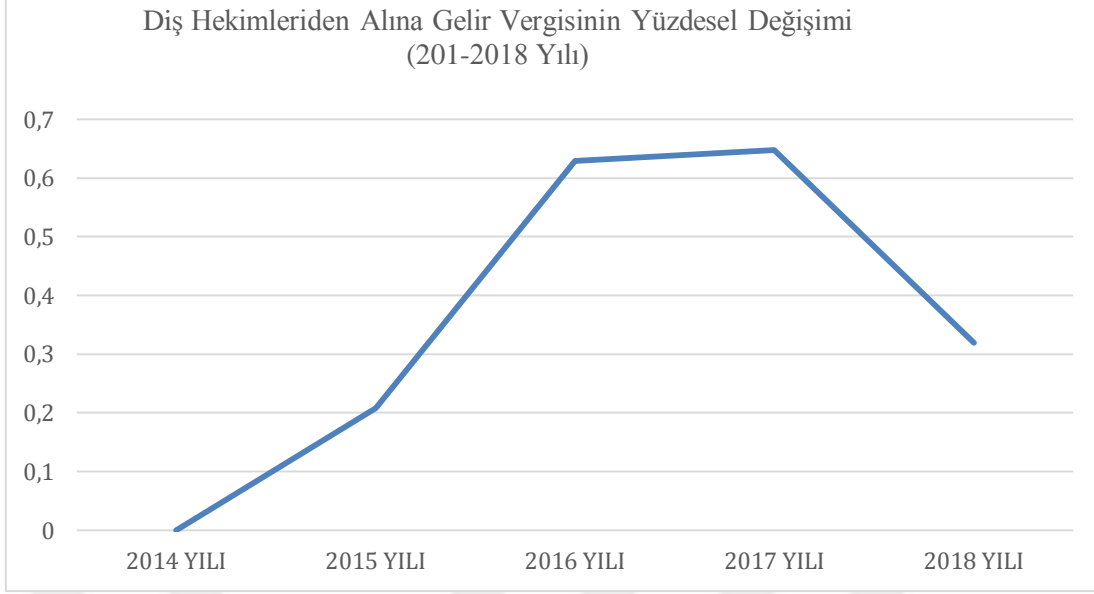
Bu rakamlar doğrultusunda oluşturulacak yüzdesele değişim tablosu:



Şekil 4.8. Yüzdesele Değişim Tablosu (Diş Hekimleri)

Şekil 4.8’e bakıldığında diş hekimlerinin ödediği vergi yıllar itibari ile 2016 yılı dahil artış gösterdiği ve 2017 yılından itibaren azaldığı göze çarpmaktadır.

Gelir vergisindeki 5 yıllık değişim şekil 4.9 gibidir. 2014 yılı temel yıl alınarak vergideki yüzdesele değişim incelenmiştir.



Şekil 4.9. Diş Hekimlerinden Alınan Gelir Vergisinin Yüzdesele Değişimi

Diş Hekimlerine ait gelir vergisi rakamları incelendiğinde 2016 yılına kadar düzenli bir artış olduğu görülmektedir. Ancak 2017 ve 2018 yıllarında vergisel gelirdede düşüş görülmektedir. 2017 yılından itibaren meydana gelen düşüşün sebeplerinden biri olarak bireylerin kamu hastanelerine daha fazla yönelmesi olduğunu serbest meslek erbapları tarafından beyan edilmiştir. Serbest meslek erbabı olan diş hekimlerinin gelirlerinin azalmasının bir diğer nedeni ise son yıllarda diş hekimlerinin bir araya gelerek şirket kurmaları ve kurumlar vergisi mükellefiyeti kazanması olduğu söylenmiştir. 2017 yılında gelir vergisinin azalma sebeplerinden biride ekonominin kötüye gitmesidir.

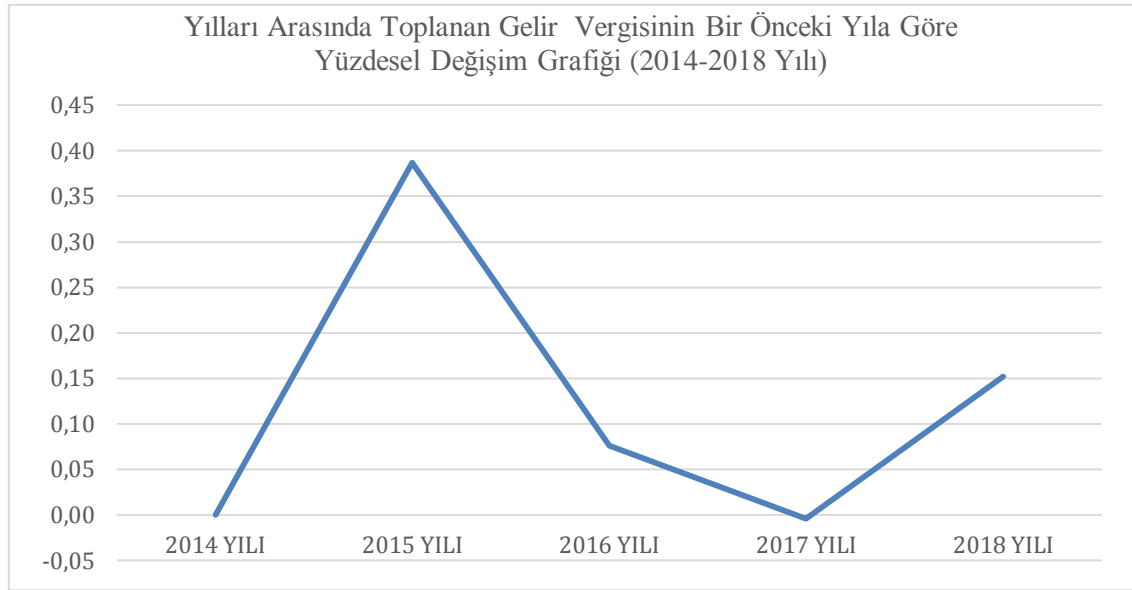
Gelir vergisi beyannameleri incelendiğinde Defter Beyan Sisteminin 2018 yılı etkisi vergisel boyutta ölçümlenememiştir.

4.4.4. Genel Bulgular ve Değerlendirilmesi

Ülkemizde 2018 yılında Defter Beyan Sistemine geçilmesinden dolayı Malatya ilinde serbest meslek erbaplarının 2014-2018 yılları arasında elde ettikleri gelirleri üzerine yapılan araştırmada genel görünüm incelendiğinde çalışma 30 adet avukat, 38 adet mali müşavir, 32 adet diş hekimi; toplam 100 veriden oluşmaktadır. Vergi rakamlarının genel görünümü ise tablo 4.19'daki gibidir

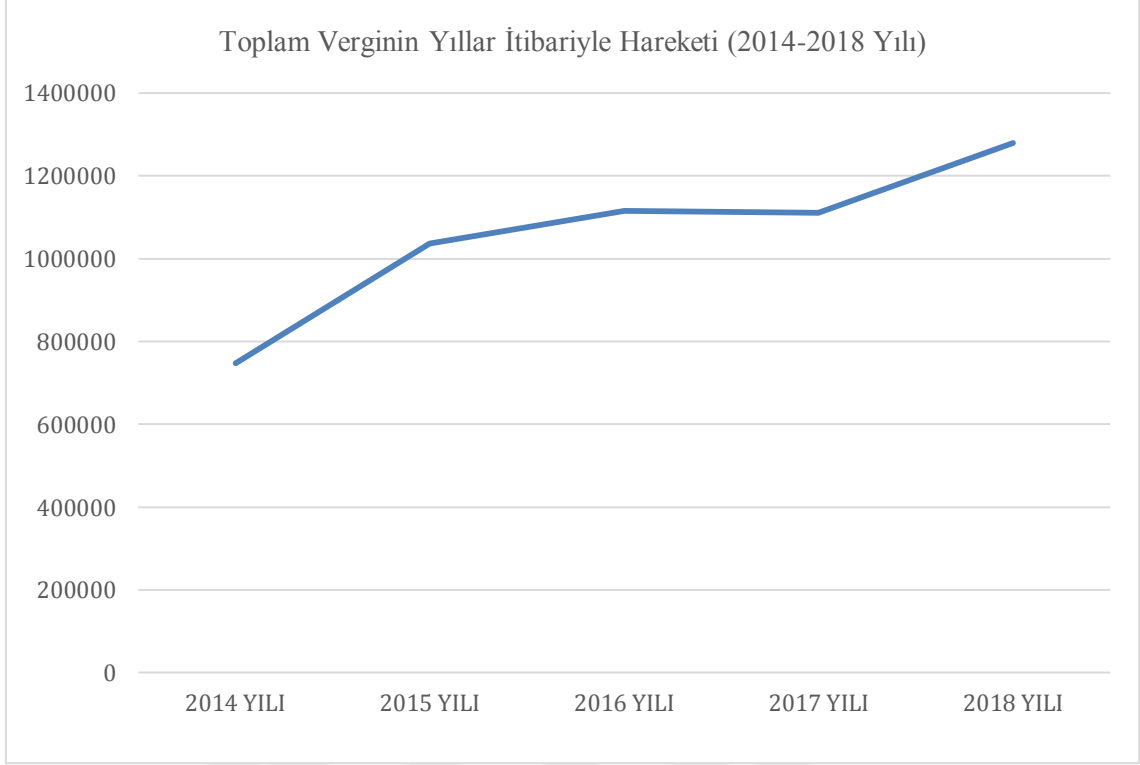
Tablo 4.10. Yıllara göre kümülatif serbest meslek erbabı vergi dağılımı-

	2014 YILI	2015 YILI	2016 YILI	2017 YILI	2018 YILI	5 YILLIK
MALİ MÜŞ.	507.269,2	764.545,12	800.935,02	796.790,32	858.685,91	3.728.225,57
DIŞ HEKİMİ	52.218,08	63.078,49	85.057,66	86.052,69	68.903,18	355.310,10
AVUKAT	188.188,21	209.482,38	229.980,07	228.272,31	352.161,18	1.208.084,15
TOPLAM	747.675,49	1.037.105,99	1.115.972,75	1.111.115,32	1.279.750,27	5.291.619,82



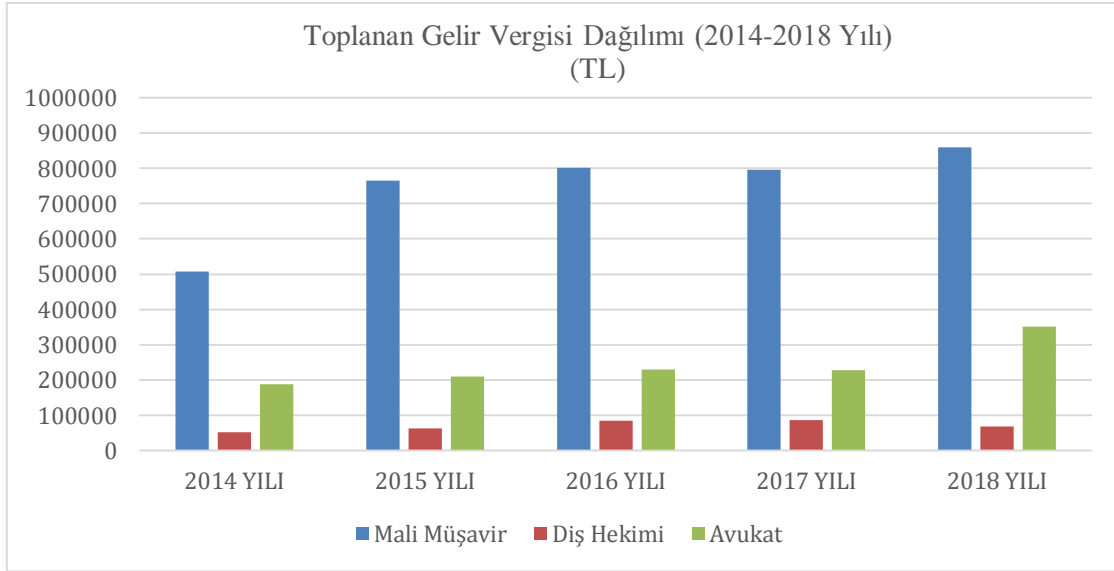
Şekil 4.10. Toplanan Gelir Vergisinin Bir Önceki Yıla Göre Yüzdesele Değişimi

Kümülatif olarak toplanan gelir vergisi rakamlarının 2014-2018 yıllarındaki yüzdesele değişimine bakıldığında anlamlı bir oranın olmadığı göze çarpmıştır ve bu oranın olmayışı defter beyanın vergisel etkisini ölçümleyememiştir. Şekil 4.10'a bakıldığında 2016 ve 2017 yılında vergisel gelirin azaldığını gözlemlenmiştir.



Şekil 4.11. Toplam Verginin Yıllar İtibariyle Hareketi

2014- 2018 yılları arasında gerçekleşen serbest meslek erbaplarına ait devletin tahsil ettiği vergi rakamları çalışmamızda incelenmiştir. Bu veriler doğrultusunda ödenen vergi rakamları incelendiğinde 2014 yılına oranla ödenen vergilerin artış gösterdiği, 2016-2017 yılları arasında küçük oranda bir düşüşün olduğu görülmüştür. Bunun sebebinin 2016 yılında gerçekleşen siyasi gelişmelerin olduğu söylenebilir.



Şekil 4.12. Toplanan Gelir Vergisi Dağılımı

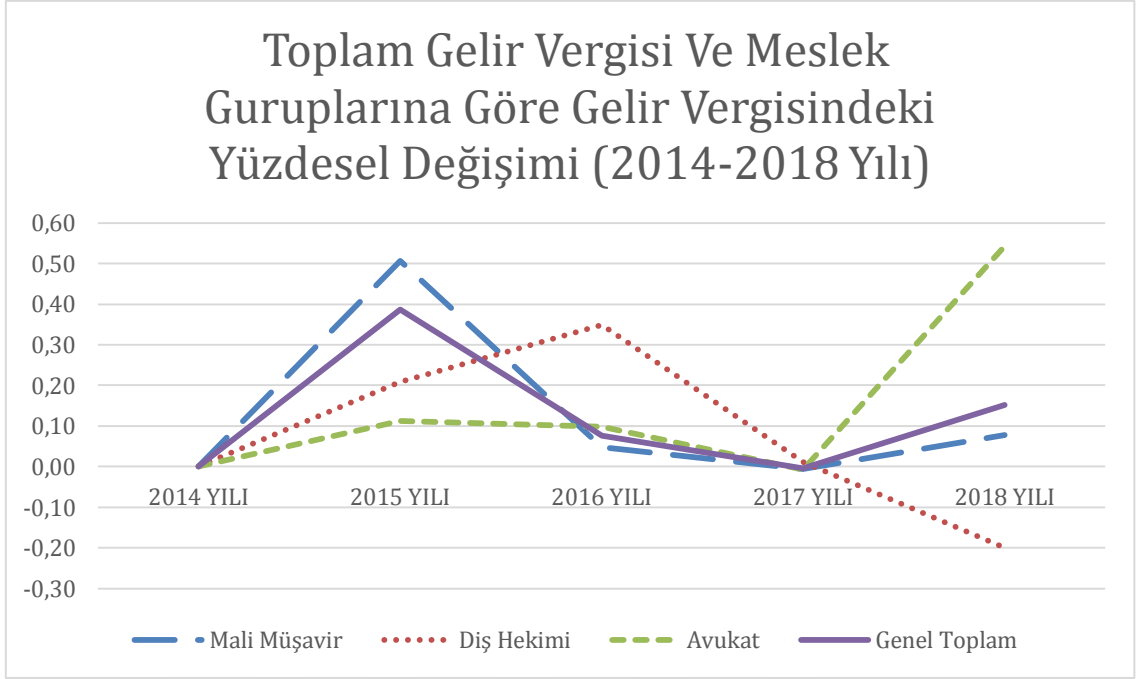
Şekil 4.12 incelendiğinde 2014-2018 yılları itibariyle Malatya ilinde toplanan vergilerin çoğunluğunu mali müşavirlerin oluşturduğu görülmektedir. Mali müşavirleri avukatlar ve diş hekimleri izlemektedir. Şekil 4.12 incelendiğinde 2017 yılında üç meslek grubunda da tahsil edilen gelir vergisi tutarı azaldığı gözlemlenmiştir.

Toplanan vergilerin yüzdesel değişimleri incelendiğinde tablo 4.11 deki rakamlar görülmektedir.

Tablo 4.11. Vergideki Yüzdesel Değişim

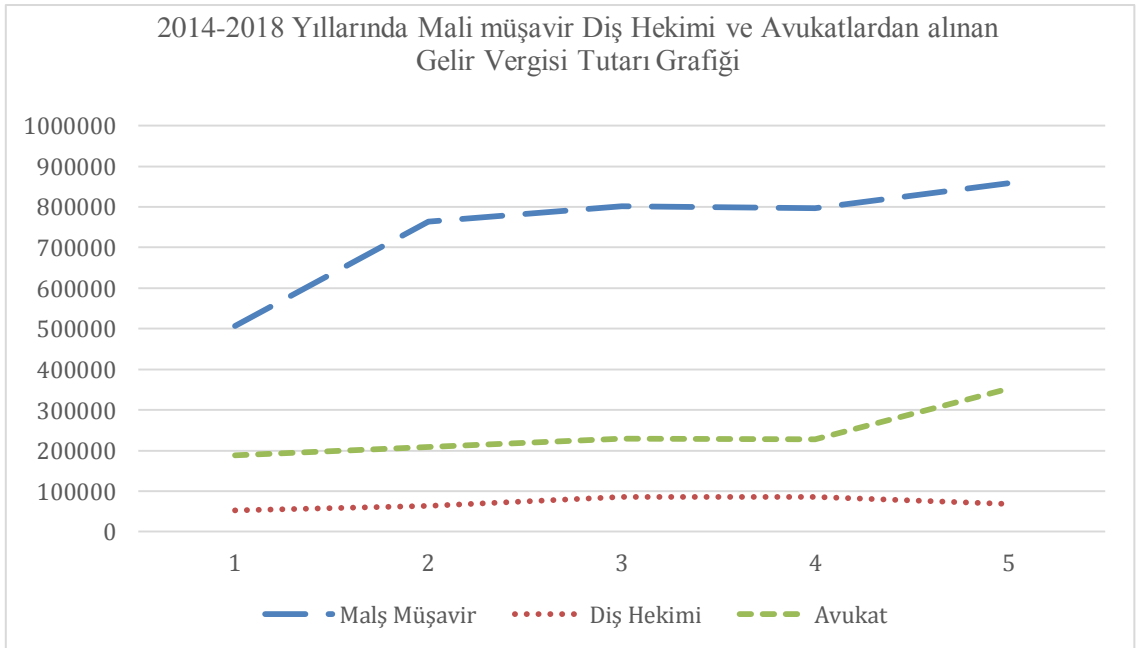
Vergideki Yüzdesel Değişim (%)					
Serbest M. Erbabı	2014	2015	2016	2017	2018
Mali Müşavir	0,00	0,507	0,047	-0,005	0,077
Diş Hekimi	0,00	0,207	0,348	0,011	-0,199
Avukat	0,00	0,113	0,097	-0,007	0,542
Toplam	0,00	0,387	0,08	-0,004	0,151

Yüzdesel değişim rakamları incelendiğinde vergide sürekli artış olduğu görülmektedir. Ancak 2016-2017 yıllarında devletin topladığı vergide düşüş olduğu, yapılan görüşmeler ile bunun sebebinin siyasi ve ekonomik olayların etkisinin olduğu gözlemlenmektedir.



Şekil 4.13. Toplam verginin meslek gruplarına göre dağılımı

Toplanan gelir vergisindeki yüzdesel değişimler incelediğimizde yüzdesel olarak sürekli artış olduğu fakat 2017 yılında 3 meslek grubunda da düşüş olduğu gözlemlenmektedir. 2018 yılında diş hekimleri dışındaki iki meslek grubunun tekrar artış gösterdiği gözlemlenmektedir.



Şekil 4.14. Mesleklerden alınan vergiler

Şekil 4.14'te anlaşılacağı gibi en çok vergi geliri elde edilen meslek grubu mali müşavir daha sonrada avukat ve diş hekimleridir. Diş hekimleri ortalama bir vergi öderken mali müşavir ve avukatların ödedikleri vergiler artmıştır.



SONUÇ

Türk vergi sistemi; gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan vergiler ve harcamalardan oluşan vergiler olmak üzere üçe ayrılmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisi olarak iki ana başlıkta incelenmektedir. Gelir vergisi kişinin sahip olduğu ekonomik kaynakların ölçütü iken kurumlar vergisi kurumsal kazançların ölçütüdür.

Gelir Vergisinin konusu gerçek kişilerdir. Bir takvim yılında gerçek kişilerin kazançları üzerinden kanunen kabul edilen giderlerin düşürülmesiyle elde edilen pozitif tutar artan oranlı vergiye tabi olmaktadır. Devletin egemenlik gücüne dayanan vergiler, temelde kamu harcamalarının finanse edilmesini hedefler. Bu hedef doğrultusunda sınırlı kaynakların etkin ve verimli dağılımı ve gruplar arasında dengeli vergi yükü dağılımını sağlamak devletin nihai amacıdır. Rasyonel bir vergi sistemin varlığı, dengeli dağılımın ve makroekonomik hedeflere ulaşılmasında önemli bir konudur. Devletin mali amaçları ve mali olmayan amaçları verginin toplanmasındaki temel konudur. Mali amaç, ekonomiyi dengede tutmakken mali olmayan amacı ise sosyal devlet anlayışından da anlaşılacağı gibi gelir dağılımında adaletli olmak ve iktisadi faaliyetlere yön vermektir.

Serbest meslek erbabı, mesleki bilgiye dayanan; sermaye faktöründen ziyade faaliyeti emeğin belirlediği, daha çok fikri, ilmi ve ihtisas temelli faaliyetlerdir. Bu faaliyetler şahsi sorumluluk altında yapılmakta olup, işverene bağlı olmamakta kendi namına verdiği hizmetlerdir. Örnek verilecek olursa mutad meslek halinde ifade edilen serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler, doktor, avukat, yazar, danışman, ressam, noter vb. mesleki faaliyetler serbest meslek faaliyeti olarak gösterilebilir.

Defter Beyan Sistemi serbest meslek kazancı olan işletmeler, basit usule tabi mükellefler ve işletme hesabına göre defter tutan mükelleflerin defterlerinin elektronik ortamda kayıt altına alınması ve muhafaza edilmesini sağlayan bir sistemdir. Bu sistem üzerinden işletme defteri ve serbest meslek kazanç defterleri, çiftçi işletme, ambar, envanter, damga vergisi ve bitim işleri defterleri tutulmaktadır. Bu sistem ile bürokratik işlemlerle birlikte maliyetlerin azaltılması hedeflenmekle birlikte kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek esas amacını oluşturmaktadır.

Serbest meslek erbaplarına hem zamandan tasarruf sağlaması hem de bürokratik işleri en aza indirmesi beklenen Defter Beyan Sistemi ile internetin olduğu her yerden vergisel ve ticari işlemlerin kayıt altına alınabilmesini sağlamaktadır.

Defter Beyan Sistemi ile birlikte kırtasiyeciliğin azaltılması, defter tasdik maliyetlerini ortadan kaldırması, defter muhafaza etmekten kaynaklanan maliyetlerin söz konusu olmaması ve fatura, makbuz vb. belgelerin elektronik ortamda gerçekleşmesiyle bürokratik işlemler ve maliyetlerin azaltması amaçlanmaktadır. Bu amaçla defter tasdik ücretleri ortadan kaldırılmıştır. Yine kırtasiyecilik büyük ölçüde kalkmıştır.

Kayıt dışı ekonominin önüne geçmek de bu sistemin bir diğer amacıdır. Defter Beyan Sistemi, seri bir şekilde belge düzenlemesini sağlamakla birlikte serbest meslek erbaplarının bir mali müşavirle sözleşme yapma zorunluluğunu da ortadan kaldırmaktadır.

1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe giren Defter Beyan Sisteminin etkisini görmek amacıyla Malatya ilinde serbest meslek faaliyeti yürüten (avukat, mali müşavir ve dış hekimleri) mükelleflerin 2014-2018 yılları arasında 5 yıllık gelir vergisi beyannameleri incelenmiştir. Çalışma 30 adet avukat, 38 adet mali müşavir, 32 adet dış hekimi; toplam 100 veriden oluşmaktadır.

Çalışmada verilere serbest meslek erbapları ile yüz yüze görüşerek ulaşılmıştır. Daha fazla sayıda veriye ulaşılamamasının sebepleri olarak öncelikle vergi rakamları kamuya açık bir sistem tarafından yayınlanmaması gösterilebilir. Çalışma için veriler bizzat serbest meslek erbapları tarafından alınmış, şahıslar gizli kalarak rakamların kullanılmasına izin verilmiştir. Vergi mahremiyeti sebebiyle Maliye Bakanlığı tarafından da verilere ulaşılamamıştır.

Avukatlara ait gelir vergisi beyannameleri incelendiğinde 30 adet avukata ulaşılmıştır. Avukatlara ait gelir vergisi oranlarının 2014-2015 yılında düzenli bir artış gösterdiği bu düzenli artışın 2016 yılından sonra sekteye uğradığı ve 2018 yılında tekrar bir artışın olduğu görülmektedir. Vergilerde ortalama bir artış gerçekleşirken 2018 yılında %60 oranında artış gerçekleşmiştir. Buradan yola çıkarak ekonomik göstergeler incelendiğinde diğer meslek mensuplarına oranla en çok vergi oranı artışının avukatlarda meydana geldiği söylenebilir.

Çalışmamızda incelenen meslek grupları içerisinde toplanan vergi rakamlarına bakıldığında en yüksek vergiyi ödeyen grubun mali müşavirler olduğu göze çarpmaktadır. Mali müşavirlerle görüşüldüğünde bunun nedeninin kazançlarının yüksek olması ve yasalarda getirilen sınırlamaların etkisinin olduğu belirtilmiştir

Diş Hekimlerine ait gelir vergisi rakamları incelendiğinde 2016 yılına kadar düzenli bir artış olduğu görülmektedir. Ancak 2017 ve 2018 yıllarında vergisel gelirden düşüş görülmektedir. 2017 yılından itibaren meydana gelen düşüşün sebeplerinden biri olarak bireylerin kamu hastanelerine daha fazla yönelmesi ve diş hekimlerinin bir araya gelerek şirket kurup kurumlar vergisi mükellefiyeti kazanması olduğu söylenebilir.

2014- 2018 yılları arasında gerçekleşen serbest meslek erbaplarına ait devletin tahsil ettiği vergi rakamlarının incelendiği çalışmamız doğrultusunda ödenen vergi rakamları incelendiğinde 2014 yılına oranla ödenen vergilerin artış gösterdiği, 2016-2017 yılları arasında ödenen vergilerde küçük oranda bir düşüşün olduğu görülmüştür. Bunun sebebinin 2016 yılında gerçekleşen siyasi gelişmeler ve darbe girişiminden dolayı ekonominin kötüye gittiği söylenebilir.

2014-2018 yılları itibariyle toplanan vergilerin çoğunluğunu mali müşavirlere ait vergilerin oluşturduğu görülmektedir. Mali müşavirleri avukatlar ve diş hekimleri izlemektedir.

Çalışma kapsamında meslek mensupları ve vergi dairesindeki yetkililer ile yapılan sözlü görüşmelerde sistemin sağlıklı bir şekilde işlediği ve aksaklıklarının giderildiği her geçen gün daha kullanışlı bir sistem haline geldiği belirtilmiştir. Yine görüşme yapılan kişiler bu sisteme bir denetim biriminin oluşturulması ile sistemin işlerlik kazanacağını ve kayıt dışı ekonominin önüne geçilebileceğini söylemişlerdir. Bu sistemle birlikte seri bir şekilde belge düzenlemesi mümkün olacağından sistem, serbest meslek erbaplarına bir mali müşavirle sözleşme yapma zorunluluğunu da ortadan kaldırmaktadır. Bu sistemin bir diğer özelliği diğer esnaf odalarına da artık sözleşme dâhilinde basit usul mükelleflerin defterlerini tutma yetkisi getirilmesidir.

Malatya ilinde toplanan sözlü verilerin incelenmesi sonucunda Defter Beyan Sisteminin 2018 yılından itibaren etkin bir şekilde kullanıldığı gözlemlenmiştir.

Sisteme ilk olarak serbest meslek erbapları ve basit usule tabi mükellefler 01/01/2018 yılında dâhil olmuştur. İşletme defterleri 1/1/2019 tarihinde sisteme dâhil olmuşlardır ve sistemden işlemleri yapılmaktadır.

Toplanan veriler doğrultusunda Defter Beyan Sisteminin gelir vergisi üzerindeki etkisi arzu edilen seviyede ölçülememiştir. Fakat meslek mensubu olarak mali müşavirler ile görüşmeler sonucunda basit usule tabi olup, gelir ve giderlerinin daha önceki yıllarda beyan etmeyen basit usul mükelleflerin 2018 yılında Defter Beyan Sistemini kullanmasıyla birlikte gelir ve giderlerini sisteme eksiksiz girdikleri, bilgileri Defter Beyan Sistemine kaydetmeleri sonucunda basit usule tabi olma mükellefiyetinden çıkarak işletme defterine geçtikleri, hatta bilanço usulüne tabi oldukları tespit edilmiştir. Bunun sonucu olarak vergisel kazanç elde edilmiştir.

Bu durum Defter Beyan Sisteminin basit usulde vergisel boyutta etkisinin olduğunu kesin bir şekilde göstermektedir. Serbest meslek mensuplarında ise sistemin etkisi net olarak ölçülenememiştir.

Yine yapılan görüşmeler sonucunda mükellefler bu sistemle birlikte kırtasiyeciliğin azaldığını belirtmişlerdir. Malatya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası tarafından yayınlanan 2018 yılı defter tasdik ve kırtasiye giderlerine ilişkin danışma meclisi tavsiye niteliğindeki kararlara bakıldığında 2018 yılı için işletmelere 350 TL iken bu rakam 2019 yılında 200 TL olarak değiştirilmiştir. Serbest meslek faaliyeti gösterenler yine 2018 yılında 350 TL belirlenmişken, 2019 yılında bu rakam 200 TL olarak belirlenmiştir. Bu durum bize Defter Beyan Sisteminin kullanılmasıyla birlikte mükelleflerin defter tasdik ve kırtasiye giderlerine ilişkin giderlerinin azaldığını açık bir şekilde göstermektedir. Kayıtlar artık belge ortamında saklanması son bulmuş ve elektronik ortama alınmıştır. Böylece defter tasdik ve kırtasiye ücreti adı altında mükelleflerden alınan ücretlere son verilmiştir. Elektronik ortamdaki kayıtların muhafaza edilmesi gelir idaresi başkanlığı sorumluluğu altındadır. Bunun sonucunda belgelerin kaybolması depolanması gibi bir risk ortadan kalkmıştır.

Sistemin uzun vadede tamamen uygulamaya girmesiyle birlikte yani çapraz denetim işlerlik kazandığında vergi kaçakçılığının önüne geçilmesi beklenmektedir. Sonuç olarak vergisel gelirin artması beklenmektedir. 2019 yılı içerisinde maliye bakanlığı ile yapılan sözü görüşmelerde çapraz denetimin kısmen işlerlik kazandığını ve mükellefiyeti bulunmayan hayali firmaların kestiği hayali faturaların ortaya çıktığı ve yasal olarak gerekli işlemlerin yapılmaya başlandığı beyan edilmiştir.

Yapılan araştırmada Defter Beyan Sistemini getirilerinden bahsederken gelir vergisi üzerine etkisini tam olarak ölçülenememizin sebebi Defter Beyan Sisteminden

bir yıllık olan 2018 yılı verilerinin olmasıdır. İlerleyen yıllarda ekonomik etmenler ve gelir vergisi enflasyondan arındırılmış bir şekilde araştırma yapılırsa, Defter Beyan Sisteminin gelir vergisi üzerindeki etkisine ulaşılabilir.

Yapılan çalışmanın sonuçları sadece Malatya ilinde faaliyette bulunan serbest meslek erbabı olan Mali Müşavir Dış Hekimi ve Avukatlardan elde edilen bilgilerin sonuçlarına dayanarak elde edilmiştir. Farklı bir örneklem için sonuçların değişiklik göstermesi olasıdır. Ayrıca çalışmanın ileride daha geniş bir örneklem ve farklı illerde yapılması Defter Beyan Sisteminin gelir vergisi üzerindeki etkisinin ölçülmesinde daha genel sonuçlara ulaşmak mümkün olacaktır.

Defter Beyan Sistemine dair önerilerimiz ise şu şekildedir:

1. Defter Beyan Sisteminin serileşmiştir fakat daha seri kullanılacak formatta geliştirilmelidir
2. Defter Beyan Sistemine SGK menüsünün entegre edilmesi ve çalışan personellerin sisteme kaydedilip, tüm bordro işlemlerinin seri bir şekilde yapılması ve bunun sonucunda maliye bakanlığının personele ait giderlerin vergiselleştirilmesini denetim altına almış olacaktır.
3. Maliye bakanlığı elektronik uygulamaların yani interaktif vergi dairesi Gelir idaresi uygulamaları ile Defter Beyan Sisteminin birleştirilmesi ve böylece karmaşıklığın ortadan kaldırılması sağlanacaktır.
4. Sosyal güvenlik kurumu tescil işlemlerinin Defter Beyan Sistemine taşınmasını sağlamalıdır
5. E defter ve bilançoya tabi işletmelerinde Defter Beyan Sistemine alınması maliye bakanlığının denetim mekanizmasını pozitif yönde artıracaktır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. (2009), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2007), Kamu Maliyesi, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (1999), Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, Ankara
- Aksoy, Ş. (1998), Kamu Maliyesi (göz.gez.bs.). İstanbul: Filiz Kitabevi
- Bağatur, M. (2018), Vergi Yüğü: Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri Ve Türkiye Örneği, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans tezi, Adana
- Bildirici, Z. (1995), Türk Vergi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Yayın No:853 Hukuk Fakültesi Yayın No:1, Eskişehir
- Bilici, N. (2003), Vergi Yüğü Sorunu ve Ekonomik Rekabet. Vergi Rekabeti (263), 155-159.
- Bodur, Ş. (2012), “Vergi Suçlarının Ortaya Çıkmasında Mali ve Sosyolojik Faktörler,
- Çakır, T., Moğol, T., Ataç, E., Heper, F., Dönmez, R., Ataç, B., Varcan, N. (1993), Kamu Maliyesi, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir
- Dikmen, O. M. (1956), Asgari Geçim Haddi Üzerine Düşünceler. Maliye Enstitüsü Konferansları İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, İstanbul
- Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., Gümüş, E. (2013), Kamu Maliyesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Bursa
- Edizdoğan, N. (1989), Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi, Bursa
- Eker, A. (2004), Kamu Maliyesi, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2004, s.117.
- Gökbunar, A. R. (1998), Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 4(1), s. 177-201.
- Kayacan, M., A .(2002), Türkiye’de Serbest Meslek Kazancının Beyanı ve Vergilendirilmesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir
- Kırbaş, S. (1991), Çeşitli Yönleriyle Vergi ve Türk Vergi Sistemi, Sayıştay Dergisi, Cilt:2, Sayı:3

- Kızılot, Ş., Taş, M. (2013), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Kurt. S. (2018), Vergi Kanunlarının Genel Yapısının Değerlendirilmesi: Tokat İli Özelinde Bir Uygulama, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Tokat
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2003), Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara
- Ş.A. Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş Sirküler No: 2169 Sirküler Tarihi: 18.12.2017)
- Şen, H., Sağbaş, İ. (2016), Vergi Teorisi ve Politikası, Kalkan Matbaacılık, Ankara
- Şenyüz, D. (2001), Türk Vergi Sistemi, Ezgi Kitapevi, Bursa
- Şenyüz, D., Yüce, M., Gerçek, A. (2011), Türk Vergi Sistemi Dersleri, Ekin Kitabevi, Bursa
- Tosuner, M., Arıkan, Z. (2011), Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- Turhan, S. (1998). Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, İstanbul
- Yıldırım, A., Şimşek, H. (2005), Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri. Ankara: Seçkin Yayıncılık

İnternet Kaynakları

- <http://mardinovahaber.com/yazarlar/bulent-tekın/defter-beyan-sistemi-nedir/18/> yazar: bülenttekin (Erş. Tar. 20.04.2018)
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm (Erş. Tar. 22.04.2018)
- http://www.gib.gov.tr/fileadmin/yayınlar/serbest_meslek_kazanci/SERBEST_MESLEK_KAZANCI.htm (Erş. Tar. 26.04.2018)
- <http://www.karabukhaber.com.tr/defter-beyan-sistemi-uygulamaya-gecti.html> (Erş. Tar. 26.04.2018)
- http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/makaleler/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2018-ocak-sayi-169_mdergi_8760a-00_/20-soruda-defter-

beyan-sisteminin-getirdikleri.html MDERGI/8760A.015 (Ocak 2018 Sayı 169)
(Erş Tar. 01.05.2018)

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/vedatnair/062/> (Erş Tar. 01.05.2018)

<http://www.turmob.org.tr> (Erş Tar. 01.05.2018)

<http://www.trupeksperymm.com.tr/uploads/defter-beyan-sistemi-13e23808907e9-1514368953.pdf>
(Erş Tar. 30.04.2018).

https://defterbeyan.gov.tr/documents/kilavuz/defter-beyan-sistemi-kilavuzu-version1_8-21_3_2019.pdf (Erş Tar. 21.03.2019)

<https://defterbeyan.gov.tr/tr/dbs> (Erş Tar. 21.03.2019)

<https://www.dunya.com/kose-yazisi/elektronik-ortamda-defter-beyan-sistemi/392573>
(Erş. Tar. 26.04.2018).

https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2019_serbestmesl-ek.pdf (Erş. Tar. 26.04.2018).

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf> (Erş. Tar. 26.04.2018).

<https://www.parasut.com/blog/gecici-vergi> (Erş. Tar. 26.05.2018).

Yüce, Mehmet, (2004), Verginin Mali Amacı Açısından Kırgız Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, www.basarmevzuat.com/dergi/2004-06/a/04.htm, (Erş. Tar. 20.02.2019)

www.oruchukuk.net (Erş. Tar. 14.05.2018).

www.ik.ptt.gov.tr (Erş. Tar. 14.05.2018).

www.sosyal.gib.gov.tr (Erş. Tar. 14.05.2019).