



# GAZİANTEP UNIVERSITY JOURNAL OF SOCIAL SCIENCES

Journal homepage: <http://dergipark.org.tr/tr/pub/jss>



## Araştırma Makalesi • Research Article

### Ticaret Hukuku ve Vergi Hukuku Bakımından Esnaf Kavramı

*The Concept of Tradesman in Terms of Commercial Law and Tax Law*

Nazlı Can VARİŞ<sup>a\*</sup>

<sup>a</sup> Arş. Gör., Near East University, Turkish Republic of Northern Cyprus/KKTC  
ORCID: 0000-0003-3363-1848

#### MAKALE BİLGİSİ

*Makale Geçmişi:*

Başvuru tarihi: 17 Ekim 2021

Kabul tarihi: 22 Kasım 2021

*Anahtar Kelimeler:*

Esnaf,

Esnaf kavramı,

Esnaf muafiyeti

#### ARTICLE INFO

*Article History:*

Received October 17, 2021

Accepted November 22, 2021

*Keywords:*

Tradesman,

The concept of tradesman,

Exemption of tradesman

#### ÖZ

Ülke ekonomisinde önemli yer tutan esnafın küçük çapta işleyen işletmeleri bakımından tabi olacakları hükümler son derece önem arz eder. Bu gerçek kişilerin tabi olacakları hükümler ticari hayatlarının devamlılığı bakımından önceden belirlenebilir olmalıdır. Elbette öncelikle bu mevzuata tabi olacak "esnaf kimdir?" sorusunun cevabı yanıtlanmalıdır. Türk Hukukunda esnafa ilişkin düzenlemelerin yer aldığı temel mevzuata baktığımızda ise mevzuatın getiriliş amacına göre esnaf kavramının farklılık gösterdiği görülmektedir. Bu durum da uygulamada bazı sorunlara yol açabilmektedir. Bu çalışmada ilgili bazı sorunlara değinilerek mevzuatın çatıştığı hallere çözüm önerisi getirilmeye çalışılmıştır. Özellikle Türk Vergi Hukuku ve Türk Ticaret Hukuku bakımından esnaf kavramının neyi ifade ettiği farklı iki ana başlık altında gerektiği noktalarda karşılaştırılmalı olarak mevzuat çerçevesinde değerlendirilmiştir.

#### ABSTRACT

The tradesmen play an important role in the country's economy, in this context the provisions which they will be subject to are of utmost importance in terms of their small-scale businesses. The provisions to which these natural persons will be subject must be predetermined in terms of the continuity of their commercial life. Of course, first of all, the question "Who is the tradesman that will be subject to this legislation?" must be answered. When we examine the fundamental legislation, which includes the regulations regarding the concept of tradesman in Turkish Law, it is seen that the concept of tradesman differs according to the purpose of the enactment of the legislation. This situation may cause some problems in practice. In this article, by addressing some related problems, it has been tried to offer a solution to the situations where the legislation conflicts. In particular, what the concept of tradesman means in terms of Turkish Tax Law and Turkish Commercial Law has been evaluated comparatively under two different main titles, within the framework of legislation.

\* Sorumlu yazar/Corresponding author.  
e-posta: nazlicanvars@gmail.com

## EXTENDED ABSTRACT

This study aims to explain the different aspects of the concept of tradesmen by comparing the regulations that have been introduced mainly in Turkish Commercial Law and the Turkish Tax Law. By addressing the gaps found within and discrepancies created by these legislations concerning the concept of tradesmen, the article will try to propose solutions to these problems. In line with the starting point, the study is divided into two main parts.

The first part aims to answer the question of who tradesmen exactly are within the context of the Turkish Commercial Law. The definition of tradesmen in the Law no. 5362 on Tradesmen and Craftsmen Professional Organizations and the regulation called the Tradesmen Decree, the extent to which it can help in conceptualization of the tradesmen within the framework of the Turkish Commercial Code and the problems created by these different regulations in practice were discussed.

In terms of Turkish Commercial Law, the concept of "tradesmen" has been corresponded in different specifications within similar definitions from the past to the present. The term "small trader" in the Commercial Law dated 1926 corresponds to the "tradesmen" in the subsequent Commercial Laws No.6762 and 6102 with similar qualifications contained in the relevant regulation. The common feature of each legislation is the emphasis on physical work in addition to the capital in economic activity and the limitation of the income. The importance of the concept being included in the Commercial Laws is to separate the tradesmen from the obligations of the small trader. The Law No. 5362 defined a tradesman for its purpose. While this definition is largely similar to the definition of tradesmen in the Turkish Commercial Law No. 6102, some differences are noted. However, it is the definition found in Article 15 of the Turkish Commercial Law that will be taken as a basis in terms of a dispute within the context of commercial law. The additional regulation supporting this definition is the "Tradesmen Decree" in the reference to the Article 15.

In accordance with the Law No. 6102, it is sufficient for a person to engage in commercial activities in a way that exceeds the income of tradesmen and is not required to register as a merchant. However, if a trader registered in the trade register loses this title, the relevant change will be made to the trade record. In such a case, this person will now be able to register directly with the trades register as a tradesman according to the Commercial Law. However, in accordance with Law No. 5362, it is necessary to register in the Chamber of Tradesmen and Craftsmen for the tradesmen to operate; again, if the person registered in the trades register exceeds the earnings limit for determining tradesmen and traders, he or she will not be forced to transfer to the trades register unless he exceeds six times this limit. Thus, in terms of commercial law, if the person who appears as a tradesman in the register has exceeded the economic limit of being a merchant and has not registered in the trade register, he will be considered as a merchant due to the Commercial Law and will be equipped with the right and obligations connected to be a merchant.

In Turkish Law, the difference between tradesmen and merchants is attributed to their incomes. However, in terms of new business start-ups, there is no regulation on the registration for these new businesses. Thus, it is not possible to determine whether these enterprises are commercial enterprises or trades enterprises as they cannot be calculated based on their annual income. If this situation is not clarified, since tradesmen and merchants and their businesses are subject to different legal consequences, evaluations on the concrete case may cause controversy in legal disputes that will have an impact. The criteria that can be based on disputes that may arise until an objective provision is introduced may be to determine the balance between the person's physical work and his capital. In any case, the distinguishing factor in terms of tradesmen and commercial enterprises is the income exceeding that of the tradesman enterprise, but it may be appropriate to decide on the basis of the measurable capital and in case of disputes that may arise within this period, based on the capital raised and the income obtained in the period that has just passed.

In the second part of the study, the concept of tradesmen in terms of Turkish Tax Law will be examined. The concept is not separately defined under Turkish Tax Law; however, a definition has been made in the Income Tax Law along with auxiliary regulations. By regulating the principles of income taxation, the Income Tax Law is based on the determination of the tradesmen in terms of this Law based on income. Therefore, in terms of tax law, the question of "who are the tradesmen?" is explained in what in the Article 9 of the Income Tax Law, which regulates "tradesmen exemption". In this context, first, the income limit is mentioned in terms of taxation basis. Since trades exemption is an arrangement that takes its power from the Constitution and is driven by taxation according to the solvency, it was not possible to establish a clear definition of tradesmen. Considering the solvency, some professions and certain employees are included in this scope and are considered in the Law that can be expanded. In the doctrine, this determination is subject to a distinction within the scope of the general and special conditions of tradesmen exemption. After all these explanations, when we look at the problems in practices, it is seen that each regulation finds an evaluation in its own field. Although the differences in the provisions regarding the concept of tradesmen may be reasonable given the purpose of the regulations and the time of their introductions, it is necessary to revise the provisions to ensure the terminological coherence and eliminate the problems that will arise from the discrepancies of common areas in practice.

## Giriş

Esnaf ve sanatkarların toplumda ekonomik ve sosyal anlamda önemli bir yeri vardır. Esnafın mesleki faaliyetleri de geçmişten bugüne belli bir nitelik ile süregelmiştir. Ülke ekonomisinde, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, büyük ve önemli yeri olan esnaf, çeşitli sorunlarla karşılaşmaktadırlar. Devlet negatif ve pozitif yükümlülükleri gereği birtakım düzenlemeler ile bu sorunları ortadan kaldırmaya ve bu kişilerin faaliyetleri de bir düzen, disiplin içerisinde tutulmaya çalışılmaktadır. Bu anlamda esnaf hakkında, farklı amaçlar için getirilmiş mevzuatta farklı düzenlemeler mevcuttur. Hukuk devleti olmanın getirdiği öngörülebilirlik ilkesi uyarınca bir mevzuata tabi kimselerin kimler olduğunun önceden belirlenebilmesi de son derece önemlidir.

Esnaf için getirilmiş düzenlemelerde, hükümlerin getirilme zamanı ve her birinin getirilme amaçları doğrultusunda “esnaf” kavramının farklı şekillerde yer aldığı görülmektedir (Durdu & Üstün, 2019, s. 479). Bu bağlamda, esnaf kavramı, en geniş hali ile 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu’nda tanımlanmıştır. Bununla beraber 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda da esnaf tanımını görmek mümkündür. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda ise esnaf kavramı tanımlanmamış; ancak hangi hallerde gelir vergisinde esnaf muafiyetinin geçerli olacağını tespit etmek suretiyle bir belirlemeye gidilmiştir (Özbalcı, 2008, 125; Sonsuzoğlu, 2019, s. 1210).

Bu çalışmada farklı düzenlemelerde getirilmiş bu tanımlamalar ve belirlemeler ışığında Türk Ticaret Hukuku ve Türk Vergi Hukuku bakımından esnaf kavramı ortaya konularak, benzer ve farklı yönleri üzerinde durulmuştur. Dolayısıyla çalışma iki ana bölümde işlenmiştir. İlk bölümde ticaret hukuku bakımından esnaf kavramı, ikinci bölümde de vergi hukuku bakımından esnaf kavramı incelenmiştir. Ticaret hukuku bakımından esnaf kavramı incelenirken geçmişten bugüne esnafın ticaret kanunlarında yer aldığı hali ile ayrıca esnafa ilişkin olan benzer ve yardımcı düzenlemeler ile karşılaştırılma yapılmıştır. Vergi hukuku bakımından ise esnafa ilişkin düzenlemenin getiriliş amacı bağlamında ilk olarak vergilendirme bakımından kısaca gelir esasına değinilmiş, ardından vergi hukuku bakımından esnaf kavramı açıklanmaya çalışılmıştır. Temelde ise mevzuatta yer alan uyumsuzluk, hükümlerdeki farklılıkların nedenleri ve yol açacağı sorunlara işaret edilerek, uygulamada çıkabilecek sorunlara çözüm önerileri getirilmeye çalışılmıştır.

### Ticaret Hukuku Bakımından Esnaf Kavramı

#### **865 Sayılı ve 6762 Sayılı Ticaret Kanunları Bağlamında Geçmişten Günümüze Esnaf Kavramı**

865 sayılı 1926 tarihli Ticaret Kanunu’nun 13. maddesi şu şekildedir:

“Ticareti sermayei naktisinden ziyade mesaii bedeniyesine müstenit ve kâr ve kisbi ancak medarı maişetini temine kâfi olacak derecede cüzi olan kimseler, ister seyyar olsunlar ister bir dükkânda veya bir sokağın bir mahalli muayyeninde sabit bulunsunlar, küçük tacir addolunurlar.”

Bu Kanunda doğrudan “esnaf” kavramına yer verilmemiş; “küçük tacir” ibaresi kullanılmıştır. Bu hükümde yer alan küçük tacir ibaresi ile ifade edilen ticaret erbabı, bugün için “esnaf” tanımına karşılık gelmektedir (Demirkapı & Bilgili, 2016, s. 21-22). Nitekim bu maddedeki tanımda belirtilen özellikler 6762 sayılı Kanunda Türkçeleştirilerek yer almıştır. Ancak 6762 sayılı Kanun’un 17. maddesinde “esnaf” kenar başlığı altında yer alan bu düzenlemede 865 sayılı Kanundan farklı olarak “küçük tacir” ibaresinden vazgeçilerek, bu kişiler hakkında “tacir değildir” ibaresi kullanılmıştır. 6762 sayılı Kanunun “Küçük tacir, esnaf sözlerinin manası ve esnaf tarifine ait kararname” kenar başlığını taşıyan 1463. maddesinin ilk cümlesinde de bu hususa işaret edilmiştir:

“Bu kanundan gayri olan ticari hükümlerde geçen (Küçük tacir) veya (Esnaf) sözü, bu kanunun 17 nci maddesinde tarif edilen esnafı anlatır. 5373 sayılı Esnaf Dernekleri ve Esnaf Dernekleri Birlikleri hakkındaki Kanun hükümleri ile küçük tacir veya esnafın tarifine ait diğer hususi hükümler mahfuzdur. ...”

Bu bağlamda 6762 sayılı Kanunda yer alan esnafa ilişkin tanımlama hükmü ile “esnaf” kavram olarak 1957 tarihli 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda yer almıştır (Doğanay, 2004, s. 1; Karahan, 1994, s. 43; Kırca, 2007, s. 295; Mimaroglu, 1978, s. 285). Nitekim 6762 sayılı Ticaret Kanununda da madde kenar başlıkları metne dahildir<sup>1</sup> ve tanımı içeren hüküm “esnaf” kenar başlığı taşımaktadır; (Ülgen vd., 2009, s. 142). Nihayetinde bu hüküm ile esnaf, tacirden ayrılmış, tacirden beklenen özenin esnaftan beklenen özenden daha fazla olduğu ve bu nedenle esnafın ayrıca tanımının yapılması gerektiği belirtilmiştir (Doğanay, 2004, s. 153).

1926 tarihli Kanunda “küçük tacir” olarak adlandırılan esnaf ile 1957 tarihli Kanunda “tacir değildir” olarak ifade edilen gerçek kişilere ilişkin düzenlemeler karşılaştırıldığında görülmektedir ki 865 sayılı Kanunda 13. maddede yalnız küçük tacirin tanımı yapılmış ve yine 14. maddesinde ayrıca küçük tacirler hakkında “küçük tacirler unvanı ticari ittihaz etmeğe, defatiri ticariye tutmağa ve işbu kanunla tayin olunan hususatı sicilli ticarete kaydettirmeğe mecbur olmadıkları gibi iflâsa da tâbi tutulamazlar.” düzenlemesi yer almıştır. Bu düzenleme ile 1957 ve 2011 tarihli Ticaret Kanunlarından farklı olarak, içerik itibariyle o zamanki küçük tacir olarak ifade edilenlerin, tacirlere ait hangi yükümlülükler ile yüklenmedikleri ifade edilmiştir (Poroy, 1973, s. 628). 6762 sayılı Kanunda ise esnafı tanımlayan madde devamında bu Kanunda yer alan hangi hükümlerin esnafa uygulanacağı belirtilerek, bu kişiler tacirlere uygulanacak hükümlerden uzaklaştırılmışlardır. 6762 sayılı Kanundaki tanım ise 6102 sayılı bugünkü Ticaret Kanunumuzun madde metninde doğrudan “esnaf” olarak ifade bulmuştur.

### **6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 15. Maddesinde Yer Alan Esnaf Tanımı ve Bu Düzenlemenin Mevzuattaki Diğer Esnaf ile İlgili Düzenlemeler ile İlişkisi**

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 15. maddesinde yapılan tanımlamaya göre, bir kimsenin Türk Ticaret Kanunu uyarınca esnaf olarak nitelendirilebilmesi için gezici, sabit veya dükkanda olup olmadığı fark etmeksizin, yerine getirdiği ekonomik faaliyetinin sermayesinden çok bedeni çalışmasına dayanması ve bu çalışma sonucunda gelirinin Türk Ticaret Kanunu’nun 11. maddesinin 2. fıkrasında yer alan atıf ile Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde gösterilen sınırı aşmaması gerekmektedir.<sup>2</sup> 6762 sayılı Kanun ile 865 sayılı Kanunda esnaf tanımı bakımından dikkati çeken ve 6102 sayılı Kanundan ayrılan husus bu Kanunlarda esnafın kazancının ancak “geçimini sağlamaya yetecek derecede az” olacak şekilde ifade edilmiştir. Nitekim 6102 sayılı Kanunda ise bu ibare yerine yalnız Cumhurbaşkanlığı Kararnamesindeki sınırı aşmaması ölçüt alınmıştır. Bu bağlamda bu değişikliğe rağmen şunu söyleyebiliriz ki ticaret hukukunda esnaf ve tacir ayrımı ile buradan hareketle esnaf işletmesi ile ticari işletme ayrımı gerek eski kanunlar döneminde gerekse bugün için yapılan faaliyet sonucu elde edilen kazancın belli bir ölçüde olmasına dayanmaktadır.<sup>3</sup> Bunun yanında geçmişten bugüne tanımlarda yer alan diğer bir ortak

<sup>1</sup> 6762 sayılı Kanun’un 1474. Maddesi: “Kenar başlıkları da metne dahil olan işbu kanun 01/01/1957 tarihinde mer’iyete girer; şu kadar ki, bu kanunun mer’iyet ve tatbik şekli hakkındaki kanun hükümleri mahfuzdur.”

<sup>2</sup> 6102 sayılı Kanuna dayanılarak çıkarılan Ticaret Sicili Yönetmeliğinin tanımları içeren 4. maddesinin (ç) bendinde de esnaf tanımı, tabiatıyla, aynı şekilde yer almaktadır.

<sup>3</sup> 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu bakımından esnafın tanımı, yalnız tacir ve esnaf sıfatının tayini bakımından değil; ticari işletme ve esnaf işletmesi farkını ortaya koymak bakımından da önemlidir. Kanunda yer alan düzenlemeler doğrultusunda, esnaf işletmesi ve ticari işletme arasındaki ayrımın ortaya konulması noktasında Kararname ile belirlenen gelir sınırının aşılmasının hedef tutulması mı, yoksa aşılması mı gerektiği konusunda doktrinde farklı görüşler bulunmakla birlikte, bizim değerlendirmelerimiz yalnız esnafın tanımına ilişkin olduğundan bu görüş ayrılıklarına değinilmeyecektir.

özellik ekonomik faaliyetin sermayesinden fazla bedeni çalışmaya dayanmasının vurgulanmasıdır.

Türk Ticaret Kanunu ticari işletme kavramını temel almıştır (Arkan, 2019, s. 5; Baştuğ & Erdem, 1993, s. 5 vd.; Göle & Bozer, 2018, s. 3; Karayalçın, 1968, s. 169-170; Poroy, 1973, s. 620-621; Poroy & Yasaman, 2019, s. 37; Tekinalp, 2008, s. 7; Ülgen vd., 2019, s. 41 ve s. 154).<sup>4</sup> Tacir tanımı da bu kavram üzerinden yapılmıştır. Tacir ise Türk Ticaret Kanunu uyarınca bazı hak ve yükümlülükler ile donatılmıştır. Ticaret hukuku bakımından esnaf kavramının önemi, tacir sıfatı ile arasındaki farkın belirlenmesi ve esnafın bu yükümlülüklerden kurtulması bakımındandır (Doğanay, 2004, s. 153). Bu noktada bir duraksamaya yer vermemek adına gerek 6762 sayılı Kanunda gerekse 6102 sayılı Kanunda aynı amaç benimsenerek esnafa uygulanacak hükümler ve bu hükümlere tabi olacak kişiler belirtilmiştir.

### **Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nda yer alan esnaf tanımı ile Türk Ticaret Kanunu'ndaki esnaf tanımının karşılaştırılması**

Esnaf, 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkar Meslek Kuruluşları Kanunu'nda ayrıca tanımlanmıştır. Türk Ticaret Kanunu esnaf kavramı açısından 5362 sayılı bu Kanun ile birlikte incelendiğinde, esnafın tanımlanmasında ortak ve farklı noktaların olduğu görülmektedir. 5362 sayılı Kanunu'nun "Tanımlar" kenar başlığını taşıyan 3. maddesinin (a) bendinde esnaf şu şekilde ifade bulmuştur:

"İster gezici ister sabit bir mekânda bulunsun, Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunca belirlenen esnaf ve sanatkar meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedenî çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabı esasına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunan meslek ve sanat sahibi kimseleri ... ifade eder."

Esnaf ve Sanatkar ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu tarafından belirtilen esnaf ve sanatkarlara ait iş kollarında faaliyet gösterenler<sup>5</sup> Türk Ticaret Kanunu bakımından yine bu Kanunda sözü geçen, Kararname ile belirtilen, sınırı aşmıyorsa esnaf; aşmıyorsa tacirdir. Her ne kadar belirtilen meslek kolları içinde olsa da diğer şartları taşımayanlar esnaf sayılmazlar (Esnaf ve Sanatkarlar ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu Kararı No:2, m. 2). Hükme bakıldığında da bu şartların birlikte bulunması gerektiği anlaşılabilir, bu tanımlama görece daha kapsamlıdır.<sup>6</sup> Ayrıca 5362 sayılı Kanun, Ticaret Kanunundan

<sup>4</sup> Hirsch, henüz 1957 tarihli Kanun çıkarılmadan ve henüz ticari işletme Kanun ile merkez kavram olarak kabul edilmeden önce, 1926 tarihli Kanunda yer alan hükümlerden hareketle ticari işletmenin merkez kavram olduğunu ifade etmiştir (Hirsch, 1948, s. 103).

<sup>5</sup> Metal hurdacılığı, motorlu taşıt tamirciliği, anten kuruculuğu, mobilya satıcılığı, sıhhi tesisatçılık, pazarcılık, minibüscülük, tuhafiyecilik bunlardan bazılarıdır. Bk. Esnaf ve Sanatkar ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu Yönetmeliği (RG, 25938, 16.09.2005).

<sup>6</sup> Bu düzenleme, Koordinasyon Kurulu kararı ile birlikte değerlendirildiğinde, meslek kollarının sayılmış olması bakımından, Avrupa Birliği düzenlemeleri ile daha uyumlu durmaktadır. Avrupa Birliği çevresindeki ülkelerde esnaf ve tacir arasındaki farkın belirlenmesi kazanca değil; meslek türüne bağlanmaktadır. Bu ülkelerde bazı meslekleri yapanlar, yalnızca ekonomik faaliyetlerini bu meslek çerçevesinde gerçekleştirdikleri için kazançları ne olursa olsun esnaf sayılmaktadır. Örneğin tamirciler, sıvacılar, muslukçular kazançları ne seviyede olursa olsun esnaf sayılmaktadırlar (Tekinalp, 2008, s. 12; Türk Ticaret Kanunu'nun 15. Madde gerekçesi).

*Seyhan*'ın yaptığı araştırmadan hareketle Almanya üzerinden bir örnek verecek olursak: Almanya'da esnaf ve sanatkarlık, yalnızca zanaatkarlık temelinde düzenlenmiştir. Zanaatkar, el emeğiyle üreten kişidir. Zanaatkarlığa ilişkin mevzuatları ayırır ve mevzuatta yer alan düzenlemelere göre zanaatkar olabilmek için burada yer alan mesleklerde faaliyet göstermek gerekmektedir. Bu belirtilen meslekler dışında faaliyet gösterenler ise tacir veya

farklılaşarak, esnaf olmak için, esnaf ve sanatkar meslek kollarından birine dahil olma şartını da eklemiştir bulunmaktadır (Sonsuzoğlu, 2019, s. 1211).

5362 sayılı Kanundaki tanımlama ile görülmektedir esnaf sayılabilmek için, belirtilen meslek kollarına dahil olmak, ekonomik faaliyeti sermayesi “ile birlikte” bedeni çalışmasına dayanmak, kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak olmak gerekmektedir; bu kadarla yetinilmeyip, bunlara ek olarak basit usulde vergilendirilmek veya işletme hesabına göre defter tutmak veya vergiden muaf bulunanlardan Vergi Usul Kanunu’nun 177. maddesi 1. fıkrasının, 1. ve 3. bentlerinde yer alan tutarların yarısını ve 2. bendinde belirtilen tutarların<sup>7</sup> tamamını aşmamak gerektiği eklenmiştir.

O halde gerek 6102 sayılı Kanunun gerekse 5362 sayılı Kanunun esnaf tanımı içerisinde kazanç unsuruna yer verildiği ve esnaflık faaliyetlerinin belli bir gelir sınırına bağlandığı görülmektedir. Ayrıca 5362 sayılı Kanunda yer almayan ve fakat 6102 sayılı Kanunda ifade edilen hususlar ise emek ve sermaye unsuru hakkındadır. Bu oran, Türk Ticaret Kanunu’nda emeğin yani bedeni çalışmanın öne geçtiğini göstermekteyken, 5362 sayılı Kanun bakımından emek ve sermayenin eşit oranda öneme sahip oldukları söylenebilir (Göle & Bozer, 2018, s. 13).

5362 sayılı Kanun, esnaf ve sanatkarı tanımlarken bunların vergilendirilme usulüne de yer vermiştir. Kanunun 1. maddesinde bu Kanunun içerdiği düzenlemelerin amacı ise şu şekilde ifade edilmiştir:

“Bu Kanunun amacı; esnaf ve sanatkarlar ile bunların yanlarında çalışanların meslekî ve teknik ihtiyaçlarını karşılamak, meslekî faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlerine uygun olarak gelişmelerini ve meslekî eğitimlerini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleriyle ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak, meslek disiplini ve ahlakını korumak ve bu maksatla kurulan tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğindeki esnaf ve sanatkarlar odaları ile bu odaların üst kuruluşu olan birlik, federasyon ve Konfederasyonun çalışma usul ve esaslarını düzenlemektir.”

Dolayısıyla getirilen düzenlemeler de olağan olarak bu yönde içeriğe sahiptir. Bu anlamda getiriliş amacındaki farklılıklar doğrultusunda, her ne kadar Türk Ticaret Kanunu’ndaki tanım, 5362 sayılı Kanundaki kadar geniş değil ise de 5362 sayılı Kanundaki tanımlamada yer alan hususlar da ticaret hukuku bakımından esnaf ve tacir ayrımının belirlenmesi ve esnaf işletmesi kavramının açıklanması açısından yeterli ve ayırt edici değildir (Bahtiyar, 2018, s. 18).

Nitekim 6762 sayılı Kanun ile birlikte 865 sayılı Kanunda yer alan “küçük tacir” ibaresinin, “esnaf” olarak yer alması ile bu husus açıklama gerektirdiğinden Kanuna ayrıca bir madde eklenmiştir. Bu madde adeta benzer hükümler içeren diğer düzenlemeler ile ticaret hukuku alanına özgü kuralları birbirinden ayırmak için getirilmiştir. Daha önce de değindiğimiz “Küçük tacir, esnaf sözlerinin manası ve esnaf tarifine ait kararnameler” kenar başlığını taşıyan, bugün 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunda yer almasına gerek duyulmamış 1463. madde şu ifadeleri

sanayicidir. Tacir ve sanayicilerle ilgili düzenlemeler ise Ticaret Kanunlarında yer almıştır (Seyhan, 2016, s. 3). Görüldüğü üzere Alman hukuk sisteminde esnafa karşılık gelen zanaatkara ilişkin düzenleme yalnız bu meslek alanına ait mevzuatta düzenlenmiş, ayrıca Ticaret Kanunlarında yer almamıştır. Bizim düzenlemelerimiz bakımından ise yalnız esnaf ve sanatkarlara ilişkin hükümleri içeren 5362 sayılı Kanun Almanya’da olduğu gibi bazı meslek gruplarına atıfta bulunmuştur. Bu açıdan ilgili hükümler benzerlik taşımaktadır. Ticaret Kanunumuzdaki esnaf tanımı ise ticari işletme ve esnaf işletmesi ayrımı bakımından ve tacir olmayan kimseleri belirlemek bakımından önemlidir. Bu açıdan Ticaret Kanunumuzda getirilen esnafa ilişkin düzenleme farklı amaç taşımakla, bu yönden farklılaşması olağandır.

Bu açıklamaların aksine Türk Ticaret Kanunu’nun 15. madde gerekçesine bakıldığında da Avrupa ülkelerinde, belirttiğimiz gibi esnaf işletmelerinin genel itibari ile meslek gruplarına göre belirlendiği, ancak bizim hukuk sistemimizde gelir esasının baz alındığı belirtilmiştir.

<sup>7</sup> Nakdi sınırlar her sene yeniden değerlendirilme oranında artırılarak Maliye Bakanlığınca çıkarılan tebliğ ile duyurulur.



çermektedir:

“Bu kanundan gayrı olan ticari hükümlerde geçen (Küçük tacir) veya (Esnaf) sözü, bu kanunun 17 nci maddesinde tarif edilen esnafı anlatır. 5373 sayılı Esnaf Dernekleri ve Esnaf Dernekleri Birlikleri hakkındaki Kanun hükümleri ile küçük tacir veya esnafın tarifine ait diğer hususi hükümler mahfuzdur. Yıllık gayrisafi geliri kararnamede gösterilecek miktardan aşağı olan sanat ve ticaret erbabının, iktisadi faaliyeti nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret erbabı sayılması için kararnameler çıkarmaya icra Vekilleri Heyeti yetkilidir. Böyle kararnamelerin çıkarılması halinde onlarda gösterilen miktardan aşağı gayrisafi geliri bulunan sanat ve ticaret erbabından başka hiç kimse kanunun 17 nci maddesinde tarif edilen esnaftan sayılamaz.”

Bu madde ile diğer “ticari hükümleri” içeren kanunlarda yer alan “küçük tacir” ve “esnaf” ibarelerinin de 6762 sayılı Kanun kapsamında 17. maddesinde esnafı tarif ettiği belirtilmiş; ancak 1949 tarihli 5373 sayılı, o dönemdeki esnaf birliklerine ilişkin kanun hükümleri, Ticaret Kanununda yer alan esnaf veya küçük tacir tanımlamalarından ayrı tutulmuştur. Madde devamında ayrıca yer alan hüküm uyarınca da kazancı geçimini sağlamaya yetecek kadar az olup olmadığının belirlenmesi konusunda çıkarılacak olan Kararnamede belirtilen sınırın altında kalanlar dışında, kimsenin Ticaret Kanunu uyarınca esnaf sayılmayacağı belirtilmiştir. Kanunda yer alan bu madde ile esnasında ilgili Kanunların getirildiği alana göre esnafa ilişkin düzenlemelerde yer alan esnaf tanımı birbirinden ayrılmış; bu hükümlerin birbirlerini desteklemeyeceklerine işaret edilmiştir. Bugün bu düzenleme 6102 sayılı Kanunda yer almamakta; esnafın tanımını yapan 15. madde ise doğrudan Cumhurbaşkanının çıkaracağı kararnameye; bugün 6762 sayılı Kanun döneminde çıkarılan 2007 sayılı Kararnameye<sup>8</sup>; atıf yapmaktadır. Düzenlemelerin getiriliş amacına bakıldığında, daha önce de belirttiğimiz üzere, hükümler arasındaki farklılıklar anlaşılabilir olmakla, özellikle 5362 sayılı Kanunun amacı dolayısıyla salt ticari uyumsuzluklar hakkında 6102 sayılı Kanunda yer alan düzenlemeyi aşarak başka bir hüküm ile bu tanımı genişletmek sağlıklı olmayacaktır. Bu bağlamda ticaret hukuku bağlamında bir tespitte gidilmesi noktasında Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan tanımdan hareketle yalnız esnaf ve tacir arasındaki objektif sınırı belirleyecek olan Kararname göz önüne alınmalıdır (Demirkapı & Bilgili, 2016, s. 25). Nitekim belirttiğimiz üzere ticaret hukuku bakımından esnaf tanımı, ticari işletme ile esnaf işletmesinin ayrımını ortaya koymak ve tacire ilişkin hükümlere tabi olmayacak kişileri belirlemek bakımından önemlidir. Dolayısıyla Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu’na göre esnaf sayılan bir kişinin Türk Ticaret Kanunu’na göre esnaf sayılmaması veya bu durumun tam tersi mümkündür (Demirkapı, 2013, s. 414).

### 2007 sayılı esnaf kararnamesi

6102 sayılı ve 5362 sayılı Kanunlardaki tanımlamalara bakıldığında “ekonomik faaliyetler sermayesi(nden) ziyade/ile birlikte bedeni çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan...” ifadesine yer verilmiştir. Bu ölçüt esnaf ve tacir arasındaki sınırı belirlemek bakımından yetersizdir (Ülgen vd, 2019, s. 160). Esnaf kararnamesi adı ile anılan Kararname ise tacir ve esnafın belirlenmesi bakımından objektif ölçütler ortaya koymaktadır (Göle & Bozer, 2018, s. 13). Bununla beraber 6762 sayılı Kanun döneminde çıkarılan 2007 tarihli bu Kararname esasen vergilendirme bakımından getirilmiştir (Ülgen vd., 2019, s. 160); Türk Ticaret Kanunu'nun 11 ve 15. maddesi ile de uyumlu değildir. Dolayısıyla Kararnamenin ticaret hukukuna ilişkin bir uyumsuzluk için uygulanabilirliği<sup>9</sup>; gerek

<sup>8</sup> Türk Ticaret Kanunu'nun Yürürlüğü ve Uygulama Şekli Hakkında Kanun'un 10. maddesine göre, bu konuda yeni kararname çıkıncaya kadar yürürlükte olan uygulanacaktır.

<sup>9</sup> 25 Ocak 1986 tarihli Kararname bakımından da *Göle*, bu Kararname'nin Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu'ndaki farklılığın giderilmesinde rol aldığını, ancak Kararnamenin bu hali ile yetkilerini aştığını, çünkü Ticaret Kanununa göre bu Kararnamenin yalnız esnaf ve esnaf işletmelerine ilişkin sınırın belirlenmesi için

bundan sonra bu sınırı belirleyecek olan ve aynı nitelikte çıkarılacak olan olağan dönem Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri gerekse mevcut düzenlemeler açısından Bakanlar Kurulu Kararnameleri kanun gücünde olmadıklarından; normlar hiyerarşisi göz önüne alındığında uyumsuz hükümler bakımından mümkün değildir (Demirkapı & Bilgili, 2016, s. 25). Kararnamede yer alan esnaf kavramının, 5362 sayılı Kanunda yer alan hükümlerle örtüşebildiği görülmekte ise de ticari uyumsuzluklarda bu hükmün, Türk Ticaret Kanunu ile uyumlu olduğu ölçüde ve yalnız belirtilen sınır bakımından göz önüne alınması gerekmektedir.

Sözü geçen Kararnamenin uyumsuzluk yarattığı bir diğer nokta da şudur ki: Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nda yer alan tanımlamadan hareketle, Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendindeki limiti aşmadığı için esnaf sayılan kişi, yine Vergi Usul Kanunu'nun defter tutmaya ilişkin hükümlerine göre tacirdir<sup>10</sup>; bu noktada Kararname ile getirilen düzenleme ile Vergi Usul Kanunu arasında uyumsuzluk bulunmaktadır (Arkan, 2019, s. 30; Göle & Bozer, 2018, s. 13; Göle, 1985, s. 53, dn. 1). Özellikle düzenlemelerin tarihleri ve 6762 sayılı Kanunun 1463. maddesi de göz önüne alındığında anlaşılmaktadır ki esasında Kanunun burada “tacir” olarak ifade ettiği 865 sayılı Kanunda yer alan ve bugün için esnafa karşılık gelen “küçük tacir”dir.<sup>11</sup> Elbette uygulamada karışıklığı önlemek ve terminoloji birliğini sağlamak adına, bu Kanuna göre tacir olmayanlar “defter tutma sorumluluğu bakımından tacir gibi sorumlu” şeklinde ifade edilebilirdi. Nihayetinde bugün için uyumsuzluk yeni düzenlemelerde ortadan kaldırılmadığından, bu uyumsuzlukları karşımıza çıkaran somut olaylar bakımından, Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği şekilde tacir olarak ifade edilenler ve yine bu Kanunda tacirler bakımından yapılan sınıflandırmalar, ticaret hukuku uygulamaları açısından sonuç doğurmayacaktır.

### *sicile kayıt bakımından değerlendirme*

5362 sayılı Kanunun 68. maddesinin 1. ve 3. fıkrası uyarınca esnaf ve sanatkarların faaliyette bulunabilmeleri için Esnaf ve Sanatkarlar Odasında çalışmaya başladıkları andan itibaren 30 gün içerisinde kayıt olmaları ve Sicil Gazetesinde ilan ettirmeleri şarttır. Bu Kararnamede 1. maddenin (a) bendinde 2. paragrafta esnaf ve sanatkar siciline kayıtlı iken daha sonraki yıllarda yıllık alış veya satış tutarları veya gayrisafi hasılatları, esnaf ve sanatkar hadlerini aşanların, kendileri istemediği takdirde ticaret siciline ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesinde yer alan odalara kayıt olmak için zorlanamayacakları yer almaktadır. Oysa Ticaret Sicili Yönetmeliği'ne göre bu kişilerin işletmelerinin niteliği değiştiğinde, sicilde yer alan kaydın sebebi ortadan kalkmış olacağından, bu yönde değişikliğin yapılması gerekmektedir (Kırca, 2007,

çıkarıldığını ifade etmiştir. Göle, Vergi Usul Kanunu ve Ticaret Kanunu arasındaki uyumsuzluklara da ayrıca değinmiş: Kararnamenin, Ticaret Kanunu'nda yer alan tacirin belirlenmesine ilişkin tanımın kapsamını genişlettiği ve Kanunda düzenlenen bir hususun Kararname ile genişletilemeyeceğine vurgu yapmıştır. Bu Kararnamenin uyumsuzluklara uygulanmasının, Ticaret Kanunu'nu hiç uygulanmayacak hale getireceğini belirtmiş; dolayısıyla Kararnamede bir değişiklik yapıncaya kadar Kararnamenin yalnız esnafın belirlenmesinde dikkate alınması gerektiğini ifade etmiştir (Göle, 1985, s. 57-59).

<sup>10</sup> Kırca, burada “emek ve nakdi sermaye” dengesine ve “kazanç ve geçim” ilişkine yönelik getirilen sınırın, gelir vergisinden muaf olanlar ile basit usulde vergilendirilenler açısından değil; işletme hesabına göre defter tutanların esnaf sıfatını tayin bakımından önemli olduğunu; çünkü 2007 sayılı Kararda işletme hesabına göre defter tutanların bir kısmı bu ölçüye göre esnaf veya tacir olacağını, belirtmiştir (Kırca, 2007, s. 298.)

<sup>11</sup> 6762 sayılı Kanun'un “Küçük tacir, esnaf sözlerinin manası ve esnaf tarifine ait kararnameler” kenar başlığını taşıyan 1463. Maddesinin 1. Fıkrasında da “Bu kanundan gayri olan ticari hükümlerde geçen (Küçük tacir) veya (Esnaf) sözü, bu kanunun 17 nci maddesinde tarif edilen esnafı anlatır.” diyerek diğer Kanunlar ile terminoloji birliği sağlanmaya çalışmıştır. Domaniç de bu düzenlemeden hareketle Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'nda geçen “küçük tacir” ibareleri esnafa karşılık geldiğini ifade etmiştir (Domaniç, 1988, s. 115).



s. 300). Ayrıca Ticaret Kanunu'nun 31. maddesinde de tescilin dayandığı olgulardaki değişikliklerin sicile işleneceği yer almaktadır.<sup>12</sup> Yıllık alış, satış veya gayrisafi iş hasılatları, esnaf ve sanatkar sayılma sınırının altı katını aşanların kayıtları ise esnaf ve sanatkarlar sicili aracılığı ile ticaret siciline zorunlu olarak aktarılacaktır. Nitekim geçmiş senelerde belirtilen sınırın altı katını aşan kişinin bir sonraki sene esnaf sınırın altına düşecek gelir elde etmesi ticari hayatın olağan koşullarında pek mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla bu şekilde belirtilen sınırın altı katını aşanların zorunlu olarak ticaret sicile geçirilmeleri ile Türk Ticaret Kanunu uyarınca kazandıkları tacir sıfatı ile uyum getirecektir.

O halde şunu söyleyebiliriz ki, 6102 sayılı Kanun uyarınca ticaret siciline kayıtlı bir tacir, bu sıfatını kaybederse ticaret sicilinde ilgili değişiklik yapılacaktır. Bu kişi doğrudan esnaf siciline kayıt olabilecektir. Ancak 5362 sayılı Kanun uyarınca esnaf siciline kayıtlı kişi esnaf ve taciri belirlemeye yönelik kazanç sınırını aşarsa, bu sınırın altı katını aşmadıkça ticaret siciline aktarılması konusunda zorlanamayacaktır. Ancak bu halde elbette ticaret siciline tescil edilmemiş olmak tacir sıfatı kazanmaya engel olmadığı gibi, ticaret siciline kayıtlı olmak, ortada bir ticari işletme bulunmamasına rağmen kişiye tacir sıfatını kazandırmayacaktır (Teoman, 2000, s. 5). Doktrinde de ifade edildiği üzere, esnaf ve tacir ayrımına ilişkin söz konusu sınırın belirlenmesi özellikle esnaf ve sanatkarların belirlenmesi bakımından gerekli olup, bu sınıra ilişkin bu hükümler ile tacire getirilen yükümlülüklerden esnafın kurtulmasının sağlanması amaçlanmaktadır (Arkan, s. 30; Karayalçın, 1968 s. 230; Kırca, 2007, s. 301). Bunun gibi örneğin bu sene belirtilen sınırı çok az tacir sayılacak seviyede kazanç elde etmiş olan kişi bir sonraki sene bu kazançla sahip olmayabilir ve yalnız bir sene belki de çok ufak bir miktarda bu sınırı aşan kimsenin sicil işlemleri bakımından tacir gibi mali yüklerle yüklenmesi kişiyi oldukça zor duruma düşürebilecektir. Bu durum için doktrinde esnaf siciline kayıtlı işletmede gelirin Kararnamede belirtilen sınırın üstüne çıktığı durumlarda, işletmenin ticaret siciline tescilinin işletenin iradesine bırakıldığını belirtmiş; özellikle Kararnamede belirtilen sınırların aşılmasının arızı olduğu hallerde işletmenin ticaret siciline aktarılmasının gereksiz olduğu ifade edilmiştir ve elbette sınırın altı katının aşılması halinde artık bunun arızı bir artış olmadığını kabulü gerektirdiği belirtilmiştir (Ülgen vd., 2019, s. 165).

**Özetle:** Kararnamede belirtilen sınırın esas alınarak bir belirlemeye gidilmesi temelde hem taciri hem de esnafı ve dolayısıyla da hem ticari işletmeleri hem de esnaf işletmelerini ortaya koymaya hizmet etmekle; yalnız Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan tanımlama ve Kararnameye yapılan atıf üzerine ticaret hukuku ve ticari hükümlerin uygulanması bakımından amaç, yalnız bu Kararnamede yer alan sınır baz alındığında, tacir sıfatına sahip kimseleri belirlemektir. Belirtilen hadlerin aşılması arızı olabileceğinden, sınırın altı katı aşılmadığı sürece sicile aktarılmaması anlaşılır kabul edilmekle; Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca tacir sıfatını kazanmak bakımından sicile kayıt şart olmadığı için ticaret hukuku açısından değerlendirme bu yönde yapılmalıdır. Diğer bir deyiş ile sicilde esnaf olarak görünen kişi ticaret hukuku bakımından tacir olmanın ekonomik sınırını aşmış ve fakat ticaret siciline kayıt olmamış ise de Kanundan kaynaklı tacir sıfatını alacak ve tacir olmaya bağlanan hak ve yükümlülüklerle donatılacaktır.

### ***sicile kayıt bakımından yeni faaliyete geçen işletmeler hakkında değerlendirme***

Esnaf Kararnamesinde yeni faaliyete geçen işletmeler bakımından hüküm yoktur. Faaliyete yeni geçmiş bir işletmenin, yıllık gelirine göre hesaplama yapılamayacağından bu işletmenin ticari işletme ya da esnaf işletmesi olup olmadığının belirlenmesi zordur. İşletmenin tescilinin belli bir süre ile sınırlandırılmış olması dolayısıyla tescilini ertelemek de mümkün

<sup>12</sup> Kırca, bu noktada Kararname'nin yorum uyumsuzluğu yarattığını ifade etmiştir (Kırca, 2007, s. 300).

değildir (Ülgen vd., 2019, s. 163). Bu konuda Kararnamenin öngördüğü sınır bakımından henüz durumu belirsiz olan işletme hakkında bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda, bu işletmenin esnaf işletmesi mi yoksa ticari işletme mi sayılacağı noktasında doktrinde farklı görüşler ileri sürülmüştür.

Bir görüşe göre belirtilen sınırların üzerine çıkılıp çıkılmadığı tespit edilemeyen hallerde bu konuda iradenin kişide olduğunu ve işletenin hedefleri doğrultusunda kendisinin tercih edeceği sicile kayıt olmasını kabul etmek gerekmektedir (Bahtiyar, 2018, s. 22; Tekinalp, 2008, s. 10; Ülgen vd., 2019, s. 147-148). Bir görüşe göre ise bir işletmenin ticari işletme sayılabilmesi için fiili olarak esnaf işletmesi sınırını aşan düzeyde gelir elde etmesi kanun gereği şarttır, işletmenin niteliğinin kişinin iradesine bırakılması somutlaştırma sorunu yaratacaktır (Demirkapı, 2013, s. 384). Bir başka görüşe göre ise başlangıçtaki işletmenin niteliğine yönelik değerlendirme bakımından ise Türk Ticaret Kanunu'nun 15. maddesinde özellikle belirtilen bedeni çalışma ile sermaye arasındaki denge ve ölçüye bakılmalıdır (Kendigelen (Ülgen vd.), 2015, kn. 309).

Bu noktada yeni faaliyete geçen işletmeler hakkında hüküm bulunmadığından objektif kriterler çerçevesinde ticari işletme ya da esnaf işletmesi olarak belirlenmesi konusundaki boşluğun mevcut kararname veya yeni çıkarılacak bir düzenleme ile doldurulması gerekmektedir (Göle & Bozer, 2018, s. 10). Böyle bir konuda düzenlemeler ile açıklığa kavuşturulmayan hallerde yapılacak yorumlama ve değerlendirmeler somut hukuki uyuşmazlıklar bakımından tartışmalara yol açabilecek; gerek tacir olmaya bağlanan hukuki sonuçlar gerek ticari işletmenin tabi olduğu hükümler bakımından, bu konunun tartışmalı kalması hem yargılamanın uzamasına hem de ticari hayatın temeli olan güven duygusuna ve belirliliğe zarar verecektir. Tacir olmaya bağlanan ağır külfetler ile yüklenen bazı küçük işletmelerin de ticari hayattan silinmesine yol açabilecektir.

Bu konuda bir düzenleme getirilinceye kadar uyuşmazlığın henüz işletmenin ilk senesi içerisinde çıkması halinde, bu uyuşmazlık anına kadar elde edilen net gelirin hesaplanarak bir belirlemeye gidilmesi söz konusu olabilir. Nitekim ticarete yeni başlayan ve henüz bir yılını tamamlamayanların tacir mi esnaf mı sayılacağı hakkında, Ticaret Sicili Nizamnamesi'nin 15. maddesinin 2. fıkrasında, Kararname yürürlüğe girdiği sırada, o tarihe kadar elde edilmiş net cirosunun göz önünde bulundurulacağı yer almaktaydı. Bu halde elbette belli dönemlerde geliri azalan, belirli dönemlerde gideri artan veya belirli dönemlerde faaliyet gösteren işletmeler bakımından yine bu tür işletmelerin emsalleri göz önünde bulundurulurken var olan veriler üzerinden bir hesaplama yapılabilir. Mücbir sebep dolayısıyla geliri azalan işletmeler bakımından ise; örneğin işletmenin yanması ve salgın dolayısıyla kapanma gibi gelir elde edemeyecek süreç geçirilmesi gibi hallerde; somut uyuşmazlık bakımından lehe uygulamalara gidilebilir.

Diğer bir uygulama bulabilecek çözüm ise 1957 tarihli 6762 sayılı Kanun getirildikten sonra ve fakat esnafın tanımın yer aldığı maddede yer alan, esnaf ve tacir ayrımını sağlayacak Bakanlar Kurulu Kararnamesi henüz çıkıncaya kadarki uygulamadır. Bu dönemde henüz işletmenin yeni kurulduğu zamanda faaliyetini sermayesinden çok bedeni çalışmasına dayandıran kişi esnaf sayılmaktaydı (Edgü, 1964, s. 21; Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 16.11.1973 tarihli, 4715 Esas ve 4534 Karar sayılı kararı<sup>13</sup>). Ancak elbette bu konuyu en sağlıklı şekilde sonuca

<sup>13</sup> Yargıtay 11. Hukuk Dairesi'nin 16.11.1973 tarihli, 4715 Esas ve 4534 Karar sayılı kararı şu şekildedir: "... 507 sayılı Kanunun 6. maddesi gereğince teşekkül eden üç kişilik komitenin bu maddede açıklanan görevi, oda ile esnaf derneği arasında muayyen bir şahıs için kaydedilme yönünden çıkan anlaşmazlığı çözmeye münhasırdır. Bunun dışında, komitenin objektif olarak genel kaideler koymak yetkisi yoktur. Böyle bir yetki, Ticaret Kanunu'nun 1463/2. maddesi mucibince kararnamede belirteceği yıllık gayrisafi gelir miktarına göre tacir veya

vardıracak olan, bu konuda getirilecek açık bir düzenleme olacaktır.

## **Türk Vergi Hukuku Bakımından Esnaf Kavramı**

### **Vergilendirme Esasları Bakımından Gelir**

Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu ve Esnaf Kararnamesi'ne göre esnaf ve sanatkarın basit usulde vergilendirilmesi ve işletme hesabı esasına göre defter tutması gerekmektedir. Basit usulde vergilendirme ve vergiden muafiyet, gerçek kişilerin vergilendirme yöntemlerini düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Gerçek usulde vergilendirme (işletmenin büyüklüğüne göre vergilendirmede bilanço hesabı esas, işletme hesabı usulü) ve basit usulde vergilendirme ile bunun dışında bir de esnaf muaflığı karşımıza çıkmaktadır ki buradaki "esnaf" yukarıda bahsedilenlerden farklı bir kavramdır, vergi hukukuna özgü bir tabirdir. İşletme hesabına göre defter tutulması konusu ise ikinci sınıf tacirler için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Burada Gelir Vergisi Kanunu kapsamında ikinci sınıf tacir olarak kabul edilenler, Kararname kapsamında esnaf kabul edilmişlerdir.<sup>14</sup>

Vergi kanunlarında esnaf kavramının tanımı yapılmış değildir. Nitekim burada önem arz eden nokta ödeme gücüdür. Dolayısıyla burada ticari faaliyetlerde bulunan kişinin işletmeyi işletmesinin önemli sonucu da ticari hayattaki hak ve sorumluluğu değil; vergi hukukuna özgü alanda, özellikle gelir vergisi bakımından, elde ettiği kazancın vergilendirilmesidir.<sup>15</sup> Bu noktada vergilendirme bakımından işletmenin ya da işletmeyi işletenin sıfatı değil, işletmenin getirdiği gelir önemlidir. Dolayısıyla burada bir esnaf tanımlamasına gitmek yerine, kimlerin vergi muafiyetinden yararlanabileceği belirtilmiştir.

### **Gelir Vergisi Kanunu'ndan Hareketle Esnaf Kavramı**

Vergi hukukunda bir taraf devlettir. Devlet vergi kanunlarında belirli birtakım ölçütlere göre hareket etmektedir. Dolayısıyla kamu yararı destekli kamu gücünü kullanarak negatif ve pozitif yükümlülükleri gereği, bazı gruplara vergi yükümlülüğü kapsamına dahil ederken; bazı grupları da vergi yükümlülüğü dışında tutabilir.

Vergi hukukuna ilişkin düzenlemeler ülkemizde, gelir vergisi bakımından, ödeme gücüne bağlanarak vergi adaletini sağlamaya yönelik getirilmiştir. Nitekim vergi hukukuna hakim ilkelerden biri olan vergide eşitlik ilkesi, dağıtıcı adalet/dikey eşitlik temelinde "vergi yükünün mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasıdır" (Çağan, 1982, s.147-148). Esnaf muaflığına ilişkin yasal düzenlemenin temeli de bu ilke ve 1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" kenar başlıklı 73. maddesidir: Bu maddenin 2. fıkrasında "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" ifadesi ile vergi yükünün adaletli dağıtımı, esasında sosyal adaleti sağlamaya yönelik amacı vurgulanmıştır (Biniş, 2015, s. 54-56).

---

esnafı ayırmak üzere Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Kanunun öngördüğü bu kararname henüz çıkarılmamıştır. Şu hâlde, Ticaret Sicili Memurunun, bir kimsenin tacir veya esnaf olduğuna karar verebilmek için Ticaret Kanunu'nun 17. maddesinde yazılı... şartların gerçekleştiğini tespit etmek gerekir..."

<sup>14</sup> Bu açıdan bakıldığında Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki tacir ile Kararname arasında uyumsuzluk vardır, Türk Ticaret Kanunu'ndaki hükümlere dayanılarak çıkarılan Kararnamenin Türk Ticaret Kanunu ile çeliştiği görülmektedir (Bayar, 2018, s. 27).

<sup>15</sup> Vergi hukukunda iş hacminin büyüklüğüne göre vergilendirme söz konusudur. İş hacmi büyüdükçe de faaliyetteki emek ve nakdi sermaye dengesi, sermaye lehine bozulmaktadır (Kırca, 2007, s. 298). İş hacmi düşük seviyede kalan ve esnaf muaflığının diğer şartlarını taşıyanlar vergi hukuku bakımından "vergiden muaf esnaf" olacaklardır. Bu durum ticaret hukuku bakımından da benzerdir. Nitekim orada da işletmenin hacmi büyüdükçe sermaye ve gelir artmaktadır. Azaldıkça faaliyetler bedeni çalışmaya dayanmakta ve gelir de azalmaktadır. Böylece ticari hükümler bakımından esnaf kavramına yaklaşmaktadır.

Ayrıca 1982 tarihli Anayasamızın 173. maddesi de esnaf ve sanatkarlara ayrılmıştır. Maddede “Devlet, esnaf ve sanatkârı koruyucu ve destekleyici tedbirleri alır.” hükmüyle esnafın faaliyetleri Anayasal güvenceye kavuşturulmuştur. Nitekim “kazancı kendi geçimini sağlamaya yetecek derecede” olan bu kimselerin ayrıca gelir vergisi ile yüklenmeleri adalet duygusunu ve sosyal devlet anlayışını zedeleyecektir. Bu bağlamda Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan esnaf muafılığı ile düşük gelir elde eden ticaret erbabının korunması amaçlanmıştır.<sup>16</sup> Dolayısıyla, esnaf muafılığı verginin adil dağıtımını gerçekleştirmek için getirilmiş olup (Biniş, 2015, s. 54; Taş, 2000, s. 280; Tosuner & Arıkan, 2018, s. 70); geliri belli bir sınırın altında kalan esnafı, vergi yükümlülüğü dışında bırakarak, pozitif ayrımcılık yaratmaktadır (Sonsuzoğlu, 2019, s. 1212). Zira bu yönde bir düzenleme, sosyal devlet anlayışı uygulamaları yeterince oluşmadığından düşük miktarda gelir elde eden kimseler bakımından sosyal adaleti sağlamaya yönelik önemli ve gerekli bir düzenlemedir.

Gelir Vergisi Kanunu uyarınca esnafın vergilendirilmesinde üç farklı yöntem uygulanmaktadır: Esnafın bazı koşullarda vergiden muaf tutulması, kazancı basit usulde tespit edilenler hakkındaki uygulamalar ile kazancı gerçek usulde işletme hesabına göre tespit edilenler hakkındaki vergilendirme uygulamalarıdır (Bayar, 2018, s. 28). Vergi hukukunda, vergilendirmede önemli olan ödeme gücü olduğundan, vergi düzenlemelerinde ayrıca bir esnaf tanımına yer verilmemiş; ödeme gücü vergilendirilmeyecek derece düşük olanlar ayrıca belirtilmiştir. Bu noktada vergi hukuku bakımından “esnaf” kavramını ortaya koymamıza yardımcı olacak düzenleme Gelir Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinde yer almaktadır. Kanunu’nun “Esnaf Muafılığı” kısmında düzenlenen “vergiden muaf esnaf” kenar başlıklı maddesinde “Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muafır.” ifadesi ve çeşitli özellikleri ile on bir bent<sup>17</sup> halinde belirtilenlerin gelir

<sup>16</sup> Ayrıca bu yol ile vergi idaresinin yeterli vergi hasılatı sağlanmayacak faaliyetler ile meşgul edilmesinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır (Öner, 2016, s. 49).

<sup>17</sup> “1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)(1)

2. Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimeci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hammallar gibi küçük sanat erbabı;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan 47 nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar (51 nci madde şümülüne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler;

6. (Değişik: 28/3/2007-5615/1 md.) Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve organları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan

vergisinden muafiyete tabi olduğu görülmekle, özellikle vergi yükünün getirilmesi gibi vergi muafiyetinin sağlanması da kanunilik ilkesi çerçevesinde ayrıntılı olarak düzenlemelerle sağlıklı uygulama bulacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesi, geliri basit usulde vergilendirme kapsamında dahi olamayacak ölçüde sınırlı olan ticaret ve sanat erbabını esnaf muafiyeti ile vergi dışı tutmuştur. Burada esnaf muafılığından yararlanabilmek için bazı koşullar bulunmaktadır. Doktrinde bu belirleme esnaf muafılığının genel ve özel şartları şeklinde bir ayrıma tabi tutulmuştur. Ancak bu araştırma somut bir olaya indirgenmediğinden ve amacımız esnaf kavramına dahil olan kimseleri belirlemek olduğundan yalnız ve genel hatları ile esnaf muafılığına işaret edilmiştir. Bu şartlar genel hatları ile şu şekildedir: ticari zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergilendirmemek<sup>18</sup>, esnaf muafiyeti kapsamına giren işleri belirtilen usulde, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerine sürekli olarak ve bağlı şekilde yapmamaktır (Bu yönde ve daha ayrıntılı açıklamalar için bk. Kumrulu, Çağan & Öncel, 2019, s. 279-280). Ayrıca esnaf muafılığından faydalananların faaliyetlerini doğrudan tüketiciye yapması gerekmektedir (Öner, 2012, s. 255). Aksi bir halde ticari faaliyetlerini gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine “devamlılık” ve “bağlılık” arz edecek şekilde yapmış olacaklarından esnaf muafılığından faydalanamayacaklardır.

Kanun, hangi alanlarda ve ne surette çalışanların esnaf muafılığından yararlanabileceğini

faydalanmaya engel değildir.(3)

7. (Ek: 4/6/2008-5766/8 md.) Ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;(1)

8. (Değişik: 31/5/2012-6322/4 md.) Bu Kanununun 47 nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;(1)

9. (Ek: 21/3/2018-7103/3 md.) 14/3/2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu benden uygulanmasında üçüncü fıkraya hükmü dikkate alınmaz.);(2)

10. (Ek: 11/11/2020-7256/15 md.) Ayrı bir iş yeri açmaksızın ve sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve alet kullanmaksızın oturdukları evlerde imal ettikleri malları internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu bent kapsamında esnaf muafılığından faydalanabilmesi için Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi alınması, Türkiye'de kurulu bankalarda bir ticari hesap açılması ve tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmesi şarttır. Bankalar, bu bent kapsamında açılan ticari hesaplara aktarılan tutarlar üzerinden, aktarım tarihi itibarıyla %4 (bir ve üzeri işçi çalıştırıldığı durumda %2) oranında gelir vergisi tevkifatı yapmak ve 98 ve 119 uncu maddelerdeki esaslar çerçevesinde beyan edip ödemekle yükümlüdür. İstihdama bağlı indirimli oranın uygulanması için ilgili ayda bir işçinin en az on gün süreyle çalıştırılması gerekir. Bu hasılat tutarı üzerinden ayrıca 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapılmaz. Bu bent kapsamında elde edilen hasılatın 220.000 (240.000) Türk lirasını aşması hâlinde, mükellef izleyen takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir ve tekrar bu muafiyetten faydalanamaz. Bentte yer alan hasılat koşulu dışındaki diğer şartların ihlal edildiğinin tespit edilmesi hâlinde muafiyetten faydalanılamaz ve zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur. Bentte yer alan oranları ve tutarı, yarısına kadar indirmeye ve iki katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. (4)(5)

11. (Ek: 31/5/2012-6322/4 md.) Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.(2)”

<sup>18</sup> Örneğin, avukat kanunda yazılı şekilde küçük çapta ticari bir iş yapsa dahi, gerçek usulde gelir vergisine tabi olması nedeniyle esnaf muafılığından faydalanamamaktadır. Ancak ücret, gayrimenkul veya menkul sermaye iradı nedeniyle gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar esnaf muafılığından faydalanabilmektedir (Öner, 2012, s. 50).



ayrıntılı şekilde düzenlemiştir. Kanunda bentler halinde sayılan işlere bakıldığında bunların temelde, bir işyeri açmadan gezici olarak tüketiciye iş yapan küçük sanat erbabını<sup>19</sup>, motorlu taşıt kullanmaksızın gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaretle uğraşan ticaret erbabını, kaybolmaya yüz tutan geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan meslek kollarında faaliyette bulunanları işaret ettiğini görebilmek mümkündür (Baykal, 2018, s. 29-30). Tüm bunlarla beraber, 11. bentte, Kanunda sayılan bu kişilerin yanında, “.. bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.” de gelir vergisinden muaf esnaf arasına katılacaklardır. Böylelikle muafiyete tabi olacak kişileri sayarak uygulama kapsamı son derece daraltılmış olan hüküm, bu fıkra ile genişletmeye imkan verecek şekilde yumuşatılmıştır. Ayrıca 4369 sayılı Kanunun değişik 4. fıkrasıyla kabul edilerek Kanuna eklenen ek fıkra ile gezici olarak milli piyango bayiliği yapanlar ile gerçek veya tüzel kişilerin mallarını bunlara iş akdi ile bağlı olmaksızın gezici olarak satanlar, 9. maddedeki şartlara bağlı olmaksızın esnaf muaflığından yararlanabileceklerdir.

Görüldüğü gibi esnaf muaflığını düzenleyen bu maddede yukarıda bahsettiğimiz Türk Ticaret Kanunu, Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu, Esnaf Kararnamesi’nde yer aldığı gibi doğrudan belli bir parasal miktar öngörülmemiş; ancak belirtilen surette ve belirtilen iş kollarında faaliyet gösterenler bu hükmün kapsamına alınmışlardır.

Esnaf muaflığının şartlarının tamamını taşıyanlar, bu muaflıktan yararlanabilmek için ilgili esnaf odasına kayıt olmak ve durumlarını gösteren Esnaf Muaflığı Belgesi almak zorundadırlar. Ayrıca esnaf ve tacirin ayırımına ilişkin 2007/12362 sayılı Kararnamede belirtilen gelir sınırını aşmayanlar Türk Ticaret Kanunu bakımından esnaf sayılacak ve bu kişiler 5362 sayılı Kanuna göre de esnaf ve sanatkar odalarına kayıt olacaklardır, yine bu Kararname bakımından vergiden muaf esnafın da esnaf ve sanatkar odasına kayıtlı olması gerekmektedir ki Esnaf Muaflığı Belgesini alabilmesi ancak bu şekilde mümkündür. Bu bağlamda her iki Kanun bakımından esnaf kavramına ilişkin bir benzerlik doğrudan doğruya bulunmasa da Türk Ticaret Kanunu’nun da uygulamasına yardımcı olmak amacıyla getirilmiş esnaf ve tacirin ayırımına ilişkin 2007/12362 sayılı Kararnamenin, odalara kaydolmak bakımından vergi hukuku uygulamaları ile bu noktada kesişmektedir.

Vergiden muaf esnafın, Gelir Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinde yer alan şartlardan en az birini kaybetmesi ile esnaf muaflığından yararlanması mümkün olmayacaktır. Muaflığı sona eren esnaf ise aynı kanunun 46. ve devam eden maddelerinden hangisine daha uygun bir kazanç elde ediyorsa, elde ettiği kazanç ona uygun olarak vergiye tabi tutulacaktır. Böyle bir halde kişi esnaf ve sanatkar odalarına kayıt bakımından Esnaf ve Sanatkar Meslek Kuruluşları Kanunu’nda yer alan şartları taşıyorsa bu Kanun kapsamında esnaf sayılacak ve ilgili odalara kayıt olabilecek; yine 2007 sayılı Kararnamedeki sınırın altında gelir elde etme şartını ve Ticaret Kanununda yer alan diğer esnafa ilişkin şartları taşıyorsa bu bağlamda kapsamında esnaf sayılacak; ancak Gelir Vergisi Kanunu’nun 9. maddesi bakımından esnaf muaflığı kapsamına alınamayacaktır. Bu durum bazı yazarlar tarafından, Türk Ticaret Kanunu’nun esnaf saydığı kişileri, Gelir Vergisi Kanunu’nun esnaf saymadığı ve bu kişilerin basit usulde veya ikinci sınıf tacir olarak işletme hesabına göre vergilendirilebilmelerinin mümkün olduğu şeklinde ifade edilmiş olsa da (Arıkan & İnneci, 2018, s. 710); bunların esnaf sayılmadığını değil, vergiden muaf esnaf sayılmadığını söylemek daha doğru olacaktır (Sonsuzoğlu, 2019, s. 1212; Yargıtay 3. Hukuk Dairesi,

<sup>19</sup> Danıştay 4. Dairesi, 12.05.1972 tarihli, 1969/5360 Esas ve 1970/2611 Karar sayılı kararında, küçük sanat erbabı deyiminin “Genellikle sermayesinden ziyade el işçiliğine dayanan mahdut kapasitede, çok basit imal ve tamir işleri” ifade ettiği belirtilmiştir.



02.10.2017 tarih, 2017/5013 Esas ve 2017/13060 Karar sayılı kararı; Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 16.10.2017 tarih, 2017/3898 Esas ve 2017/5384 Karar sayılı kararı<sup>20</sup>). Defter tutma yükümlülüğü bakımından ise bu kişiler Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenleme uyarınca tacir sıfatını alabilecektir.<sup>21</sup>

### Sonuç

Türk Ticaret Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu'nda ve diğer düzenlemelerde yer alan esnafa ilişkin hükümler, toplumsal, sosyal ve ekonomik hayatta zaten birtakım zorluklarla karşı karşıya olan esnafı korumak adına getirilmiştir.

Türk Ticaret Hukuku bakımından geçmişten günümüze “esnaf” farklı ayrıntılarla, benzer tanımlamalarda karşılık bulmuştur. Türk Ticaret Kanunu bakımından ise esnafın tanımı, esnaf işletmesi ve ticari işletmenin belirlenmesi bakımından ve esnafı tacirlere ilişkin sorumluluklardan kurtarmak bakımından önemlidir. Bu tanımı destekleyen ek düzenleme ise yine 15. maddenin yaptığı atıf doğrultusunda, uygulamadaki adıyla, Kanun hükümlerine aykırı düşmediği ölçüde, uygulamadaki adıyla Esnaf Kararnamesidir. 5362 sayılı Kanunda yer alan tanım ise; bu Kanunun amacı esnaf faaliyetlerini belli bir düzene tabi kılmak olduğundan, Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan esnaf tanımına büyük ölçüde benzerlik göstermekteyken, özellikle mesleki disiplini sağlamak adına farklılıklar barındırmaktadır. Bu halde ticaret hukukuna ilişkin uyumsuzluklar bakımından esnaf veya tacir sıfatının tespiti konusunda Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan esnafa ilişkin hüküm çerçevesinde yapılan atıf ile esnaf ve tacirin ayırımına ilişkin söz konusu Kararname ile belirlenecektir.

6102 sayılı Kanun uyarınca bir kimsenin esnaf gelirini aşan şekilde ticari faaliyetlerde bulunması tacir sıfatını kazanması bakımından yeterli olup, bir sicile kayıt olması şart değildir. Ticaret siciline kayıtlı bir tacirin bu sıfatını kaybetmesi halinde ise ticaret sicilinde ilgili değişiklik yapılacak, bu kişi artık Ticaret Kanununa göre esnaf sayılarak doğrudan esnaf siciline kayıt olabilecektir. Ancak 5362 sayılı Kanun uyarınca ise esnafın faaliyette bulunabilmesi için Esnaf ve Sanatkarlar Odasında kayıt olması şart olmakla; yine bu Kanun uyarınca esnaf siciline kayıtlı kişi esnaf ve taciri belirlemeye yönelik kazanç sınırını aşarsa bu sınırın altı katını aşmadıkça ticaret siciline aktarılması konusunda zorlanamayacaktır. Bu halde ticaret hukuku bakımından, sicilde esnaf olarak görünen kişi tacir olmanın ekonomik sınırını aşmış ve ticaret siciline kayıt olmamış ise 6102 sayılı Kanundan dolayı tacir sıfatını alacak ve ticaret hukuku bakımından tacire ilişkin sonuçlara tabi olacaktır.

Esnaf ve tacir arasındaki fark belli bir düzeyde elde edilen gelire bağlanmıştır. Ancak faaliyete yeni geçen işletmeler bakımından esnaf veya tacir siciline kayıt konusunda bir düzenleme bulunmamasıyla, bu işletmelerin, yıllık geliri baz alınıp hesaplama yapılamayacağından ticari işletme ya da esnaf işletmesi olup olmadığının belirlenmesi mümkün değildir. Bu durumun

<sup>20</sup> Yargıtay 11. Hukuk Dairesi, 16.10.2017 tarih, 2017/3898 Esas ve 2017/5384 Karar sayılı kararı: "Dosya kapsamı itibarıyla itiraz edenin faaliyetinin esnaf faaliyetleri sınırında kaldığı, tacir olduğuna dair dosya içerisinde herhangi bir bilgi ve belge olmadığı, sadece gelir vergisi mükellefi olmasının tacir sayılmasını gerektirmeyeceği, bu sebeple yukarıda açıklanan esnaf/tacir ayrımı konusundaki düzenlemeler doğrultusunda değerlendirme yapılmadan ihtiyati hacze itiraz edenin tacir olduğunun kabulüyle sonuca varılması doğru olmadığı"; aynı yönde: Yargıtay 3. Hukuk Dairesi, 02.10.2017 tarih, 2017/5013 Esas ve 2017/13060 Karar sayılı kararı... (Kararlar için bk. Poroy & Yasaman, 2019, s. 40, dn. 19).

<sup>21</sup> Bir kişinin Vergi Usul Kanunu'na göre esnaf sayılması, Ticaret Kanunu bakımından da esnaf sayılmasını gerektirmez. Ticaret Kanununda esnafın tanımına ilişkin hükümde belirtilen şartlara bakıldığında ancak o kişinin esnaf olduğu sonucuna varılarak ticaret sicilinden terkinin gerekir (Ticaret Dairesi, 16.04.1958 Tarih, 904 Esas ve 1132 Karar sayılı kararı).

açıklığa kavuşturulmaması halinde, esnaf ve tacirin ve bunların işletmelerinin farklı hukuki sonuçlara tabi olmaları nedeniyle, somut olay üzerinde yapılacak değerlendirmeler etki edeceği hukuki uyuşmazlıklarda tartışmalara yol açabilecektir. Objektif bir hüküm getirilinceye kadar çıkabilecek uyuşmazlıklarda esas alınabilecek ölçüt ise kişinin bedeni çalışması ile sermayesi arasındaki denge veya uyuşmazlığın çıktığı ana kadar ortaya konulan sermaye ile henüz geçen süre içerisinde elde edilen gelir baz alınarak belirlemeye gidilmesi olabilecektir.

Vergi hukukunda esnaf kavramı tanımlanmamış; Gelir Vergisi Kanunu ile yardımcı düzenlemelerde bir belirlemeye gidilmiştir. Nitekim burada temel ödeme gücü olduğundan, ticari faaliyetlerde bulunan kişinin işletmeyi işletmesinin önem arz eden sonucu ticari hayattaki hak ve sorumluluğu değil; vergi hukukuna özgü alanda, özellikle gelir vergisi bakımından, elde ettiği kazancın vergilendirilmesidir, dolayısıyla burada işletmenin getirdiği gelir önemlidir. Bu nedenle bir tanımlamaya gitmek yerine, Kanunda kimlerin hangi surette vergi muafiyetinden yararlanabileceği belirtilmiştir.

Vergiden muaf esnaf, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan şartlardan en az birini kaybetse de Esnaf ve Sanatkar Meslek Kuruluşları Kanunu'nda yer alan şartları taşıyorsa bu Kanun kapsamında esnaf sayılacak ve ilgili odalara kayıt olabilecektir. Ticaret Kanununda yer alan esnafa ilişkin diğer şartları taşıyorsa, bu kapsamda da esnaf sayılacak; ancak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenleme uyarınca ise defter tutma yükümlülüğü bakımından tacir sıfatını alabileceklerdir.

Tüm bu açıklamaların ardından uygulamadaki sorunlara bakıldığında her düzenlemenin kendi alanı özelinde değerlendirme bulduğu görülmektedir ki çözümlenmesi gereken uyuşmazlık bakımından, somut olayın işaret ettiği hukuki alan ile ilgili düzenlemelerde yer alan tanım ve ölçütlerin esas alınması en sağlıklı yol olacaktır. Nitekim her mevzuat düzenlemek istediği toplumsal alana yönelik farklı ayrıntılar içermektedir. Düzenlemelerin amacı ve getiriliş zamanları göz önünde bulundurulduğunda her ne kadar hükümlerdeki farklılıklar makul görülebilir olsa da terminoloji birliğinin sağlanması ve uygulamada çıkabilecek ortak alanlara ait uyuşmazlıkların doğuracağı sorunların ortadan kaldırılması bakımından, hükümler üzerinde uyumlaştırma yönünde revize veya uygulamayı gösterecek ek bir hüküm gerekmektedir.

### Kaynakça

- Arıkan, Z. & İnneci, A. (2018). Türkiye'de esnaf muafılığı uygulaması ve özellik arz eden durumlar. *İzmir International Congress on Economics and Administrative Science, IZCEAS 2018, New Trends in Economics and Administrative Science*. 707-719.
- Arkan, S. (2019). *Ticari işletme hukuku* (Son değişikliklere göre hazırlanmış ve genişletilmiş 24. baskı). Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Bahtiyar, M. (2018). *Ticari işletme hukuku* (Güncellenmiş 19. baskı). İstanbul: Beta.
- Baştuğ, İ. & Erdem, H. E. (1993). *Ticari işletme hukuku*, Ankara: Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
- Biniş, M. (2015, Nisan). Vergi adaletini sağlamaya yönelik bir araç: esnaf muafılığı. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (7), 52-63.
- Baykal, M. C. (2018). *Esnaf işletmesi ile ticari işletme ayrımı ile Alman ve Fransız zanaatkar işletmeleri*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Çağan, N. (1982). *Vergilendirme yetkisi*. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- Demirkapı, E. (2013). Ticari işletmenin tespiti açısından esnaf işletmesi kavramının

- değerlendirilmesi. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVII(1-2), 371-441.
- Demirkapı, E. & Bilgili, F. (2016). *Ticari işletme hukuku* (6. Baskı). Bursa: Dora.
- Doğanay, İ. (2004). *Türk Ticaret Kanunu şerhi-1. Cilt* (4. Baskı). İstanbul: Beta.
- Domaniç, H. (1988). *Türk Ticaret Kanunu şerhi cilt:1*. İstanbul: Temel.
- Durdu, M. & Üstün, Ü. S. (2019). Ticaret ve vergi hukuku açısından tacir-esnaf ayrımı. *34. Maliye Sempozyumu Bildirisi*, 24-27 Nisan. Antalya. 477-481. DOI: 10.26650/PB/SS10.2019.001.074
- Edgü, E. (1964). *Ticaret hukuku I umumi hükümler*. Ankara: Sevinç.
- Göle, C & Bozer, A. (2018). *Ticari işletme hukuku* (Güncellenmiş ve genişletilmiş 5. baskı). Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü.
- Göle, C. (1985). Tacir-esnaf ayrımı, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*. 13(2). 47-62.
- Hirsch, E. (1948). *Ticaret hukuku dersleri*. (Genişletilmiş ve gözden geçirilmiş 3. baskı). İstanbul: Hak Kitabevi.
- Karahan, S. (1994). Ticari işletme kavramı, tacir-esnaf ayrımının kriterleri ve ticaret hukukunun diğer temel kavramlarını belirleme açısından. *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*. XVII(4). 39-64.
- Karayalçın, Y. (1968). *Ticaret hukuku-I. Giriş-ticari işletme* (3. Baskı). Ankara.
- Kırca, İ. (2007). Esnaf ve sanatkârlar ile tacir ve sanayicinin ayrımına ilişkin 2007/12362 sayılı Bakanlar Kurulu kararının değerlendirilmesi, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*, XXIV(2), 295-305.
- Kumrulu, A., Çağan, N. & Öncel, M. (2019). *Türk vergi hukuku* (Gözden geçirilmiş 27. Baskı). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Mimaroglu, S. K. (1978). *Ticaret hukuku-1. Cilt-ticari işletme hukuku*, Ankara: Sevinç.
- Öner, E. (2016). *Türk vergi sistemi* (7. baskı). Ankara: Seçkin.
- Öner, E. (2012). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi* (3. baskı). Ankara: Seçkin.
- Özbalcı, Y. (2008). *Gelir Vergisi Kanunu yorum ve açıklamaları*. Ankara: Oluş.
- Poroy, R. (1973). Son elli yılda Türkiye’de kara ticareti hukuku alanındaki kanunlaştırma hareketlerinin genel teori açısından değerlendirilmesi. *Cumhuriyet Döneminde Hukuk, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesinin Cumhuriyetin 50. Yıldönümü İçin Armağanı*. İstanbul. 581-632.
- Poroy, R. & Yasaman H. (2019). *Ticari işletme hukuku* (Genişletilmiş ve güncelleştirilmiş 18. baskı). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
- Seyhan, M. C. (2016). *Alman, Fransız ve Türk hukuk sistemlerinde esnaf ve sanatkar ile sicil teşkilatı ve esnaf ve sanatkarlar meslek kuruluşlarının karşılaştırılması*. Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı. Ankara.
- Sonsuzoğlu, E. (2019). Vergilendirmede pozitif ayrımcılık: esnaf muaflığında ev kadınlarını hedef kitle seçen düzenleme. *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 15(174). 1209-1230.
- Taş, M. (2000). Anayasal vergileme normları açısından gelir vergisi. *XIII. Maliye Sempozyumu Anayasal Mali Düzen içinde, 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12*. 275-300.

- 
- Tekinalp, Ü. (2008). Türk Ticaret Hukukunu ticari işletme bağlamında yeniden düşünmek, *Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi*. XXIV(3). 5-16.
- Teoman, Ö. (2000). *Yaşayan ticaret hukuku- Cilt 1: Hukuki mütalaalar- Kitap 9: 1998-1999*. İstanbul: Beta.
- Tosuner, M. & Arıkan, Z. (2018). *Türk vergi sistemi*. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Ülgen, H., Teoman, Ö., Helvacı, M., Kendigelen, A., Kaya, A. & Nomer Ertan, F. (2009). *Ticari işletme hukuku*. İstanbul.
- Ülgen, H., Helvacı, M., Kendigelen, A., Kaya, A. & Nomer Ertan, N. (2015). *Ticari işletme hukuku* (Yeni Türk Ticaret Kanunu'na göre güncellenmiş 4. baskı). İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Ülgen, H., Helvacı, M., Kaya, A. & Nomer Ertan, N. (2019). *Ticari işletme hukuku* (Güncellenmiş ve kısmen yeniden yazılmış 6. baskı). İstanbul: Vedat Kitapçılık.
-