

ORTALAMA KÂR HADLERİ VE TATBİKATI

Ahmet HARMANCI
Maliye Bakanlığı Gelirler
Genel Müdürlüğü Müşaviri

— I —

Giriş :

Ortalama kâr hadleri vergi hukukumuzda 5421 sayılı kanunla girmiştir. Sonradan, 193 sayılı kanunla değişikliğe uğramış; bu değişiklikler 202 sayılı kanunla yeniden tadil görmüş, en son 484 sayılı kanunla da müessesese, esaslı ve köklü bir şekilde değiştirilmiştir. Bu kanunlardan 5421 sayılı kanun, ömrünü bitirmek üzeredir. 193 sayılı kanun hükümleri, kısa zaman içinde yerini 202 sayılı kanuna bırakmıştır. Bugün ise, 484 sayılı kanun hükümlerinin uygulanması ile uğraşılmaktadır. Yeni kanunun incelenmesine başlamadan önce, eski kanunların zaman aşımı süresi içinde tatbik edilmeleri her an mümkün olan hükümleri üzerinde de kısaca ve topluca durmayı ve buradan asıl konuya atlamayı muvafık bulduk.

484 sayılı kanundan evvelki devre :

Bu devre, yukarıda da işaret ettiğimiz gibi 5421, 193 ve 202 sayılı kanunların yürürlükte buldukları zamanları içine alır. Ortalama kâr hadlerinin sözü geçen kanunlarda yer alan hükümleri, birbirinden pek farklılık göstermez. Gerek bu hükümleri ve gerek bunlara paralel olarak, Vergi Usul Kanununda yapılmış olan değişiklikleri birkaç müşterek noktada toplamak mümkündür.

A) Ortalama kâr haddinin haklarında uygulanacağı mükellefler :

1. Perakende satış yapan ticaret erbabı :

Satışlarının % 50 den fazlası perakende olan ticaret erbabı ortalama kâr haddinin kapsamına girmektedir. Burada önemli olan şart, satışların yarısından fazlasının perakende olarak yapılmasıdır. Bu nisbetin al-

tında kalan perakende satışlar, ortalama kâr haddi esasının dışında kalmaktadır.

Perakende deyimi, satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satışını ifade eder. Bu tarife göre, malı alan kimse, bu mal olduğu gibi yahut işledikten sonra satanlara satıyorsa perakende değil toptan satış yapmış olur. Buna mukabil, satın aldığı malları kendileri kullanan veya tüketen kimselere yapılan satışlar, perakende satışa girer. Bu niteliği ile tüketicilere (müستهلكlere) yapılan her türlü satışlar doğrudan doğruya perakende satış yapılıır. Bunun gibi, kamu idare ve müesseselerine, veya bunlara bağlı teşekküllere, kendi ihtiyaçlarında kullanmak veya tüketmek üzere satılan mallar da, perakende olarak satılmış kabul edilir. Perakende satışların, fatura ve benzeri belgelerle yapılması mutad değildir. Bununla beraber bu neviden belgelerle yapılan satışlar muamelenin mahiyetini ve vasfını değiştirmez. Yani, satış yine perakende olarak yapılmış sayılır. Meselâ; bir manifaturacının ihtiyaç sahiplerine kumaş satması perakende satıştır. Bu şahıs, kumaşları tüccar bir terziye de satarsa terzi kumaşları elbise haline getirerek müşterilerine satacağı için, toptan satış yapmış olur. Bunun gibi, bir bakkalın istihlâk için şeker satması perakendeciliktir. Aynı bakkalın tatlıcılara ve kahvehanelere yaptığı satışlar ise toptancılık sayılır.

2. Perakende satış yapan imalâtçılar :

İmal ettikleri malların yarısından fazlasını perakende olarak satanlar bu gruba girer.

3. Eğlence ve istirahat yerleri işletenler :

Eğlence ve istirahat yerleri işletmelere örnek olarak, otel, pansiyon, bar, gazino, lokanta, kahvehane, kır bahçeleri plâj, banyo, birahane, bilârd salonu, dans yerleri, han, kaplıca, sinema, deniz ve spor mahalleri, tiyatro işletenler vs. gösterilebilir.

4. Taşıma işleriyle uğraşanlar :

Taşıma işleriyle uğraşanlar, taşıma vasıtalarını sahip sıfatıyla işletenlerle işletici sıfatıyla işletenlerdir.

Taşıma vasıtaları ile insan, yük ve hayvan taşınır. Bu vasıtalar ise kara, su ve hava nakil vasıtaları şeklinde olabilir.

B) Ortalama kâr hadlerinin tesbiti :

Ortalama kâr hadleri, Maliye Bakanlığının emtia ve iş nevi'ne göre hazırladığı cetveller üzerinde tesbit olunur. Tesbit işini, il merkezindeki ticaret odaları, odaların bulunmadığı yerlerde belediyelerce seçilecek 4 kişi ile, o il defterdarının (mazereti halinde yerine görevlendireceği bir maliye memurunun) başkanlığı altında toplanan komisyonlar yapar.

Ortalama kâr hadleri, mezkûr komisyonca, ilçeler itibariyle ve gayrisafi kazançta göre ayrı ayrı takdir olunur. Takdir sırasında gözönünde, bulundurulacak hususları Maliye Bakanlığı hazırlamış olduğu yönetmelikte göstermiştir. Bu yönetmelik hükümleri dahilinde 1963, 1964 ve 1965 yılları için ortalama kâr hadleri tesbit olunmuşsa da, Gelir ve Vergi Usul Kanunlarında yapılan son değişiklikler üzerine 1963 yılı hariç, diğer yıllara ait takdirlerin tatbiki durdurulmuştur.

C) Ortalama kâr hadlerine göre, gayrisafi kazançların bulunması ve bunların mükelleflerin gösterdikleri kazançlarla mukayesesi :

Özel komisyonun cetvel üzerinde belli ettiği ortalama kâr hadleri perakendecilerle imalâtçılarda, perakende satılan malın maliyet bedeline, bunlar dışında kalanlarla (istirahat ve eğlence yerleri işletenlerle, ulaştırma işleriyle uğraşanlar da) işletme giderlerine uygulanmak suretiyle gayrisafi kazanç bulunur. Bulunan gayri safi kazanç mükellefin beyannamesinde gösterdiği gayrisafi kazançla karşılaştırılır. Arada açık şekilde bir düşüklük görülürse mükellefin gayrisafi kazancı takdir komisyonunca tâyin olunur. Bu suretle bulunan kazanç, mükelleflerin beyannamelelerinde göstermeleri lâzım gelen kazancın yerine geçecektir.

Buradaki açık bir şekildeki düşüklükten ne kastedildiği izaha muhtaçtır. Herhalde iki kazanç arasındaki farkın cüz'i (% 1 % 2 gibi) olmaması lâzımdır. Damıştaya intikal etmiş olan benzeri bir hâdisede, % 10 ortalama kâr haddine tâbi malların % 3 kârla satılmış gösterilmesi açık şekilde düşüklük olarak kabul edilmiştir.

D) Kazancın Takdir Komisyonunca takdiri için gerekli şartlar :

Ortalama kâr haddi dolayısıyla mükelleflerin kazançlarının takdir komisyonunca tayin edilebilmesi için, bu şartların mevcut olması lâzımdır:

- a) Düşüklüğün haklı sebeplerle izah olunamaması;

b) Düşüklük sebeplerinin inceleme ile meydana çıkarılmamış bulunması.

Bu sebeplerden birincisinin, satış fiyatlarını düşürücü mahiyette olması ve bunu makûl ve haklı bir şekilde izah etmesi lâzımdır. Bu izah mükelleflerin iş ve çalışma durumlarına, iş yerinin vaziyetine ticarî faaliyetlerin yapılması şekil ve şartlarına göre değişebilir. Meselâ; şiddetli rekabet yüzünden malların fiyatlarında ve hizmete ait ücretlerde vukua gelen düşüklüklerin, isbat ve tevsiki halinde, kabul edilmesi lâzım gelir. İşyerinin tamir veya sair suretlerle kullanılmıyarak yılm belli bir süresinde kapalı tutulmasının, yahut bu yerlerin kanun ve nizamlarla kapatılmasının ucuz satışlara yol açması mümkündür. Bu ve bunlara benzeri izahlar, kâr hadlerindeki düşüklüğü haklı gösterebilir.

Kaza mercileri, hastalığı sebebiyle işinin başında bulunamadığı için, düşük kâr sağladığını ileri süren mükellefin iddiasını kabul etmiş ve hastalık durumunun doktor raporu ile tevsikine ihtiyaç ve mecburiyet bulunmadığına karar vermiştir (D. 4 30/12/1957 T. 56/2709, 57/4909 S.).

Kazançdaki düşüklüğün sebepleri inceleme ile meydana çıkarılmış ise, ayrıca işin Takdir Komisyonuna sevkine ve oradan kazanç tayininin istenilmesine mahal yoktur. İnceleme elemanı, düşüklüğün sebeplerini meydana çıkarmamışsa, mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç, incelemede bulunan farklar ilâve edilir. Bulunan miktarla ortalama kâr hadlerinin uygulanması suretiyle hesaplanan gayrisafi kazanç birbiri ile karşılaştırılır, ortalama kâr hadlerine göre yine bir düşüklük görülürse, ortalama kâr haddi esası uygulanır.

Takdir komisyonuna sevk edilmiş ve buradan karar alınmış olan hallerde, özel komisyonca usulüne göre tesbit edilmiş olan kâr hadlerinin itiraz mercilerince daha aşağı nisbete düşürülemeyeceği Danıştayın mütevali kararları ile kabul edilmiş bulunmaktadır. Bu cümleden olarak, özel komisyonun % 10 olarak takdir ettiği ortalama kâr haddini bilirkişi incelemesine dayandırılarak, % 9'a indirilmesi yüksek mahkemece doğru görülmüştür (D. 4, 8/5/1963 T. 959/4305, 963/875 S.).

Yine bu gibi hadiselerde, beyan edilecek kazancın ortalama kâr hadlerine göre düşük olup olmadığının araştırılması gerektiği, emsali müesseselerin kârları ile karşılaştırılması suretiyle yapılan tetkiklerin yerinde olmadığı da Danıştayca içtihat olunmuştur. (4 D. 15/2/1962 T. 1958/7020, 1962/7765 S.).

E) Takdir komisyonunun aşırı kazanç takdir etmemesini önleyici tedbirler :

Takdir komisyonunun kendisine intikal etmiş olan mevzuda aşırı takdirler yapmasını önlemek maksadiyle gerekli hükümler konulmuştur. Bu hükümlere göre, Takdir Komisyonunun tesbit edeceği kazanç, ticaret erbabının ve imalâtçıların perakende satışları için perakende satılan emtiyanın maliyet bedeline, istirahat ve eğlence yerleri işletenlerle taşıma işleriyle uğraşanlarda işletme giderlerine uygulanması suretiyle çıkan miktardan fazla olamayacaktır.

— II —

484 sayılı kanun ve ötesi :

Ortalama kâr haddi müessesesi hakkında Gelir Vergisi Kanununda öteden beri mevcut hükümlerin 484 sayılı kanunla esaslî bir değişikliğe uğradığını söylemiştik. Bu değişikliklerin nelerden ibaret olduğunu izaha girişmeden önce, bunların ne zamandan itibaren uygulanmağa başlanması lâzım geldiği üzerinde durmak istiyoruz.

484 sayılı kanunun geçişi 4 üncü maddesinde, "bu kanunun 6, 8 ve 9 uncu maddeleri ile Gelir Vergisi Kanununun 91, 111 ve 113 üncü maddelerinde yapılmış olan değişiklikler 1963 takvim yılı gelirleri için verilen beyannameler hakkında da uygulanır. Sözü edilen hükümlerle ilgili değişikliklerin ne suretle yerine getirileceği Maliye Bakanlığınca tayin ve tesbit olunur." denilmektedir.

Bu maddede geçen 484 sayılı kanunun 6 ve 9 uncu maddeleri konumuzun dışında kalmaktadır. Anılan kanunun 8 inci maddesi, Gelir Vergisi Kanununun ortalama kâr hadlerine taallük eden 111 inci maddesinin değiştirilmesi hakkındadır. Şu hale göre, ortalama kâr hadlerine ait değişiklikler 1963 yılında elde edilen gelirler için verilen beyannamelere de uygulanacak; ancak bu değişikliklerin ne suretle yerine getirileceğini Maliye Bakanlığı tayin ve tesbit edecektir.

Bakanlık, bu husustaki yetkisine dayanarak, 1963 yılı kazançlarının tesbitinde 1963-1965 yılları için tayin edilmiş olan ortalama kâr hadlerinin nazara alınacağını 66 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile kabul etmiş; 70 numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de 1963, 1964, 1965 yıllarına ait ortalama kâr hadlerinden sadece 1963 yılına ait olanının 484 sayılı kanunun uygulanmasında gözönünde tutulmasını; 1964, 1965 ve 1966 yılları ortalama kâr hadlerinin Vergi Usul Kanunu-

nun 485 sayılı kanunla değişik 44 üncü maddesi hükümlerine göre yeneden tesbiti gerektiğini temin eylemiştir.

Bu durumda; 1963 yılı kazançlarına uygulanacak olan ortalama kâr hadleri, 484 ve 485 sayılı kanunlardan önceki yıllarda, —o tarihlerde yürürlükte bulunan yönetmelik hükümleri dairesinde— tayin edilmiş olan kâr hadleridir. 485 sayılı kanunla söz konusu hallerin tesbit usulleri ve bu hadleri tesbite yetkili komisyonların kuruluş ve işleyiş tarzları yeni hükümlere bağlanmış ise de bu hükümler, dediğimiz gibi, 1964-1966 yıllarına ait kazançlara uygulanacağından, 1963 yılı kazançları ile ilgileri bulunmamaktadır.

Ortalama kâr haddi esasının uygulanmasında gözetilecek esaslar :

Ortalama kâr haddi esas, 484 sayılı kanunla almış olduğu şekli ile 1963 takvim yılı kazançlarına uygulanacaktır. Bilindiği gibi, bu kazançlar, 1964 yılının Mart ayında yıllık beyannameler ile bildirilmiş bulunmaktadır.

1964-1966 dönemine ait ortalama kâr hadleri henüz tesbit edilmiş değildir. Maliye Bakanlığının bu konuda hazırladığı yönetmeliğin yürürlüğe girmesinin beklendiği anlaşılmaktadır. Yönetmeliğin yürürlüğünü müteakip tesbit işine başlanacağı tabiidir. Halen anılan dönem için takdir edilmiş kâr hadleri bulunmadığına ve esasen bu yılların kazançlarının beyanı da bu yıl için bahis konusu olmadığına göre, incelemelerimizde sadece 1963 yılı kazançlarını ele almanız ve ortalama kâr hadlerinin bu yıl kazançlarına tatbik şeklini ve usulünü gözden geçirmemiz zaruridir.

1. Ortalama kâr haddi esasının şumulü :

Perakende satış yapan ticaret erbabı ve imalâtçılar :

Eskiden ortalama kâr hadleri, alım satım ve imal işleri ile uğraşanlardan yıllık satışlarının % 50 den fazlası perakende olanlara tatbik edilmekte idi. Yeni kanun, % 50 nisbet esasını kaldırmış; bunun yerine kısmen veya tamamen perakende satış yapanları, müessesenin şumulüne almıştır. Buna göre, ticaret erbabı ile imalâtçıların kısmen veya tamamen yaptıkları perakende satışlardan doğan kazançları, ortalama kâr haddinin tatbik alanına girmektedir. Kısmen satışı belli bir oranda ifadesi mümkün olmadığından, cüz'i satış yapanlar hakkında dahi söz konusu müessese uygulanacak demektir. Buna karşılık, toptan satışlar ve

bunlardan doğan kazançlar ortalama kâr haddi esasının dışında kalacaktır.

Eğlence ve istirahat yerleri işletenlerle her türlü taşıma işleri ile uğraşanlar :

Bu kimseler, ortalama kâr haddi esasına ait hükümlerin değiştirilmesinden önce de müessesenin şumulüne girmekte idiler. Bu itibarla, bunların durumunda, yeni hükümlerin yürürlüğe girmesi ile bir farklılık husule gelmiş değildir.

2. Ortalama kâr haddi esasının uygulanma şekli :

Yukarıda sözü edilen mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanununa göre tesbit edilen ortalama kâr hadlerinin ticaret erbabı ile imalâtçılarda perakende satılan emtianın maliyet bedeline; bunlar dışında kalanların da işletme giderlerine uygulanması sonucunda bulunacak miktarlara göre düşük bulunur ve bu düşüklük mükelleflerce izah edilemezse, ortalama kâr haddi yolu ile bulunan kazanç mükellefin beyan ettiği kazancın yerini tutar. Bunun bir sonucu olarak, mükellefin vergi matrahına belirtilen şekilde hesaplanmış olan kazanç esas alınır.

Ortalama kâr haddi esasının bu safhasında şu hususların gözönünde bulundurulması lâzım gelir.

a) Kazançların karşılaştırılması :

Mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri gayrisafi kazançlarla ortalama kâr haddi esasına göre bulunacak olan gayrisafi kazançların birbiri ile karşılaştırılacağını söylemiştik. Gayri safi kazanç deyimi, genel olarak, bir takvim yılında yapılan satışların tutarından maliyet bedelinin düşülmesi suretiyle bulunan miktarı ifade eder. Alım satım dışında kalan hallerde, işletme hasılâtından işletme giderlerinin düşülmesi sonucunda çıkan fark gayrisafi kazançtır.

Satış tutarı ile, bir hesap dönemi içinde satılan bütün malların satış bedelleri toplamı kasdolunur. İşletme hasılâtı ise, aynı dönem içinde yapılan iş ve hizmetler karşılığında alınan paralarla tahakkuk eden alacakların toplamıdır. Malların satışı ile yahut ifa edilen iş ve hizmetle doğrudan doğruya ilgisi olmayan satış bedelleri veya hasılât, satış tutarı ve işletme hasılâtı ve gayrisafi kazanç unsurlarının hesaplanmasında nazarı itibare alınmazlar.

b) Mükelleflerin bildirdikleri gayrisafi kazançlar :

Ortalama kâr haddine göre bulunacak olan gayrisafi kazançla karşılaştırılması gereken mükellef kazançları, yıllık beyanname üzerinde görülür.

Gerçekten emtia üzerine iş yapanlar işletme hesabı esasında defter tutuyorlarsa, bunların 27/1 numaralı yıllık beyanname yaprağının ikinci sahifesinde gösterdikleri "kâr" ın hizasında yazılı rakam, aynı tabloda yer alan "hesap dönemi zarfında yapılan bilumum giderler" le birleştirilmek suretiyle o yıla ait gayrisafi kazanç bulunmuş olur.

İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerle taşıma işleriyle uğraşanlardan işletme defteri tutanlardan da aynı usûl dahilinde gayrisafi kazanç tesbit olunur.

Bilânço usulünde defter tutan mükelleflerden emtia üzerine iş yapanların gayrisafi kazançları 27/1 beyanname yaprağının sonundaki tablonun "gayrisafi kâr" kısmında esasen gösterilmiştir.

İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerle taşıma işleriyle uğraşanlardan bilânço usulünde defter tutanlarda 27/1 numaralı yaprağın ortasındaki tabloda mevcut "kâr"a ait rakamla bilumum genel giderler toplanarak gayrisafi kazanç bulunur. Genel giderler, mükelleflerin beyannamelerine bağladıkları kâr ve zarar cetvelinden çıkarılır.

— III —

c) Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazançlar :

Ortalama kâr haddine göre gayrisafi kazancın tesbit edilebilmesi için, ortalama kâr hadlerinin,

— Emtia alım satımı ile uğraşanlarla imalâtçılarda, perakende olarak satılan malların *maliyet bedeline*;

— İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerde ve taşıma işleriyle uğraşanlarda *işletme giderlerine*;

Uygulanması lâzımdır. Sonuç, ortalama kâr haddi yoluyla bulunmuş gayrisafi kazancı verir.

Maliyet bedeli ve işletme giderleri :

Ortalama kâr haddi esasına ait III inci maddenin sonunda, "İşletme giderleri" nin Maliye Bakanlığınca tesbit ve ilân olunacağı yazılıdır. Anı-

lan maddede maliyet bedeli hakkında böyle bir kayıt yoktur. Bu bedelin vergi kanunlarımızın genel hükümlerine göre tesbit ve tatbik edilmesi lâzım gelmektedir. Ancak, Vergi Usûl Kanununun 42 nci maddesinde "ortalama kâr hadlerinin tayininde nazara alınacak esaslar Maliye Bakanlığınca bir yönetmelikle belirtilir." denilmiş olduğundan, gerek maliyet bedeli ve gerek işletme giderleri deyimlerinin anlaşılmasında bu hususta hazırlanmış olan yönetmelik hükümlerine de uyulması gerekmektedir.

Şu varki, bu gün ortada iki tane yönetmelik vardır. Birincisi, 1963 yılında yayınlanmıştır. 1963 - 1965 yıllarına ait ortalama kâr hadleri bu yönetmeliğe göre tesbit olunmuştur. Diğeri, (28/10/1964 de) çıkarılmıştır. Evvelce de işaret ettiğimiz gibi 1964 - 1966 yıllarına ait ortalama kâr hadlerinin tayininde bu yönetmeliğe uyulacaktır. Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanununun geçici 4 üncü maddesinin tanıdığı yetkiye dayanarak, 1963 yılında ilk yönetmeliğe göre tesbit olunan ortalama kâr hadlerinin bu yıl kazançlarına uygulanmasını kabul ve ilân etmiştir. Bilindiği gibi, 1963 yılı kâr hadleri, perakende satışları % 50 den fazla olan mükellefler içindir. Oysa, 484 sayılı kanunla değiştirilen metinde % 50 kaydı çıkarılmış, kısmen veya tamamen perakende satış yapanlar müessesenin sahasına alınmıştır.

Bu duruma göre birinci yönetmeliğin (% 50 nisbeti ile ilgili hükümlerinin 1963 yılı ortalama kâr hadlerinin uygulanmasında nazara alınmaması, buna karşılık diğer hükümlerine ve bu arada maliyet bedeli ve işletme giderleri ile ilgili olanlarına itibar edilmesi icapetmektedir.

Maliyet bedeli :

Maliyet bedeli, genel olarak, iktisadî bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder (V.U.K. Md: 262).

Perakende satışlarda maliyet bedeli :

Perakende satıştan maksat, satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışı yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır. Bu tarifte, 484 sayılı kanunla bir değişiklik yapılmamış olduğundan, geçenki yazımızda belirttiğimiz hususları burada tekrara lüzum görmedik. Yukarıki tariflere ve sözünü ettiğimiz yönetmelik esaslarına göre perakende satışlardan maliyet bedeli, faturada yazılı alış bedelinden, mal-

ların yerine veya mağazaya nakilleri dolayısıyla yapılan nakliye masraflarından, alış komisyonlarından, alışıta ve muhafaza sırasında ödenen sigorta primlerinden, ambalaj masraflarından ve bunlar gibi emtiyanın tedariki ile ilgili giderlerden tereküp eder.

İthal edilen emtiada maliyet bedeline, ayrıca gümrük resmi, gider vergisi gibi ithalât dolayısıyla yapılan giderler de eklenir.

Genel giderler :

Büro kirası, büro teçhizatı, amortismanlar; posta, kırtasiye, matbuat, büro elektrik masrafları; işletme ile ilgili olarak aynı mahiyetteki vergi, resim ve harçlar; zarar, ziyan ve tazminat gibi doğrudan doğruya maliyetle ilgili bulunmayan diğerler olup bunlar ortalama kâr haddi nisbetlerinin tayininde nazara alınmazlar.

İmâl işlerinde maliyet bedeli :

İmâl işiyle bir malın terkinin, vasfının, hissesinin veya şeklinin değiştirilmesi suretiyle işlenmesi anlaşılır. İmâl sonunda meydana gelen maddeye mamûl denir.

Mamulün maliyet bedeli, imâle sarfedilen iptidâî ve ham maddelerin bedeli, mamulün imâl edilmesinde çalışan işçilerin ücretleri, amortismanlar vesair genel imâl giderleri ile ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelinden tereküp eder.

Burada da genel giderler, maliyet bedelinin hesabında nazara alınmazlar.

Maliyet bedelinin tesbit usulleri :

Bilindiği gibi, işletme hesabı esasında gelir vergisine tabi mükellefler, hesap hülasası yerine geçmek üzere verdikleri beyannamenin 27/1 numaralı yaprağında (baş tarafındaki tabloda) hesapları ile ilgili bir takım bilgiler verirler.

Bu bilgilerden faydalanılarak, perakende satış yapan tüccar ve imâlâtçıların mallarının maliyet bedeli şöyle bulunur :

(Hesap dönemi başı mal mevcudunun değeri + hesap dönemi içinde satın alınan malların değeri) — (hesap dönemi sonundaki mal mevcudunun değeri) = dönem içinde satılan malların maliyet değeri.

Toptan satışlarda bulunanlarda şu formülü kullanarak, perakende satılan malların maliyet bedelini çıkarabiliriz:

(Dönem başı mal mevcudunun değeri + dönem içinde satın alınan malların değeri) — (Sene sonu mal mevcudunun değeri) — (yıl içindeki toptan satışların değeri) = dönem içinde satılan malların toplam maliyet değeri.

Bilânço hesabı esasında defter tutan mükellefler, 27/1 beyanname yaprağının sonundaki tabloyu doldurur. Bu tablodaki bilgiler biraz evvel belirttiğimiz usûl dahilinde, maliyet bedelinin bulunmasında kullanılırlar :

(Dönem başındaki mal mevcudunun değeri + dönem içinde satın alınan malların değeri) — (dönem sonundaki mal mevcudunun değeri) = dönem içinde satılan malların maliyet bedeli.

İşletme giderleri :

Ortalama kâr haddi esasının uygulanmasında nazara alınacak olan işletme giderleri 1963 yılında yayınlandığına işaret ettiğimiz yönetmelikte gösterilmiştir.

İşletme giderleri, bilindiği gibi, istirahat yerleri işletenlerle taşıma işleriyle uğraşanlarda, gayrisafi kazançların bulunması için kullanılan gider unsurlarıdır. Taşıdıkları öneme ve özelliklerine binaen bunları ait oldukları iş neveleri itibariyle, aşağıya çıkarıyoruz:

İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerde işletme giderleri :

— Müşterilerce istihlâk edilmek üzere satın alınan her türlü yiyecek ve içecek maddelerinin maliyet bedelleri (Müstahdemlerce istihlâk edilenler dâhil);

— Temizlik, aydınlatma, ısıtma, pişirme, soğutma ve benzeri işler için işletmede sarf edilen odun, kömür, havagazı, elektrik, su gibi muhtelif maddelerin bedelleri;

— Hizmet erbabına verilen ücretleri; (Müdür, müdür, muavini, sekreter, mütercim, muhasebeci ve muhasebe servisinde çalışan memurlara verilen ücretler hariç);

— Ücretli duruma girmeksizin, mukaveleli veya mukavelesiz olarak çalıştırılan sanatkârlara ve diğer şahıslara verilen paralar; (Müşavir ve avukatlara verilenler hariç);

- İşverene terettüp eden işçi sigorta primi hisseleri;
- İşyeri kirası;
- Ayrılan bütün amortismanlar;
- Bina, buhran, müdafaa ve arazi vergileri;
- Amortismanına tabi tutulmayarak işletmede doğrudan doğruya gider yazılan malzeme ve maddelerin bedelleri;
- PTT masraflarından otel ve emsali işyerlerinde ücret mukabilinde müşterilerinin istifadesine sunulanların maliyetleri.

(Kırtasiye, matbuat, PTT (Yukarıda sonuncu bendde gösterilenler hariç), sigorta, tamir, bakım, ilân, reklâm masrafları, her nevi vergi, resim, harç (Bina, buhran, müdafaa, arazi vergileri hariç) müdür, müdür muavini, sekreter, mütercim, muhasebeci, muhasebe servisinde çalışan memurların ücretleri, müşavir ve avukatlara verilen paralar gibi, hasılâtın elde edilmesiyle doğrudan doğruya ilgili bulunmayan, genel giderlerle idare giderleri, gayrisafi kâr haddinin tâyininde nazara alınmaz.)

Taşıma işleriyle uğraşanlarda işletme giderleri :

Nakil vasıtasının yağ, yakıt, tamir, bakım giderleri ve amortismanları,

- Şoför, şoför muavini, hostes ve bilet işlerinde çalışanların ücretleri ve bunlara verilen gider karşılıkları,
- Motorlu kara taşıt vasıtaları vergisi,
- Trafik sigortası ve vasıtaya ait diğer sigorta primleri,
- Ödenen komisyonlar (yük ve yolcu temini için),
- Yazıhane, servis istasyonu, garaj, terminal gibi binalara ait kira, amortisman, sigorta vesaire gibi masraflar.

Kırtasiye, matbuat, posta, ilân, reklâm, giderleri, idarehanelere ait kira, amortisman, sigorta, tenvir, teshin, temizlik, bakım, tamir; vergi, resim, harçlar; şoför, muavini, hostes, bilet satış memurları dışında kalan hizmet erbabına verilen paralar, avukat, müşavir ücretleri işletme giderlerinden sayılmadığından, bunlar ortalama gayrisafi kâr nisbetinin tayininde nazara alınmazlar.)

Tetkikinde de görüleceği gibi, işletme giderleri, genel giderlere nazaran fazla ve üstün miktardadır. Genel giderler ise daha az ve daha mahduttur.

Yıllık beyannamelerin 1963 yılında kullanılan şeklinde işletme giderleriyle bunlar dışında kalan giderler ayrılmış değildir. Mükellefler giderlerin miktar ve nisbetini ayırdıkları takdirde, haklarında uygulanacak muamele basitleşmiş olur. Bunda zorlukla karşılaşılırsa, beyannamede yazılı ve hem işletme hem de genel giderleri gösteren (27/1 numaralı yaprağın baş tarafındaki tablonun solundaki toplam hanesine ait) rakamın % 10'unun genel gider, % 90'ının işletme gideri olarak kabul edilebileceği Maliye Bakanlığınca muvafık görülmüştür.

Şüphesiz mükellefler böyle bir kayda uymak zorunda değildirler. İşletme giderlerini belgelere dayanarak tesbit edebilenler bu kayıttan hariç kalırlar.

Bilânço hesabı esasına tabi olanlarda işletme giderleri kâr ve zarar cetvelinden çıkarılamaz ve ilgililerce tesbit olunmazsa, burada da yukarıki usul dahilinde işletme giderinin ayrılması yoluna gidilebilir.

— IV —

Karşılaştırılan kazançlar arasındaki farkın 1000 lirayı geçmesi :

Bundan evvelki kısımlarda, mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri gayrisafî kazançlarla ortalama kâr hadlerinin uygulanması suretiyle bulunan gayrisafî kazançların birbiriyle karşılaştırılacağı, bu karşılaştırma sonucunda çıkan farkın 1000 lirayı aşması halinde, ortalama kâr haddi yoluyla vergi tarhi cihetine gidilebileceğini söylemiştik. Gerçekten, çıkan fark 1000 liradan fazla olur ve bu fazlalığın nedeni mükelleflerce izah edilemezse, ilgililer adına ikmalen vergi tarhi lâzımgelir.

İzahın şeklini ve hangi hallerde yeterli ve tatmin edici sayılabileceğini anlatmadan önce kazançların karşılaştırılmasında gözetilmesi icap eden usûl ve esasları misallerle açıklamak istiyoruz.

Satışlarını perakende olarak yapan ticaret erbabına ait misâl :

B adındaki bir mükellefin bakkaliye maddeleri satışı ile uğraştığını, bu işinden dolayı işletme defteri tuttuğunu, bakkallar için o yerde uygulanan ortalama kâr haddinin % 10 olduğunu,

Beyannamesinde gösterdiği bilgilere nazaran mükellefin,

- Senebaşı mal mevcudu değerinin 15.000 lira,
- Sene içinde satın aldığı malların değerinin 130.000 lira,
- Sene içindeki giderleri tutarının 8.000 lira,
- Sene içinde elde ettiği hasılâtın 150.000 lira,
- Sene sonu mal mevcudu değerinin 10.000 lira,

Bulunduğunu düşünelim.

İşletme kazancının tesbiti :

| | |
|------------------------|------------------------|
| 15000 | Sene başı mal mevcudu |
| 130000 | Sene içindeki alışları |
| + 8000 | Giderlerin tutarı |
| <hr/> | |
| 153000 | Toplam |
| 150000 | Sene içindeki hasılatı |
| + 10000 | Sene sonu mal mevcudu |
| <hr/> | |
| 160000 | Toplam. |
| 160000 - 153000 = 7000 | lira (safi kâr) |

Satılan malların maliyet bedeli :

| | |
|----------|-------------------------|
| 15000 | Sene başı mal mevcudu |
| + 130000 | Sene içindeki alışlar |
| <hr/> | |
| 145000 | Toplam. |
| — 10000 | Sene sonu mal mevcudu |
| <hr/> | |
| 135000 | Satılan malın maliyeti. |

Mükellefin beyannamesinde gösterdiği gayrisafi kazanç :

Safi kâr + Giderlerin tutarı 7000 + 8000 = 15000 lira (gayrisafi kazanç)

Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazanç :

135000 X % 10 = 13500 (Gayrisafi kazanç)

İşletme kazancının tesbiti :

| | |
|---------|--|
| 15000 | Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazanç |
| — 13500 | Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç |
| <hr/> | |
| 1500 | Fark. |

Sonuç :

Karşılaştırılan kazançlar arasındaki fark 1000 lirayı aştığından mükellef izaha davet olunur.

Satışlarını perakende olarak yapan imalâtçılara ait misal :

İmâl işlerinde maliyet bedelinin tesbit usulü özellik taşır. Burada imâl edilen malın maliyet bedeli, mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedelleriyle işçilik ve genel imâl ve idare giderlerinden mamule düşen hisselerden; ambalajlı olarak piyasaya sürülmesi zaruri bulunan mamullerde ambalaj giderlerinden tereküp eder.

Genel imal giderlerinden, bir mamulün imali için yapılan bilimum giderler kast olunur. Bu giderler, doğrudan doğruya imâl edilen mamül maddelerle ilgilidirler. Muharrik kuvvet elde etmek için yapılan giderler, yakıt giderleri, işletmenin müstahsil kısımlarının aydınlatma, ısıtma, bakım, onarım giderleri, amortisman ... birer imâl gideridir.

İmâl ve idare giderlerinin her mamule isabet eden hissenin ne suretle hesap edileceği 5432 sayılı Vergi Usûl Kanununda (Md. 259) gösterilmişti. 212 sayılı kanunla anılan madde değiştirilmiş ve değişik şeklinde işaret ettiğimiz hesap usullerine yer verilmemiştir. Böylece, mükellefler kanundaki unsurlara uymak şartıyla, imâl giderlerinin mamule düşen paylarını serbestce hesap edebilecekler demektir. Şüphesiz bu hesap ve tesbit işinde eski kanunda mevcut usûllerden de faydalanabileceği tâbiidir.

Eski hükümlerde imâl giderlerinden mamüllere düşen payların, belli dönemdeki imâl giderleri toplamının o dönemdeki işçilik ücretleri toplamına veya ilk madde bedelleri tutarına ya da her ikisinin toplamına bölünmek suretiyle elde edilen emsallere göre hesaplanması kabul edilmişti.

Meselâ; bir fabrikada bir takvim yılında genel imâl giderleri toplamı 40000 lira ve ödenen işçilik toplamı 60000 lira olsa bu dönemdeki genel imâl giderleri emsali $60000/40000 = 2/3 = (\% 66)$ dır. Şu halde bir mamulün ham veya ilk madde maliyet bedeline bu bedelin $2/3$ ü ($\% 66$ sı) kadar genel imâl giderlerinden hisse eklenmek icap eder. Bir yerde elde olunan mamulün ilk madde maliyet bedeli, diyelim, 20 lira ve buna eklenen işçilik payı 15 lira ise maliyet bedeli $20 + 15 = 35$ liradır. Mamuldeki işçilik ücreti olan 15 lira biraz evvel hesapladığımız 0.66 :

(2/3) emsâl ile çarpılırsa çıkan $15 \times 0.66 = 9.9$ genel imâl giderlerinden mamule düşen hisseyi verir. Bu durumda mamulün genel imâl giderlerinden düşen hisse ile birlikte maliyet bedeli $35 + 9.9 = 44.9$ lira olur.

Genel idare giderleri; smâî işletmelerde imalâta doğrudan doğruya müessir olmayan ve artıp eksilmesi imalin miktarına bağlı bulunmayan, işletmenin idaresi ile ilgili giderlerdir. İşletme memurlarının ücretleri, idare, haberleşme, muhasebe bürolarının genel giderleri, vergiler, resim ve harçlar; bekçi, kapıcı aylıkları, genel idare giderlerindedir.

Genel idare giderlerinden mamûle düşen paylar da yukarıda belirtilen usûller dahilinde hesaplanabilir. Yalnız kanun (Md. 273) bu türlü giderlerin payının mamulün maliyet bedeline katılıp katılmamasını mükelleflerin ihtiyarına bırakmıştır. Dileyen sözü edilen payı maliyete ekliyebileceği gibi işletmenin genel giderleri arasına da geçirebilir.

Yeni kurulan veya itibarî sermayesi 200000 liradan aşağı bulunan sınaî müesseseler mamûllerin maliyet bedellerini, normal satış fiyatlarıyla kâr hadlerini göz önünde tutmak şartıyla daha basit usullerde tesbit edebilirler. Bu halde, mükellefler imâl ettikleri malların piyasa fiyatlarıyla bağhdırlar. Bu kimseler, meselâ piyasada metresi 10 liraya satılmakta olan bir kumaşın bu fiyattan daha fazlaya (15 liraya) mal olduğunu ileri sürmemek durumundadırlar.

Yukarıki hususlar da nazara alınarak bir imalâtçı hakkında tertip edilen misaller aşağıdadır:

Misal : Bir kundura imalâthanesinin satışlarını perakende olarak yaptığını, bu iş nevi için o yerde uygulanan ortalama kâr haddinin % 15 olduğunu,

Beyannamesinde gösterdiği bilgilere nazaran;

- Senebaşı, mamûl mevcudu değerinin 20000 lira,
- Evvelki yıldan devrolunan iptidaî madde değerinin 25000 lira,
- Yıl içinde satın aldığı iptidaî madde değerinin 130000 lira,
- Ödediği işçilik ücretleri tutarının 60000 lira,
- Genel imâl giderlerinin 35000 lira,
- Genel idare giderlerinin 10000 lira,
- Yıl içindeki perakende satışlarının 240000 lira,
- Sene sonu mamûl mevcudu değerinin 30000 lira.

bulunduğunu düşünelim.

İşletme kazancının tesbiti :

| Lira | |
|----------------|----------------------------------|
| 20.000 | Devredilen mamûl mevcudu |
| 25.000 | Devredilen iptidai madde mevcudu |
| 130.000 | Yıl içindeki alışlar |
| 60.000 | Ödenen ücretler |
| 45.000 | Gider tutarları toplamı |
| 280.000 | Toplam |
| 230.000 | Satışlar |
| 25.000 | Sene sonu mevcudu |
| 255.000 | Toplam |
| 280.000 | — 255.000 = 25.000 safi kâr. |

Satılan malların maliyet bedeli :

| Lira | |
|----------------|--------------------------------|
| 20.000 | Mamûl mevcudu |
| 25.000 | İptidai madde mevcudu |
| 130.000 | İptidai madde alışları |
| 60.000 | Ücretler |
| 35.000 | İmâl giderleri |
| 270.000 | Toplam |
| 30.000 | Sene sonu mamûl mevcudu |
| 240.000 | Satılan mamulün maliyet bedeli |

Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç :

Mükellefin beyannamesinde gösterdiği safi kâr 25.000 lira olduğundan, buna 10.000 lira genel giderlerin katılması suretiyle, gayrisafâ kazanç bulunur:

Safi kâr + Genel giderler
25.000 + 10.000 = 35.000 (gayrisafi kazanç)

Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazanç :

Bu kazanç, maliyet bedeline, iş nevine mahsus ortalama kâr haddi (% 15) uygulanmak suretiyle bulunur:

240.000 X 15 = 36.000 Lira (gayrisafi kazanç)

Kazançların karşılaştırılması :**Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazanç**

36.000

Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç

35.000 = 1000 lira (fark)

Sonuç :

Kazançların karşılaştırılması sonunda bulunan fark (fazlalık) 1000 lira olduğundan, misalimizdeki mükellefin izaha dâvet olunmasına ve hakkında ortalama kâr haddi esasî yoluyla vergi tarhına mahâl yoktur.

— V —

Satışlarını kısmen perakende kısmen toptan yapanlar :

Satışlarını perakende olarak yapan tüccar ve imalâtçıların ortalama kâr haddi esasının konusuna girdiğini biliyoruz. Satışlarını kısmen toptan, kısmen perakende yapanlar da aynı esasa tabidirler. Buna karşılık satışlarının tamamını toptan yapanlar, ortalama kâr hadlerinin uygulama sahası dışında kalırlar.

Satışlarını kısmen toptan, kısmen perakende yapanların durumunu incelemek üzere aşağıda bir misal verilmiştir:

Misâl : Bir manifaturacının hem toptan hem de perakende satışları bulunduğunu, bu ticaret nevi için o yerde kabul edilen ortalama kâr hadinin % 10 olduğunu,

| | |
|------------------------------------|-------------|
| 1963 yılı başındaki mal mevcudunun | 80.000 Lira |
| Yıl içindeki alışların mevcudunun | 200.000 " |
| Yıl içindeki satışların* | 240.000 " |
| Yıl sonu mal mevcudunun | 70.000 " |
| Bilûmum giderlerin** | 50.000 " |

olduğunu düşünelim,

*) Bu satışların 30.000 lirası toptan 210.000 lirası perakendedir. Top-tan satışlar % 5 gayrisafi kârla yapılmıştır.

**) Bu giderler şu unsurlardan tereküp etmektedir. (Kira 1200, ücret-ler 2300, taşıma masrafları 800, ödenen komisyonlar 140, P.T.T. masrafları, 60 diğer genel masraflar 500 liradır.)

İşletme kazancının tesbiti :

| | |
|------------------------|-----------|
| Senebaşı vecudu | 60.000 |
| Sene içindeki alışlar | 200.000 |
| Bilûmum giderler | + 50.000 |
| | <hr/> |
| Toplam : | 330.000 |
| Sene içindeki satışlar | 250.000 |
| Sene sonu mevcudu | + 72.000 |
| | <hr/> |
| Toplam : | 322.000 |
| | 330.000 |
| | / 322.000 |
| | <hr/> |
| Safi kâr | 8.000 |

Satılan malların maliyet bedeli :

Mallar hem toptan hem de perakende satılmıştır. Bu bakımdan her iki şekilde satılan malların maliyetini, eldeki bilgilere göre ayrı ayrı tesbite çalışalım:

a) Toptan satılanların maliyet bedeli;

Toptan satışların tutarı 30.000 lira olduğuna ve satış % 5 gayrisafi kârla yapıldığına göre, toptan satılan malın maliyet bedeli $\frac{30.000 \times 100}{105} =$ 28571 lira olur.

Not : 28571 liralık mal % 5 kârla satıldığına göre toptan satışlardan sağlanan gayrisafi kazanç :

$$\frac{28571 \times 5}{100} = 1429 \text{ lira,}$$

Toptan yapılan satış tutarı ise :

$$28571 + 1429 = 30.000 \text{ lira bulunur.}$$

b) Perakende satılanların maliyet bedeli :

| | |
|--|-----------|
| Sene başı mal mevcudu | 80.000 |
| Sene içindeki alışlar | + 200.000 |
| | <hr/> |
| | 280.000 |
| Komisyon masrafları* | 140 |
| Taşıma masrafları* | + 800 |
| | <hr/> |
| Toplam | 280.940 |
| Sene sonu mal mevcudu | / 70.000 |
| | <hr/> |
| | 210.940 |
| Toptan satışların maliyeti** | / 28.571 |
| | <hr/> |
| Perakende satılan malın maliyet bedeli | 182,369 |

Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç :

| | |
|---|---------|
| Mükellefin beyannamesinde gösterdiği kazanç | 8.000 |
| Genel giderler | + 4.060 |
| | <hr/> |
| Gayrisafi kazanç toplamı : | 12,060 |

Not : — 500 liralık giderler tutarından malın maliyet bedeline giren 940 lira çıkarılmış, kalan 4060 lira genel gider, mükellefin gayrisafi kazancının tesbitinde nazara alınmıştır.

— 12060 liraya toptan satışlara isabet eden kazanç dahildir.)

*) İşaretili masraflar, malların maliyet bedeline girdiğinden, evvelce miktarını verdiğimiz 5000 liralık genel giderler arasından çıkarılarak buraya ilâve edilmiştir.

**) Toptan satışların maliyet bedeli, misalde belirtilen şekilde tesbit edilerek genel maliyetden düşülmüştür. Ortalama kâr hadlerinde perakende satışların maliyet bedeli önemli olduğundan, bu miktarı mükellefin kendisi tayin ederek, kazançtaki düşüklüğün izahı sırasında Özel Komisyona bildirebilir. Diyelim mükellef, misalde olduğu gibi perakende satışların maliyet bedelini 182.369 lira olarak bildirmişse, yukarıda gösterilen hesaplara lüzum kalmamış olur. Bu takdirde, yıl içindeki perakende satışların tutarı ile perakende satışların maliyet bedeli karşılaştırılmak suretiyle, mükellefin o yılda elde ettiği gayrisafi kazanç bulunur.

Esasen önümüzdeki yılda kullanılacak olan beyannamelerin bu bilgileri ihtiva edecek şekilde düzenlenmesi lâzım gelmektedir.)

Ortalama kâr haddi esasına göre gayrisafi kazanç :

Bu kazanç, perakende satılan malın nevi bedeline iş nevi için kabul olunan ortalama kâr haddinin uygulanması suretiyle bulunur. Perakende satışların maliyeti 182.369 lira, ortalama kâr haddi nisbeti % 10 olduğundan, gayrisafi kazancın tutarı,

$$\frac{182.369 \times 10}{100} = 18236 \text{ liradır.}$$

Kazançların karşılaştırılması :

Misaldeki mükellefin beyannamesinde gösterdiği gayrisafi kazanç ile ortalama kâr haddi esasına göre bulunan gayrisafi kazanç tutarları bir biriyle karşılaştırılır.

Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç tutarı 12060 liradır. Bu kazancın içinde toptan satışlardan sağlanan kazanç (1429 lira) da vardır. Karşılaştırmada perakende satışlardan doğan kazançların ele alınması lâzım geldiğinden, mükellefin perakende satışlarına ait kazancı bulabilmek için beyannamesinde gösterdiği toplam kazancından toptan satışlara ait kazancın düşülmesi, kalanın ortalama kâr haddinin perakende satışlara uygulanması sonucunda bulunan kazançla karşılaştırılması icap eder:

| | |
|--|--------------|
| Mükellefin gösterdiği toplam gayrisafi kazanç | 12.060 |
| Toptan satışlardan doğan gayrisafi kazanç | / 1.429 |
| Perakende satışlardan doğan gayrisafi kazanç | 10.631 |
| Ortalama kâr haddine göre bulunan gayrisafi kazanç | 18.236 |
| Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç | / 10.631 |
| Fark : | 7.605 |

Sonuç :

Gayrisafi kazançların karşılaştırılması sonucunda çıkan fark (fazlalık) 1000 liranın üstünde olduğundan, mükellefin kazançtaki düşüklüğü izaha davet olunması gerekir.

İstirahat ve eğlence yerleri işletenler :

Ortalama kâr haddi esasının uygulanacağı sahalardan birisi de istirahat ve eğlence yerleridir. Bu yerlerin neler olduğunu evvelce görmüş bulunuyoruz. Bu kısımda, bu türlü işletmeleri işletenlerin ortalama kâr haddi esası yönünden durumlarını bir misâl ile açıklamaya çalışacağız. (Misâl, bundan evvelkilerde olduğu gibi, 1963 yılı kazançları ile ilgili olup bu yılda yayınlandığını bildirdiğimiz eski yönetmelik hükümleri belirtilerek tertip edilmiştir.)

Misâl : Bir şahsın içkili lokanta işlettiğini, 1963 yılı beyannamesinde gösterdiği hasılâtının 180.000 lira, işletme giderlerinin 150000 lira, genel giderlerinin 15000 lira, ve bu yer için kabul olunan ortalama kâr haddi nisbetinin % 28 olduğunu düşünelim.

İşletme kazancının tesbiti :

$$\begin{array}{r} 180.000 \text{ Hasılât} \\ / \quad 165.000 \text{ (= 150.000 + 15.000) = giderler} \\ \hline 15.000 \text{ safi kâr} \end{array}$$

Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç :

$$\begin{array}{r} 15.000 \text{ Safi kâr} \\ + \quad 15.000 \text{ Genel giderler} \\ \hline 30.000 \text{ Gayrisafi kazanç} \end{array}$$

Ortalama kâr haddine göre gayrisafi kazanç :

Bu kazanç, ortalama kâr haddi nisbetinin işletme giderlerine (150.000 liradır.) uygulanması suretiyle bulunur:

$$\frac{150.000 \times 30}{100} = 45.000 \text{ lira}$$

Kazançların karşılaştırılması :

$$\begin{array}{r} 45.000 \text{ Ortalama kâr haddine göre gayrisafi kazanç} \\ / \quad 30.000 \text{ Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç} \\ \hline 15.000 \text{ Fark} \end{array}$$

Sonuç :

Karşılaştırılan kazançlar sonucunda çıkan fazlalık 1000 liranın üstünde olduğundan, mükellefin kazancındaki düşüklüğü izaha davet edilmesi icap eder.

— VI —

Taşıma işleriyle uğraşanlarda kâr haddi esası :

Bilindiği gibi Gelir Vergisi Kanununda “her nev’i taşıma işleriyle uğraşanlar” dan bahs olunmaktadır. Taşıma işleriyle uğraşanlardan götürülük şartlarını haiz olanlar bu usulde vergilendirilir. Bu gibilerin ortalama kâr haddiyle bir ilgileri yoktur. Yıllık beyanname ile bildirilmesi icap eden gelirleri yanında götürü usulde tesbit edilen kazançlarını da bildirmiş olan nakliyeciler, bir bakıma beyannameli mükellef sayılırlarsa da, taşıma işlerinin kazancı gerçek kazanç mahiyetinde olmadığı için, bu halde de ortalama kâr haddi esasının dışında kalırlar. Sonra, kanunda aksine bir hüküm olmadığından, karada denizde ve havada büyük ölçüde, belgelere ve kayıt nizamına dayanan faaliyetlerde bulunan ulaştırma işletmeleri de söz konusu müessesenin şumulüne girmektedirler.

Konuyu bir misâl ile açıklıyalım:

Misâl :

1963 yılında kamyonla şehirlerarası taşıma işi yapan bir şahsın, işletme defteri tuttuğunu, yıllık gider ve hasılâtının aşağıdaki şekilde olduğunu ve o yerde bu iş için % 20 ortalama kâr haddi nisbetinin uygulandığını düşünelim.

| Giderler | Lira | |
|--|-----------------|-----------------|
| 1. Yağ, yakıt | 12.000 | |
| 2. Tamir | 5.000 | |
| 3. Bakım | 4.000 | |
| 4. Amortisman | 25.000 | |
| 5. Muhasebeci ücretleri | 800 | |
| 6. Şoför ve muavini ücretleri | 10.000 | |
| 7. Şoför ve muavini seyahat masrafları | 2000 | |
| 8. Trafik resmi | 150 | |
| 9. Sigorta | 1500 | |
| 10. Komisyon masrafları | 2500 | |
| 11. Kırtasiye, matbu giderleri | 300 | |
| 12. P.T.T. giderleri | 250 | |
| 13. Diğer genel giderler | 500 | |
| Toplam | 64.000 | |
| Hasılât | | |
| Taşıma işinden sağlanan ücretler | 74.000 | |
| İşletmenin kazancı : | | |
| Hasılât | Giderler | Safi kâr |
| 74.000 — | 64.000 = | 10.000 |

Mükellefin gösterdiği gayrisafi kazanç :

Bu kazancı bulmak için, safi kâr genel giderler eklenir. Bunun için de mükellefin gösterdiği giderlerden işletme ve genel giderlerin birbirinden ayrılması ve genel giderlerin, işletmenin tesbit ettiğimiz 10.000 lira kârına katılması lâzım gelir.

Yukarıki listede 1-4, 6-9 numaralarla işaretlenen giderler, evvelce de gördüğümüz gibi, işletme giderlerindedir. Bunların tutarı 62.500 liradır.

Aynı listede 5,11-13 numaralarla gösterilen giderler (kırtasiye, basılı kâğıt giderleri, P.T.T. masrafları, muhasebeci ücreti) ise genel giderlerdir, Bunların toplamı da 1850 liradır.

Bu bilgilere göre, mükellefin beyannamesinde gösterdiği gayrisafi kazanç 11.850 liradır:

| | |
|--------|--------------------|
| 10.000 | Safi kâr |
| 1.850 | Genel giderler |
| <hr/> | |
| 11.850 | Gayri safi kazanç. |

Ortalama kâr haddine göre gayrisafi kazanç :

Bu kazanç işletme giderlerine ortalama gayrisafi kâr nisbetinin uygulanması suretiyle hesaplanacağına, işletme giderleri ise, 62.150 lira olduğuna nazaran:

$$\frac{62.150 \times 20}{100} = 12.430 \text{ gayrisafi kazanç}$$

Gayrisafi kazançların karşılaştırılması :

| | |
|--------|-----------------------------------|
| 12.430 | Ortalama kâr haddine göre bulunan |
| 11.850 | mükellefin gösterdiği |
| <hr/> | |
| 850 | Fark. |

Sonuç :

Kazançların karşılaştırılması sonunda bulunan fark 1000 liranın altında olduğundan, misâldeki mükellefin bu düşüklüğü izaha dâvet olunmasına ve hakkında ortalama kâr haddi esası yoluyla vergi tarhına mahal yoktur.

Buraya kadar olan açıklamalarımızla perakendeci tacirle imalâtçıların, istirahat ve eğlence yerleri ve taşıma vasıtası işletenlerin ortalama

kâr haddi esasına göre ne miktarda kazanç göstermeleri lâzım geldiğini, bu kazancın beyan edilen kazançlarla karşılaştırma şeklini ve iki kazanç arasındaki farkın 1000 lira ve daha fazla olması halinde mükelleflerin gelirlerindeki düşüklüğü izaha dâvet edilmeleri gerektiğini belirtmiş bulunuyoruz. Şimdi, mükelleflere düşen izah ödevinin mahiyetini ve ne suretle yerine getirilmesi icap ettiğini gözden geçireceğiz.

Mükelleflerin izaha dâvet olunması :

Beyan ettikleri kazançlarıyla ortalama kâr haddi esasına göre bulunan kazançlar arasında 1000 lira ve daha fazla fark bulunanlar, başka bir deyişle beyannamelelerinde gösterdikleri kazançları ortalama kâr haddi esasına göre tesbit olunan kazançtan belirtilen miktarlar da düşük olanlar, idarece izaha dâvet olunurlar.

İdare; izahı istenilen hususları bir formül halinde tesbit etmiş bulunmaktadır. 1963 yılına ait kazançlardaki düşüklüğün bu formüldeki bilgiler dahilinde izahı talep edilmektedir. Önümüzdeki yıllarda, ortalama kâr haddi esasının uygulanmasıyla ilgili bilgiler beyanname üzerinde görülecek ve izah bu yolla yapılmış olacaktır.

Kanun, kazançlarındaki düşüklük hakkında kendilerinden bilgi istenen mükelleflere münasip bir mühletin verilmesini zorunlu kılmıştır. Bu mühlet 15 günden az olmamak lâzımdır. Maliye Bakanlığı, yetkisini kullanarak, sözü edilen sürenin iki aya çıkarılmasını kabul ve tamim eylemiştir. Bu süre içinde istenilen hususları açıklamış olanlar, görevlerini yerine getirmiş; süreyi geçirmiş olanlar ise izahı kaçınmış sayılırlar. Sebepsiz olarak izahı bulunmayanlar hakkında ortalama kâr haddi yoluyla vergi tarhi cihetine gidilmek lâzım gelir.

Düşüklüğün izahını mücbir sebeple zamanında yapamayanlara, iddialarını ispat ve tevsik kaydı ile, idarece yeni bir mehil verilmesi uygun mütalâa edilebilir.

1963 yılına ait ortalama kâr hadleri henüz takdir edilmemiş veya takdir edilmekle beraber kesinleşmemiş olan yerlerde izaha dâvet için, takdir işleminin tamamlanması ve kesinleşmesi beklenilmek icabeder.

İzah yazı ile istenilir ve yazı ile yapılır. Mükellefler bu husustaki yazılarına, dilerlerse, lüzumlu gördükleri belgeleri bağhyabilirler.

Mükelleflerin kazançlarındaki düşüklük hakkında verdikleri cevapların yeterli ve tatmin edici olup olmadığı özel bir komisyon tarafından incelenerek karara bağlanır.

Özel komisyonun kuruluşu :

Gelir Vergisi Kanununun 484 sayılı kanunla değiştirilmiş olan 111 inci maddesinde komisyon üyelerinin, müstakil vergi dairesi olan yerlerde ilgili vergi dairesi müdürü, olmıyan yerlerde mahallin en büyük mal memuru, bunların mazeretleri halinde, yerlerine görevlendirecekleri zatın başkanlığı altında ilgili vergi memurundan ve mahalli Ticaret Odalarınınca, olmayan yerlerde Belediyelerce seçilmiş bir üyeden terekküp edeceği yazılıdır.

Bu hükme göre, özel komisyonun 3 üyesi olacaktır. Bunlardan birisi başkandır. Başkan müstakil vergi dairesi olan yerlerde vergi dairesi müdürü olmıyan yerlerde en büyük mal memurudur.

Maliye Bakanlığı Teşkilât Kanununa göre her ilde vergi dairesi kurulur. İşleri az olan yerlerde vergi dairesi müdürünün görevini gelir müdürü yapar.

Diğer taraftan, Maliye Bakanlığına ilçelerde müstakil vergi dairesi açmak selâhiyeti tanınmıştır. Müstakil vergi dairesi olmıyan yerlerde mal müdürleri vergi dairesi müdürünün görevini yüklenirler. Şu hale göre, özel komisyona başkanlık edecek zatın illerde vergi dairesi müdürü, vergi dairesi müdürü yoksa gelir müdürü; ilçelerde, varsa, müstakil vergi dairesi müdürü yoksa — en büyük mal memuru sıfatıyla — malmüdürü olması lâzım gelmektedir.

Komisyonun ikinci üyesi vergi dairesinin ilgili memurudur. Üçüncü üye, varsa, Ticaret Odasından, yoksa Belediyeden seçilen kimsedir.

Görülüyorki, özel komisyonun kuruluşunda idare çoğunlukla (iki kişi ile) temsil edilmekte; mükellefleri temsil üzere Ticaret Odasından yalnız bir üye alınmakta; buna mukabil, ortalama kâr haddi esasına tâbî bulunan imalâtçıları temsil için bunların mensup oldukları Sanayi Odasından özel komisyona her hangi bir üye katılmamaktadır.

Özel komisyon üyelerinin, görevleri dolayısıyla ücret alıp almayacakları tatbikatta tereddüt doğurduğundan, bu konuda da bir kaç şey söylemek istiyoruz.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 485 sayılı kanunla değiştirilen 92 nci maddesinde, gelir Vergisi Kanununun ortalama kâr haddi esasına taallük eden 111 inci maddesinde yazılı komisyonun seçilmiş üyesine, bu komisyondaki görevi dolayısıyla Maliye Bakanlığınca tayin olunacak miktarda ücret verileceği belirtilmiş olduğundan, sözü geçen 3 kişilik özel komis-

yonu Ticaret Odasından (veya belediyeden) seçilen üyeye, maliyece ücret ödenmesi gerekmektedir.

Anılan maddede, komisyonun seçilmiş üye dışındaki üyelere de ücret verileceği hususunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Her ne kadar maddenin ikinci fıkrasında komisyonların seçim yoluyla gelmeyen üyelerine verilecek ücret miktarının ne suretle tâyin edileceği gösterilmiş ise de bu hükümle kastedilen üyelerin, bahis konusu özel komisyon haricinde kalan ve üyelerine, seçilmiş olup olmamalarına bakılmaksızın ücret verilmesi kabul olunan diğer komisyonların üyeleri olmak lâzım gelir.

— VII —

Özel Komisyonun incelemeleri ve mükellef izahlarının yeterli ve kanaat verici kabul edilebileceği haller :

Özel Komisyonun incelemeleri :

Vergi dairelerinin sordukları sorulara ve açıklanmasını istedikleri hususlara mükelleflerin verdikleri cevaplar ve ibraz ettikleri belgeler bu maksatla açılan dosyalara konular ve bu dosyalar doğruca evvelce sözünü ettiğimiz Özel Komisyona götürülür. Özel Komisyon kendilerine gelen dosya üzerinde ortalama kâr haddi yönünden incelemeler yapar. Komisyonun inceleme sırasında eksik gördüğü bilgilerin ve belgelerin tamamlanmasını isteyip isteyemeyeceği kanunda gösterilmiş değildir. Muhakkak olan şudur ki komisyon mahkeme niteliğini ve yetkisini haiz bulunmamaktadır. Bununla beraber, mükelleflerden istenilen bilgilerin tam olarak karşılanıp karşılanmadığını ve dosyadaki kâğıtların üzerinde inceleme yapılabilecek şekilde tertip ve tanzim edilmiş olup olmadığını araştırması, varsa, noksanlıkların tamamlanmasını istemesi tabii görülmelidir.

İnceleme sonucunda mükelleflerce düşüklük konusunda verilen cevaplar haklı ve yerinde bulunursa vergi noktasından bir muamele yapılmıyacaktır. Bu halde komisyonun verdiği karar dosyasına bağlanır ve bir nüshası mükellefe verilir.

Komisyon, mükellefin izahlarından bir kısmını haklı görebilir. Bu takdirde kazançtaki düşüklük kısmen kabul kısmen red edilmiş demektir. Bu şekildeki kabul ve redler de yine karara bağlanır ve karar mahiyetinden mükelleflere de bilgi verilir. İzahların komisyonca kabule lâyık

görülmemesi hâlinde, ortalama kâr haddine göre bulunan kazancın tümü vergi tarhında matrah alınır. Burada da, komisyonun vermiş olduğu kararın mükellefe duyurulması ve bir nüshasının dosyasına konulması lâzımdır.

Komisyonlarca haklı ve kabule lâyık görülebilecek izahlar :

Mükelleflerin verdikleri cevapların ve öne sürdükleri delil ve belgelerin hangi hâllerde komisyonca uygun ve yerinde görülüp hangi hallerde reddedileceği kesinlikle belli edilemez. Komisyonun bu konuda geniş bir yetkiye sahip olduğu söylenebilir. Şüphesiz, bu yetki, verilen cevapların ve ibraz edilen delil ve belgelerin yeterli ve kanaat verici nitelikte olup olmaması ile sınırlıdır. Eldeki bilgiler ve belgeler tatmin edici ise, komisyon düşüklüğün nedenlerini ve bu hususu, gerekçeli olarak kararına geçirir.

Düşüklüğü meydana getiren hâdise ve muameleler birbirinden farklı olabileceği için bunlara ait izahlar da değişik ve başka başka olacaktır. Böyle olmakla beraber, genellikle varlıkları, mahiyet ve etkileri herkesce görülen ve bilinen nedenlerin uzun uzun izahına lüzum olmamak lâzımdır. Bunlarla ilgili açıklamaların komisyonca olduğu gibi kabul edilerek üzerinde durulmaması yerinde ve uygun olur. Nitekim, Maliye Bakanlığı 73 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, işaret ettiğimiz neviden tip hâdiseler zikrederek komisyonları, yapacakları inceleme ve verecekleri kararlarda bu noktalardan uyarmak istemiştir.

Sözü geçen genel tebliğ henüz yeter sayıda bastırılmamış olduğu için, bir çok mükelleflerce bilinmediği muhakkaktır. Gerek bu bakımdan ve gerek taşıdığı önemi gözönünde tutarak, genelgenin konumuzu ilgilendiren kısmını aşağıya çıkarıyoruz:

Misâller : — Tekele tâbi maddeler (ispirto, ispirotolu içkiler, tütün, çay) ile damga pulu, millî piyango bileti, akaryakıt (motorin, gazyağı, benzin) şeker, kibrit, kahve gibi maddelerin kâr hadleri ilgili resmî makam ve mercilerce : beldenin bir kısım zaruri ihtiyaçlarına (ekmek, et gibi) ait azami satış fiyatları da belediyelerce tâyin ve tahdit olunmaktadır.

Bu türlü malların satışı ile uğraşanlar için ortalama kâr haddi cetvellerinde daha üstün kâr nisbeti tanınmış olsa dahi, Özel Komisyonun kâr ve fiyat sınırlandırılmalarını gözönünde bulundurarak, sözü edilen maddelerin satış hasılatına ortalama kâr hadlerini değil, kendilerine mah-

sus kâr hadlerini uygulamaları; şayet bu kâr hadleri ortalama kâr haddinden daha yüksek ise bu takdirde de ortalama kâr haddinin tatbiki yoluna gitmeleri gerekir.

— Kamu idare ve müesseselerine ve bunlara bağlı teşekküllere karşı mal teslimini taahhüt etmiş olan mükelleflerin bu işlerden sağladıkları kazanç, ortalama kâr hadlerine göre tesbit edilen gayrisafi kazancın altında ise düşüklük sebebi izah edilmiş sayılmalıdır.

— Rekabetin etkisi ile ticarî emtiada veya taşıma işlerinde mal ve hizmetin benzerlerinden daha düşük fiatla satıldığı veya ifa edildiği iddia olunduğu hallerde bu iddialar, fatura ve diğer belgelerle tevsik olunduğu takdirde, kabul edilmelidir.

— Ticarî faaliyetlerin çeşitli sebeplerle bir takvim yılından az bir süreye inhisar ettiği ve bu yüzden kazançta düşüklük husule geldiğinin iddia olunması halinde, bu iddia, tevsik edilmek kaydıyla, nazara alınmak lâzım gelir.

— Taşıma işlerinde faaliyetin bir takvim yılından daha az bir müddetle devam etmesi halinde işletme giderleri arasında yer alan amortismanın çalışılan süreye göre hesaplanarak, giderler arasına sadece bu suretle bulunan miktarın katılması icabeder.

— Emtia üzerine iş yapanlarda kazanç tesbit edilirken fire ve malın miattan düşmesi gibi hususlara müteveccih olarak mükelleflerce yapılan izahların gözden uzak tutulmaması lâzımdır.

— Özel sermayesinden ziyade millî bankaların kendisine açtığı krediler ile iş gören ve bu sebeple faiz ödeyen ve borçlarını zamanında tediye maksadiyle mallarını benzerlerine nazaran daha düşük fiatla satan ve bu halleri Özel Komisyonca bilinen veya izahat sırasında dermeyan ve tevsik olunan mükelleflerin bu durumları nazara alınmalıdır.

— İstirahat ve eğlence yerleri işletenlerde “ortalama kâr hadlerinin tesbiti hakkındaki yönetmelik” hükümlerine göre işletme giderlerinden sayılan işyeri kirası, hizmet erbabı ücretleri, amortismanlar ve saire gibi işin hacmi ile doğrudan doğruya ilgili bulunmayan sabit masraflar vardır. Böyle bir işletmenin mütehavvil masraflarını teşkil eden işletme giderlerinde (lokantalarda emtia ve malzeme bedeli gibi işin iyi gitmemesi sebebiyle düşüklük husule geldiğinde, sabit masraflar aynen kalacağından, ortalama kâr hadlerine göre hesaplanacak gayrisafi kazanç mükellefin gerçek durumuna uymayan sonuçlar verebilir. Bu gibi hallerde

mükellefin carî yıldaki mütehavvil masrafları evvelki yıllara ait aynı mahiyetteki masraflarıyla mukayese edilmeli ve masraflardaki azalışın işletme durumunun iyiye gitmesinden ileri geldiğine kanaat getirilmesi halinde, beyan olunan kazançtaki düşüklük kısmen veya tamamen izah edilmiş sayılmalıdır.

— Taşıtlarını tamir, bozulma ve sair sebeplerle çalıştıramıyarak garajlarında muhafaza etmiş olan mükellefler bu durumu usulü dairesinde tevsik eyledikleri takdirde, hasılatlarındaki düşüklük için icabına göre kısmen veya tamamen izah edilmiş sayılabilir.

— Rekabet dolayısıyla yılın belli bir süresinde normal tarifenin altında taşıma işleri yapanlar, bu hususu isbat ve tevsik kaydiyle, hasılatlarındaki düşüklüğü kısmen veya tamamen izah etmiş sayılabilirler.

İnceleme sonuçlarına göre vergi tarhi :

Ortalama kâr haddi esasına tâbi mükellefler, kazançlarındaki düşüklüğü izah edememiş sayılırsa, ortalama kâr haddi esasına göre tesbit edilmiş olan miktar vergi tarhına esas tutulur.

Bilindiği gibi, ortalama kâr haddine tâbi mükellefler, yıllık beyanname usulünde vergi veren kimselerdir. Bunların beyannamelerinde gösterdikleri kazançlar düşük görüldüğü için haklarında ortalama kâr haddi uygulanmış olabileceği gibi, beyannamelerinde hiç gelir göstermedikleri, yahut zarar gösterdikleri için ortalama kâr haddine tâbi tutulmaları da mümkündür. Birinci hâlde, yâni beyannemlerinde gelir göstermiş olanlar için ortalama kâr haddi yoluyla bulunan kazanç, beyan edilen kazanç yerine geçer. Bu takdirde evvelce bildirilen matrah ile yeni matrah arasında bir fark olacağından, bu farka ait vergi ikmalen tarh olunur.

Beyannamesinde hiç matrah göstermemiş ve bu yüzden evvelce vergi vermemiş olan mükellefler ise, ortalama kâr haddi esasına göre bulunan matrah üzerinden vergi vermek durumuna girerler.

Mükellefler adına tarhi gereken vergilerin, özel komisyonun kararının verildiği tarihi izleyen 3 gün içinde tarh ve tebliğ edilmesi lâzım gelmektedir.

Tebliğ ihbarname ile yapılır. İhbarnameyi alan mükellef, vergiye karşı Uzlaşma Komisyonlarına başvurabileceği gibi. İtiraz Temyiz Komisyonlarına ve en son Danıştaya da gidebilir.

Burada bir hususun açıklanmasını faydalı görüyoruz:

1000 liralık farkın tesbiti, işletmelerini tek başına yürütenlerde bir zorluk doğurmamaktadır. Bunu misâllerle görmüş bulunuyoruz. Sözü edilen miktarın ortaklık halindeki işletmelerde tesbiti güçlükler yaratmakta ve çeşitli görüşlere yol açmaktadır.

Bu bahiste birbirinden farklı iki görüş vardır:

1 — 1000 liralık farkın ortaklık kazancına tatbiki :

Bu görüşe göre, ortalama kâr haddi esasının uygulanmasında işletme kazancı esastır. Ortaklıklarda işletme kazancı ortaklığın kazancıdır. Ortaklığın kazancı ortalama kâr haddine göre bulunan kazançtan 1000 liradan fazla düşük olur ve düşüklüğün nedeni de ortak tarafından izah edilemezse, fazlalık ortaklığın kazancı yerine geçer ve dolayısıyla ortaklardan her biri kendi paylarına düşen miktar üzerinden vergi verirler.

Bu görüşü bir misâlle açıklayalım:

Misâl :

A, B adlarındaki şahısların âdi ortaklık şeklinde taşıma işleri yaptıklarını, ortaklığın gayrisafi kazancının:

| Safi kazanç | Genel giderler | |
|-------------|----------------|--------------|
| 10.000 + | 8000 = | 18.000 lira. |

Ortalama kâr haddine göre bulunan kazancın da 20.000 lira olduğunu düşünelim. İki kazanç arasındaki fark ise:

$20.000 - 18.000 = 2000$ liradır. Misaldeki işletmenin (ortaklığın) kazancı 1000 liradan fazla (2000 lira) düşük bulunduğundan, düşüklük sebebinin izah edilemediği farz olunursa, bildirilen kazanç yerine ortalama kâr haddi esasında tesbit olunan kazanç (20.000 lira) ortaklık kazancı kabul edilecektir. Ortaklığın iki şeriki olduğuna göre, her birinin payına düşen 1000 lira üzerinden adlarına ikmalen vergi tarh olunacaktır. Görülüyor ki, bu görüşe göre, 2000 liralık farkın ortaklar arasında bölüşülmesine ve çıkan rakamın 1000 lirayı geçip geçmediğine bakılmasına lüzum yoktur. Zira, 1000 liralık ölçü ortaklık kazancına uygulanmıştır.

2 — 1000 liralık farkın ortakların kazançlarına ayrı ayrı tatbiki

Diğer görüş şudur : Kanun mükelleflerinden beyan ettikleri kazanç ile ortalama kâr haddi esasına dayanılarak hesaplanan ve miktarı 1000 lirayı aşan matrah farklarının vergilendirilmesini hedef tutmuştur.

Gelir vergisinde ortaklıkların beyanname vermeleri ve beyanname kazançlarını göstererek ortaklık olarak vergiye muhatap olmaları bahis konusu değildir. Bu itibarla, ortaklıklarda 1000 liralık farkın, vergiye tâbi mükellefler (ortaklar) bakımından nazara alınması lâzım gelir. Bunun için de, ortalama kâr haddi esasında tesbit olunan kazancın ortaklık kazancı kabul edilmesi hâlinde, aradaki fark ortaklar sayısına bölüştürülür. Çıkan rakam 1000 lira ve daha aşağı olduğu takdirde ortak adına vergi tarhına lüzum kalmaz.

Bu anlayışa göre, yukarıki misâlde geçen ortaklığın kazancı (izah edilememesi sebebiyle) 20.000 lira olacak; şu kadar ki, ortaklara vergi tarh edilebilmesi için bu miktarla ortaklığın mükellef ortaklar tarafından verilen şahsî beyanname gösterilen — kazancı olan 18.000 lira arasındaki fark ortak sayısına bölünecek; çıkan rakamın yâni; $2000 \div 2 = 1000$ lira fark kanunî haddin altında bulunduğundan ortak namına vergi tarh olunmayacaktır.

Tatbikatta birbirinden farklı sonuçlar doğuracak olan bu görüşlerden hangisine uyulmakta olduğunu bilmiyoruz. Biz, şahsen ikinci görüşü benimsemekteyiz.