

Ayrıca, bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olan mükellefler “Tek Düzen Hesap Planına” uymak zorundadırlar. Yani, bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, Maliye Bakanlığınca 26.12.1992 tarih ve 21447 sayılı Mükerrer Resmi Gazete’de yayınlanan “Tek Düzen Hesap Planı”nda belirtilen esaslara uymak şartıyla muhasebe hesaplarını belirleyeceklerdir. Ayrıca, bu mükellefler muhasebe standartları ile mali tabloların düzenlenmesine ilişkin usul ve esaslara da uymaları lazımdır.

Bilindiği üzere; Türk Ticaret Kanununda defter tutulması ile ilgili bazı hükümler mevcuttur. Mükelleflere V.U.K. nun 175 nci maddesi ile muhasebe usulünü seçmede serbestlik tanınmış olması, Türk Ticaret Kanunu hükmünü ihlal etme hakkını vermez. Yani, mükellefler defter ve kayıtlarını tutarken, T.T.K. nundaki defterler ile ilgili hükümlere de uymak zorundadırlar.

Maliye Bakanlığı; muhasebe kayıtlarını bilgisayar programları aracılığı ile izleyen mükellefler ile bu bilgisayar programlarını üreten gerçek ve tüzel kişilere, uyulması gereken kuralları ve bilgisayar programlarının içermesi gereken asgari hususlar ile standartları ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. (\*)

## **II- DEFTER TUTMA BAKIMINDAN TÛCCARLAR:**

Ticari kazanç; gerçek ve basit usul olmak üzere iki şekilde tespit edilir. G.V.K. nun 46, 47, 48 ve 51 nci maddelerinde ticari kazancın, basit usule göre tespit edilmesine ilişkin esaslar açıklanmıştır. Ticari kazancın basit usule göre tespitinde, herhangi bir defter tutması söz konusu olmayıp, mükellefin kazancı belli esaslara göre tespit edilir.

Ticari kazancın gerçek usulde tespiti ise, mutlak surette bir defter tutulmasını ve bir muhasebe sisteminin kurulmasını gerektirir. Ticari kazancın gerçek usule göre tespiti ise ”Bilanço Esası” ve “İşletme Hesabı Esası” olmak üzere iki esasa göre yapılır. Bu durumlar aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

### **A- TÛCCAR SINIFLARI:**

---

(\*) Bakanlık bu konudaki yetkisini Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği No 1-14 ile kullanmıştır.

Ticari kazancın gerçek usulde tespiti bilanço veya işletme hesabı esaslı olmak üzere iki şekilde yapılır. Bilanço veya işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespit kriteri ise aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır; tüccarların iş hacimleri veya hukuki durumlarıdır. Tüccarları tutacakları defterler bakımından, dolayısıyla kazançlarının tespiti bakımından ikiye ayırmada güdülen amaç ise; ticari muamele hacmi dar olan mükelleflere daha basit bir kayıt sistemi tesis ettirmek, iş hacmi veya hukuki statüsü müsait olanlardan ise, bu görevin tam olarak yerine getirilmesini istemektir.

V.U.K. nun 176 ncı maddesinde bu esaslar dikkate alınarak, tüccarlar iki sınıfa ayrılmıştır. Bunlar; birinci sınıf tüccarlar ve ikinci sınıf tüccarlardır.

Birinci sınıf tüccarlar, kayıt ve hesaplarını bilanço esasına göre tuttukları defterlere kaydederler. Kazançlarını da bu esasa yani bilanço esasına göre tespit ederler. İkinci sınıf tüccar sayılanlar ise, muamelelerini işletme hesabı esasına göre tuttukları deftere kaydeder ve kazançlarını da bu esasa göre tespit ederler.

Bir tüccarın hangi sınıfa gireceği, tüccarın iş hacmi ve hukuki statüsüne göre tayin ve tespit edilir.

### **1- Birinci Sınıf Tüccarlar:**

V.U.K. nun 177 nci maddesi hükmünde hangi kişilerin birinci sınıf tüccar sayılacağı belirtilmiştir. Anılan madde hükmüne göre, birinci sınıf tüccar sayılmada üç esas göz önünde bulundurulmuştur. Bu esaslar; iş hacmi, statü gereği ve kendi istekleri üzerine birinci sınıf tüccar sayılmadır. Bu esasların mahiyetleri aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.

#### **a- Yıllık İş Hacmine Göre Birinci Sınıf Tüccar Sayılanlar:**

V.U.K. nun 177 nci maddesinde; birinci sınıf tüccar sayılan kişiler için göz önünde bulundurulmuş esaslar açıklanmıştır. Bu esaslardan biri ve en önemlisi tüccarların bir yıllık süre içinde yapmış oldukları iş hacmidir. İş hacminin baz alınmasından güdülen amaç ise, birinci sınıf tüccar sayılacak olanlar için belirlenecek ölçünün, belli bir seviyenin üstünde tutulması ve mükelleflere bilanço esasına göre defter tutma ile

muhasabe sistemlerini kurmada yüklenen külfetin, yine belli bir seviyenin üstünde olan mükelleflerden yerine getirmelerini istemektir.

Vergi Usul Kanununun 177 nci maddesi hükmüne göre; birinci sınıf tüccar sayılanlarda iş hacmi, işletmenin faaliyet konusu dikkate alınarak ayrı ayrı tespit edilmiştir. İş hacminin tespitinde esas alınan ölçüler; emtia alım ve satımı yapanlar, imalatçılar ve hizmet işletmeleri için farklı esaslar nazara alınmak suretiyle belirlenmiştir. (\*)

Ayrıca, V.U.K. nun 177 nci maddesinde belirtilen hadler her yıl değişecektir. Çünkü aynı kanunun mükerrer 414 ncü maddesi hükmüne göre; 177 nci maddede belirtilen hadler her yıl, bir önceki yıla ait yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak yeniden tespit edilecektir. Ayrıca, Bakanlar Kurulu bu şekilde tespit edilen hadleri, yarısına kadar indirmeye veya yarısına kadar arttırmaya yetkilidir. (V.U.K. Mük.Md. 414).

Bu ölçülerin neler olduğu aşağıdaki bölümlerde kısaca açıklanmıştır.

### **1) Emtia Alım, Satımı ve İmalat İşi Yapanlar:**

V.U.K. nun 177/1 nci maddesi hükmüne göre; emtia alım, satımı ve imalat işi ile uğraşanların birinci sınıf tüccar sayılabilmeleri için, bunların yıllık emtia alımları tutarının 119.000.-TL'nı aşması veya yıllık satışları tutarının 168.000.-TL'nı aşması gerekir. Başka bir ifadeyle, satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanlarda; yıllık emtia alımları tutarı 119.000.-TL veya emtia satışları tutarı 168.000.-TL'nı aşanlar, birinci sınıf tüccar sayılır. (\*\*) (\*\*\*)

Yani, toptan veya perakende ya da hem toptan hem de perakende emtia alıp, satanlar ile imalat işi ile uğraşanlar veya ithalat ve ihracat işi yapanların birinci sınıf tüccar sayılabilmeleri için, V.U.K. nun 177/1 nci maddesinde belirtilmiş olan 119.000.-TL alış veya 168.000.-

---

(\*) Serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan tüm gerçek ve tüzel kişiler; herhangi bir halde bağlı olmaksızın V.U.K.nu hükümlerine göre, 2005 hesap döneminden itibaren "Bilanço Esasın"nda defter tutmak zorundadır. (V.U.K. Gnl. Tb. 345)

(\*\*) V.U.K.nun 177/1, 2 ve 3 ncü maddesinin uygulamasında; 2008 takvim yılı için belirlenen hadler; 177/1 için 107.000.-TL ve 150.000.-TL, 177/2 nci için 60.000.-TL, 177/3 üncü bent için de 107.000.-TL olarak tespit edilmiştir. (V.U.K. 378 Seri No'lu Genel Tebliğ).

(\*\*\*) V.U.K. nun 388 Sıra No'lu Genel Tebliğ ile; V.U.K.nun 177/1inci maddesinde belirtilen hadler, 2009 takvim yılında uygulanmak üzere 119.000.-TL ve 168.000.-TL olarak tespit edilmiştir.

TL satış ölçüsünden sadece birinin, bir hesap döneminde aşılmış olması gerekir. Birinci sınıf tüccar sayılabilmek için konulmuş olan alım ve satım ölçüsünün her ikisinin bir hesap döneminde aşılmış olması gerekmez. Belirlenmiş olan ölçülerden sadece birinin aşılmış olması birinci sınıf tüccar sayılabilmek için yeterlidir.

Üzerinde durulması gereken bir husus da; bir hesap dönemindeki “Alış” deyiminin neyi ifade ettiği konusudur. V.U.K. nun 177/1 nci maddesinde geçen alış deyiminden maksat; işletmede satılmak üzere yapılan emtia alışlarıdır. Yoksa işletmede kullanılmak üzere satın alınan demirbaş eşya veya fabrikada kullanılmak üzere satın alınan makine ve benzeri nitelikteki amortisman konusu iktisadi kıymetler “Alış” olarak değerlendirilemez. Yani, hesap dönemi içindeki emtia alış miktarının hesaplanmasında dikkate alınacak tutar, sadece işletmede satılmak üzere yapılan emtia alışlarıdır. Bu amaç dışında hangi nedenle olursa olsun, satın alınan iktisadi kıymetler alış olarak dikkate alınamaz.

Diğer taraftan, emtia alış tutarının hesaplanmasında nazara alınacak tutar, sadece satın alınan emtianın “Mübayaa” bedelidir. İthal edilen emtiada mübayaa bedeli olarak dikkate alınacak tutar ise, emtianın gümrüklü bedelidir. Çünkü, V.U.K. nun 177/1 nci maddesinde “Alış” deyimini kullanılmıştır. Emtianın alış bedeli ise sadece mübayaa bedelini ifade eder. Bu nedenle; emtia alışları tutarının hesaplanmasında, emtianın maliyet bedeli değil, yalnızca mübayaa bedeli esas alınır. Gümrüklü bedel veya mübayaa bedelinden sonra yapılan nakliye, sigorta, hammaliye v.b. giderler bu haddin hesaplanmasında dikkate alınmazlar.

Ayrıca, emtia alış bedelinin hesaplanması sırasında bir evvelki yıldan devreden “Stok” emtia mevcudu dikkate alınmaz. Yani, alış tutarının hesaplanmasında, sadece o hesap dönemi içinde satın alınan emtia miktarı dikkate alınır.

Öte yandan; bir tüccarın iş hacminin hesaplanmasında, bu tüccarın tüm işyerlerinde yapılan iş hacmi toplamının dikkate alınması gerekir. Yani, bir tüccarın V.U.K. nun 177/1 nci maddesinde belirtilen hadleri aşip aşmadığının tespitinde, bu tüccarın birden fazla iş veya işletmesi varsa, bütün işletmelerine ait iş hacmi topluca dikkate alınır ve bu duruma göre tüccar sınıfı belli edilir. Başka bir ifadeyle; tüccarın bir veya ikinci sınıf tüccar sayılmasında, tüccara ait iş hacmi işletmeler

itibariyle ayrı ayrı değil, tüm işletmelere ait iş hacmi topluca dikkate alınır.

## 2) Hizmet İşletmesi Çalıştıranlar:

Mal alım, satımı ve imalat işi dışındaki işlerle uğraşan ve bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatı 67.000.-TL'nı aşan kişiler, birinci sınıf tüccar sayılır. Yani mal alım, satım işi veya imalat işi ile uğraşmayan; komisyoncu, nakliyecisi, otelci, sigortacı v.b. gibi hizmet işletmesi çalıştıran kişiler, bir hesap döneminde, bu işlerden elde ettikleri gayrisafi iş hasılatı 67.000.-TL'nı aşarsa, bu kişiler birinci sınıf tüccar sayılır. (\*) (\*\*)

Gayrisafi iş hasılatının hesaplanmasında; hizmet mukabili alınan iş hasılatı esas alınır. Bu tutardan hiç bir gider tenzil edilemez. (V.U.K. Md. 177/2).

## 3) Emtia Alım, Satımı İşi İle Diğer İşleri Birlikte Yapanlar:

Emtia alım, satım işleriyle bu işler dışında kalan diğer işleri birlikte yapan kişilerin birinci sınıf tüccar sayılabilmeleri için; hizmet işletmesinden elde edilen gayrisafi iş hasılatının beş katı ile emtia satış hasılatı tutarı toplamının, bir hesap döneminde 119.000.-TL'nı aşması gerekir. Başka bir ifadeyle; tüccarlar bazı hallerde hem emtia alım-satım işi yapar, hem de hizmet işletmesi çalıştırabilirler. Bunların birinci sınıf tüccar sayılabilmeleri için, yukarıdaki 1 ve 2 nci bölümlerde açıklanan iki durum birlikte düşünülerek yeni bir ölçü tayin edilmiştir. Bu ölçüye göre, bir yıllık emtia satış tutarı ile hizmet işletmesinden elde edilen gayrisafi iş hasılatının beş katının 119.000.-TL'nı aşması gerekmektedir. Yani 119.000.-TL'lük had aşılmış ise, bu kişiler de birinci sınıf tüccar sayılacak ve bilanço esasına göre defter tutacaklardır. V.U.K. Md. 177/3). (\*\*\*)

---

(\*) V.U.K. nun 177/2 nci maddesinin uygulanmasında; 2009 takvim yılı için belirlenen had, 67.000.- TL'dir.(V.U.K. Gnl. Tb. 388).

(\*\*) V.U.K. nu 378 Sıra No'lu Genel Tebliği ile; V.U.K. nun 177/2 nci maddesinde belirtilen had; 2008 yılında uygulanmak üzere 60.000.-TL olarak belirlenmiştir.

(\*\*\*) V.U.K. nu 388 Sıra No'lu Genel Tebliği ile; V.U.K. nun 177/3 ncü maddesinde belirtilen had; 2009 yılında uygulanmak üzere 119.000.-TL olarak belirlenmiştir.

**ÖRNEK:** Gelir vergisi mükellefi olan (A); 2008 takvim yılında süpermarket işletmekte olup aynı zamanda nakliye işiyle de uğraşmaktadır. Süpermarketin bir yıllık cirosu 75.000.-TL, nakliye hasılatı da 8.000TL'dir.

Bu duruma göre; süpermarketin yıllık satış tutarı 75.000.-TL'dir. Nakliye işinin hasılatı ise 8.000.-TL olup, bu hasılatın beş katı (8.000 x 5)= 40.000.-TL'dir. Yıllık emtia cirosu ile nakliye işine ait hasılatın beş katının toplamı ise (75.000 + 40.000) = 115.000.-TL olacaktır. Bu miktar ise; V.U.K. nun 177/3 ncü maddesinde belirtilmiş olan 107.000.-TL haddi aşmış bulduğundan, mükellef (A) nın 2009 takvim yılında birinci sınıf tüccar sayılması gerekir. (\*) (\*\*)

Bilinmesi gereken diğer bir husus da; bu nevi işletmelerde emtia alışlarının dikkate alınmayacağı konusudur. Yani, hizmet işletmesinin hasılatının beş katı ile emtia satış hasılatı toplamının belirlenen haddi aşması gerekir. Yapılan bu tespit, emtia alış tutarının dikkate alınması ise söz konusu değildir.

#### **b- Statüleri Gereği Birinci Sınıf Tüccar Sayılanlar:**

V.U.K. nun 177/4, 5 nci maddesi hümküne göre; bir kısım tüccarların iş hacmi ne olursa olsun, bu mükellefler ister gelir vergisine isterse kurumlar vergisine tabi olsunlar; bunlar statüleri gereği birinci sınıf tüccar sayılırlar. Bu mükellefler, her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerdir.

#### **1) Her Türlü Ticaret Şirketleri:**

V.U.K. nun 177/4 nci maddesi gereğince, her türlü ticaret şirketleri birinci sınıf tüccar sayılır ve bilanço esasına göre defter tutarlar. Yani, her türlü ticaret şirketleri ciro veya iş hacimlerine bakılmaksızın birinci sınıf tüccar sayılırlar.

Ticaret şirketleri; sermaye şirketleri ve şahıs şirketleridir. Sermaye şirketleri bilindiği üzere anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerdir. Şahıs şirketleri ise kollektif ve adi komandit şirketlerdir.

---

(\*) V.U.K. nu 388 Sıra No'lu Genel Tebliği ile; V.U.K. nun 177/3 ncü maddesinde belirtilen had; 2009 yılında uygulanmak üzere 119.000.-TL olarak belirlenmiştir.

(\*\*) V.U.K.nun 177/3 ncü maddesinde belirtilen ve 2008 takvim yılında uygulanan had, 107.000.-TL'dir. (V.U.K. Gnl. Tb. 378).

Adi ortaklıklar, statüleri gereğince birinci sınıf tüccar sayılmazlar. Çünkü bunların tüzel kişiliği olmayıp, ayrıca bunların statüleri uyarınca birinci sınıf tüccar sayılmayacakları V.U.K. nun 177/4 nci maddesindeki parantez içi hükmünde açıkça belirtilmiştir. Ancak, adi ortaklıkların birinci sınıf veya ikinci sınıf tüccar sayılmalarında dikkate alınacak ölçü, adi ortaklığın iş hacmidir. Yani, adi ortaklığın iş hacmi V.U.K. nun 177/1, 2, 3 nci maddelerinde belirtilen ölçüleri aşıyorsa, birinci sınıf tüccar, aşmıyorsa ikinci sınıf tüccar sayılacak ve bu duruma göre de defter tutacaklardır.

## **2) Kurumlar Vergisine Tabi Olan Diğer Tüzel Kişiler:**

Statüleri gereği birinci sınıf tüccar sayılan bir grubu da, ticaret şirketleri dışında kalan ve kurumlar vergisine tabi bulunan diğer tüzel kişiler oluşturur. Bunlar; iktisadi kamu kuruluşları, iş ortaklıkları, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olan iktisadi işletmeler ve benzerleridir. Bunların iş hacimleri ne olursa olsun, birinci sınıf tüccar sayılır ve bilanço esasına göre defter tutmak zorunlulukları vardır.

Ancak, ticaret şirketleri dışında kalan ve kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerden, işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir. (V.U.K. Md. 177/5).

## **c- Kendi İstekleri İle Birinci Sınıfı Tercih Edenler:**

V.U.K. nun 177/6 nci maddesi hükmü uyarınca, ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih eden kişiler de birinci sınıf tüccar sayılır. Başka bir ifadeyle; gerçek kişilerin emtia alım-satım veya gayrisafi iş hasılatları tutarı; V.U.K. nun 177/1, 2, 3 nci maddesinde belirtilen hadleri aşmamış olsa bile, bu kişiler bilanço esasına göre defter tutmayı istedikleri takdirde, kanun bu mükelleflerin isteklerini dikkate alarak birinci sınıfa geçmelerine ve bilanço esasına göre defter tutmalarına müsaade etmiştir. Bu mükelleflerin bilanço esasına göre defter tutabilmeleri için, vergi dairesine bildirimde bulunmaya ve müsaade almalarına gerek yoktur. Zira, bu husustaki tercih hakkı tamamen mükelleflere bırakılmıştır. (V.U.K. Md. 177/6).

## **2- İkinci Sınıf Tüccarlar:**

Defter tutmak zorunda olan ve birinci sınıf tüccarların dışında kalanlar, ikinci sınıf tüccar sayılır ve işletme hesabı esasına göre defter tutarlar (V.U.K. Md. 178).

Yani, V.U.K. nun 177/1, 2 ,3 nci maddesinde belirtilen ölçülerin altında iş hacmi olan ve ticaret şirketi statüsünde bulunmayan, kendi istekleri ile birinci sınıfa geçmeyi tercih etmemiş olan kişiler ikinci sınıf tüccar sayılır.

Ayrıca, kurumlar vergisine tabi olan fakat ticaret şirketleri ile kooperatif ve iş ortaklığı dışında kalan diğer tüzel kişilerden, işlerinin gereği olarak bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan ve lüzum görülmeyen tüzel kişilerin, işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilebilir. Ve bunlar da ikinci sınıf tüccar sayılırlar. (V.U.K. Md. 177/5).

Diğer taraftan, ilk defa işe başlayanlar ile yeniden işe başlayan tüccarlar da (gerçek kişiler), ilk işe başladıkları yıl için ikinci sınıf tüccar sayılırlar ve işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Zira, işe başladıkları ilk yılda bunların iş hacimleri belli değildir. Fakat, bu kişiler isterlerse ilk yılda da bilanço esasına göre defter tutabilirler. Dolayısıyla birinci sınıf tüccar sayılırlar.

Daha önce bilanço esasına göre defter tutan ve iş hacmi belli olan bir kişinin, işini birkaç yıl bıraktıktan sonra, yeniden işe başlaması halinde ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı esasına göre defter tutması mümkündür. Zira, V.U.K. nun 178 nci maddesinde “Yeniden” işe başlayan tüccarların, iş hacimleri belli oluncaya kadar, ikinci sınıf tüccarlar gibi hareket edecekleri belirtilmiştir. Ancak, bu kişiler isterlerse bilanço esasına göre defter tutabilirler.

**ÖRNEK:** Gelir vergisi mükellefi olan ve dayanıklı tüketim malları ticareti ile uğraşan (A), bilanço esasına göre defter tutmakta iken işini 2005 takvim yılında bırakmıştır. Mükellef (A), 2008 yılında dayanıklı tüketim malı ticareti yapmak üzere yeniden bir iş yeri açmıştır.

Bu duruma göre; mükellef (A), 2008 takvim yılında ikinci sınıf tüccar sayılacak ve işletme esasına göre defter tutacaktır. Eğer, (A) şahsı isterse bilanço esasına göre de defter tutabilir.

Üzerinde durulması gereken diğer bir başka husus da; bilanço esasına göre defter tutan bir mükellefin, başka bir işe başlaması ha-