



**T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN
OLAYLA VERGİNİN HAZİNEYE İNTİKALİ
ARASINDAKİ SÜREYİ KISALTAN YÖNTEMLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Esmâ Evren DİLEK

BURSA 2006



T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN
OLAYLA VERGİNİN HAZİNEYE İNTİKALİ
ARASINDAKİ SÜREYİ KISALTAN YÖNTEMLERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Esmâ Evren DİLEK

Danışman
Yrd. Doç. Dr. Adnan GERÇEK

BURSA 2006

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

..... Anabilim/Anasanat Dalı,
..... Bilim Dalı'nda numaralı
.....'nın hazırladığı “.....
.....” konulu
..... (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile ilgili tez savunma sınavı,
...../...../ 20.... günü -saatleri arasında yapılmış, sorulara alınan cevaplar sonunda adayın
tezinin/çalışmasının(başarılı/başarısız) olduğuna(oybirliği/oy
çokluğu) ile karar verilmiştir.

Sınav Komisyonu Başkanı
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye (Tez Danışmanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Ana Bilim Dalı Başkanı
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

...../...../ 20....

Enstitü Müdürü
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

ÖZET

Yazar : Esmâ Evren DİLEK
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XII + 182
Mezuniyet Tarihi :
Tez Danışman(lar)ı : Yrd. Doç. Dr. Adnan GERÇEK

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAYLA VERGİNİN HAZİNEYE İNTİKALİ ARASINDAKİ SÜREYİ KISALTAN YÖNTEMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğmaktadır. Doğan vergi alacağı vergilendirme sürecini oluşturan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçerek hazineye intikal etmektedir. Beyan esasına dayalı Türk Vergi Sisteminde kazanç vergileri kazancın elde edildiği yılı izleyen yıl içinde beyan edilip ödenir. Verginin hazineye intikal süresini uzatan bu süreçlerin varlığına bir de enflasyonun olumsuz etkileri eklenince vergi gelirlerinin tahsil süresini kısaltacak yöntemler geliştirilmiştir. Bu amaçla vergi sistemimize, verginin sonradan indirilmek üzere ödeme yapıldığı esnada kesilmesi esasına dayalı kaynakta kesme yöntemi ile içinde bulunulan cari yıl gelirlerinin yıl sonunda hesaplanacak vergisinin bir kısmının önceden tahsilini amaçlayan geçici vergi yöntemi dahil edilmiştir. Kaynakta kesme yönteminde verginin taraflarından mükellef ve vergi idaresinin yanı sıra verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan vergi sorumlusu adı altında bir üçüncü kişi daha vardır. Başta gelir vergisi olmak üzere vergi sistemimizde oldukça yaygın kullanılan, bir vergi tahsil usulü olan kaynakta kesme yönteminde vergi, istihkakların ödenmesi sırasında vergi sorumluları tarafından kesilerek vergi dairesine yatırılır. Bir tür peşin ödeme uygulaması olan geçici vergi yöntemi, daha sonra ödenecek olan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere üçer aylık cari yıl kazançlarından bir yılda dört dönemde alınan bir vergidir. Her iki yöntemin de uygulama alanının sınırı kanunlarla gerektiği gibi çizilirse vergi gelirlerinin etkin ve verimli şekilde tahsili sağlanabilir. Aksi takdirde bu yöntemlerin yaygın kullanılması devletin elde ettiği gelirleri gerçekten ihtiyaçlar doğrultusunda kullanmadığı inancını taşıyan mükellefi, elde etmediği gelirin vergisini ödemediği yönünde olumsuz bir psikolojiye sürükleyebilir.

Anahtar Sözcükler

Vergi,

Vergileme Süreci,

Kaynakta Kesme

Vergi Sorumlusu,

Geçici Vergi

ABSTRACT

Yazar : Esmâ Evren DİLEK
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : XII + 182
Mezuniyet Tarihi :
Tez Danışman(lar)ı : Yrd. Doç. Dr. Adnan GERÇEK

EVALUATION OF THE PROCESSES THAT SHORTEN THE TIME PERIOD BETWEEN THE TAX EVENT AND THE TRANSITION OF THE TAX TO THE TREASURY IN THE TURKISH TAX SYSTEM

Deferred tax assets arise by the occurrence of the incidents that the tax laws attach with the tax, or the completion of the legal situation. The arising deferred tax asset is passed to the public treasury by passing through the phases of tax imposition, official statement, tax falling due and collection, which constitute the taxation of arising deferred tax asset process. In the Turkish Tax System, profit taxes are declared and paid in the year following the year that the profit is earned. After the negative effects of inflation are added on these processes that lengthen the duration of the transition of the taxes to the public treasury, processes to shorten the process of tax profits collection are developed. With this purpose, withholding tax process that is based on the exaction of tax while the payments is made which is to be reduced afterwards; and the advance tax process that aims for advance partial collection of the taxes that are to be calculated at the end of the current year are included. In the withholding tax process, besides the tax payer and the tax administration, there is a third person under the name of tax responsible for the payment of the tax that is addressed to demander tax department. In the withholding tax process, which is a common tax collection procedure mainly in income tax and in our tax system in general, tax is exacted and deposited in the tax department by the tax responsables in the course of payment of the remuneration. Advance tax, which is an application of down payment, is a tax collected four times on the three-months earnings of the current year which is to be deducted from the income or corporate tax that will be paid afterwards. If the application boundaries of both tax processes are set according to the laws, effective and efficient tax income collection can be fulfilled. Otherwise, the common use of these processes may lead the tax-payer, who has the belief that the government does not utilize its income for the true necessities, to assume she/he is paying the tax of the income she/he did not earn.

Keywords

Tax, Taxation Procedure, Withholding Tax,
Tax Responsible, Advance Tax

ÖNSÖZ

“Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olayla Verginin Hazineye İntikali Arasındaki Süreyi Kısaltan Yöntemlerin Değerlendirilmesi” konulu bu çalışma, verginin doğuşundan hazineye intikaline kadar geçen süreyi kısaltmak amacıyla Türk Vergi Sistemine dahil edilen “kaynakta kesme” ve “geçici vergi” yöntemleri üzerine oturtulmuştur. Enflasyonist koşulların yoğun olduğu ülkemizde önemli bir kaynak olan vergi gelirlerinin bu olumsuz koşullar karşısında bu yöntemler vasıtasıyla korunması sağlanmaya çalışılmış ve vergi tahsilinin olabildiğince hızlı gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Vergiyi doğuran olayla verginin hazineye intikaline kadar geçen süreçler ve bu süreç içerisinde enflasyonun vergi gelirlerine olumsuz etkisi belirtilip aynı amaç doğrultusunda geliştirilen bu iki yöntemin tanım, amaç ve kapsamlarına ve diğer bazı ülkelerin vergi sistemlerindeki uygulamalarına değinildikten sonra iki farklı bölümde olmak üzere ağırlıklı olarak bu yöntemlerin Türkiye’deki uygulamaları üzerinde durulmuştur. Vergi gelirlerinin gerektiği gibi tahsil edilemediği ve enflasyonun etkili olduğu ülkemizde vergi tahsil yöntemleri olarak kullanılan kaynakta kesme ve geçici vergi müesseselerinin vergi sistemimizdeki kullanım alanları, ne kadar etkin ve verimli kullanıldıkları ve önemi bu çalışmada vurgulanmaya çalışılmıştır.

Ağırlıklı olarak uygulamaya değinildiğinden ve vergi konusunun sık sık kanun değişikliklerine maruz kalmasından dolayı bu çalışmada en çok makalelerden yararlanılmıştır. Genel tanım, temel bilgiler için vergi hukuku kitaplarından ve kanun metinlerinden faydalanılmıştır. Sayısal verilerin kullanıldığı bölümlerde ayrıca tablolara da yer verilmiştir. Vergi Hukuku mevzuatı çok sık aralıklarla değişime uğradığı için bu çalışma sürerken de gerçekleşen değişiklikler titizlikle gerekli yerlere işlenmiştir. Tez, yapılan araştırmalar sonucu elde edilen objektif, kesin bilgilerden, sayısal verilerden ve sonuç kısmındaki yorum ve eleştirilerden oluşmaktadır.

Her zaman olduğu gibi tez çalışmamı yürütürken de maddi-manevi her türlü desteğini benden esirgemeyen bana olan inancını hiç yitirmeyen aileme ve arkadaşlarıma, elindeki kaynaklarla ve fikirleriyle bana yardımcı olan Eski Gelirler Kontrolörü YMM Kurtuluş AKDENİZ’e teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	II
ÖZET	III
ABSTRACT.....	IV
ÖNSÖZ	V
İÇİNDEKİLER	VI
KISALTMALAR.....	XI
TABLolar DİZİNİ.....	XII
GİRİŞ	1

I. BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAYLA VERGİNİN HAZİNEYE İNTİKALİ ARASINDAKİ SÜREYİ KISALTAN YÖNTEMLERLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. VERGİYİ DOĞURAN OLAY, VERGİLEME SÜRECİ VE TANZİ ETKİSİ	3
A. Vergi Borcu Alınmasının Önkoşulları ve Vergiyi Doğuran Olayın Önemi.....	3
B. Vergilendirme Sürecinin Genel İşleyişi	7
1. Tarh	8
a. Beyana Dayanan Tarh.....	9
b. İkmalen Vergi Tarhı	9
c. Re'sen Vergi Tarhı.....	10
d. Verginin İdarece Tarhı.....	10
2. Tebliğ.....	10
3. Tahakkuk	12
4. Tahsil	14
C. Normal Vergi Ödeme Süreleri	16
D. Vergiyi Doğuran Olayla Hazineye İntikali Arasındaki Gecikme ve Tanzi Etkisi	18
E. Türk Vergi Sistemi İçin Tanzi Etkisinin Hesaplanması	21
II. KAYNAKTA KESME (STOPAJ, VERGİ TEVKİFATI) YÖNTEMİ	27
A. Kavram ve Uygulama Amacı.....	27
B. Kaynakta Kesme Yönteminin Türk Vergi Sistemindeki Tarihi Gelişimi	28
C. Kaynakta Kesme Yönteminde Taraflar ve Aralarındaki İlişki.....	30
1. Kaynakta Kesme Yönteminde Taraflar	30

2. Kaynakta Kesme Yönteminde Taraflar Arasındaki İlişki	32
a. Vergi Sorumlusu ile Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki	32
b. Vergi Sorumlusu İle Vergi Borçlusunu Arasındaki İlişki	33
c. Vergi Borçlusunu İle Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki.....	34
d. Mütessesil Sorumluluk Çerçevesinde Vergi Borçlusunu ve Vergi Sorumlusu İle Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki	35
D. Kaynakta Kesme Yönteminin Diğer Tahsil Yöntemleri İle Karşılaştırılması	36
1. Kaynakta Kesme ve Peşin Ödeme Yöntemi.....	37
2. Kaynakta Kesme ve İltizam Yöntemi	38
3. Kaynakta Kesme ve İhale Yöntemi.....	39
4. Kaynakta Kesme ve Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil Yöntemi	39
5. Kaynakta Kesme ve Emanet Yöntemi.....	40
6. Kaynakta Kesme ve Kaynaktan Tahkik Yöntemi	40
E. Kaynakta Kesme Yönteminin Yararları ve Bu Yönteme Yöneltilen Eleştiriler....	40
1. Kaynakta Kesme Yönteminin Yararları	40
2. Kaynakta Kesme Yöntemine Yöneltilen Eleştiriler	42
III. GEÇİCİ VERGİ.....	43
A. Kavram ve Uygulama Amacı.....	43
B. Geçici Verginin Türk Vergi Sistemindeki Tarihi Gelişimi	44
C. Türk Vergi Sisteminde Geçici Vergi Uygulamasının Genel Çerçevesi	46
IV. BAZI ÜLKELERDE KAYNAKTA KESME VE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI.....	49
A. Amerikan Vergi Sistemi.....	49
B. Alman Vergi Sistemi	51
C. İngiliz Vergi Sistemi	53
D. Fransız Vergi Sistemi	55

II. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA KESME YÖNTEMİ UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA KESME YÖNTEMİ UYGULAMASI.....	57
A. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar ve Kesinti Yapılmasının Koşulları.....	57

B. Ücretlerde Kaynakta Kesme.....	61
C. Serbest Meslek Kazançlarında Kaynakta Kesme	65
D. Ticari Kazançlarda Kaynakta Kesme	68
1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kaynakta Kesme	68
2. PTT Acenteliği Yapanların Kazançlarında Kaynakta Kesme	69
3. Milli Piyango Bileti Satanların Kazançlarında Kaynakta Kesme	70
4. Diğer Ticari Kazançlarda Kaynakta Kesme	70
E. Zirai Kazançlarda Kaynakta Kesme	71
F. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Kesme	74
G. Menkul Sermaye İratlarında Kaynakta Kesme	76
1. Kâr Paylarının Dağıtımına Bağlı Olarak Uygulanan Kaynakta Kesme	76
2. Diğer Menkul Sermaye İratlarında Kaynakta Kesme	78
H. Kaynakta Kesilen Vergilerin Gösterilmesi	82
II. KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA KESME	83
A. Tam Mükellef Kurumlarda Kaynakta Kesme	83
1. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar.....	84
2. Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler.....	84
B. Dar Mükellef Kurumlarda Kaynakta Kesme.....	87
1. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar.....	88
2. Vergi Kesintisine Tabi Kazanç ve İratlar	88
C. Kurumlar Vergisi Kesintisinin Matrahı.....	93
D. Kurumlar Vergisinde Kaynakta Kesme Zamanı ve Kaynakta Kesilen Tutarın Hesabı.....	94
E. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Yapılan Vergi Kesintilerinin Beyanı ve Ödenmesi	95
1. Vergi Kesintilerinin Beyanı.....	95
2. Vergi Kesintilerinin Ödenmesi.....	97
F. Kaynakta Kesme Yöntemiyle Kesilen Vergilerin Gelir ve Kurumlar Vergilerinden Mahsup ve İadesi	98
III. KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA KESME.....	102
A. KDV’de Vergi Mükellefi - Vergi Sorumlusu Ayrımı	103
B. KDV’de Kaynakta Kesme Uygulaması.....	104
1. Mükelleflerin, İkametgah ve İşyeri İle Kanuni ve İş Merkezlerinin Türkiye’de Bulunmaması	105
2. Belgesiz Mal Bulundurma veya Hizmet Satın Alma	106
3. Maliye Bakanlığı’nca Gerekli Görülen Haller	106

a. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesindeki Telif Faaliyetleri	106
b. Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması	107
c. Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması	107
d. Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründeki Fason İmalatta Sorumluluk Uygulaması	108
e. Kamusal Karakterli Kurum ve Kuruluşlara, Bankalara ve Halka Açık Şirketlere Yapılan Hizmetlerde Sorumluluk Uygulaması	109
f. İşgücü Alımlarında Sorumluluk Uygulaması.....	111
g. Bakır Ürünleri Alımlarında Sorumluluk Uygulaması	114
h. Akaryakıt Teslimlerinde Sorumluluk Uygulaması.....	115
ı. Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Plastik Hammaddesi Teslimlerinde Kaynakta Kesme Uygulaması.....	115
C. KDV Kesintilerinin Beyanı ve Ödenmesi	116
1. Kesintilerin Beyanı.....	116
2. Kesintilerin Ödenmesi	116
D. KDV Kesintilerinin Mahsubu ve İadesi	116
IV. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE KAYNAKTA KESME	118
A. Veraset ve İntikal Vergisinde Kaynakta Kesme Uygulaması	119
1. Müşterek Bahis, Yarışma ve Çekilişlerde Kaynakta Kesme.....	119
2. Vergiye Karşı Alınacak Teminat Çerçevesinde Kaynakta Kesme.....	119
B. Veraset ve İntikal Vergisi Kesintisinin Beyanı, Ödenmesi ve Mahsubu	120
V. DAMGA VERGİSİNDE KAYNAKTA KESME	121
A. Damga Vergisi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar ve Kesinti Kapsamına Alınan Kağıtlar	122
B. Damga Vergisi Kesintisinin Beyanı ve Ödenmesi	123

III. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GEÇİCİ VERGİ MÜKELLEFLERİ	124
A. Gelir Vergisi Mükellefleri.....	124
B. Kurumlar Vergisi Mükellefleri.....	126
II. GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİ VE SON DÖNEM SORUNU	128

A. Geçici Vergi Dönemleri	128
B. Geçici Vergide Son Dönem Sorunu	130
C. Geçici Vergi Uygulaması - Dönemsellik İlkesi İlişkisi.....	132
III. GEÇİCİ VERGİNİN KONUSU VE GEÇİCİ VERGİYE ESAS	
ALINACAK KAZANCIN TESPİTİ	134
A. Geçici Verginin Konusu.....	134
1. Ticari Kazanç	134
2. Serbest Meslek Kazancı	136
3. Kurum Kazancı.....	137
4. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar	138
B. Geçici Vergiye Esas Alınacak Kazancın Tespiti.....	140
IV. GEÇİCİ VERGİNİN HESAPLANMASI VE BEYANI	142
A. Geçici Verginin Hesaplanması.....	142
B. İkmalen veya Re'sen Tarhiyatta Geçici Verginin Hesabı	145
C. Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi	148
V. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP VE İADESİ.....	150
A. Geçici Verginin Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye, Diğer Vergi	
Borçlarına Mahsubu ve Nakden İadesi.....	151
B. Kaynakta Kesme Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu.....	152
C. Mahsuba İlişkin Tartışmalar.....	154
VI. GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİ İTİBARIYLA ENFLASYON	
DÜZELTMESİ UYGULAMASI	155
A. Enflasyon Düzeltmesinin Tanımı ve Amacı	155
B. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Enflasyon Düzeltmesi	156
1. Enflasyon Düzeltmesi Yapacak Olanlar ve Düzeltmeye Tabi İktisadi	
Kıymetler ve Mali Tablolar	157
2. Enflasyon Düzeltmesinin Uygulanma Koşulları.....	157
3. Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması	158
C. Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Geçici Vergiye Etkisi.....	160
SONUÇ.....	161
KAYNAKLAR	167
EKLER.....	177

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K.	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.t.	Adı Geçen Tez
BDDK	Bankacılık Devlet Denetleme Kurulu
B.K.K.	Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	Bakınız
Çev.	Çeviren
Dnş.	Danıştay
G.V.K.	Gelir Vergisi Kanunu
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
İMKB	İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İ.Y.U.K.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.D.V.K.	Katma Değer Vergisi Kanunu
K.V.K.	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	Madde, -si
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
S.	Sayı
SM	Serbest Muhasebeci
SMMMO	Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası
ss.	Sayfalar Arası
SPK	Serbest Piyasalar Kurulu
v.b.	Ve Benzeri
v.s.	Ve Saire
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
Vol.	Volume
YMM	Yeminli Mali Müşavir

TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.	2006 Yılı Mali Yükümlülükler Takvimi.....	17
Tablo 2.	Vergi Gelirlerinin Dönemsel Esneklikleri	20
Tablo 3.	1996-2005 Döneminde Türk Vergi Sisteminde Ortalama Gecikme Süresi	23
Tablo 4.	Vergi Tahsilatındaki Gecikme Sürelerinin ve Enflasyon Oranının Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Etkisi	24
Tablo 5.	Türkiye’de 1996-2005 Döneminde Vergi Tahsilatındaki Gecikme Sürelerinin ve Enflasyon Oranının Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Etkisi.....	25
Tablo 6.	Türk Vergi Sisteminde Tanzi Etkisi (1996 - 2005)	25
Tablo 7.	KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Sınır ve Koşullar.....	117

GİRİŞ

Bir lke sınırları içerisinde yaşayan insan topluluğunun meydana getirdiği “toplum” kavramı en basit haliyle en üstte yer alan, idareci konumundaki devlet ile idare edilen halktan oluşur. Topluluk halinde yaşamının getirdiği en temel ihtiyaçları ve gelişen dünya ile çeşitlenen ve çoğalan bir takım ihtiyaçları olan halk kesimi bunların karşılanması için hizmet bekleyen taraftır. İdareci konumundaki siyasi teşkilat olan devletin ise en temel görevi sunacağı bir takı hizmetlerle topumdaki bireylerin ihtiyaçlarına cevap vermektir.

Devletin bu temel görevi yerine getirebilmesi için sahip olduğu en önemli kaynak ise hiç kuşkusuz halktan alınan vergilerdir. Vergilemede başlıca iki taraf vardır. Bunlardan biri halktan vergi alan “vergi alacaklısı” konumundaki devlet ile verginin karşılıksız ve cebre dayalı olma özelliği sebebiyle elde ettiği kazançlardan ve yaptığı harcamalardan vergi vermekle yükümlü olan “vergi borçlusunu” konumundaki vergi mükellefidir.

Beyan usulüne dayalı Türk Vergi Sisteminde vergiye tabi kazancın vergisi belirli bir süre geçtikten sonra tahsil edildiğinden enflasyonist bir ortam içinde olan ülkemizde bu durum vergi gelirlerinin enflasyonun aşındırıcı etkisine maruz kalarak hazineye intikal etmesi sonucunu doğuruyor. Zaten vergi gelirlerinin çok da etkin ve verimli toplanamadığı ülkemizde bu durum hazine açısından ayrıca olumsuz bir sonuç doğuruyor. Bu nedenle Türk Vergi Sisteminde verginin hazineye intikal süresini kısaltmak amacıyla çareler aranmış ve bir takım yöntemler geliştirilmiştir.

Bu çalışmanın konusunu, “Türk Vergi Sisteminde vergiyi doğuran olayla hazineye intikali arasındaki süreyi kısaltan yöntemler” oluşurmaktadır. Bu yöntemlerden biri vergi tahsil tekniği olan “kaynakta kesme” diğeri ise peşin ödeme yöntemi olan “geçici vergi”dir.

Bu çalışmanın amacı, verginin hazineye intikalini çabuklaştırmak maksatlı vergi sistemimize getirilen bu iki yöntemin Türk Vergi Sisteminde uygulanmasını inceleyerek amacına ne kadar hizmet ettiğinin tespiti ve vergi gelirlerinin önemli bir yer tuttuğu ülkemizde bu yöntemlerin öneminin vurgulanmasıdır. Sadece lkemizde değil diğer

bazı batı ülkelerinde de “PAYE” (Pay as you earn), “PAYG” (Pay as you go) adları altında uygulanan bu yöntemler modern tahsil usulleridir.

Kaynakta kesme yöntemi, istihkak sahiplerine ödeme yapılırken daha sonra mahsubu yapılmak üzere, verginin vergi sorumluları tarafından kesilip vergi alacaklısına ödenmesi işlemlerini içeren bir vergi tahsil yöntemidir. “Vergi alacaklısı” ve “vergi borçlusu” olarak yer alan vergi taraflarına bu yöntemde bir üçüncü taraf olarak “vergi sorumlusu” da eklenmektedir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı konumundaki vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Geçici vergi ise, kazanç vergileri ile ilgili olarak, henüz vergileme dönemleri kapanmadan, cari dönemin kazanç vergisine mahsuben önceden hesaplanan ve tahsil edilen bir tür peşin vergileme yöntemidir.

Aynı amaca hizmet eden bu iki farklı yöntemin irdelendiği bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır: **Birinci bölümde**, vergiyi doğuran olay ve önemi, vergileme süreci ve tanzi etkisinin hesaplanmasına değinilip önce kaynakta kesme yönteminin amacı, vergi sistemimizdeki tarihi gelişimi ve diğer tahsil yöntemleriyle ilişkileri ve olumlu-olumsuz yanları açıklanarak genel hatları çizilmeye çalışılmıştır. Sonra da geçici vergi yönteminin amacı, vergi sistemimizdeki tarihi gelişimi ve uygulamasının genel çerçevesi belirtildikten sonra bu iki yöntemin diğer bazı ülkelerin vergi sistemlerindeki uygulaması üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde, kaynakta kesme yönteminin sırasıyla gelir vergisinde, kurumlar vergisinde, katma değer vergisinde, veraset ve intikal vergisinde ve damga vergisindeki uygulaması açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, geçici vergi mükellefleri, dönemleri, geçici vergide son dönem ve dönemsellik kavramının önemi üzerinde durulup sonra geçici vergiye tabi kazançlar belirtilip ülkemizde geçici vergi uygulamasından bahsedildikten sonra geçici vergi dönemleri itibariyle enflasyon düzeltmesi uygulaması açıklanmıştır.

Son olarak tezin genel değerlendirme ve sonuç kısmında ise, aynı amaca hizmet eden kaynakta kesme ve geçici vergi yöntemleri ayrı ayrı ele alınıp olumlu ve olumsuz yanlarına değinilerek ülkemizdeki uygulamalarına dair yorumlar getirilmiştir.

I. BÖLÜM

VERGİYİ DOĞURAN OLAYLA VERGİNİN HAZİNEYE İNTİKALİ ARASINDAKİ SÜREYİ KISALTAN YÖNTEMLERLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR

I. VERGİYİ DOĞURAN OLAY, VERGİLEME SÜRECİ VE TANZİ ETKİSİ

A. Vergi Borcu Alınmasının Önkoşulları ve Vergiyi Doğuran Olayın Önemi

Bütün dünya ülkelerinin bütçe yapılarında yer alan, kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir türü olan vergi kavramının tanımı hakkında literatürde görüş birliği yoktur. Yapılan tüm vergi tanımlarını dikkate alarak günümüzdeki çağdaş anlayışa göre vergi, “devlet ve devletin verdiği yetki ile çalışan kuruluşların finansmanını sağlamak ve/veya içinde bulunulan sosyo-ekonomik koşulların gerekli kıldığı önlemleri almak amacıyla, ödeme gücü olanlardan bu güçleri ile orantılı olarak alınan zorunlu, nihai, karşılıksız ve nakit ödemeler” olarak ifade edilebilir¹.

Tanımdan da anlaşılacağı gibi, vergileme işlemi esas itibariyle devlet ve mükellef arasındaki borç-alacak ilişkisi ile ilgilidir. Bu ilişkide 2 temel taraf vardır. Biri vergi alacaklısı olan devlet, diğeri ise vergi borçlusu olan gerçek veya tüzel kişilerdir. Vergi alacaklısı alacağını hukuki cebre dayanarak para cinsinden alır. Vergi borçlusu da ödemeyi karşılıksız yapar.

Devlet vergilendirme işlemiyle kişilere bazı yükümlülükler yükleyerek ve gelirlerinin bir kısmına ortak olarak, onların hak ve özgürlük alanlarına çeşitli müdahalelerde bulunmaktadır. Ancak, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde, vergilendirme yetkisinin keyfi olarak değil, bir hukuk düzeni içinde kullanılması mümkündür. Dolayısıyla bir verginin alınabilmesi için, bir taraftan vergi hukukunun maddi unsurunu oluşturan koşulların gerçekleşmesi, diğer taraftan da vergi hukukunun şekli unsurunu

¹ Palamut, Mehmet E., “Vergi Mahremiyeti ve Yüzsüzler”, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Ocak-Şubat 1993, s. 49.

oluşturan vergileme tekniği işlemlerinin yerine getirilmesi gerekmektedir. Türk vergi hukukuna göre, devletin vergi alacaklısı, kişi ve kurumların ise vergi borçlusu olması için gerekli önkoşullardan ilki bir vergi kanununun var olmasıdır².

Bir vergi kanunu hükmü olmadan herhangi bir kişi veya olay vergilendirilemez. “*Kanunsuz vergi olmaz*” biçiminde de ifade edilen bu kural birçok devletin anayasasında yer almıştır. 1982 Anayasasının 73’üncü maddesinde bu kural “vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ifadesiyle hükme bağlanmıştır³. O halde, mükellefle devlet arasındaki vergi ilişkisini düzenleyen hüküm ve kurallar vergi kanunlarında yer almaktadır. Kanunsuz vergi salınamaz ve alınmaz. Vergilerin kanunla konulması ve alınmasına vergilerin kanuniliği prensibi denilmektedir⁴. Verginin kanuniliği ilkesine göre vergi bir hukuksal kullanım (tasarruf) olarak şekli ve maddi anlamda yalnızca yasa ile öngörülelebilmektedir⁵. Vergi olayında devlet ile mükellefler arasında ortaya çıkan hukuki ilişkilerin kaynağı Anayasalar ve vergi kanunları olmaktadır⁶. Kanunlar, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından, Anayasa’nın 88. ve 89. maddelerinde belirtilen usul ve biçimde kabul edilerek yürürlüğe konan yazılı hukuk kurallardır. Kanun metinleri toplum için uyulması zorunlu, genel, soyut ve sürekli hükümler içerirler. Belirli bir kişi ya da olaya göre değil, aynı nitelikteki bütün olay ve kişilere uygulanırlar⁷. Dolayısıyla vergi kanunları ile vergileme alanında konulan yükümlülükler genel ve objektif nitelik taşımaktadır⁸. Verginin kanuniliği ilkesi vergi kurumunun öngörülebilir olması anlamını yüklemektedir. Verginin kanuniliği ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlülükler bakımından belirgin olmasına dayanır. Mükelleflere güven veren bu ilke, vergi

² Gerçek, Adnan, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003, ss. 18-19.

³ Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku*, 14. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2002, s. 30.

⁴ Aksoy, Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1996, s. 48.

⁵ Güneş, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 1998, s. 16.

⁶ Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 48.

⁷ Güneş, a.g.e., s. 16.

⁸ Gerçek, a.g.e., s. 19.

yönetiminde de kararlılık sağlamaktadır⁹. Anayasada yer alan bu ilke gereği vergi kanununun bazı hükümleri içermesi gerekmektedir. Bu hükümler bulunmadığı takdirde o vergi kanunu, vergilerin kanuniliği ilkesini zedeleyen ve dolayısıyla anayasaya aykırı nitelik taşıyan bir metin durumuna düşecektir. Vergi kanunu, verginin konusu, mükellefi, matrahı, tarifesi, tahsil şekilleri gibi vergileme olayının temeli olan hususları mutlaka hükme bağlamalıdır¹⁰. Hatta yaptırımlar, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar gibi verginin uygulanmasına ilişkin ödev ve yöntemler de vergi kanunlarında açıkça düzenlenmelidir. Bir mali yüküm bu yönleri dolayısıyla kanunla yeterince çerçevenmemişse, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarına, hatta temel haklarını etkileyecek keyfi uygulamalar yol açabilmesi mümkündür¹¹. Ülkemizde vergiye ilişkin hukuksal kurallar çeşitli kanunlarda yer almaktadır. Bu kanunlar çoğu zaman özel vergi kanunları şeklinde olduğu gibi, başka amaçla çıkarılan kanunlara serpiştirilen hükümler şeklinde de olabilmektedir¹².

Vergi borcunun alınmasının ikinci önkoşulu ise, bütçe kanunu ile bir mali yükümün o yıl için tahsiline izin verilmesidir¹³. Bilindiği gibi bütçe, devletin bir yıllık süre içindeki gelir tahminleri ile giderlerini gösteren ve bunların uygulanmasına ve yürütülmesine izin veren bir kanundur. Nitekim 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 15. maddesine “Merkezi Yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir”¹⁴ hükmüne yer verilmiştir. Herhangi bir mali kanunun yürürlükte olması ile bir mali kanunun belli bir bütçe yılında uygulanması birbirinden farklıdır. Belli bir kanunun belli bir bütçe yılında uygulanabilmesi için, o kanunun o yıl Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde yer alması gerekmektedir. Buna, bütçe hukukunda “ön-izin ilkesi” denilmektedir. Yürürlükte olsa bile, bir mali kanunun o yıl Bütçe Kanunu'nun (C) cetvelinde yer almaması halinde, o yıl bu kanuna dayanarak mali

⁹ Güneş, a.g.e., s. 17.

¹⁰ Kırbaş, a.g.e., s. 43.

¹¹ Gerçek, a.g.e., ss. 19-20.

¹² Kırbaş, a.g.e., s. 43.

¹³ Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002, s. 109.

¹⁴ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

yüküm istenmesi mümkün değildir¹⁵. Yani, Bütçe Kanunu ile ilgili verginin tarh ve tahsiline izin verilmemişse, o verginin dayanağı olan kanun yürürlükte kalmaya devam etmekte, ancak o yıl için uygulanmamaktadır¹⁶.

Vergi borcunun alınmasının son ve üçüncü önkoşulu ise, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Vergi borcunun doğabilmesi için, belli bir kişi ya da kişilerin vergi kanununda belirtilen vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmiş olmaları gerekmektedir. Vergiyi doğuran olay, vergi idaresinin dışında oluşan ve “mükellef” adı verilen kişiye bağlı, doğrudan doğruya onun gerçekleştirmiş olduğu veya onun lehine ortaya çıkmış olan bir durumdur. Örneğin, bir kimsenin üretim ya da tüketim yapması gibi fiili; sözleşme imzalaması, kendisine bir malın ya da paranın intikali, mülkiyet hakkının devri gibi hukuki durum ve nedenler “vergiyi doğuran olay” olarak ortaya çıkabilmektedir¹⁷.

Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Vergi işleminde hukuki sebep yürürlükteki yasa hükmüdür (soyut norm); maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır (somut tip). Somut olay norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle ortaya çıkmış demektir¹⁸.

Türk vergi hukukunda, vergiyi doğurana olayın gerçekleşmesi ile birlikte vergi borcu kendiliğinden doğar. Bu nedenle, Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olay büyük önem taşır¹⁹. Vergi dairesinin alacağını hazineye intikal ettirebilmesi için yaptığı tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri daha önce maddi olarak doğan borcun biçimsel olarak tamamlanmasıdır²⁰. Borcun somutlaşması, belirginleşmesi, kesinleşmesi ve alınabilmesi için bu aşamalardan geçilmesi gerekir²¹.

¹⁵ Karakoç, a.g.e., ss. 109-110.

¹⁶ Gerçek, a.g.e., s. 20.

¹⁷ Karakoç, a.g.e., s. 110.

¹⁸ Öncel, Muallâ - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Ocak 2005 Değişiklikleri İşlenmiş 12. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, s. 87.

¹⁹ Karakoç, a.g.e., s. 110.

²⁰ Kırbaş, a.g.e., s. 101.

²¹ Gerçek, a.g.e., s. 21.

Her vergi kanunun öngördüğü vergi doğuran olay farklılık arzeder. Örneğin, Gelir Vergisinde vergi doğuran olay gelirin elde edilmesi iken Katma Değer Vergisinde mal teslimi veya hizmet ifasıdır²².

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkıp çıkmadığının, ortaya çıkmışsa gerçekleşme zamanının belirlenmesi vergi borcunun doğduğu zamanı bilme, dolayısıyla uygulanacak vergi kanununu, vergiye esas olacak matrahı, uygulanacak vergi oranını belirleme, ceza, gecikme faizi gibi vergi borcunu arttıran ya da zamanaşımı gibi vergi borcunu sona erdiren durumların bulunup bulunmadığına karar verebilme açısından önem taşımaktadır²³. Çünkü;

1- Vergi borcunun hesaplanmasında, vergi matrahının ve nisbetinin tespitinin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanda, yürürlükte olan kanunların hükümlerine göre yapılması gerekir.

2- Vergi borcunu sona erdiren, zamanaşımının başlangıç tarihi de, vergiyi doğuran olaya bağlı bulunmaktadır. Vergi borcunun tarh ve tahsil zamanaşımları, vergiyi doğuran olay tarihi veya ona bağlı bir tarih olmaktadır.

3- Vergi borcunun doğması ile birlikte maddi ve/veya da şekli yükümlülükler gündeme gelmektedir. Bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlar vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinde yürürlükte olan kanun hükümlerine göre belirlenir²⁴.

B. Vergilendirme Sürecinin Genel İşleyişi

Vergilendirme süreci vergi hukuku içinde vergilendirme işlemleri olarak ele alınır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcu çeşitli aşamalardan geçerek miktarı belirli somut bir borç haline

²² Şenyüz, Doğan, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1997, s. 29.

²³ Karakoç, a.g.e., s. 110.

²⁴ Aksoy, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s. 203.

dönüşür. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergi borcunun sona ermesine kadar geçmesi gereken dört aşama vardır. Bu aşamalar:

Tarh aşaması → Tebliğ aşaması → Tahakkuk aşaması → Tahsil aşaması

olarak ortaya konur. Her bir aşama vergilendirme açısından genel bir usul kanunu olan Vergi Usul Kanununda ayrı ayrı açıklanmıştır (VUK md. 20, 21, 22, 23)²⁵.

Bir işlem yapılmadan önce, onun sebebinin ortaya çıkması ve dolayısıyla işlemin sebep unsurunun diğer bütün unsurlardan önce belirmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde sözü edilen "vergiyi doğuran olay" bu kanunun en tipik örneğidir. Gerçekten, vergiyi doğuran olay, vergi alacağının ve dolayısıyla vergi borcunun sebebinin oluşturmaktadır²⁶. Vergi borcunun sebebinin oluşturan "vergiyi doğuran olay"ı bir önceki başlık altında incelediğimiz için vergilendirmede bundan sonraki süreç olan, vergi dairesinin yürüttüğü idari işlemleri açıklayabiliriz.

1. Tarh

Vergilendirme sürecini başlatacak bir vergi alacağının doğması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi esas olmasına rağmen bunun mükellefler açısından sonuç doğurması için Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde açıkça bir idari işlem olduğu belirtilen "tarh" işleminin yapılması gerekir²⁷.

"Tarh"ın VUK'daki tanımı: "Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen *matrah* ve *nispetler* üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir." şeklinde yapılmıştır. Yani verginin tarhı, vergi borcunun hesaplanmasıdır. Tarh işlemi mükellefin bağlı olduğu vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Bağlı olunan vergi idaresi de genellikle mükellefin işyerinin veya ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesidir²⁸.

Verginin tarh edilebilmesi için, vergi konusunun üzerinden vergi hesaplanacak ekonomik birimin, yani matrahın bilinmesi zorunludur. Bu bağlamda, çeşitli yöntem ve

²⁵ Şenyüz, Doğan, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2005, s. 63

²⁶ Karakoç, a.g.e., s. 116.

²⁷ Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, a.g.e., s. 29.

²⁸ Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara: Yargı Yayınevi, 2000, s. 34.

tekniklere göre, matrah, mükellefin beyanı ile ya da idari bir işlemle belirlenmektedir. Söz konusu matrah saptama yöntemlerine koşut olarak, saptanan matrahlar üzerinden yürütülen tarh işlemleri de belli kategorilerde toplanabilir²⁹. Vergi Usul Kanunu'nun 25-39'uncu maddelerinde tarh şekillerine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler yer almaktadır. Gerek bu düzenlemeler gerekse diğer vergi kanunlarındaki tarha ilişkin hükümler gözönünde bulundurularak tarh şekillerini aşağıdaki gibi gruplandırmak suretiyle incelemek mümkündür.

a. Beyana Dayanan Tarh

Beyana dayanan tarhta, mükellef ya da sorumlu, vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye imkan veren diğer bilgileri kapsayan ve beyanname denilen yazılı bir bildirimde bulunur. Vergi dairesine verilen beyannameye yer alan bilgilere göre tarh işlemi yapılır. Türk Vergi Sistemi'nin temelini beyana dayanan tarh oluşturmaktadır³⁰. Beyan usulünde vergileme sürecinin tarh ve tahakkuk aşamaları birleşmekte, bu ikisi arasında bulunan tebliğ aşaması ortadan kalkmaktadır. Matrah bizzat mükellef tarafından belirlenip beyan edildiği için, kendi beyanı üzerine yapılacak tarhiyata bir itirazının olmayacağı düşüncesiyle, beyan üzerine tebligat yapılmaksızın, tahakkuk fişi kesilmektedir³¹. Türk vergi sisteminde gelir vergisi, kurumlar vergisi katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi beyana dayanan vergilerden bazılarıdır. Mükellefin bu yöntemde vergi matrahını eksik bildirmesi ya da bütünüyle saklaması durumunda idarenin mükellefin yerine geçerek matrahı bizzat saptaması gereği ortaya çıkar. Bu gereksinme “ikmalen tarh”, “re'sen tarh” ve “idarece tarh” denilen yöntemlere yol açmıştır³².

b. İkmalen Vergi Tarhı

İkmalen vergi tarhı, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiyle ilgili ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir

²⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e, s. 95.

³⁰ Arslan, Mehmet, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, ss. 78-79.

³¹ Karakoç, a.g.e., s. 114.

³² Uluatam, Özhan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995, s. 115.

matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh olunmasıdır (VUK, m. 29). Örneğin, mükellef belgelerde yazılı bilgileri defterlere eksik geçirmiş veya defterlerde yazılı gelirleri beyannameinde eksik göstermiş olabilir³³. Vergi idaresi de eksik beyan edilen kısmı mükellefin defter, kayıt ve belgelerine veya kanuni ölçülere göre tespit eder.

c. Re'sen Vergi Tarhı

İkmalen tarhiyatta mükellef ya da sorumlular vergi kanunlarının kendilerine yüklediği ödevleri yerine getirmiş, dolayısıyla da bunlarla vergi idaresi arasında bir hukuksal ilişki doğmuştur. Mükellef ya da sorumlu bu ödevleri yerine getirirken bazı hesap hataları ya da yanlış değerlendirmeler yaparak matrahın eksik bildirilmesine neden olmuşsa ikmalen tarhiyatla bu tamamlanmaktadır. Mükellef ya da sorumlu vergi kanunlarının kendilerine yüklediği bazı ödevleri yerine getirmedikleri takdirde vergi idaresi ile sağlıklı bir hukuksal ilişki kurulmamış olur. Örneğin mükellef beyanname vermemiş ya da defterlerini tutmamıştır. Bu durumda idare tek taraflı olarak tarh işlemine girişmek durumunda kalmaktadır ki, buna re'sen vergi tarhı ya da re'sen tarhiyat denir³⁴.

d. Verginin İdarece Tarhı

VUK mükerrer m. 30'a göre idarece tarh, ikmalen ve re'sen tarh dışında kalan durumlarda, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirli zamanla başvuramaları ya da aynı kanunlarla kendilerine yüklenen zorunlukları yerine getirmemeleri nedeniyle, zamanında hesaplanamayan verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece hesaplanmasıdır³⁵.

2. Tebliğ

İdari bir muamele olan, vergi tarhından mükellef veya sorumlunun haberdar edilmesine verginin tebliği denir. Vergi Usul Kanunumuzun 21. maddesinde; “tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir” denilmektedir. Bu

³³ Bilici, a.g.e., ss. 37-38.

³⁴ Kırbaş, a.g.e., s. 120.

³⁵ Edizdoğan, Nihat, *Kamu Maliyesi 2*, 5. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2000, s. 76.

maddeden anlaşıldığına göre, tebliğ ile mükellef vergiden veya vergi ile ilgili işlemde haberdar edilmiş olmaktadır³⁶. Bu resmi bildirimden sonra mükellef ya borcu kabul edip öder ya da işleme karşı hukuki yollara başvurur. Uygulamaya ilişkin bir işlem olan tebligat, tarhtan sonra vergi borcunun daha somutlaşması, iyice belirginleşmesi bakımından tahakkuk aşaması ile bir köprü kurduğundan vergilendirme sürecinde büyük önem taşır. Bunun gibi idari ve yargısal sürelerin işlemeye başlamasında da belirleyici unsur tebliğ tarihi olmaktadır³⁷.

Ülkemizde, tebligat konusunda genel kanun Tebligat Kanunu olmasına rağmen, vergilere ilişkin tebligat vergilendirme işleminin taşıdığı özellikler dikkate alınarak³⁸, vergilendirme sürecinin kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakın ilişkisi nedeniyle bu konu özel olarak Vergi Usul Kanunu'nda yeniden düzenlenmektedir. Vergi ile ilgili idari işlemlere Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ile ilgili hükümleri uygulanmaktadır³⁹.

Vergi Usul Kanunu tebliğ edilecek belgelerin neler olduğunu ayrı ayrı belirtmemiştir. Kanun, genel ifade kullanarak tahakkuk fişi dışında vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade edecek bütün belge ve yazıların tebliğ edileceğini hükme bağlamıştır (VUK. md. 93). Mükellefin beyan ettiği matrahlar üzerinden yapılacak tarhiyatlar için düzenlenen "tahakkuk fişi"nde yer alan tüm hususlar esasen mükellefin rızası ve bilgisi dahilindedir. Hal böyle olunca tarh için düzenlenen fişin mükellefe ayrıca tebliğ edilmesi anlamsız hale gelmektedir. Diğer taraftan mükelleflerin kendi beyanlarına itiraz etmeleri de söz konusu olmadığından kanun koyucu tahakkuk fişinin tebliğinde fayda görmemiştir. Sonuç olarak beyana dayanan tarhiyatlarda açık bir tebliğ aşaması görmek mümkün değildir. İdare tarafından (ikmalen, re'sen) veya kanunda hazır şekilde verilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatların ise mükellefler nezdinde hukuki sonuç doğurabilmeleri için bunların tebliğlerine ihtiyaç vardır⁴⁰.

³⁶ Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 54.

³⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 103.

³⁸ Şenyüz, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 72.

³⁹ Karakoç, a.g.e., s. 118.

⁴⁰ Şenyüz, *Vergi Hukuku*, a.g.e., ss. 73-74.

Tebliğ, mükelleflerin yanında, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere de yapılabilmektedir. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine yapılır (VUK, m. 94).

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen şekliyle tebliğ usulleri üç kısımda toplanabilir: 1) İlgilinin kabul etmesi koşuluyla tebligat vergi dairesinde veya komisyonda yapılması, 2) Tebligatın adreste yapılması: Posta ile ya da memur vasıtasıyla yapılır, 3) Tebligatın ilan yoluyla yapılması. Adresin bilinmemesi ya da başka nedenlerden muhataba tebligat yapılamadığı takdirde ilan yoluyla tebliğ yoluna gidilir. Bu usullerin yanısıra Vergi Usul Kanunu erlere ve yabancı ülkelerde bulunanlarla yapılacak tebligata ilişkin özel bazı düzenlemeler getirmiştir (m. 96, 97).

Tebliğ işleminin usulüne uygun olarak yapılması ve tebliği söz konusu belgelerin sağlıklı bir şekilde düzenlenmesi, yükümlülükten doğan sonuçların sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilebilmesi bakımından büyük önem taşımakta olup aksi takdirde uyuşmazlıkların doğmasına neden olunabilir⁴¹.

3. Tahakkuk

Verginin tahakkuku tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi olarak belirtilebilir (VUK md. 22). Vergilendirme süreci içinde ayrı bir işlem niteliği taşımayan tahakkuk aşaması kendiliğinden gerçekleşen bir olgu olan “ödeme durumuna gelme”yi ifade eder. Bu özelliği onu tarh ve tebliğden ayırır. Verginin tahakkuk etmesiyle vergi idarece talep edilebilen bir alacak niteliğine bürünür⁴². Ancak, bir verginin tahakkuk etmiş olması, o verginin mutlaka ödeneceği anlamına gelmemektedir. Başka bir deyişle, tahakkuk etmiş bir vergi henüz kesinleşmiş bir nitelik taşımamaktadır. Tahakkuk etmiş bir vergide, verginin ödenebilmesi için gerekli tüm süreçler tamamlanmış olup mükellef bu vergiyi ödeyebilir. Ancak, tahakkuk etmiş bir vergi hakkında mükellef süresi içinde (30 gün) dava açarsa, verginin mükelleften istenebilmesi için yargı sürecinin bitmesinin beklenmesi gereklidir. Bu ince çizgi, *verginin tahakkuku* ile *verginin kesinleşmesi* arasındaki sınırı belirlemektedir⁴³.

⁴¹ Edizdoğan, a.g.e., s. 81.

⁴² Şenyüz, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 80.

⁴³ Taş, Metin, *Vergi Hukuku (Genel Esaslar)*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, s. 95.

Beyana dayalı vergilerde verginin tahakkuku tahakkuk fişinin mükellefe verilmesiyle gerçekleşmektedir. Bu aynı zamanda verginin kesinleşmesi anlamına da gelmektedir. Çünkü mükellefin kendi beyanı üzerine hesaplanan vergilere karşı vergi hataları ve ihtirazi kayıtlarla beyanname verilmesi hali dışında itiraz hakkı yoktur. Bu şekilde kesinleşen verginin yasanın belirlediği vadelerde ödenmesi gerekir⁴⁴.

İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhta, tarh ve tahakkuk işlemleri birbirinden kesin çizgilerle ayrılmıştır. Bu tür vergi tarhlarında, vergiler ihbarname ile ilgililere tebliğ edilir (VUK md. 31). Tarh edilen vergi borcu mükellefe tebliğ edildikten sonra aşağıda belirtilen durumlara göre vergi tahakkuk eder⁴⁵.

- Mükellef borcu kabul edip dava açılacak 30 günlük süreyi beklemeden ödeme yolunu seçebilir. Tahakkuk ve tahsil aşamaları birleşir.

- Mükellef dava açabilmesi için kendisine tanınmış olan süreyi geçirir; bu halde hakkını kullanmadığı için 30 günlük dava süresinin bitiminde vergi kendiliğinden tahakkuk eder. Aynı zamanda kesinleşir. Çünkü kesinleşme, usul hukuku anlamında tüm hukuki yolların kapanmasını ifade ettiğinden 30 gün içinde eğer dava açılmazsa mükellefin başvuracağı başka hukuki yollar kalmadığından tahakkuk eden vergi aynı zamanda kesinleşmektedir⁴⁶.

- Mükellef 30 gün içinde dava açabilir. Bu durumda tahakkuk mahkeme kararına kadar ertelenir. Mahkeme sonunda karar mükellef lehine ise verginin tahakkukundan vazgeçilir. Şayet idare lehine karar çıkarsa vergi borcu tahakkuk ettirilir ve ödenmesi gereken aşamaya gelir (İYUK md. 28/5)⁴⁷. Davası reddedilip borcu tahakkuk eden mükellef bir yandan vergisini öder, öte yandan tarh işlemi ve mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu kanısını hâlâ taşıyorsa üst yargı mercilerine başvurur. Kanun yollarına başvurma yürütmeyi durdurmaz. Meğer ki üst yargı mercilerinde bu yolda bir karar verilmiş olsun (İYUK, m. 52). Tahakkuk etmiş ve ödenmiş olan vergi henüz kanun yolları tüketilmediğinden kesinleşmemiştir. Bölge İdare Mahkemesine yapılan

⁴⁴ Bilici, a.g.e., ss. 41-42.

⁴⁵ Arslan, a.g.e., s. 98.

⁴⁶ Karakoç, a.g.e., s. 119.

⁴⁷ Uluatam, a.g.e., ss. 130-131.

itiraz başvurusu ya da Danıştay'a yapılan temyiz başvurusu reddedildiği takdirde, mükellef aleyhine olan alt derece mahkeme kararı kesinleşir. Üst yargı merciince mükellefin kanun yoluna başvurusu haklı görülüp de vergi mahkemesi kararı bozulduğu takdirde, daha önceden tahakkuk ettiği için ödenmiş verginin iadesi yoluna gidilir (İYUK, m. 28); henüz tahsil edilmemiş ise, tarhiyat terkin edilir.

4. Tahsil

Vergileme tekniği açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşip vergi tarh, tebliğ ve tahakkuk ettikten sonra nihai aşama olan tahsil aşamasına gelinmektedir. Verginin tahakkuk ettikten sonra, yani ödenmesi gereken safhaya gelince mükellef veya onun namına üçüncü kişiler tarafından hazineye mal edilmesine, verginin tahsili denilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesine verginin tahsili ile ilgili olarak şöyle denilmektedir: "Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir."⁴⁸

Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk işlemleri VUK'da düzenlenmesine rağmen, verginin tahsili ile ilgili (bazı hükümler VUK'da) ayrıntılar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun'da düzenlenmiştir. Her vergi kanununda o verginin tahsili hakkında özel bazı düzenlemeler bulunur. Mükellefler tarafından verginin ne zaman ve kaç taksitte ödeneceği kendi kanunlarında belirtilmiştir. Örneğin, Gelir Vergisi (GVK md. 117) beyannamenin idareye teslim edildiği yılın Mart ve Temmuz, Kurumlar Vergisi (KVK md. 14) Nisan, Katma Değer Vergisi (KDVK md. 46) beyannamenin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödenir⁴⁹.

Tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Yani, bunlar arasında sebep-sonuç ilişkisi vardır. Tahsilat işlemi, bireysel (subjektif) nitelikte bir idari işlemdir. Tahsilat ile, miktarı tarh işleminde belirlenmiş olan vergi borcu, her mükellef yönünden ayrı ayrı sona ermektedir. Tahsilat işlemi, ilgililere vergi borçlarının ödenmesinde belli davranışlarda bulunma yükümlülüğü getirdiği için yükümlendirici idari işlemler grubuna girmektedir. Tahsilat işlemi, mükellefleri borçlu statüsünden kurtardığı için bir şart işlem oluşturmaktadır.

⁴⁸ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, a.g.e., s. 216.

⁴⁹ Şenyüz, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 83.

Aynı zamanda kamu hukuku ilişkisi sona erdiğinden ve yeni bir hukuki durum yaratıldığından vergi tahsilatı yapıcı bir işlem niteliğini de taşımaktadır⁵⁰.

Tahsil aşaması ile vergi borcu sona ermektedir. Vergi borcunun en doğal sona erme sebebi ödemedir. Tahsil aşamasında iki durumla karşılaşmaktadır. Bunlardan ilki, verginin gönüllü olarak ödenmesidir. Mükellef ya da onun adına hareket eden kimseler tarafından ödeme yapılmasıyla vergi borcu ortadan kalkar. Bu tür ödemelerin geçerli olabilmesi için yasaya uygun biçimde yapılması gerekmektedir⁵¹. Vergi borcu, mükellefin bu bakımdan bağlı olduğu vergi dairesine (VUK. Md. 110/1), kanunlarda gösterilen süreler içinde (VUK. Md. 111/1) nakden ödenir. Vergiler bizzat bağlı olunan vergi dairesine gidilerek ödenebileceği gibi, bir başka vergi dairesi vasıtasıyla veya Maliye Bakanlığının anlaşmalı olduğu bankalar vasıtasıyla da ödenebilir. Ayrıca AATUHK'nın 41. maddesi ile Maliye Bakanlığı'na ödemeleri çizgili çek kullanmak suretiyle veya postaneler aracılığıyla yaptırma konusunda yetki verilmiştir⁵². Vergi borcu vadesinden geç ödendiğinde, geç ödeme nedeniyle vergi aslına ilaveten ayrıca "gecikme zammı" ödenmek durumunda kalınır. Gecikme zammı vergiden mahrum kalmanın giderilmesinin bir çeşit bedeli olarak karşımıza çıkmaktadır. Gecikme zammı borcun süresi içinde ödenmeyen kısmına uygulanır. Zam oranı her ay için ayrı ayrı % 2,5 uygulanır⁵³.

İkincisi, mükellefin vadesi geçmesine rağmen kendi iradesiyle borcunu ödememesidir. Bu durumda, cebren tahsil yöntemine başvurulması gerekmektedir. Başka bir deyişle, vergilendirmenin son bulduğu tahsil aşaması mükellefin kendi arzu ve iradesi ile gerçekleşmemesi halinde, idare, kamu icra hukuku hükümlerine göre cebren tahsil yetkisine sahiptir. Düzenlenen ödeme emri mükellefe tebliğ edilir. Ödeme emri, borcun yedi gün içinde ödenmesine yönelik bir ihtar niteliğindedir. Mükellefin ödeme emrinde belirtilen sürede borcunu ödememesi halinde, mal varlığına haciz uygulanmakta ve hacz edilen mallar paraya çevrilmek suretiyle borcun tahsili

⁵⁰ Gerçek, a.g.e., s. 10.

⁵¹ Taş, a.g.e., s. 97.

⁵² Bilici, a.g.e., s. 43.

⁵³ Şenyüz, *Vergi Hukuku*, a.g.e., ss. 83, 84.

sağlanmaktadır. Ayrıca, tahsilin gecikmiş olduğu her ay ve kesri için gecikme zammı alınmaktadır.

Görüldüğü gibi vergilemenin temel amacı olan kamusal finansmanın sağlanması, ancak böyle uzun ve karmaşık bir süreç sonrasında gerçekleşmektedir. Hukuk devleti ve vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarında çeşitli usuller ve denetim mekanizmaları getirilerek devlet karşısında mükellef korunmaktadır. Buna karşılık, vergi borcu kesinleştikten sonra bunun en kısa zamanda hazineye girişini sağlamak için AATUHK’da idareye bazı güvenceler ve öncelikler tanındığından, bu kez de devlet korunmuş olmaktadır⁵⁴.

C. Normal Vergi Ödeme Süreleri

Süre, herhangi bir işlemin yapılması için belirlenmiş zaman boyutudur. Tüm hukuk dallarında olduğu gibi, vergi hukukunda da bazı işlemlerin yapılması ya da bazı görevlerin yerine getirilmesi için süreler belirlenmiştir⁵⁵. Vergilendirme işlemlerinde ve vergi uyumsuzluklarında hem vergi idaresinin, hem vergi ödevlisinin hem de vergi yargısı organlarının uyması gereken bir takım süreler bulunmaktadır. Süreler bir yandan vergi ödevlisine ödevlerini yerine getirmesi bakımından güvence ve belirlilik sağlamakta, diğer yandan da vergi alacağının süratle ve etkili bir biçimde toplanması amacıyla hizmet etmektedir. Şekli ve/veya maddi ödevlerin hepsi vergi hukukunda belirli bir süre şartına tabi tutulmaktadır. Vergi ödevleri bu süreler içinde yerine getirilmezse bazı yaptırımların uygulanması gündeme gelmektedir. Dolayısıyla süre faktörü vergi hukukunda büyük önem taşımaktadır⁵⁶.

Beyana dayanan vergilerin beyannamelerinin verilme süreleri ile bu vergileri ödeme süreleri ve yine bazı vergilerin ödeme süreleri her yılın belirli dönemleri olarak VUK’da düzenlenmiştir. Aşağıda verilen Tablo 1 bu süreleri gösterir.

⁵⁴ Gerçek, a.g.e., s. 24.

⁵⁵ Kırbaş, a.g.e., s. 152.

⁵⁶ Karakoç, a.g.e., s. 136.

Tablo 1. 2006 Yılı Mali Yükümlülükler Takvimi

Vergi Türü	Beyan Süresi	Ödeme Süresi
GELİR VERGİSİ Yıllık Beyannamesi	1 - 15 Mart tarihleri arası	1. Taksit: 31 Mart 2. Taksit: 31 Temmuz
Gelir Vergisi Sadece Basit Usule Tabi Olanlar	1 - 15 Şubat tarihleri arası	1. Taksit: 28 Şubat 2. Taksit: 30 Haziran
Gelir Vergisi Zirai Kazanç Elde Edenler	1 - 15 Mart tarihleri arası	1. Taksit: 30 Kasım 2. Taksit: 31 Aralık
Diğer Usulde Vergilendirilen Ücretler	Şubat ayında vergi karnesine vergisini işletirler.	1. Taksit: 28 Şubat 2. Taksit: 31 Ağustos
Muhtasar Beyanname Vergileri	Müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar
Üç Aylık Muhtasar Beyanname Vergileri	Dönemi müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar
KURUMLAR VERGİSİ Yıllık Beyannamesi	1 - 25 Nisan tarihleri arası	Beyanname verilen ayın sonuna kadar
Geçici Vergi	Üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 10. günü akşamına kadar	Üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 17. günü akşamına kadar
KDV	Müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar
Üç Aylık KDV	Dönemi müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar.
BSMV	Müteakip ayın 15. günü akşamına kadar	Müteakip ayın 15. günü akşamına kadar
I Sayılı Liste ÖTV (hesap dönemi 15 gün)	Dönemi izleyen 10. günü akşamına kadar	Dönemi izleyen 10. günü akşamına kadar
II, III ve IV sayılı liste ÖTV (1 ay)	Müteakip ayın 15. günü akşamına kadar	Müteakip ayın 15. günü akşamına kadar
Motorlu taşıtların ilk iktisabı ÖTV	İşlem tamamlanmadan önce	İşlem tamamlanmadan önce
İthalattan alınan ÖTV	İthalat vergileri ile birlikte	İthalat vergileri ile birlikte
Emlak Vergisi	---	1. Taksit: Mart-Mayıs içinde 2. Taksit: Kasım ayı içinde
Veraset ve İntikal Vergisi	Ölüm tarihinden itibaren 4, 6 veya 8 ay içinde	Mayıs ve Kasım aylarında 3 yılda 6 eşit taksitte
Motorlu Taşıtlar Vergisi	---	1. Taksit: Ocak ayı içinde 2. Taksit: Temmuz ayı içinde

İlan ve Reklam Vergisi	Müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Müteakip ayın 20. günü akşamına kadar
Damga Vergisi	Müteakip ayın 20. günü akşamına kadar	Beyanname verilen ayın 26. günü akşamına kadar
SSK Primi	---	Müteakip ayın sonuna kadar
İşsizlik Sigortası Primi	---	Müteakip ayın sonuna kadar
Bağ-Kur Primi	---	İlgili ayın sonuna kadar
Gümrük Vergisi	Gümrük işlemlerinden önce	Gümrük işlemlerinden önce
Münferit ve Özel Beyanname	İktisap veya işin bitiminden itibaren 15 gün içinde	İktisap veya işin bitiminden itibaren 15 gün içinde
Birleşme ve Devir Beyannamesi	Birleşme veya devir tarihinden itibaren 30 gün içinde	Birleşme veya devir tarihinden itibaren 30 gün içinde
Tasfiye Beyannamesi	Bilançonun kesinleşmesinden itibaren 30 gün içinde	Bilançonun kesinleşmesinden itibaren 30 gün içinde
Ülkeyi Terk Halinde	Ülkeyi terkten önceki 15 gün içinde	Ülkeyi terkten önceki 15 gün içinde
Ölüm Halinde	Ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde	Ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde

D. Vergiyi Doğuran Olayla Hazineye İntikali Arasındaki Gecikme ve Tanzi Etkisi

Mükellefler, kanunların (muafiyet, istisna, indirim) veya idari düzenlemelerin verdiği imkanlardan yararlandıklarından veya düşük yaptırımlar sebebiyle vergilerini vergiyi doğuran olaydan uzun zaman sonra ödemektedirler. Ülkemizin içinde bulunduğu enflasyonist ortam sebebiyle vergi tahsilatındaki gecikmelere bağlı olarak kamu alacaklarının reel değeri azalmaktadır⁵⁷. Enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisi, literatürde Tanzi Etkisi olarak adlandırılmaktadır⁵⁸.

Bu konuya ilk kez ele alan Julio Olivera, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini aşındıracağı tezini ortaya atmıştır. Bu iddia 1977-78 yıllarında Vito Tanzi'nin çalışmalarına konu olmuştur. Tanzi, Arjantin'deki vergilerin ortalama tahsilat süresini belirlemeye çalışmış ve bu ülkede enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki

⁵⁷ Gerçek, a.g.e., s. 240.

⁵⁸ Gürbüzer, Selma, "Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi), *Hazine Dergisi*, Sayı 7, Temmuz 1997, s. 2.

etkisini analiz etmiştir. Yaptığı çalışmalar neticesinde Tanzi, enflasyonun gelişmekte olan ülkelerde vergi gelirlerini olumsuz etkilediği sonucuna varmıştır. Tanzi'ye göre enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisi temelde *vergilerin tahsilat süresinin uzunluğuna, vergi sisteminin esnekliğine ve enflasyon oranına bağlıdır*⁵⁹.

Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini belirleyen ilk faktör vergilerin tahsilat süresinin uzunluğudur. Bu, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışından vergi borcunun ödenmesine kadar geçen süredir. Buna gecikme süresi denir. Gecikme süresi, verginin ödenmesi için vergi kanunlarında yer alan kanuni gecikme süresi ile mükelleflerin vergi kanunlarına aykırı olarak vergilerini zamanında ödememelerinden kaynaklanan yasal olmayan gecikme süresinden oluşmaktadır. Gecikme süreleri esas olarak gelir ve servet üzerinden alınan vergilerde önem arz etmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin elde edilmesi ile bu gelire ilişkin verginin ödenmesi arasındaki süreyi oluşturan unsurlar şunlardır:

- Gelirin elde edildiği andan mali yılın sona ermesine kadar geçen süre;
- Mali yılın sona ermesinden, beyanname verilmesine ve tahakkuk eden verginin ilk taksidinin ödenmesine kadar geçen süre,
- Tahakkuk eden verginin diğer taksitlerinin ödenmesi için verilen süre,
- Mükellefin vergi borcunu zamanında ödememesi nedeniyle ortaya çıkan, genellikle de ceza ve faize tabi olan süre⁶⁰.

Mükellefler, gecikme süresine bağlı olarak enflasyon dolayısıyla devletten kaynak transferi gerçekleştirmektedir. Bir anlamda mevcut vergisel düzenlemelerin öngördüğü vergi yüklerinde düşme meydana gelmektedir. Bu açıdan mükellefler devlete istenilenden daha az bir reel satınalma gücü aktaracaklardır.

⁵⁹ Şen, Hüseyin, “Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Maliye Dergisi*, Sayı 143, Mayıs-Ağustos 2003, s. 32.

⁶⁰ Gürbüzer, a.g.m., s. 6.

Enflasyonun vergi gelirlerinin reel değerini nasıl etkileyeceğini belirleyen bir diğer faktör ise vergi esnekliğidir. Vergi esnekliği, GSMH’da meydana gelen değişmelerin vergi gelirlerine olan etkisini ifade etmektedir. Vergi gelirleri artış oranı GSMH artış oranından yüksek olduğunda vergi esnekliği artmakta, düşük olduğunda ise azalmaktadır. Enflasyon oranı sabitken esneklik 1’e eşitse vergi gelirinin reel değeri değişmez, esneklik 1’den büyükse reel vergi değeri artar, 1’den küçükse düşer⁶¹. Esneklik katsayısının alabileceği 3 farklı değer vardır. Esneklik, birim esnekliğe ($e = 1$) eşit olabileceği gibi, birden büyük ($e > 1$) veya birden küçük ($e < 1$) olabilir. Bir ülkenin vergi sistemindeki vergileri tahsilat sürelerine göre tahsilat süresi kısa ve uzun olan vergiler olarak 2’ye ayırdığımızda vergi tahsilat süresi ile vergi esnekliği arasındaki ilişkinin değişik kombinasyonları Tablo 2’de görülebilir.

Tablo 2. Vergi Gelirlerinin Dönemsel Esneklikleri

Esneklik (e)	Vergi Tahsilat Süresi	
	Uzun	Kısa
$e < 1$	A	B
$e = 1$	C	D
$e > 1$	E	F

Kaynak: Tanzi, “Inflation, Real Tax Revenue and The Case For Inflationary France: Theory With on Application to Argentina”, *IMF Staff Papers*, Vol. 25, 1978, s. 424.

Tablodaki D ile F gelişmiş bir ülkenin vergi sisteminin yapısını göstermektedir. D kombinasyonu, vergi tahsilat süresinin kısa, esnekliğin 1’e eşit olduğunu gösterir. F kombinasyonunda da vergi tahsilat süresinin kısa ancak esnekliğin 1’den büyük olduğu görülmektedir. Vergi tahsilatının kısa, esnekliğin 1 veya 1’den büyük olması, enflasyonun vergi gelirlerini azaltmadığı anlamına gelir. Gelişmekte olan bir ülkenin vergi sisteminin yapısını yansıtan A ve C kombinasyonlarında vergi tahsilat süresi uzundur. A kombinasyonunda esneklik 1’den küçükken C kombinasyonunda 1’e eşittir. A kombinasyonunda esneklik 1’den küçük olduğundan nominal milli gelirdeki yüzde artış vergilerde daha düşük bir yüzde artışa sebep olmaktadır. Bu nedenle A

⁶¹ Tanzi, Vito, “Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory With and Application to Argentina”, *IMF Staff Papers*, Vol. 25, No: 3 (September 1978), ss. 423-424.

kombinasyonunun geçerli olması halinde enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki azaltıcı etkisi, C kombinasyonuna göre daha fazladır. Oysa C kombinasyonunda esnekliğin 1'e eşit olması sebebiyle vergi gelirlerinde vergi esnekliğinden kaynaklanan bir gelir kaybı söz konusu olmamakta; kayıp, yalnızca tahsilat süresinin uzunluğundan kaynaklanmakta ve bu da enflasyon oranına bağlı olarak değişmektedir⁶².

E. Türk Vergi Sistemi İçin Tanzi Etkisinin Hesaplanması

Daha önce de belirtildiği gibi mükellefler vergilerini normal süreleri içinde ödemezlerse bir takım maddi yaptırımlarla karşı karşıya kalırlar. Ancak ülkemizin içinde bulunduğu enflasyonist ortamda bu maddi yaptırımlar gerektiği gibi caydırıcı olamamaktadır.

Gecikme sürelerine bağlı olarak, enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini hesaplamak için öncelikle vergi sisteminin ortalama gecikme süresi belirlenmelidir⁶³. Eğer mevcut ülke vergi sistemini oluşturan her bir verginin gecikme süresi biliniyorsa tüm vergi sisteminin gecikme süresi bunların ağırlıklı ortalaması alınarak hesaplanabilir⁶⁴. Bu amaca yönelik olarak 1996-2005 dönemi için her bir vergiye ilişkin ödeme süreleri, vergilerin vadesinde ödendiği varsayılarak tespit edilmiştir. Sonra da, her bir vergi için gün cinsinden hesaplanan gecikme süreleri aya dönüştürülerek vergi sistemimizin ortalama gecikme süresi belirlenmiştir. Vergileme dönemi içindeki ortalama gecikme süresi aşağıdaki formül yardımıyla bulunur⁶⁵.

$$\sum_{i=1}^n K = \frac{\left[\frac{n(n+1)}{2} \right]}{n}$$

n: vergilendirme dönemindeki gün sayısını ifade eder.

⁶² Şen, a.g.m., s. 34.

⁶³ Gerçek, a.g.e., s. 244.

⁶⁴ Aslan, M. Hanifi, *Enflasyonist Finansman Politikası*, Bursa: Ak-Bil Yayıncılık, 1. Baskı, Bursa, 1997, s. 224.

⁶⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. Gerçek, a.g.e., s. 244.

Beyana dayanan Gelir Vergisi için gecikme süresini örnek olarak hesaplayacak olursak; beyana dayanan gelir vergisi gelirin elde edildiği yılı izleyen yılın Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 taksitte ödendiğinden yukarıdaki formül yoluyla vergileme dönemi içindeki gecikme süresi $\left[\frac{365 \times 336}{2} \right] : 365 = 183$ bulunur.

Vergilendirme dönemini takip eden, ilk taksit dönemine kadar olan 3 aylık gecikme süresi 90 gün, ikinci taksidin ödeneceği Temmuz ayına kadar olan 7 aylık gecikme süresi 210 gündür. Vergi tahsilatında gün cinsinden hesaplanan gecikmeler ilk 3 ay için (183 + 90) 273, 7. aya kadar olan gecikme (183 + 210) 393 gündür. Bu süreleri ay cinsinden ifade edersek: İlk 3 ay için (273 / 30) 9.1, 7. aya kadar olan gecikme için (393 / 30) 13.1 aylık gecikme süresi bulunur. Bunları toplayıp aritmetik ortalamasını alırsak: $\frac{(9.1 + 13.1)}{2}$ bulunan 11.1 ay Beyana Dayanan Gelir Vergisinin ortalama gecikme süresidir.

Vergi sisteminin ortalama gecikme süresi, her bir vergi türüne ilişkin ödeme sürelerinin ağırlıklı ortalaması alınarak aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanır:

$$L_t = \sum_{i=1}^n L_i T_i$$

L_t = Vergi sisteminin ortalama gecikme süresi

i = Vergi sistemini oluşturan vergiler

T_i = Her bir vergiye ilişkin yüzde pay

L_i = Her bir vergiye ilişkin olarak ay cinsinden gecikme süresini

ifade eder.

Bu formül yoluyla 1996-2005 dönemi için, vergi sistemimizde yer alan her bir vergiye ilişkin ortalama gecikme sürelerini bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki nispi paylarıyla çarparak Türk Vergi Sisteminin ortalama gecikme süreleri ay cinsinden aşağıdaki gibi bulunmuştur (Ek 1'deki Tablolar ayrıntılı hesaplamaları içermektedir).

Tablo 3. 1996-2005 Döneminde Türk Vergi Sisteminde Ortalama Gecikme Süresi

Yıllar	Ortalama Gecikme Süresi (Aylık)
1996	1,86
1997	1,80
1998	1,88
1999	1,95
2000	1,18
2001	1,52
2002	1,37
2003	1,43
2004	1,29
2005	1,26

Tablo 3’de görüldüğü üzere 1998 ve 1999 yıllarında ortalama gecikme sürelerinde önemli artışlar olmuştur. Bunun sebebi, hem dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payının artması hem de 4369 sayılı kanunla özellikle geçici verginin ödeme süresindeki artıştır. Geçici vergide gecikme süresi 1.2 ay iken bu kanunla 3.0 aya çıkmıştır⁶⁶. 1999 yılından itibaren gecikme sürelerinde büyük azalmalar meydana gelmiştir. Bunda, beyana dayanan gelir ve kurumlar vergisi taksitlerinin öne çekilmesi, 2001 yılından itibaren akaryakıt tüketim vergisinin kaldırılması ve devreye giren ÖTV’nin ödeme süresinin kısa oluşu etkili olmuştur.

Tanzi etkisinin neden olduğu reel vergi gelirlerindeki aşınma şu şekilde hesaplanabilir: 1996-2005 dönemine ait aylık enflasyon oranlarının aritmetik ortalaması alınarak her bir yıla ilişkin aylık ortalama enflasyon oranları hesaplanır. Daha sonra da her bir yıla ilişkin ay cinsinden ağırlıklı ortalama tahsilat süresi ile o yıla ilişkin aylık ortalama enflasyon oranı baz alınmak suretiyle 1 TL. tutarındaki verginin reel değeri, $R = 1/(1+p)^n$ formülü yardımı ile hesaplanır. Burada, aylık ortalama enflasyon oranını; n ise vergi sisteminin ay cinsinden ağırlıklı ortalama tahsilat süresini gösterir⁶⁷.

⁶⁶ Gerçek, a.g.e., s. 246.

⁶⁷ Şen, a.g.m., s. 49.

Tablo 4. Vergi Tahsilatındaki Gecikme Sürelerinin ve Enflasyon Oranının Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Etkisi

Aylık Enflasyon Oranı	A Y L A R												
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
0	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00	1.00
1	1.00	0.99	0.98	0.97	0.96	0.95	0.94	0.93	0.92	0.91	0.91	0.90	0.89
2	1.00	0.98	0.96	0.94	0.92	0.91	0.89	0.87	0.85	0.84	0.82	0.80	0.79
3	1.00	0.97	0.94	0.92	0.89	0.86	0.84	0.81	0.79	0.77	0.74	0.72	0.70
4	1.00	0.96	0.92	0.89	0.85	0.82	0.79	0.76	0.73	0.70	0.68	0.65	0.62
5	1.00	0.95	0.91	0.86	0.82	0.78	0.75	0.71	0.68	0.64	0.61	0.58	0.56
6	1.00	0.94	0.89	0.84	0.79	0.75	0.70	0.67	0.63	0.59	0.56	0.53	0.50
7	1.00	0.93	0.87	0.82	0.76	0.71	0.67	0.62	0.58	0.54	0.51	0.48	0.44
8	1.00	0.93	0.86	0.79	0.74	0.68	0.63	0.58	0.54	0.50	0.46	0.43	0.40
9	1.00	0.92	0.84	0.77	0.71	0.65	0.60	0.55	0.50	0.46	0.42	0.39	0.36
10	1.00	0.91	0.83	0.75	0.68	0.62	0.56	0.51	0.47	0.42	0.39	0.35	0.32
20	1.00	0.83	0.69	0.58	0.48	0.40	0.33	0.28	0.23	0.19	0.16	0.13	0.11
30	1.00	0.77	0.59	0.46	0.35	0.27	0.21	0.16	0.12	0.09	0.07	0.06	0.04
40	1.00	0.71	0.51	0.36	0.26	0.19	0.13	0.09	0.07	0.05	0.03	0.02	0.02
50	1.00	0.67	0.44	0.30	0.20	0.13	0.09	0.06	0.04	0.03	0.02	0.01	0.01

Kaynak: Tanzi Vito, "Inflation Lags in Collection and the Real Tax Value of Tax Revenue" *IMF Staff Papers*, Vol: 24, No 1, March 1997, s. 158'den alınmıştır.

Yukarıdaki tablo, vergi sisteminin fiyat esnekliğinin bire eşit olduğu varsayımı altında, çeşitli gecikme sürelerinin ve enflasyon oranlarının vergi gelirlerinin reel değeri üzerindeki etkisini hesaplamak için kullanılabilir. Enflasyon oranı sıfırken, gecikme süresi ne olursa olsun veya gecikme süresi sıfırken, enflasyon oranı ne olursa olsun vergi gelirlerinin reel değeri aynı kalmaktadır. Vergilerin fiyat esnekliğinin 1'e eşit olduğu varsayılırsa veri bir enflasyon oranında, vergilerin tahsilatındaki gecikme sürelerinin uzaması vergi gelirlerinin reel değerini azaltır. Aynı şekilde, gecikme süresi sabitken enflasyon oranının yükselmesi, vergi gelirlerinin reel değerinin azalmasına neden olur⁶⁸.

1996-2005 dönemi için enflasyonun reel vergi gelirleri üzerindeki etkisinin hesabı Tablo 4'den yola çıkılarak aşağıda yer alan Tablo 5'deki gibi yapılmıştır:

Bir yılın aylık enflasyon oranı ile ortalama gecikme süresinin kesiştiği kombinasyon, o yıla ait vergi gelirlerinin reel değerini verir. Tablodan da görüldüğü

⁶⁸ Gürbüzler, a.g.m., ss. 10, 11.

üzere vergi gelirlerinde en az azalma ortalama aylık enflasyon oranı % 0,22 ve vergi hasılatında ortalama gecikme süresi 1,26 olan 2005 yılında görülür. Gelir 1 TL'den 0,9973'e inmiştir. Ortalama aylık enflasyon oranının oldukça düşük olması ve vergi tahsilatındaki gecikme süresinin kısa olması farkın bu kadar az olması sonucunu getirmiştir.

Tablo 5. Türkiye'de 1996-2005 Döneminde Vergi Tahsilatındaki Gecikme Sürelerinin ve Enflasyon Oranının Vergi Gelirlerinin Reel Değerine Etkisi

Aylık Enflasyon Oranı	Vergi Tahsilatında Aylık Gecikmeler									
	1,18	1,26	1,29	1,37	1,43	1,52	1,80	1,86	1,88	1,95
0	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00	1,00
0,22	0,9975	0,9973	0,9972	0,9970	0,9969	0,9967	0,9961	0,9960	0,9959	0,0058
1,09	0,9873	0,9864	0,9861	0,9853	0,9846	0,9836	0,9806	0,9801	0,9799	0,9791
1,13	0,9868	0,9859	0,9856	0,9847	0,9841	0,9830	0,9800	0,9793	0,9799	0,9783
2,28	0,9738	0,9720	0,9713	0,9696	0,9683	0,9663	0,9602	0,9589	0,9585	0,9570
2,39	0,9725	0,9706	0,9700	0,9682	0,9668	0,9647	0,9584	0,9570	0,9565	0,9550
3,68	0,9583	0,9555	0,9544	0,9517	0,9496	0,9466	0,9370	0,9350	0,9343	0,9319
4,18	0,9528	0,9497	0,9485	0,9454	0,9431	0,9396	0,9290	0,9266	0,9259	0,9232
4,95	0,9446	0,9409	0,9395	0,9359	0,9332	0,9291	0,9167	0,9140	0,9132	0,9101
5,48	0,9390	0,9350	0,9335	0,9295	0,9266	0,9221	0,9085	0,9055	0,9045	0,9012
5,54	0,9384	0,9343	0,9328	0,9288	0,9258	0,9213	0,9075	0,9046	0,9036	0,9002
6	0,9336	0,9292	0,9276	0,9232	0,9201	0,9152	0,9004	0,8973	0,8962	0,8926

Tablo 6. Türk Vergi Sisteminde Tanzi Etkisi (1996-2005)

Yıllar	Ortalama Gecikme Süresi	Ortalama Aylık Enflasyon Oranı	1 TL'nin Reel Değeri	Toplam Vergi Gelirleri (Milyar TL.)	Vergi Gel. Azalma Oranı (%)	Vergi Gel. Mutlak Azalma (Milyar TL.)	Reel Vergi Kaybı / GSMH
1996	1,86	4,95	0,9140	2.244.094	8,60	192.992	1,29
1997	1,80	5,54	0,9075	4.745.484	9,25	438.957	1,49
1998	1,88	3,68	0,9343	9.228.596	6,57	606.319	1,13
1999	1,95	4,18	0,9232	14.807.267	7,68	1.137.198	0,91
2000	1,18	2,39	0,9725	26.503.698	2,75	728.852	0,58
2001	1,52	5,48	0,9221	39.735.928	7,79	3.095.429	1,75
2002	1,37	2,28	0,9696	59.631.868	3,04	1.812.809	0,66
2003	1,43	1,13	0,9841	84.316.169	1,59	1.340.627	0,38
2004	1,29	1,09	0,9861	101.038.904	1,39	1.404.441	0,33
2005	1,26	0,22	0,9973	119.253.669	0,27	321.985	0,07

Yukarıdaki tablodan görüldüğü gibi, ortalama gecikme süresinin ve ortalama aylık enflasyon oranının yüksek olduğu 1996, 1997 ve 1998 yıllarında 1 TL'nin reel değeri sırasıyla 0,9140 (1996), 0,9075 (1997) ve 0,9343'e (1998) düşmüş ve reel kaybının GSMH'ya oranı (% 1,29), (% 1,49), (% 1,13) gibi değerler almıştır. 1999'da ortalama gecikme süresi ve ortalama aylık enflasyon oranı yüksek olmasına rağmen 1 TL'nin değeri 0,9232'ye düşmüş ve reel vergi kaybının GSMH'ya oranı ise % 0,91 olmuştur. 2000 yılında ise en düşük ortalama gecikme süresi ve düşük ortalama aylık enflasyon oranının etkisiyle 1 TL'nin reel değeri 0,9725'e düşmüş ve reel vergi kaybının GSMH'ya oranı da % 0,58 olmuştur. 2001 yılında ise ortalama gecikme süresinde ve ortalama aylık enflasyon oranında artış olmuş, buna paralel olarak 1 TL'nin reel değeri 0,9221'e düşmüş, reel vergi kaybının GSMH'ya oranı % 1,75'e yükselmiştir. 2001-2005 döneminde hem ortalama gecikme süresinde hem de ortalama aylık enflasyon oranında görülen gitgide azalmalar 1 TL'nin reel değerindeki azalmayı minimum yapmış ve reel vergi kaybının GSMH'ya oranları da gitgide daha düşük düzeylere inmiştir. Bunlardan en düşüğü ortalama gecikme süresi 1,26, ortalama aylık enflasyon oranı 0,22 olan 2005 yılında gözlenmiştir. 2005'te 1 TL'nin reel değeri 0,9973'e gerilemiş ve reel vergi kaybının GSMH'ya oranı % 0,07 gibi en düşük düzeye gerilemiştir.

Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin büyük bir çoğunluğu enflasyonun aşındırıcı etkisine maruz kaldığından vergilerin özellikle de gelir üzerinden alınan vergilerin tahsilat sürelerini kısaltıcı önlemler almak, kaynakta vergi kesintisi⁶⁹ ve geçici vergi gibi verginin hazineye intikalini çabuklaştıracak uygulamaları yaygınlaştırmak gerekir. Ancak bu tür önlemler alınması suretiyle enflasyonun vergi gelirlerinin reel değeri üzerinde yarattığı aşındırıcı etkiler azaltılabilecektir.

⁶⁹ Şanver, Salih, *Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayını, 1974, s. 124.

II. KAYNAKTA KESME (STOPAJ, VERGİ TEVKİFATI) YÖNTEMİ

A. Kavram ve Uygulama Amacı

“Kaynakta kesme” diğer adlarıyla “stopaj” veya “vergi tevkifatı”, vergilendirme yöntemi değil, modern bir vergi tahsil usulüdür⁷⁰. Bu usulün tanımını yapacak olursak;

Verginin kaynakta kesilmesi usulü, verginin sonradan mahsubu yapılmak üzere ödeme yapıldığı esnada kesilmesidir. Bu usulde mükellef gelirini vergisi kesilmiş olarak elde eder. Başka bir deyişle verginin kesilmesi gelirin fiilen elde edilmesinden önce olur. Gelir, gelir sahiplerinin eline geçmeden önce vergilemeye tabi tutulur⁷¹. Verginin, istihkakların ödenmesi sırasında sorumlular tarafından kesilerek vergi dairesine peşinen yatırılmasıdır⁷².

Yukarıda tanımını yaptığımız “kaynakta kesme” terimi, İngiliz-Amerikan Vergi literatüründe “kaynakta durdurma” anlamında “stoppage at source” deyimini ile veya “withholding” kavramıyla adlandırılmaktadır. Fransız literatüründe ise aynı anlamda, “stoppage à la source” veya “retenue à source” terimleri kullanılmaktadır. İngiliz-Amerikan ve Fransız mali literatüründe yer alan “stoppage” kelimesi Alman literatür ve vergi mevzuatında yer almamış, yerine “der Steuerabzug” terimi tercih edilmiştir. Almanca’da aynı zamanda, kaynakta tahsil anlamında “Erhebung an der Quelle” terimi de kullanılmaktadır⁷³.

Türkçe’de stopaj kelimesi daha yaygın bir şekilde kullanılmakta ise de, bu kelimenin yanı sıra “tevkifat” veya “kaynakta kesme” deyimleri de kullanılmaktadır. “Tevkifat” Arapça bir kelimedir, durdurmak anlamına gelir⁷⁴. Bu çalışmada, Türk mali

⁷⁰ Bulut, Günnur, “Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği” (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 1996), s. 2.

⁷¹ Aliefendioğlu, Yılmaz, *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, Ankara 1975, s. 2.

⁷² Musaballı, Hakkı, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1978, s. 116.

⁷³ Doğruöz, Ahmet Bumin, *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1992, s. 3.

⁷⁴ Bulut, a.g.t., s. 2.

literatüründe kullanılan “stopaj” ve vergi mevzuatında yer alan “Vergi Tevkifatı” terimleri yerine “Kaynakta Kesme” kavramı kullanılacaktır.

Türk vergi sistemi, çağdaş bir yöntem olan, verginin bizzat mükellefi tarafından hesaplanarak belli dönemler itibariyle beyan edilip ödenmesi esaslı beyan usulüne dayanmaktadır. Ancak, özellikle enflasyonist dönemlerde paranın sürekli değer kaybetmesi sebebiyle devlet, vergi alacağına verginin doğumu ile birlikte kavuşmak istediğinden, verginin, vergiyi doğuran olayın kaynağından alınmasını öngören “kaynakta kesme” yöntemine ihtiyaç duyulmuştur⁷⁵. Kaynakta kesme yapılması öngörülen hallerde vergilemedeki gecikmeyi önlemek amacıyla, yıllık beyanname verilmesi beklenmek istenmemiştir⁷⁶.

Kaynakta kesme yönteminde mükellef ile vergi idaresi arasına gerçek kişi veya kurum olabilen bir üçüncü kişi katılmaktadır. Bu üçüncü kişi, çeşitli vergi mükelleflerine, vergiye tabi ödemeleri yaparken, vergiyi hesaplayarak ödemedi mahsup etmekte ve bakiye kısmı istihkak sahibine ödemektedir. Bu şekilde vergi kesen kişi, kestiği vergiyi, vergi idaresine intikal ettirmektedir. Vergi idaresine intikal ettirilen bu vergiler, daha sonra mükellef tarafından hesaplanarak beyan edilen dönemsel vergiden mahsup edilir. Yöntemin bu özelliği dolayısıyla, mükelleflerin ileride ağır vergi yükleriyle karşılaşmaları önlenilmekte ve ayrıca vergi alacağı garanti altına alınmaktadır⁷⁷.

Kaynakta kesme, vergiyi doğuran olayın oluşmasıyla uygulandığından hazine bir an önce alacağına kavuşmaktadır.

B. Kaynakta Kesme Yönteminin Türk Vergi Sistemindeki Tarihi Gelişimi

Kaynakta kesme yöntemi fikrini modern anlamda ilk kez Mareşal S. Vauben (1633-1707), 1707 yılında yazdığı “la dime Royale” adlı Fransızca eserinde ortaya

⁷⁵ Doğrusöz, a.g.e., s. 1.

⁷⁶ Akyol, Emin, “Stopaj Tam Mükellefler İçin Hangi Hallerde Nihai Vergilemedir?”, *Maliye Postası Dergisi*, 15 Şubat 2000, s. 32.

⁷⁷ Doğrusöz, a.g.e., ss. 1-2.

atmış, ancak uygulamaya sokulamamıştır⁷⁸. Bu yöntem ilk olarak, İngiltere’de 1803 yılında kabul edilen ve gelir kategorilerini ayrı ayrı vergilemeyi hedef tutan sedüler nitelikteki bir gelir vergisi ile, maaş ve ücretlere uygulanmıştır⁷⁹. 1913 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde, 1939 yılında Fransa’da, 1920 yılında Japonya’da kaynakta kesme yöntemi uygulamaya konulmuştur. Almanya’da ise 1929 dünya ekonomik bunalımı nedeniyle bu yöntemin uygulanmasına ara verilmiş, 1934 yılında tekrar uygulamaya konulmuştur.

Osmanlılarda, gelir vergisine eş durumda olan temettü vergisi zamanında çok dar bir alanda uygulanan verginin kaynakta kesilmesi usulü⁸⁰ Türk Vergi Mevzuatına, 1926 yılında 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu” ile girmiştir. 755 sayılı Kanun anılan yöntemi, yalnızca ücret gelirleri için öngörmüş ve bunların ayrı bir beyanname ile bildirilmesi yükümlülüğünü getirmiştir⁸¹. 1934 yılında kaldırılan bu kanunun yerine 2395 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Yeni kanun, kaynakta kesme yönteminin uygulama alanını sadece ücret gelirleriyle sınırlandırmayıp daha geniş bir uygulama alanı yaratmıştır. Ticari ve sınai müesseselerin işlerini devamlı olarak gören, serbest meslek erbabının, bu müesseselerin istişare, proje tanzimi, aracılık ve takip vb. işlerini bir defaya mahsus olsa bile görenlerin, mesleki teşekküllere mensup olmayanların, artist, şarkıcı ve çalgıcıların gelirleri de, kaynakta kesme yönteminin kapsamına alınmıştır.

1950 yılında 5421 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu” ile verginin kaynakta kesilmesi yöntemi daha da genişletilip belirginleştirilerek “Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname” başlığı altında ayrı bir bölüm halinde düzenlenmiştir. Böylece ücretler, kanuna göre ücret sayılan ödemeler, menkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları kaynakta kesme yönteminin kapsamına dahil edilmiştir.

⁷⁸ Bulut, a.g.t., s. 12.

⁷⁹ Doğrusöz, a.g.e., s. 16.

⁸⁰ Aliefendioğlu, a.g.e., s. 3.

⁸¹ Doğrusöz, a.g.e., s. 17.

193, 202 ve 1137 sayılı kanunlarla kapsam genişletilmiş ve aksayan taraflar düzeltilmiştir. 1963 yılında yürürlüğe giren 199 sayılı kanunla ilk defa dar yükümlülüğe tabi kurumların bazı gelirleri verginin kaynaқта kesilmesi yöntemine tabi tutulmuştur⁸².

31.12.1960 tarihinde kabul edilen 193 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu” kaynaқта kesme yöntemine büyük ölçüde yer vermektedir. Kaynaқта kesme yöntemi, gelir ile ilgili vergi kanunları dışında, 8.6.1959 tarihinde kabul edilen 7338 sayılı “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu”nda verginin ödenmesinde güvence olarak başvurulacak bir yöntem olarak yer almıştır (md. 17). Bunun yanı sıra kaynaқта kesme yöntemi 18.2.1963 tarihinde kabul edilen 196 sayılı “Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanunu”nda (bu kanun, 2.3.1984 tarih ve 2989 sayılı kanun ile kaldırılmıştır), “Damga Vergisi Kanunu”nda, “Katma Değer Vergisi Kanunu”nda ve 26.6.1972 tarih ve 1598 sayılı “Mali Denge Vergisi Kanunu”nda yer almaktadır⁸³.

C. Kaynaқта Kesme Yönteminde Taraflar ve Aralarındaki İlişki

1. Kaynaқта Kesme Yönteminde Taraflar

Verginin kaynaқта kesilmesi yönteminde, verginin taraflarını oluşturan *vergi alacaklısı* ve *vergi borçlusunun* yanı sıra bunlara ek olarak bir üçüncü taraf olan *vergi sorumlusu* karşımıza çıkmaktadır. Yani kaynaқта kesme yöntemi; vergi alacaklısı - vergi borçlusu - vergi sorumlusu şeklinde üç tarafın oluşturduğu bir ilişki üzerine kuruludur. Bu taraflara kısaca değinecek olursak:

Vergi alacaklısı, devlet veya kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş olan diğer kamu kuruluşlarıdır. Esas vergi alacaklısı devlettir. Çünkü devlet, siyasi sınırları içinde bulunan kişi ve mallar üzerinde vergilendirme yetkisini kullanır. Diğer kamu kuruluşları ve müesseseleri ise, devletin kendilerine yetkili kıldığı oranda, vergilendirme yetkisine sahiptir⁸⁴. Ülkemizde kaynağında kesilen vergiler Maliye Bakanlığı’na bağlı kuruluş olarak görev yapan Gelir İdaresi Başkanlığı yönetim ve denetimi altında bulunan “vergi daireleri” tarafından tahsil edilmektedir.

⁸² Aliefendioğlu, a.g.e., s. 3.

⁸³ Doğrusöz, a.g.e., s. 18.

⁸⁴ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, a.g.e., s. 188.

Vergi borçlusu, Vergi Usul Kanunu'na göre, “mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir” (VUK. md. 8/1). Bu tanımda vergi mükellefiyetinin en önemli unsuru olan vergi borcunun ödenmesi vurgulanmaktadır. Mükellefin vergi borcunu ödeme dışında bazı biçimsel ve usule ilişkin ödevleri de vardır⁸⁵. Kaynakta kesme yönteminde, kesintiye esas alınan kazanç ve iradın sahibi olan, kendisine vergi borcu düşen gerçek ve tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesinde, “Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi” olarak tanımlanmaktadır. Kendisi gerçek mükellef olmamakla beraber, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla, vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması (defter tutma, beyanname verme vb.) gibi sadece kayıtsal ve şekli yükümlülük altına giren üçüncü kişiye vergi sorumlusu denir⁸⁶. Henüz daha vergiyi doğuran olay oluşurken, bir diğer deyişle verginin kaynaklanması sırasında mükellefin yerine vergiyi keserek vergi dairesine yatırmak zorunda olan vergi sorumlusu genellikle gelir ya da kazancı sağlayan kişidir⁸⁷.

VUK.'un 11. maddesine göre vergiyi kaynakta kesme zorunluluğu altında olan vergi sorumlularının ödevleri; vergiyi, yaptıkları ya da yapacakları ödemelerden vergi yasalarına uygun olarak kesmek, bu kesintileri süresi içinde vergi yasalarına uygun olarak eksiksiz bir biçimde vergi dairesine ödemek ve kesinti ile ilgili olarak vergi yasalarının kendilerine yüklediği diğer ödevleri yerine getirmek. Bunun yanı sıra kesinti ile ilgili olarak hazırlanması gereken bildirimleri hazırlamak ve bunları yasal süreler içinde vergi dairesine vermek de vergi sorumlularının ödevleri arasındadır⁸⁸.

Devletin vergi alacağını güvence altına almak, verginin tahsilini kolaylaştırmak ve tahsilat süresini kısaltmak gibi amaçlar doğrultusunda vergi sistemine, vergi sorumluluğu müessesesi getirilmiştir⁸⁹.

⁸⁵ Kırbaş, a.g.e., s. 77.

⁸⁶ Enginay, Akif, *Vergi Hukuku*, 14. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1990, s. 62.

⁸⁷ Aliefendioğlu, a.g.e., s. 1.

⁸⁸ Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1987, s. 74.

⁸⁹ Şenyüz, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 38.

2. Kaynakta Kesme Yönteminde Taraflar Arasındaki İlişki

Verginin kaynakta kesilmesinde vergi alacaklısı, vergi borçlusunu ve vergi sorumlusu olmak üzere üç tarafın olduğu ve kaynakta kesme yönteminin bu üç tarafın arasındaki üçlü ilişki üzerine kurulu olduğunu önceden belirtmiştik. Bu üç tarafın birbirleri arasındaki ilişkiye bir de “müteselsil sorumluluk” adı altında vergi borçlusunu ile vergi sorumlusunun vergi alacaklısına karşı birlikte sorumluluklarını da ekleyecek olursak verginin kaynakta kesilmesinde taraflar arasındaki ilişkiyi dörde ayırmamız gerekir. Şöyle ki;

- a. Vergi sorumlusu ile vergi alacaklısı arasındaki ilişki,
- b. Vergi sorumlusu ile vergi borçlusunu arasındaki ilişki,
- c. Vergi borçlusunu ile vergi alacaklısı arasındaki ilişki,
- d. Müteselsil sorumluluk çerçevesinde vergi borçlusunu ve vergi sorumlusu ile vergi alacaklısı arasındaki ilişki.

Bu ilişkilere kısaca değinecek olursak:

a. Vergi Sorumlusu ile Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki

Başkasının vergisini keserek ödenmesinden sorumlu olan vergi sorumlusu, mükellef adına vergi ödevini yerine getirdiğinden vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Asıl mükellefe yaptığı ödemelerden hesapladığı vergiyi keserek alacaklı konumdaki vergi dairesine mükellef adına yatıran vergi sorumlusu, vergilerin kesilmesi ve yatırılması açısından vergi dairesi karşısında borçlu durumundadır⁹⁰.

Vergi sorumlularının, bu sorumluluklarının kapsamı VUK’un 11. maddesi ile sınırlanarak “verginin tam olarak kesilip ödenmesi” ve “ödevlerin yerine getirilmesi” biçiminde hükme bağlanmıştır⁹¹. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükellefe rücu etme hakkını kaldırmaz⁹². Örneğin, VUK’un 11/1. maddesine göre vergi sorumluları, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden sorumlu iken, bu ödevi

⁹⁰ Gerçek, Adnan, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 54, Sayı 3 (2005), ss. 160-161.

⁹¹ Doğrusöz, a.g.e., s. 46.

⁹² Aliefendioğlu, a.g.e., s. 8.

yerine getirmese vergi ve buna bağlı alacaklar kendisinden alınmaktadır. Bu durumda ödemiş olduğu vergiyi asıl mükellefe rücu edebilir, ancak vergi cezaları, gecikme zammı ve faizler vergi sorumlusunun şahsi kusurundan kaynaklandığından bunlar vergi sorumlusundan alınır⁹³.

Vergi sorumlusu asıl mükelleften vergiyi kesmiş ve yatırımişsa ve vergi alacaklısı bu vergiyi mükellefe geri vermişse daha sonra da görüş değiştirerek tekrar tarhiyatta bulunursa bu tarhiyatın vergi sorumlusu adına olması haksızlıktır. Görevini kanunlara göre tam olarak yerine getiren vergi sorumlusu muhatap olamaz. Danıştay da bu konuda vergi sorumlusundan tekrar kesintinin yapılamayacağına hükmetmiřtir⁹⁴.

Vergi sorumlusunun, vergi idaresi karşısında verginin ödenmesi bakımından muhatap kabul edilmesi ve vergiyi ödemek mecburiyetinde olması halinde, amme borçlusuna statüsüne bürünmekte ve kendisine karşı cebri takibat yapılabilen ve veya hukuki yaptırım uygulanabilmektedir. Dolayısıyla son yıllardaki kararlarla ve yapılan düzenlemelerle, kendisine asıl mükellefin tüm yetkilerini kullanabilen olanağı sağlanan vergi sorumlusunun dava açma, düzeltme, uzlaşma, takas ve terkin başvurularında bulunma veya zamanaşımından yararlanabilen hakları vardır⁹⁵.

b. Vergi Sorumlusu İle Vergi Borçlusuna Arasındaki İlişki

Vergi kanunları, vergi borçlusuna konumundaki mükellef ile hukuki veya ekonomik ilişkiye giren vergi sorumlusunun, vergi borçlusuna ödeme yaparken hakedişin tamamını ödememesini, ödemeyi kanunca belirlenen bir oranda kesintiye tabi tutarak kalan miktarı vergi borçlusuna adına nakden veya hesaba vergi dairesine ödemesini öngörür⁹⁶. Vergi borçlusunun kalan miktarı talep hakkı vardır.

Vergi sorumlusu, vergi kesintisine tabi ödemeleri kesinti yapmadan öderse cezalı tarhiyata muhatap tutulabilir. Vergi idaresi kesilmesi gereken vergilerle ilgili olarak önce vergi sorumlusunu muhatap alacağından vergi sorumlusu, vergi borçlusuna

⁹³ Gerçek, a.g.m., s. 185.

⁹⁴ Bulut, a.g.t., s. 9'dan Dnş. 4. D. 21.1.1971 Gün ve E. 1969/5563.K.7 V330.

⁹⁵ Gerçek, a.g.m., ss. 165-166.

⁹⁶ şenyüz, *Vergi Hukuku*, a.g.e., s. 38.

kesinti yapmadan ödediği meblağ dolayısıyla sonradan kendi malvarlığından vergi ödemek durumunda kalacaktır ve bu ödemiş olduğu tutar kadar vergi borçlusuna rücu hakkı vardır.

Vergi sorumlusu, vergi borçlusuna adına vergi borcunu kesip vergi dairesine yatırmazsa vergi, vergi sorumlusundan ikmalen ya da re'sen tarh edilerek alınır. Vergi sorumlusunun ödediği vergiden dolayı vergi borçlusuna rücu etme hakkı varken (VUK. md. 11/2) görevini yerine getirmemesi sebebiyle kesilen cezalar ya da gecikme zamlarından dolayı vergi borçlusuna rücu hakkı yoktur⁹⁷.

Vergi sorumlusu ile vergi borçlusuna arasındaki müteselsil sorumlulukta vergiyi doğuran olay vergi borçlusunun şahsında gerçekleşmektedir. Ancak vergi alacağının güvence altına alınması ve vergi tahsilatının kolaylaştırılması amacıyla vergi borcundan vergi sorumlusu da vergi borçlusuna ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaktadır⁹⁸.

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesine 1985 yılında eklenen 3'üncü fıkra ile "Mal alım-satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden alım-satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat tespit olunanlar müteselsilen sorumlu tutulmuştur" denmektedir.

Ancak mahsul üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler sorumluluğun kapsamı dışında bırakılmıştır. Üçüncü fıkra hükmünün konulmasına gelir ve katma değer vergilerinde kesinti yoluyla toplanan paraların zamanında ve eksiksiz hazineye intikalinin sağlanması gerekçe gösterilmekte ise de, katma değer vergisinde teknik anlamda bir vergi kesintisi ve dolayısıyla sorumluluk söz konusu değildir⁹⁹. Maliye Bakanlığı'na, bu konuda düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

c. Vergi Borçlusuna İle Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki

Vergi borçlusuna ile vergi alacaklısı arasında vergiyi kanunlarda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde kesip beyan eden ve vergi dairesine ödeyen 3. bir kişi olan vergi

⁹⁷ Kırbaş, a.g.e., s. 82.

⁹⁸ Gerçek, a.g.m., s. 181.

⁹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 83.

sorumlusunun varlığı sebebiyle vergi alacaklısına karşı vergi borçlusunu sadece kesilen verginin dönem sonunda hesaplanan vergiden mahsubu işlemi dolayısıyla muhatap olacaktır.

Eğer vergi alacaklısı, vergi sorumlusundan tahsil etmiş olduğu vergiyi vergi borçlusuna geri verir ve sonra bunun hatalı olduğu kanaatine varıp tekrar tarhiyat yapma durumunda kalırsa bu kez tarhiyatı vergi borçlusuna adına yapar.

Ancak, vergi kesilmediği halde kesilmiş gibi beyanda bulunulup yıllık beyannameden mahsubu yapılmak istenirse vergi alacaklısı, vergi borçlusuna aleyhine tarhiyat yapar¹⁰⁰.

d. Müteselsil Sorumluluk Çerçevesinde Vergi Borçlusuna ve Vergi Sorumlusuna İle Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki

Bir vergi borcunun aynı anda birden fazla kişinin her birinden istenebilmesi hali müteselsil veya zincirleme sorumluluk olarak ifade edilir¹⁰¹. Vergi hukukunda sorumluluğun müteselsil olması, idareye vergi alacağının bir kısmı veya tamamı için sorumlulardan dilediğine müracaat edebilme imkanı verdiği gibi, aynı anda sorumluların her birinin ayrı ayrı takibine de olanak sağlar. Müteselsil sorumlulardan her biri borcun tamamını ödemek zorundadır. Sorumlulardan birisinin borcu ödemesiyle, diğer sorumlular da bu oranda borçtan kurtulur¹⁰². Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk esas itibariyle vergi borcuna ilişkin olup, istisnai durumlarda vergi cezalarında da söz konusu olabilmektedir¹⁰³. Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk; mükellefler arasında, vergi sorumluları arasında ve mükellefle vergi sorumlusu arasında olmak üzere üç farklı şekilde düzenlenmiştir.

Mükellefle vergi sorumlusu arasında müteselsil sorumlulukta vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişiler vergi mükellefi ile birlikte verginin ödenmesinden ya da şekli ödevlerden sorumlu tutulurlar. Örneğin; motorlu taşıt vergisinin ödendiğini

¹⁰⁰ Doğrusöz, a.g.e., s. 55.

¹⁰¹ Zorlu, Selahaddin, *Vergi Hukuku*, Ankara: Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No: 1980/222, 1981, s. 42.

¹⁰² Gerçek, a.g.m., s. 180.

¹⁰³ Karakoç, a.g.e., s. 106.

gösterir belge aramadan motorlu taşıtların her türlü satış veya devir işlemini yapan noterler, memurlar ödenmeyen ya da eksik ödenen vergilerden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Harçlar Kanununda gerekli harçları tamamen almadan işlem yapan memurlar harcın ödenmesinden mükelleflerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır. Damga vergisinde bu vergiden muaf kuruluşlar tarafından düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumlar müteselsilen sorumludurlar¹⁰⁴.

VUK'un 11/3. maddesinde "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon ve yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olanlar müteselsilen sorumludurlar" hükmüne yer verilmiştir. Bu hükme göre vergi kesenlerin sorumluluğu hallerinin tamamında aynı zamanda mükellef ile vergi kesenler arasında müteselsil sorumluluk da söz konusudur. Ayrıca, 3568 sayılı kanunun 12/4. maddesinde düzenlenen yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu da mükellef ile vergi sorumlusu arasında müteselsil nitelik taşır. AATUHK'nın 11. ve 57. maddelerine göre, vergi alacağından dolayı kefalet kabul edilmesi durumunda, kefillerin sorumluluğu mükellef ile kefiller arasında müteselsil sorumluluk niteliği taşır¹⁰⁵.

D. Kaynakta Kesme Yönteminin Diğer Tahsil Yöntemleri İle Karşılaştırılması

Bu bölümde; vergileme yöntemi olmasının yanı sıra tahsil yöntemi olarak da ülkemizde uygulama alanı bulan kaynakta kesme yönteminin diğer tahsil yöntemlerinin özelliklerini de belirterek o yöntemlerle benzer ve farklı yanlarını ortaya koymaya çalışacağız. Diğer tahsil yöntemleri diye belirttiğimiz tahsil yöntemlerinin içine; peşin

¹⁰⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 85.

¹⁰⁵ Gerçek, a.g.m., ss. 181-182.

ödeme yöntemi, iltizam yöntemi, ihale yöntemi, halk temsilcileri eliyle tahsil yöntemi, emanet yöntemi ve kaynaktan tahkik yöntemi girmektedir.

1. Kaynakta Kesme ve Peşin Ödeme Yöntemi

“Bir sene önceki gelirlerin vergilendirilmesi” yerine, “gelirin doğduğu yıl vergilerin tahmini yöntemlerle tahsili” esasına dayanan peşin ödeme sistemi kaynakta kesme yöntemi gibi, vergiyi süratle tahsil etmek amacına yönelmiş bir tahsil yöntemi olup Alman Gelir Vergisinin karakteristiklerinden birisidir¹⁰⁶. P.A.Y.E. (pay as you earn) şeklinde batılı ülkelerde peşin ödeme sistemi mükellefin bir önceki yıl kazançlarına dayanarak cari yıl kazançlarını hesaplaması ve verilecek olan cari yıl beyannamesi ile ortaya çıkacak kesin gelirin vergisinden mahsup edilmek üzere vergilendirilmesidir. Peşin ödenen vergi daha sonra hesaplanan nihai gelir ve kurumlar vergisinden azsa aradaki fark mükellefe tamamlattırılmakta, fazlaysa mükellefe iade edilmektedir¹⁰⁷.

27.12.1980 tarih ve 2361 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na getirilen peşin ödeme sistemi 31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Sonraları bu sistem yerini sırasıyla 4.12.1985 tarihinde 3239 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanunu'na getirilen “dahili tevkifat”a ve 3.12.1988 tarihinde 3505 sayılı kanunla yine Gelir Vergisi Kanunu'na getirilen “geçici vergi”ye bırakmıştır.

Dahili tevkifata göre, mükellefler cari takvim yılına ait yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplayacakları vergiden mahsup etmek üzere dahili tevkifat hesaplamakta ve ödemelerini Katma Değer Vergisi veya Banka ve Sigorta Muamelesi vergisi dönemlerinde yapmaktaydılar¹⁰⁸. Dahili tevkifattan sonra getirilen geçici vergiye göre, “gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi öderler”.

¹⁰⁶ Özer, İlhan, *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması*, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 187, 1979, ss. 97-98.

¹⁰⁷ Doğrusöz, a.g.e., s. 5.

¹⁰⁸ Doğrusöz, a.g.e., s. 5.

Geçici vergi, kaynakta kesme yönteminin yanı sıra verginin vergiyi doğuran olayla hazineye intikali arasındaki süreyi kısaltan yöntemlerden bir diğeri olarak çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde irdeleneceğinden burada sadece kısaca açıklamakla yetinilmiştir.

Kaynakta kesme yönteminde vergiyi kesip ödeyen vergi sorumlusu varken peşin ödeme yönteminde vergiyi mükellef öder. Peşin ödeme yönteminde mükellefin kişisel durumu dikkate alınabilirken kaynakta kesme yönteminde böyle bir şey yoktur. Peşin ödeme yönteminde vergi, gelir unsurları itibariyle hesaplanırken kaynakta kesme yönteminde gelir unsurlarını oluşturan kazançlar itibariyle hesaplanır. Her iki yöntemin de beyan ve ödeme süreleri birbirinden farklıdır.

2. Kaynakta Kesme ve İltizam Yöntemi

İltizam yönteminin özü devletle üçüncü bir şahıs veya kuruluş arasında yapılan bir anlaşmaya dayanır. Bu anlaşmaya göre adına mültezim denilen kişi belirli bir verginin götürü usulle tespit edilmiş hasılatını belirli bir tutar üzerinden belirli bir yıl veya birkaç yıl için satın alır ve verginin bedelini devlete öder; mültezim devlete vergi hasılatı karşılığı olarak ödediği vergiyi mükelleflerden yaptığı tahsilatla geri alır¹⁰⁹. Vergi toplama hakkının mültezime bırakılışı genellikle açık arttırma şeklinde olur. Açık arttırmaya katılanlardan devlete daha çok para vermeyi taahhüt eden mültezim olarak seçilir¹¹⁰.

Özellikle vergilerin ayın (ürün) olarak alındığı zamanlarda uygulanmış olan iltizam yönteminin; mültezimlerin devletin siyasi ve idari gücündeki zayıflamalardan faydalanmaları ve mümkün olduğu kadar fazla vergi almak amacıyla mükellefler üzerinde baskı uygulamaları gibi önemli sakıncaları vardır¹¹¹. Bu yöntem 1925 yılında aşar vergisinin kaldırılmasıyla yürürlükten kalkmıştır.

Kaynakta kesme ve iltizam yöntemlerinin her ikisinde de verginin tarh ve tahsilinde mükellef ile vergi idaresi arasında üçüncü bir kişinin olması bakımından bu

¹⁰⁹ Türk, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 1992, s. 205.

¹¹⁰ Nadaroğlu, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 2. Baskı, İstanbul, 1976, s. 272.

¹¹¹ Turhan, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993, s. 78-79.

yöntemler birbirine benzese de iltizam yöntemi; mültezimin hasılatı kendinde alıkoyması, tahsil yükümlülüğünü ve hakkını bir kanundan değil de bir sözleşmeden alması ve tahsil faaliyetlerini çıkar elde etme amacıyla yerine getirmesi gibi sebeplerden dolayı kaynakta kesme yönteminden ayrılmaktadır¹¹².

3. Kaynakta Kesme ve İhale Yöntemi

İltizam yöntemine benzeyen ihale yönteminde vergi toplama işi yine üçüncü kişilerce gerçekleştirilmektedir. Ancak, bu kişi mültezim gibi vergiyi kendi nam ve hesabına değil devletin nam ve hesabına toplar. Vergilerden en az yüzdeyi almayı teklif edene vergi toplama işi verilir¹¹³. Bu yöntem iltizam usulüne göre daha az sakıncalar ihtiva etmektedir. Çünkü bu yöntemde, vergi tahsil eden kişinin zulüm etmesi ihtimali mülteziime nazaran daha düşüktür. Bu usul de iltizam usulü gibi tarihe karışmıştır¹¹⁴.

İhale yöntemi, iltizam yöntemine oldukça benzediğinden kaynakta kesme yöntemiyle arasında biraz önce saydığımız farkların yanı sıra ihale yönteminde vergi toplayan şahıs bunun karşılığında devletten belirli bir yüzde alırken vergi sorumlusu için böyle bir durum yoktur¹¹⁵.

4. Kaynakta Kesme ve Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil Yöntemi

Devletin vergiyi bizzat toplamak için yeterince örgütlenemediği dönemlerde uygulanan halk temsilcileri eliyle tahsil yönteminde, vergi toplama işi kentlerdeki halk temsilcilerine verilmiştir. Osmanlı İmparatorluğu'nda vergilerin heyetler veya imam ve muhtar gibi kimseler tarafından toplandığı görülmüştür. Vergi toplama işi genellikle yeteneksiz ve sorumsuz kimselere bırakıldığından bu yöntem uygulamada başarılı olamamıştır¹¹⁶.

Bu yöntemde vergi toplayan kişiler kaynakta kesme yöntemindeki vergi sorumlularına benzetilebilir. Bu kişilerin de vergi sorumluları gibi parasal kazançları

¹¹² Doğrusöz, a.g.e., s. 7-8.

¹¹³ Erdem, Metin - Şenyüz, Doğan - Tatlıoğlu, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1996, s. 136.

¹¹⁴ Aksoy, *Kamu Maliyesi*, a.g.e., s. 219.

¹¹⁵ Bulut, a.g.t., s. 18.

¹¹⁶ Nadaroğlu, a.g.e., s. 273.

yoktur. Ancak vergi sorumlularının bir takım şekli ödevleri varken bu usulde vergi toplayan kişilerin böyle ödevleri yoktur.

5. Kaynakta Kesme ve Emanet Yöntemi

Devlet memurları eliyle toplama yöntemi de denilen emanet yönteminde verginin tarh ve toplama aşamaları ile ilgili tüm işlemler maaşlı çalışan devlet memurları aracılığıyla yapılmaktadır. Memurun maaşı ile toplanan vergi arasında hiçbir bağlantı yoktur¹¹⁷.

Günümüzde verginin doğuşuyla hazineye intikali arasındaki sürenin kısa olması önemli ve esas olduğundan emanet yöntemi bu amaca kaynakta kesme yöntemi gibi hizmet edememektedir.

6. Kaynakta Kesme ve Kaynaktan Tahkik Yöntemi

Kaynaktan bilgi alma şeklinde de ifade edilen kaynaktan tahkik yöntemi Amerika Birleşik Devletleri ve İsviçre’de kaynakta kesme yönteminin uygulanmadığı dönemlerde uygulanmıştır. Bu yöntem aslında bir tahsil yöntemi olmayıp kontrol yöntemidir. Kaynakta kesme yönteminde vergi sorumlusu, mükellef adına vergiyi kesip öderken kaynaktan tahkik yönteminde ödemeyi yapanlar mükellef adına vergi yatıramazlar sadece maaş, ücret, faiz, temettü gibi ödemelere dair bilgileri verir. Bu bilgiler vasıtasıyla mükellefin yıllık vergi beyannamelerinin doğruluğu kontrol edilir¹¹⁸.

E. Kaynakta Kesme Yönteminin Yararları ve Bu Yönteme Yöneltilen Eleştiriler

1. Kaynakta Kesme Yönteminin Yararları

Kaynakta kesme yönteminin yararları şu şekilde ifade edilebilir:

- Modern vergiciliğin en önemli ilkelerinden biri gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasında zamanın mümkün olduğunca kısa olmasıdır. Verginin kaynakta kesilmesi yöntemi ile vergilemede sürat sağlanarak bu ilke hayata

¹¹⁷ Erdem-Şenyüz-Tatlıoğlu, a.g.e., s. 137.

¹¹⁸ Tuncer, Selahattin, *Kamu Maliyesi*, İstanbul 1969, ss. 265, 266.

geçirilebilmektedir¹¹⁹. Kaynakta kesme yöntemi; yıllık beyanname üzerinden hesaplanacak vergiye mahsup edilecek kesintilerde vergilemedeki dönemsel gecikmeleri telafi ederek, yani gelirle eşanlı verginin kaynakta kesilmesini sağlayarak hazine hesapları ile ilişkilendirilmesine olanak tanır¹²⁰.

- Kaynakta kesme yönteminde kazanç ve irat doğduğu anda vergilendirildiğinden vergi hazineye gecikmeksizin intikal eder ve devlet alacağına bir an önce kavuşmuş olur. Bu durum özellikle paranın satın alma gücünün hızla düştüğü enflasyon dönemlerinde büyük önem taşır. Yani kaynakta kesme yöntemiyle konjonktürel dalgalanmaların vergi hasılatı üzerindeki olumsuz etkisi giderilir. Ayrıca yine bu bunalım dönemlerinde mükellef ödeme gücü bakımından oldukça zor bir duruma düşeceğinden kamu alacağı, kaynakta vergileme yöntemi ile büyük ölçüde temin edilmiş olur¹²¹.

- Kaynakta kesme yöntemi, hileli işlemleri ve vergi kaçırma olasılıklarını azaltıcı rol oynar. Bu usulde vergiyi yatıran kişi vergi sorumlusu olduğundan bu şahsın verginin kaçırılmasından elde edeceği herhangi bir çıkar yoktur¹²². Aksine vergiyi kesmemesi ya da eksik kesmesi hallerinde verginin ve cezanın ödenmesi durumuyla karşı karşıya kalacaktır.

- Kaynakta kesme yönteminde vergi idaresi çok sayıda mükellef yerine az sayıda ve kanunların öngördüğü biçimsel görevleri yerine getirebilecek kişilerle muhatap olduğundan formaliteler ve verginin tahsil giderleri azalır¹²³.

- Kaynakta kesme yönteminde vergi mükellefi, vergisini geliri eline geçmeden ödediği için vergi yükünü pek hissetmez. Böylelikle vergiye karşı tepkiler azalır¹²⁴.

¹¹⁹ Aliefendioğlu, a.g.e., s. 3.

¹²⁰ Çolak, Mustafa, *Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2004, s. 32.

¹²¹ Doğrusöz, a.g.e., s. 28.

¹²² Özer, a.g.e., s. 105.

¹²³ Kırbaş, a.g.e., s. 138.

¹²⁴ Haller, Heinz, *Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri*, Çev. Salih Turhan, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1974, s. 316.

- Kaynakta kesme yöntemi, vergide yatay eşitlik kuralının bir uygulaması olarak çeşitli gelir türlerinde vergiyi ödeme zamanı bakımından büyük farklar olmamasını sağlar¹²⁵.

2. Kaynakta Kesme Yöntemine Yöneltilen Eleştiriler

Kaynakta kesme yöntemine yöneltilen eleştiriler şu şekilde belirtilebilir:

- Kaynakta kesme yönteminin uygulama alanı daha fazla genişletilemediğinden kaynakta vergilendirmeye tabi mükellefler ile tabi olmayan mükellefler arasında tabi olanlar aleyhine bir ayrıma neden olur. Örneğin ücretlilerin gelir vergisi devlet tarafından saptanıp alınırken diğer kazanç unsurlarından verginin bizzat kazanç sahibi tarafından hesaplanması ve beyanlarının doğru varsayılması özellikle bizimki gibi vergi kaçırma olaylarının sıkça yaşandığı bir ülkede ücretliler aleyhine bir durum yaratır ve vergide eşitlik ilkesine ters düşer¹²⁶. Ayrıca kazançları kaynakta kesme yöntemine tabi olmayan önemli bir mükellef kitlesinin gelirin elde edilmesinden bir yıl sonra birkaç taksit halinde ve enflasyonist koşulların da etkisiyle reel değeri düşmüş para ile vergilerini ödemeleri vergi adaletini sarsar¹²⁷.

- Kaynakta kesme yöntemi nesnel nitelikte olduğundan mükellefin ödemesi gereken verginin hesabında rol oynayan şahsi durumların dikkate alınmasına imkan vermez¹²⁸. Bu sakıncanın giderilmesi için vergi karneleri ve cetvellerinin kullanılması ve mükelleflerin kişisel durumlarının bu karnelere işlenmesi, yıl içindeki değişikliklerin beyannamelerle saptanması yollarına gidilse de gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı gibi gelir türlerinde bu çözümler uygulanamadığından mali güce göre vergilendirmeye ters düşmektedir. Ayrıca kaynakta kesme yöntemine göre vergilendirme vergiyi doğuran olayla birlikte gerçekleştiğinden ödeme gücünün vergilendirilmesi için önemli bir ilke olan artan oranlılık prensibi uygulanamamaktadır. Bu nedenle kaynakta vergilendirilen her gelir ancak kendi içinde artan oranlılığa tabi

¹²⁵ Bulutoğlu, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1981, s. 72.

¹²⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 131.

¹²⁷ Akdoğan, Abdurrahman, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1980, s. 148.

¹²⁸ Turhan, a.g.e., s. 128.

tutulur. Beyana tabi gelirlerle, istisnalar dışına “yıllık gelirlerin toplanması” ilkesinin uygulanmasıyla bu sakınca büyük ölçüde giderilebilir¹²⁹.

- Kaynakta kesme yönteminin sınırlı bir uygulama alanı olduğundan gelir unsurlarından önemli bir bölümüne (örneğin ticari ve zirai kazançlar) uygulanamaz.

- Kaynakta kesme yönteminde bazen vergi sorumlusu yüzlerce kişi adına verginin hesaplanması, kesilmesi ve yatırılması bakımından vergi idaresiyle muhatap olur. Vergi idaresince bu yöntemle tasarruf edilen emek ve parasal harcama, vergi sorumluları tarafından belki fazlasıyla harcanmaktadır. Bu durum başkasının borcu için vergi sorumlularına ek maliyet yüklemektedir¹³⁰.

- Kaynakta kesme yöntemiyle ödeme geçici bir tahsil yöntemi olduğu takdirde büyük sakıncalar taşımaktadır. Bir kısım vergilerin bir süre sonra iadesi gerekmektedir. Bu da pek çok idari işlemi ve kargaşayı beraberinde getirir¹³¹. Ayrıca bu durum hazine açısından da gelirin kesin bir gelir olup olmadığı konusunda sıkıntı yaratır ve gelir tahminlerinde yanıltıcı rol oynar.

III. GEÇİCİ VERGİ

A. Kavram ve Uygulama Amacı

Geçici vergi; gelirin doğduğu zaman ile vergilendirildiği süre arasındaki zaman farkını azaltmayı amaçlayan ve devlete daha fazla mali imkanlar sağlayan bir ön ödeme sistemidir. Bir tür peşin vergi uygulaması olup içinde bulunulan cari yıl gelirlerinin yıl sonunda hesaplanacak gelir vergisinin bir kısmının önceden tahsilini amaçlamaktadır. Nihai bir vergileme sistemi olmayıp daha sonra ödenecek olan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere alınan bir vergidir¹³².

Geçici vergi özünde, hazineye gecikmeli olarak giren vergi gelirlerini öne almayı, daha erken tahsil edebilmeyi öngörür. Kamu idaresi geçici vergi ile tahsilinde

¹²⁹ Aliefendioğlu, a.g.e., s. 5.

¹³⁰ Doğrusöz, a.g.e., ss. 32, 33.

¹³¹ Özer, a.g.e., s. 107.

¹³² Sivrikaya, Hazma, “Mahsup Edilemeyen Geçici Verginin İadesinde Yazılı Başvuru Şartı Sorunu”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı 363, 1 Mart 2002, s. 123.

gecikme olan kazanç vergilerinin, çeşitli yöntemler kullanılarak daha erken tahsil etmeyi hedeflemiştir¹³³.

Ülkemizde yaşanan enflasyonist ortam vergi gelirlerinde özellikle de gelir ve kurumlar vergilerinde diğer vergilere oranla daha fazla olmak üzere erozyona yol açmaktadır. Çünkü gelir ve kurumlar vergilerinde kazancın elde edildiği yılda değil bir sonraki yılda ödeme gerçekleştiğinden elde edilen kazançla bu kazanç üzerinden ödenecek verginin dönemlerinde farklılık olmakta ve bu da hazine aleyhine bir durum yaratmaktadır. Hazinesinin yaşamış olduğu bu yasal gecikme, enflasyonun şiddetini arttırdığı veya azaltmadığı bir dönemde yeni arayışları da beraberinde getirmiştir. İşte “geçici vergi” bu arayışlardan doğmuştur¹³⁴.

Halen uygulanmakta olan sistem modern vergileme ilkelerine uygun olup bazı yönlerden geliştirilerek uzun yıllar uygulanabilecek niteliktedir¹³⁵.

B. Geçici Verginin Türk Vergi Sistemindeki Tarihi Gelişimi

Geçici vergi, vergi sistemimize ilk olarak 24.12.1980 tarihinde 2361 sayılı Kanunla “peşin ödeme sistemi” adı altında girmiştir.

Vergiye gelirin elde edilmesini izleyen yakın bir zamanda alarak kamu hizmetlerinin hızlı biçimde yerine getirilmesini sağlamak amacıyla batılı ülkelerin vergi sistemlerinde de “P.A.Y.E. (Pay as you earn)” adı altında “kazandıkça öde” esasına dayalı olarak uygulanan “peşin ödeme sistemi” Türk Vergi Sisteminde “Beyan esasına tabi mükelleflerde peşin ödeme” başlığı altında GVK’nın mükerrer 117. maddesinde yapılan düzenleme ile 1981 ve 1982 yılı gelirlerine uygulanmıştır¹³⁶. 117. maddede yapılan düzenleme ile; cari takvim yılı kazancının vergisine mahsup edilmek üzere, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabının önceki yıl kazanç vergisi taksitleri ile birlikte tahsil edilen bir geçici vergi getirilmiştir.

¹³³ Küçük, Muzaffer, “Son Geçici Vergi Dönemi Kaldırılmalıdır”, *Vergi Dünyası*, Sayı 236, Nisan 2001, s. 82.

¹³⁴ Kaynak, Harun, “Geçici Vergi Uygulamalarında Anayasaya Aykırılık”, *Vergi Dünyası*, Sayı 251, Temmuz 2002, s. 64.

¹³⁵ Küçük, a.g.m., s. 82.

¹³⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 327.

Bu verginin tutarı ilgili hüküm uyarınca belirlenen derecelere göre tespit edilmekteydi. 5 çeşit olan mükellef dereceleri, Bakanlar Kurulu tarafından onaylanan bir yönetmelikle belirlenmekteydi¹³⁷. Bu sistem yoğun tepkilerle karşılaştığından 31.12.1982 tarihinde 2772 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.

Kanun koyucu 2772 sayılı kanunla “peşin ödeme sistemi” yerine “Hayat Standardı Esası” adı altında bir sistem getirmiş, birini diğeri ile ikame etmiştir. “Peşin ödeme” sistemi bir vergi ödeme sistemi olduğu halde “Hayat Standardı Esası” bir vergi güvenlik önlemi olduğundan peşin ödemenin boşluğunu, hayat standardı ile doldurmaya olanak yoktur¹³⁸.

Geçici vergi, 3239 sayılı kanunla 04.12.1985 tarihinde “Dahili Tevkifat” adı altında vergi sistemimize tekrar girmiştir. “Dahili Tevkifat”, GVK’nın 94. maddesinde, mükelleflerin ödemeleri gereken Katma Değer Vergisi baz alınmak suretiyle hesaplanarak cari yıl içinde beyan edilen ve nihai vergi niteliğinde olmayan bir ödeme olarak düzenlenmişti. Bu sistemde, kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı tarafından cari yıl içinde ödenen dahili tevkifat, bu yıla ilişkin olarak verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekteydi¹³⁹.

Katma Değer Vergisi sistemi üzerine oturtulmuş olan “Dahili Tevkifat” uygulamasına da 1988 yılında 3505 sayılı kanunla son verilmiş, daha kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir nitelikte olan “Geçici Vergi” sistemine aynı sayılı kanunla 03.12.1988 tarihinde geçilmiştir¹⁴⁰. Bu düzenleme GVK’nın mükerrer 120. ve KVK’nın mükerrer 32. maddesinde yapılmıştır.

Uygulamada, gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri bir önceki yılın ticari veya mesleki kazançları üzerinden ödenen gelir veya kurumlar

¹³⁷ Akyol, M. Emin - Küçük, Muzaffer, *Bütün Yönleriyle Geçici Vergi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s. 37.

¹³⁸ Tuncer, Selahattin, *Vergi Uygulamaları*, 4. Baskı, İstanbul: AR Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983, s. 229.

¹³⁹ Atay, Tezcan, “Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayınlanması Gerektiği – 1”, *Yaklaşım*, Sayı 97, Ocak 2001, s. 148.

¹⁴⁰ Kırbaş, a.g.e., ss. 138-139.

vergisinin belirli bir oranında cari yıl için geçici vergi ödüyorlardı¹⁴¹. Ödenen geçici vergi daha sonra cari vergilendirme döneminin kazanç vergisine mahsup ediliyordu. Geçici vergi 12 ayda 12 eşit taksit halinde ödeniyordu.

Geçici verginin hesabının bir önceki dönemin kazancına bağlanması bazı sakıncaları beraberinde getirdiği için 26.12.1993 tarihinde geçici verginin hesabının ilgili dönemin kazancı esas alınarak yapılması 3946 sayılı Kanunla sağlanmıştır¹⁴². Bu kanuna göre, isteğe bağlı olarak üçer aylık dönemler halinde kazanç tespitine yönelik geçici vergi uygulaması söz konusuydu. Kazanılmış gelirin vergilendirilmesi amacından hareketle 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile üçer aylık kazanç üzerinden geçici vergi uygulaması zorunlu hale getirilip cari yılın üçer aylık dönemleri itibariyle kazanç tespiti yapılarak geçici verginin bu kazanç üzerinden hesaplanması uygulamasına gidilmiştir¹⁴³.

Geçici vergi dönemleri, 4369 sayılı kanunla üçer ay olarak belirlendikten sonra bu süre 4444 sayılı kanunla 6 aya çıkarılmakla beraber, 25.04.2000 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2000/329 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 31/12/2000 tarihine kadar uygulanmak üzere, yeniden üçer aylık süreler olarak belirlenmiştir¹⁴⁴.

Asıl olarak gelir ve kurumlar vergisi tahsilatlarındaki gecikmelerden kaynaklanan sorunları kısmen de olsa giderebilmek amacıyla vergi sistemimize dahil edilmiş, bir “ön ödeme” rejimi olan geçici vergi sisteminin Türk Vergi Sistemindeki uygulanması ayrıntılı olarak çalışmamızın üçüncü bölümünde açıklanmıştır.

C. Türk Vergi Sisteminde Geçici Vergi Uygulamasının Genel Çerçevesi

Türk vergi sisteminde kazanç üzerinden alınan vergiler kazancın elde edildiği yılı takip eden yılın belirli aylarında taksitler itibariyle mükelleflerce ödendiğinden bu vergilerin hazineye intikal süresi uzamaktadır. Bunların bir an önce kamu gelirine

¹⁴¹ Kaynak, a.g.m., s. 64.

¹⁴² Akyol-Küçük, a.g.e., s. 38.

¹⁴³ Sargın, Melek, “Geçmiş Dönemlere İlişkin Geçici Verginin Eksik Beyanı Halinde % 10’luk Yanılma Payı”, *Maliye Postası Dergisi*, 1 Aralık 2000, s. 47.

¹⁴⁴ Akyol, M. Emin, “Kâr Paylarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, *Maliye Postası Dergisi*, 15 Mayıs 2000, ss. 50-51.

dönüşmesini sağlamak amacıyla kazançlar üzerinden cari dönem içinde vergi alınması esasına dayalı bir “ön ödeme” sistemi olan geçici vergi sistemi ihdas edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 120’nci maddesine göre basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden tarifenin ilk dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler.

Kazanç vergilerinde uygulama alanı bulan geçici vergi düzenlemesi hem gelir vergisi mükellefleri hem de kurumlar vergisi mükellefleri için aynıdır. Bu düzenleme, genel olarak GVK’da (mükerrer 120. madde) yer almakta, 5520 sayılı KVK’da (mükerrer 32. madde) ise GVK’daki hükme göndermede bulunmaktadır¹⁴⁵.

1999 yılından itibaren yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun geçici vergi uygulamasında önemli bir yere sahiptir. Çünkü daha önce cari dönemden bir önceki dönem kazançları üzerinden alınan geçici vergi bu kanunla cari dönem faaliyetleriyle ilişkilendirilip cari dönem kazancı üzerinden alınmaya başlanmıştır.

- Geçici vergi, üçer aylık dönemler itibariyle alınmaktadır.
- Geçici vergi, geçici vergi dönemini izleyen ikinci ayın 10’uncu günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve 17’nci günü akşamına kadar ödenir.
- Geçici vergiye tabi kazancın tespitinde GVK’nın kazanç tespitine ilişkin hükümlerine ve VUK’un değerlemeye ilişkin hükümlerine uyulur. Ayrıca kazanç tespitinde, kazanç vergisi matrahından indirilebilecek indirim ve istisnalar da dikkate alınabilir.
- Geçici vergi matrahının tespitinde fiili envanter yapılmayıp stok değerlemesinde kaydi envanter sonuçları dikkate alınabilir.
- Geçici vergiye esas olacak kazanç vergilendirme dönemleri itibariyle kümülatif esasa göre tespit edilir. Yani ikinci geçici vergi döneminin kazancı

¹⁴⁵ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 39.

birinci vergi döneminin kazancını, üçüncü geçici vergi döneminin kazancı birinci ve ikinci vergi dönemlerinin kazancını içerir.

- Geçici vergi matrahı bulunduktan sonra, gelir vergisi mükelleflerinde % 15, kurumlarda % 20 oranı matraha uygulanarak geçici vergi tutarı hesaplanır.
- Geçici vergi dönemi içinde gelir ve kurumlar vergisine mahsuben kesinti yoluyla ödenen vergiler, kaynakta kesme geçici vergiye tabi kazançlar üzerinden yapılmak kaydıyla hesaplanan geçici vergiden düşürülür. Kalan vergi tutarı ödenir.
- Beyan edilerek ödenen geçici vergi, yıllık kazanç vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, mükellefin o yıl sonuna kadar yazılı olarak talep etmesi halinde kendisine red ve iade edilir.
- Geçmiş dönemlere ait geçici verginin, ancak % 10’u aşan tutarlarda eksik beyan edilmesi halinde cezai işlem söz konusu olur. Aksi halde % 10’a kadar olan eksiklikler eleştiri ve cezaya konu olamaz¹⁴⁶.
- İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı ayı izleyen aylara ilişkin geçici vergi ödenmez¹⁴⁷.
- Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançların geçici vergi kapsamı dışında tutulması eski geçici vergi sisteminde zorunlu iken, yeni sistemde böyle bir zorunluluk bulunmamaktadır¹⁴⁸.

Burada sadece geçici vergi sisteminin uygulanmasıyla ilgili genel bilgilere kısaca değinilmiştir. Bu sistemin ülkemizdeki işleyişine dair ayrıntılar kapsamlı bir şekilde çalışmamızın üçüncü bölümünde “Türk Vergi Sisteminde Geçici Vergi Uygulaması ve Değerlendirmesi” ana başlığı altında irdelenecektir.

¹⁴⁶ Küçük, a.g.m., s. 83.

¹⁴⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 328.

¹⁴⁸ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 46.

IV. BAZI ÜLKELERDE KAYNAKTA KESME VE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

A. Amerikan Vergi Sistemi

Amerika’da bireylerin ve kurumların çoğunluğu, yıllık gelirleri üzerinden hesaplanan federal vergileri öderler. ABD’de gelir üzerinden, kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere başlıca iki tür vergi alınır¹⁴⁹.

Amerikan gelir vergisi kanununa göre, ABD’de ikamet eden yabancı uyruklular da ABD’de gelir elde etmeleri halinde ABD vatandaşları ile aynı kurallar çerçevesinde gelir vergisine tabi olurlar. ABD’de kişilerin elde ettikleri gelirler vergi kanunu ile belirlenen beyanname verme sınırını aşması halinde beyanname verilmek suretiyle vergilendirilir. Beyanname verme sınırları, kişilerin şahsi özelliklerine, yaşlarına ve medeni hallerine göre değişir¹⁵⁰. Mükelleflerin bakmakla yükümlü oldukları kişi sayısı ve medeni durumları dikkate alınarak elde ettikleri gelirler bir takım indirimlere tabi tutulur, kalan tutar üzerinden gelir vergisi hesaplanır. Vergi tarifesinin artan oranlı bir yapıya sahip olduğu ülkede mükelleflerin medeni durumlarına ve ayrı ya da ortak beyanlarına göre değişen dört ayrı tarife yapısı vardır¹⁵¹. 2006 yılında gelirlere uygulanan gelir tarifesi aşağıdaki gibidir:

Vergiye Tabi Gelir (ABD Doları)

Bekar	Evli (Ayrı Beyan)	Evli (Ortak Beyan)	Aile Reisi Beyanı	Vergi Oranı
0-7.300	0-7.300	0-14.600	0-10.450	10
7.300-29.700	7.300-29.700	14.600-59.400	10.450-39.800	15
29.700-71.950	29.700-59.975	59.400-119.950	39.800-102.800	25
71.950-150.150	59.975-91.400	119.950-182.800	102.800-166.450	28
150.150-326.450	91.400-163.225	182.800-326.450	166.450-326.450	33
326.450’den fazlası	163.225’den fazlası	326.450’den fazlası	326.450’den fazlası	35

¹⁴⁹ Öz, Ersan - Akdemir, Tekin, “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları*, Sayı 168, Eylül 2002, s. 88.

¹⁵⁰ Sarılı, Mustafa Ali, “Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kaynakta Vergileme” (Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001), s. 18’den Ömer Faruk Batırel, “Amerikan Federal Gelir Vergisi (1997)”, *Vergi Sorunları*, Sayı 103, Nisan 1997, s. 13.

¹⁵¹ Öz-Akdemir, a.g.m., s. 89.

Yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere evli olup ortak beyanname veren mükelleflerin tabi oldukları gelir vergisi tarifesi en avantajlı tarifedir¹⁵².

ABD’de ücretlerin çoğunluğu kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilir. Ücretlilerin kaynakta kesme yoluyla vergilendirilmesi usulü 1943 yılında kabul edilen Current Tax Pagment kanunuyla uygulamaya konmuştur¹⁵³. ABD’de işverenler, işçilere ödedikleri ücretler üzerinden kaynakta vergilendirme yapmak zorundadırlar. İşverenlerin çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden kestikleri vergiler ABD’de “Payroll Taxes” olarak adlandırılır¹⁵⁴.

Kaynakta vergilendirme, gayri safi ücret üzerinden hesaplanır. Ücretler dışında işçilere ödenen ikramiyeler, ödüller, izin paraları, taşınma masraf avansları, hediyeler, yemek bedelleri, eğitim giderleri, bakmakla yükümlü olunanlar için bakım yardımları, işten çıkarma ödemeleri ve benzeri ödemeler de vergi kesintisine tabi tutulur¹⁵⁵.

ABD’de kurumlar vergisi mükellefleri tüzel kişiliğe sahip kurumlardır. Vergi kanunlarına göre anonim şirketler, sigorta şirketleri ve cemiyetler kurumlar vergisi mükellefleridir. ABD kurumlarının yalnız ABD’de elde ettikleri gelirleri değil, yabancı ülkelerdeki şubeleri aracılığıyla elde ettikleri gelirleri de kurumlar vergisine tabidir. Kurumların her türlü kaynaktan elde ettikleri kazançlar eğer vergi kanunları uyarınca istisna edilmediyse kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabidir¹⁵⁶. ABD’de kurum kazançları, kısmi artan oranlı bir tarife uygulanarak vergilendirilir. 2006 yılı için kurum kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir.

¹⁵² Pricewaterhousecoopers, “Individual Taxes in USA”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts.nsf/id/MTHN-6QDGKE?OpenDocument>, (13.08.2006)

¹⁵³ Aliefendioğlu, a.g.e., s. 19.

¹⁵⁴ Sarılı, a.g.t., s. 19’dan Bernard P. Herber; *Modern Public Finance*, Fifth Edition, Richard D. Irwing Homewood Inc, USA, 1983, s. 264.

¹⁵⁵ Doğrusöz, a.g.e., s. 19.

¹⁵⁶ Öz-Akdemir, a.g.m., s. 92.

Vergiye Tabi Kurum Kazançları (ABD Doları)	Vergi Oranları
0 - 50.000	15
50.000 - 75.000	25
75.000 - 100.000	34
100.000 - 335.000	39
335.000 - 10.000.000	34
10.000.000 - 15.000.000	35
15.000.000 - 18.333.333	38
18.333.333'den fazlası	35

Cari maksimum federal kurumlar vergisi oranı % 35'tir. Hizmet kurumları % 35 sabit vergi oranına tabidir¹⁵⁷.

Amerikan kurumlar vergisinde kaynakta kesme yöntemi, kurumların dağıttıkları kâr paylarının vergilendirilmesinde uygulanır. Kurumlar, ortaklarına kâr payı dağıtmaları halinde kaynakta vergisini kestikten sonra kalan kısmı ortaklarına dağıtır¹⁵⁸.

Kurumlar, önceden ödeyecekleri peşin vergi borçlarını yılda 4 eşit taksitte öderler. Peşin vergi; olağan vergiyi, alternatif minimum vergiyi, çevre vergisini ve yabancı kurumlar brüt nakliye geliri üzerindeki vergiyi kapsar. Herhangi bir cezadan kaçınmak için, küçük kurumlar önceki yıl vergi borçlarına dayanarak taksitleri hesaplarlar.

B. Alman Vergi Sistemi

Alman Gelir Vergisi Kanunu'na göre gelir vergisi mükellefi, Almanya'da ikamet eden veya sürekli oturan gerçek kişilerdir. Bu mükellefler hem Almanya'da hem de diğer ülkelerde elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisi öderler. Almanya'da ikamet etmeyen gerçek kişiler dar mükellef sayılır ve sadece Almanya'da elde ettikleri

¹⁵⁷ Pricewaterhousecoopers, "Corporate Taxes in USA", *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts.nsf/id/MTHN-6QDGMV?OpenDocument> (13.08.2006).

¹⁵⁸ Sarılı, a.g.t., s. 20.

kazançları gelir vergisine tabidir. Alman gelir vergisi tarifesi artan oranlıdır¹⁵⁹. 2006 yılı için gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir¹⁶⁰.

Bekar Olanlar	Evli Olanlar	Vergi Oranları
0 - 7.664 Euro	0 - 15.329 Euro	Vergi alınmaz.
7.665 - 52.152 Euro	15.329 - 104.304 Euro	% 15 - % 42
52.152 Eurodan fazlası	104.304 Eurodan fazlası	% 42

Almanya’da gelir vergisi borcu genel olarak cari yıl gelir vergisine mahsup edilmek üzere cari yıl içinde dört taksitte ödenen geçici vergi yöntemiyle tahsil edilir. Mükellef, yapmış olduğu geçici vergi ödemeleri için gerekiyorsa fark için ödeme yapar; fazla alınma varsa talep üzerine iade edilir veya gelecek yıl vergisine mahsup edilir. Taksitler, önceki yıl gelir matrahına göre, varsa yapılan vergi kesintileri de dikkate alınarak hesaplanır. Geçici vergi menkul sermaye iratlarına ve ücretlere uygulanmaz. Menkul sermaye iratlarında ve ücretlerde verginin tahsili kaynakta kesme yoluyla olur¹⁶¹.

Ücretlilerin elde ettikleri ücretler üzerinden gelir vergisi kesintisi, işverenleri tarafından yapılır, kesilen vergiler ilgili vergi dairesine yatırılır. Ücretlilerin kişisel durumları dikkate alınarak düzenlenen vergi cetvelleri esas alınarak kaynakta kesme yöntemi uygulanır¹⁶². Kaynakta kesilen vergiler yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Menkul sermaye iratlarından; sermaye şirketleri, merkez bankası ve tüzel kişiliğe sahip diğer kurumlardan elde edilen kâr payları, tahvil faizleri, mevduat faizleri ve kıymetli evraklardan elde edilen faizler kaynakta kesmeye

¹⁵⁹Sarılı, a.g.t., s. 20’den Sebahattin Benlikol, Hilal Müftüoğlu, *Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi* (1998), İstanbul: Ticaret Odası Yayını, Yayın No: 2000-25, 2000, ss. 43, 44.

¹⁶⁰Pricewaterhousecoopers, “Corporate Taxes in Germany”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHR8?OpenDocument>, (13.08.2006).

¹⁶¹Pricewaterhousecoopers, “Individual Taxes in Germany”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHRG?OpenDocument>, (13.08.2006).

¹⁶²Aliefendioğlu, a.g.e., s. 20.

tabidir¹⁶³. Dar mükelleflerin menkul sermaye iratları tam mükelleflere göre daha yüksek oranda vergi kesintisine tabidir. Kaynakta kesme dar mükellefler için nihai vergileme özelliği taşır¹⁶⁴.

Kanuni merkezi veya yönetimi Almanya'da bulunan kurumlar tam mükellef kurum olarak hem Almanya'da hem de Almanya dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden, kanuni merkezi veya yönetimi Almanya dışında olan kurumlar dar mükellef kurum olarak sadece Almanya'da elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisine tabidir¹⁶⁵. Almanya'da yerleşik olsun ya da olmasın tüm ticari kurumlar kâr dağıtımı yapıp yapılmadığı dikkate alınmaksızın kurum kârı üzerinden % 25 oranında kurumlar vergisi ve verginin % 5.5 oranında ek vergi öderler. Böylece kurumların efektif vergi yükü % 26,375 olur. Kâr dağıtımı söz konusu olduğunda ayrıca % 20 oranında vergi kesintisine tabidir ve verginin % 5.5 oranında ek vergi ödenir. Yapılan vergi kesintileri ise Almanya'da yerleşik kişi ve şirketlerin vergilerinden indirilir¹⁶⁶. Almanya'da yerleşik kişi ve şirketlerin konvertibl veya kâr paylı tahvilleri % 30 oranında vergi kesintisine tabidir¹⁶⁷. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefleri cari yıl kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere cari yıl içinde 4 taksitte geçici vergi öderler¹⁶⁸.

C. İngiliz Vergi Sistemi

İngiltere'de ikametgahı bulunan gerçek kişilerin, İngiltere ve diğer ülkelerde elde ettikleri tüm gelirler gelir vergisine tabidir. İkametgahı İngiltere dışında bulunan gerçek kişilerin sadece İngiltere'de elde ettikleri gelirleri gelir vergisine tabidir. İngiltere'de mükelleflerin medeni hallerine, bakmakla yükümlü oldukları kişi sayısına ve yaşlarına göre kazançları bir takım indirimlere tabi tutulur. Bu indirimlerden sonra

¹⁶³ Doğrusöz, a.g.e., ss. 20, 21.

¹⁶⁴ Ernst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide 2002*, Ernst & Young Global Limited, 2002, s. 271.

¹⁶⁵ Ernst & Young, a.g.e., s. 241.

¹⁶⁶ Kızılot, Onur, "İngiltere ve Almanya'da En Az Geçim İndirimi ve Vergi Oranları", *Yaklaşım*, sayı 122, Şubat 2003, s. 265.

¹⁶⁷ Pricewaterhousecoopers, "Corporate Taxes in Germany", *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHR8?OpenDocument>, (13.08.2006).

¹⁶⁸ Sarılı, a.g.t., s. 21.

safi gelire ulaşılır. Gelirin vergilendirilmesinde artan oranlı tarife kullanılır. 2006 yılı için gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:¹⁶⁹

Vergiye Tabi Gelir	Vergi Oranları
0 - 2.090 Sterlin	% 10
- Diğer kazanç ve iratlar	% 10
- Kâr payları	% 10
- Tasarruf gelirleri	% 10
2.090-32.400 Sterlin	% 22
- Tasarruf gelirleri	% 20
- Diğer kazanç ve iratlar	% 22
32.400 Sterlinden fazlası	% 40
- Kâr payları	% 32.5
- Tasarruf gelirleri	% 40
- Diğer kazanç ve iratlar	% 40

İstisnaya tabi sermaye kazançları ve elde edilen sermaye kazançlarının 8,500 sterline kadar olan kısmı vergiye tabi değildir. Bu tutarı aşan kısım tasarruf gelirlerinin tabi olduğu en yüksek oranda vergilendirilir.

İngiliz vergi sisteminde kaynakta kesme önemli bir tahsil usulüdür. Ücretler, gayri menkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair ödemeler kaynaktan kesme yöntemiyle vergilendirilir. Emekli aylıkları da kaynakta kesmeye tabidir.

Maaş ve ücretlerin çoğu ‘Kazandıkça Öde’ (Pay As You Earn = PAYE) yöntemine göre işverenler tarafından kesilir. İşverenler, vergi cetvellerini uygulayarak mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince saptanan koduna göre vergiyi keser, kesilen vergileri vergi dairesine yatırır¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Pricewaterhousecoopers, “Individual Taxes in United Kingdom”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHD7?OpenDocument>, (13.08.2006).

¹⁷⁰ Sarılı, a.g.t., s. 24.

Arazi, bina ve madenlerin kiraya verilmesi halinde kira bedelleri üzerinden hesaplanan vergiler kiracılar tarafından kesilir ve kesilen vergilen vergi sorumlusu sıfatıyla kiracılar tarafından ilgili vergi dairesine ödenir. Menkul sermaye iratlarından; mevduat faizleri, tahvil ve bono faizleri, İngiliz şirketlerinden elde edilen kâr payları da kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilir.

Kanuni merkezi veya yönetimi İngiltere’de bulunan kurumlar tam mükellef kurum olarak hem İngiltere’de hem de İngiltere dışında elde ettikleri kazançları üzerinden, kanuni merkezi veya yönetimi İngiltere’de bulunmayan kurumlar şubeleri aracılığıyla İngiltere’de gelir elde ettiklerinde bu gelirleri üzerinden kurumlar vergisine tabidir. Üç yıldır kurumlar vergisi normal oranı % 30’dur. Kârı 300.000.000 sterlinden aşağı olan şirketler için % 19 oranında vergi uygulanır. Kârı 1.500.000 Sterlin ile 300.000.000 Sterlin arasında olan şirketler için değişebilen ücret tarifesine göre vergi oranları uygulanır. Kaynakta kesme sadece yıllık faize uygulanır. Bankalar ve benzeri finansal kuruluşların dar mükelleflere ödedikleri yıllık faizler vergi kesintisine tabi değildir.

İngiltere’de yerleşik kişi ve kuruluşlar faizler üzerinden % 20, telif hakları üzerinden ise % 22 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabidir¹⁷¹.

Türkiye’de geçici verginin benzeri olan peşin kurumlar vergisi ise 6 Nisan 1999 tarihine kadar % 25 oranında uygulanmış ve bu tarihten itibaren kaldırılmıştır¹⁷².

D. Fransız Vergi Sistemi

Fransa’da ikamet eden gerçek kişiler hem Fransa’da hem de Fransa dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergiye tabidir. Fransa’da ikamet etmeyen gerçek kişiler ise sadece Fransa’da elde ettikleri kazançlar üzerinden vergiye tabidir¹⁷³.

Fransa’da vergilendirilebilir gelir kişinin çeşitli kategorilerden elde ettiği safi tutarların toplamından oluşur. Bu gelir kategorileri gayrimenkul sermaye iradı, ticari

¹⁷¹ Pricewaterhousecoopers, “Corporate Taxes in United Kingdom”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHD8?OpenDocument>, (13.08.2006).

¹⁷² Kızılot, a.g.m., s. 263.

¹⁷³ Ernst & Young, a.g.e., s. 244.

kazançlar, zirai kazançlar, ticari olmayan serbest meslek niteliğindeki kazançlar, ücretler, halka kapalı şirketlerden ya da limited ortaklardan elde edilen gelirler, menkul sermaye iratları ve belirli sermaye kazançlarından oluşur¹⁷⁴. Fransız gelir vergisi tarifesi artan oranlı tarifedir. 2006 yılı için gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:

Vergiye Tabi Gelir	Vergi Oranı
0 - 5.515 Euro	% 0
5.516 - 10.846 Euro	% 5.5
10.847 - 24.432 Euro	% 14
24.433 - 65.559 Euro	% 30
65.559 Euro'dan fazlası	% 40

Fransız Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre, kurumlar vergisi mükellefleri; anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerdir. Ayrıca, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler de isterlerse kurumlar vergisi mükellefi olabilirler¹⁷⁵. Kanuni merkezi veya yönetimi Fransa'da olan şirketler hem Fransa'da hem de Fransa dışında elde ettikleri kazançlardan tam mükellef olarak vergiye tabidir, kanuni merkezi veya yönetimi Fransa'da olmayan şirketler ise sadece Fransa'da elde ettikleri kazançlardan dar mükellef olarak kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar vergisi oranı % 33,33'tür. % 1,5 oranında da ek vergi alınır.

Fransa'da genel vergi kesintisi oranı % 25'tir. Gerçek ve tüzel kişilerin kâr payları % 25 oranında vergi kesintisine tabi tutulur. Faiz oranlarından % 15, telif haklarından ise % 33 oranında vergi kesintisi yapılır¹⁷⁶.

¹⁷⁴ The Advisory Service.

¹⁷⁵ Kapalı, İrfan - Öz, Ersan, "AB'de Vergilendirme ve Hollanda Gümrük İdaresi", Şubat 2005, http://www.alomaliye.com/makaleler_subat_05.htm (13.08.2006)

¹⁷⁶ Pricewaterhousecoopers, "Corporate Taxes in France", *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDJHG?OpenDocument>, (13.08.2006).

II. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA KESME YÖNTEMİ UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA KESME YÖNTEMİ UYGULAMASI

Bilindiği üzere gelir vergisinde temel kural, gelirin yıllık olması, verginin mükellefler tarafından verilecek beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesidir. Ancak bazı gelir unsurlarında yıllık beyan beklenmeksizin istihkak sahiplerinin vergilerine mahsuben kaynakta kesme yapılması öngörülmüştür. Kaynakta kesme yoluyla kesilen vergiler daha sonra yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilir¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nda verginin kaynakta kesilmesi yönteminin uygulanması ile ilgili birçok hükme rastlamak mümkündür. Temel düzenleme “Vergi Tevkifatı” başlığını taşıyan 94. maddededir². Hangi ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı bu maddede 15 bent içinde sayılmıştır³.

Gelir vergisi sisteminde kaynakta kesme yöntemi gelir unsurları itibariyle ücretlerde, serbest meslek kazançlarında, ticari kazançlarda, zirai kazançlarda, menkul sermaye iratlarında ve gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanır. Ülkemizde kaynakta kesme yöntemi, başta ücretler olmak üzere gelir vergisinin tahsilinde önemli yer tutar.

A. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar ve Kesinti Yapılmasının Koşulları

G.V.K.'nun 94'üncü maddesinde, vergi kesintisine tabi tutulacak kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile bu ödemelerden kesinti yapmak zorunda

¹ Akyol, M. Emin, “Ticari Kazanç Sayılan Menkul Sermaye İratlarında Stopaj ve Mahsup Sorunu”, *Vergi Dünyası*, Sayı 227, Temmuz 2000, s. 30.

² Doğrusöz, a.g.e., s. 75.

³ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 323.

olanlar ve yapılacak kesintilerin oranları gösterilmiştir. G.V.K.'nın 94'üncü maddesine göre;

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler vergi kesintisi yapmak zorundadır.

Yapılan düzenlemeden görüleceği üzere, kazançlarını beyan etmek durumunda olan gelir vergisi mükelleflerinden bir kısmı ve kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamı vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulduğu gibi, kazanç vergileri bakımından herhangi bir vergisel mükellefiyeti olmayan birimler de (örneğin dernek ve vakıflar ile kamu idare ve müesseseleri) vergi kesintisi yapmak zorundadır. Ayrıca kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamı vergi kesintisi yapmakla yükümlü iken gelir vergisi mükelleflerinden sadece gerçek usulde vergilendirilen ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı vergi kesintisi yapmakla yükümlüdür⁴.

⁴ Demirci, Azmi, “Gelir Vergisi Tevkifatlarının Mahsubu ve (Mahsuben veya Nakden) İadesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 250, Haziran 2002, s. 55.

Esnaf muafiyeti veya küçük çiftçi muafliğından yararlanan ticari ve zirai kazanç erbabı ile götürü usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, götürü gider usulüne tabi olan çiftçiler ve götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbabına vergi kesintisi yapma görevi yüklenmemiştir⁵.

Yukarıda maddeler itibariyle sayılan kişi ve kuruluşlar, G.V.K.'nun 94'üncü maddesinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Nakden ödemeden maksat, para ya da ayın olarak fiilen yapılan ödemedir. Hesaben ödeme ise, kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahibine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemlerdir. Hesaben ödemede olaya istihkak sahibi açısından bakıldığında, söz konusu gelir, yapılan kayıt veya işlemle istihkak sahibi tarafından talep edilir duruma gelmektedir⁶.

Vergi kesintisi yapma sorumluluğu yüklenenlerin yaptıkları ödemelerden vergi kesmeleri için ilk koşul yaptıkları ödemenin, ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti ile ilgili olması gerekliliğidir. Vergi kesme sorumluluğu olan ticaret ve ziraat erbabı ile serbest meslek erbabının şahsi işleriyle ilgili ödemeleri vergi kesintisine tabi tutulamaz. Örneğin, bir avukatın kendisini tedavi eden doktora ödediği ücretten vergi kesintisi yapılmazken avukatın serbest meslek faaliyetiyle ilgili olarak bir doktora yapmış olduğu ödeme vergi kesintisine tabi tutulur.

Vergi kesintisi yapılabilmesinin ikinci koşulu ise, ödeme yapılan kişinin gelir vergisi mükellefi olması -kural olarak- zorunluluğudur. Kesinti mükelleflerin gelir vergisine mahsuben yapılır.

Kesintiye tabi ödemeler gelir vergisi mükellefi olmayanlara yapıldığı takdirde, vergi kesintisi uygulanmaz. Örneğin, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılamaz. Bu kuralın istisnasını oluşturan bazı haller GVK'nun 94. maddesinde düzenlenmiştir. Bu hallere kısaca değinecek olursak:

⁵ Doğrusöz, a.g.e., s. 76.

⁶ Tuğlu, Ali, "Ödenmeyen Kiralarda Gelir Vergisi Stopajı", *Maliye Postası Dergisi*, 1 Kasım 2004, s. 59.

- GVK'nun 42. maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerini yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, ödeme yapılan müteahhit gelir vergisi mükellefi olmasa bile gelir vergisi kesintisi yapılır.
- GVK'nun 18. maddesi kapsamına giren telif kazançlarının tümü, kazancı elde edenler gelir vergisi mükellefi olmasa bile vergi kesintisine tabidir.
- Serbest meslek faaliyetleriyle uğraşan ve dolayısıyla ortaklarının kazançlarının serbest meslek kazancını oluşturduğu kollektif ve adi komandit şirketlere yapılan ödemelerden, bu şirketler gelir vergisi mükellefi olmasalar bile vergi kesintisine tabi tutulurlar.
- Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıflar, dernekler ve kooperatiflere ait gayrimenkulleri kiralayanların, ödedikleri kira bedellerinden, kooperatif, vakıf ve dernek gelir vergisi mükellefi olmasa bile vergi kesintisi yapılır.
- Kurumlar vergisinden muaf ve müstesna bulunan kazançlar ile GVK'nun mükerrer 39. maddesinde düzenlenen indirilebilecek gelirlerden bazıları üzerinde gelir vergisi kesintisi yapılır⁷.

Bu iki koşulun dışında ayrıca, gelir vergisi kesintisinin yapılabilmesi için GVK'nun 94. maddesinin kapsamındaki ödemelerin söz konusu olması gerekir. Bu ödemeler gelir unsurları itibariyle gruplanarak ayrı başlıklar altında konunun ilerleyen bölümünde kısaca ele alınacaktır.

Gelir vergisi kesintisi yapılırken faaliyeti gerçekleştirenin durumuna göre kesintinin yapılacağı gelir unsuru belirlenir. Önemli olan ödemeyi yapanın durumu değil faaliyeti gerçekleştirenin durumu ve faaliyetin niteliğidir.

⁷ Doğrusöz, a.g.e., s. 78-80.

B. Ücretlerde Kaynakta Kesme

Ücret, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir" şeklinde tanımlanmıştır.

GVK'nın 94/1. maddesinde hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnalardan yararlananlar hariç) 103. maddeye göre kaynakta kesme yapılacağı esası bulunmaktadır⁸.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Ücret sayılan ödemeler ise GVK'nın 61'nci maddesinde altı bent halinde sıralanmıştır:

- Kanununun 23. maddesinin 11 numaralı bendine göre, istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları,
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Yönetim ve denetim kurulu başkan ve üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen ve sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,

⁸ Akyol, M. Emin, "Gelir Vergisi Stopajı ve Nihai Vergilemeye Dönüştüğü Haller", *Yaklaşım*, Sayı 123, Mart 2003, s. 51.

- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler,

5281 sayılı Kanun⁹ ile GVK'ya eklenen geçici 68. maddeye göre:

- Jokeyler ile jokey yamağı ve antrenörlere yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler

Yukarıda maddeler itibariyle belirtilen ücret sayılan ödemeler vergi kesintisine tabi tutulmak suretiyle vergilendirilir.

Gelir Vergisi prensip olarak yıllık gelir üzerinden tarh ve tahsil olunmaktadır. Ancak bir kısım kazanç ve iratlar üzerinden henüz sahibine ödenmeden vergi kesintisi yapılmaktadır. Gerçek ücretlerin vergileri kaynakta kesme yöntemiyle alınmaktadır. İşverenler ücret ödemesi sırasında hizmet erbabının ücretlerine ilişkin vergileri keserek vergi dairelerine yatırır. İşverenlerce yapılan ücret ödemelerinin büyük bir çoğunluğu bu şekilde vergi kesintisine tabidir¹⁰. Ülkemizde gelir vergisi yükünün ağırlığını ücretlilerin taşıdığı gerçeği ve bu mükelleflerin büyük çoğunluğunu ücretlilerin oluşturduğu düşünülürse, kaynakta vergileme yönteminin uygulama alanının genişliği ortaya çıkar¹¹.

Kesinti suretiyle alınan vergi ileride tahakkuk edecek vergi miktarından bir avans ödemesidir. Bu yönüyle kaynakta kesme usulü nihai bir vergilendirme usulü değildir. Ancak bazı durumlarda kaynakta kesme usulü, tam ve nihai bir vergilendirme şeklini alabilmektedir¹². 4842 sayılı kanunla getirilen düzenlemeye göre; ücret, tek işverenden elde edilmiş ve vergi kesintisine tabi tutulmuşsa beyannameye dahil edilmez¹³. 2003 takvim yılından başlamak üzere, birden fazla işverenden alınan ücretler, yıllık gelir vergisi beyannameyi ile beyan edilir¹⁴. Ancak ücret gelirleri kaç işverenden alınmış olursa olsun her bir ücretin tamamı üzerinden vergi kesintisi yapılmışsa ve

⁹ 31/12/2004 tarih ve 25687 (3. Mük.) Sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

¹⁰ *Gelir Vergisi Rehberi*, 5. Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005, s. 349.

¹¹ Doğrusöz, a.g.e., s. 82.

¹² *Gelir Vergisi Rehberi*, a.g.e., s. 349.

¹³ Şenyüz, Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2005, s. 213.

¹⁴ *Gelir Vergisi Rehberi*, a.g.e., s. 588.

birden fazla işverenden alınan ücretlerin toplamı GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifenin ikinci gelir dilimi şeklinde belirlenmiş kanuni beyan sınırını geçmiyorsa ücret birden fazla işverenden alınsa bile ücret gelirleri beyan dışında bırakılır¹⁵.

Bazı ücretler GVK'nın 94. maddesi uyarınca kaynakta kesintiye tabi değildir. Bu ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir. Bunlar GVK'nın 95. maddesinde üç bent halinde düzenlenmiştir¹⁶:

- Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- GVK'nın 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Kaynakta vergileme yöntemi, GVK'nın 95. maddesinin yanısıra aynı kanunun 23. maddesinde sayılan ve istisna hadleri içinde kalan ücretlerle, 24. maddede sayılan gider karşılığı ödemelerde uygulanmaz.

Ücretlerdeki vergi kesintisi, daha önce de belirtildiği gibi GVK'nın 103. maddesine göre, safi tutar üzerinden (G.V.K. md. 96) artan oran esasıyla yapılır¹⁷. Diğer gelir unsurlarında ise kaynakta kesinti matrahı gayri safi tutarlardır. Ücretin gerçek ve safi değeri; işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamından, GVK'nın 63. maddesinde belirtilen indirimler ile 31. maddesinde belirtilen sakatlık indiriminden sonra kalan tutardır. Buna göre, ücretlerden yapılacak gelir vergisi kesintisinin matrahını şu şekilde ifade etmek mümkündür¹⁸:

Gayri Safi (Brüt) Ücret = Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler – Vergiden İstisna Ücretler

¹⁵ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 213.

¹⁶ Akyol, "Gelir Vergisi Stopajı...", a.g.m., ss. 51, 52.

¹⁷ Özbalcı, Yılmaz, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Ocak 2005, s. 843.

¹⁸ Yalçın, Hüseyin - Esenboğa, Erkan, *Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kâr Dağıtımında Stopaj*, 2. Baskı, İstanbul: Kılavuz Yayınları, s. 171.

Kesinti Matrahı = Gayri Safi Ücret – İndirimler
(Vergiye Tabi (Safi) Ücret)

Ücretin safi tutarının hesaplanması için gayri safi (brüt) ücretten indirilmesi gereken indirim kalemleri GVK'nın 63. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir:

- 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintilerle Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler,
- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- Ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait, hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,
- Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, sendikalara ödenen aidatlar,
- İşsizlik sigortası primi.

Ücret ödemeleri bazen para ile olmayıp aynı nitelik taşıyan menfaatler de olabilir. GVK'nın 63. maddesinde belirtildiği gibi verilen aylar verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre değerlendirilir. Bu, vergiden sonraki net ücrettir. Kesinti matrahı için bu net ücret brüt hale getirilir.

GVK'nın 104. maddesinde, gelir vergisi; vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31. maddedeki sakatlık indirimi düşüldükten sonra, 103. maddesindeki oranlar uygulanmak suretiyle hesaplanır hükmüne yer verilmiştir. Ücretlerde aylık verginin, yıllık vergi 12'ye bölünmek, gündelik verginin, aylık vergi 30'a bölünmek suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir¹⁹.

Kaynakta kesmeye tabi tutulacak ücretlerin gelir vergisi oranının tespitinde; ödemenin yapıldığı ay da dahil olmak üzere, yıl başından itibaren ödenen tüm ücretlerin

¹⁹ Özbacı, a.g.e., s. 844.

gelir vergisi matrahları toplamı dikkate alınmaktadır. Örneğin, Eylül ayında ödenen bir ücretin hangi oranda kaynakta kesintiye tabi tutulacağını tespit edilebilmesi için Ocak-Eylül dönemlerinde ödenen ücretlerin kesinti matrahları toplamı dikkate alınmakta ve bu toplam, GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifinin hangi gelir dilimine giriyor ise o gelir dilimine ait oran, vergi kesintisi oranı olarak baz alınmaktadır. Bu gelir dilimini aşan kısım var ise, aşan kısım için üst gelir diliminin oranı vergi kesintisi oranı olarak kabul edilir²⁰. Ücret gelirleri arttıkça tespit edilen vergi dilimleri itibariyle uygulanacak vergi oranları da artmaktadır.

GVK'nın 103. maddesinde 2006 yılı için belirlenen gelir vergisi tarifesi aşağıdaki gibidir:²¹

7.000.- Yeni Türk Lirasına kadar	% 15
18.000.- YTL'nin 7.000.- YTL'si için 1.050.- YTL, fazlası	% 20
40.000.- YTL'nin 16.000.- YTL'si için 3.250.- YTL, fazlası	% 27
40.000.- YTL'den fazlasının 40.000.- YTL'si için 9.190.- YTL, fazlası	% 35

Ücretlerde vergi kesintisi, GVK'nın 94. maddesinde sayılan ödemelerin nakden veya hesaben istihkak sahiplerine yapıldığı sırada gerçekleştirilir. “Nakden ödeme” ve “hesaben ödeme” kavramları bir önceki başlıkta açıklandığı için burada sadece belirtmekle yetiniyoruz. Ücretin sahibi tarafından talep edilebilir hale geldiği anda ödendiğinin kabulü ve vergi kesintisinin yapılması gereklidir. Ücret cari hesabına geçirilmiş olsa bile, eğer talep hakkı doğmamışsa, ödenmiş sayılmaz, kesinti yapılması söz konusu olamaz.

C. Serbest Meslek Kazançlarında Kaynakta Kesme

GVK'nın 65. maddesinde serbest meslek faaliyeti, “sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına

²⁰ Gelir Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 351.

²¹ Gerçek, Adnan, *2006 Yılı Mali Rehberi*, Bursa 2006, s. 17.

yapılması” şeklinde tanımlanmıştır. Serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar da serbest meslek kazancıdır.

Ancak bazı faaliyetler bu tanımdaki unsurları bünyesinde barındırmasa da GVK’da bu faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olduğu hükme bağlanmıştır. GVK’nın 65. maddesinde, tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar, serbest meslek kazancı olarak hükme bağlanmıştır. Bunlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir.

Bunun yanısıra GVK’nın 66. maddesinde;

- Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanların kazançları,
- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber, serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanların kazançları,
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar ile adi komandit şirketlerde komandite ortakların kazançları,
- Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçılarının kazançları,
- Vergi Usul Kanunu’nun 155. maddesindeki şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların kazançları,
- GVK’nın 70. maddesi uyarınca, ihtira beratlarının mucitleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar ile telif haklarının müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından

kiralanmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir.

Arızı serbest meslek faaliyeti ise, serbest meslek erbabı olmayan kimseler, yani, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa etmeyen kimseler tarafından yapılan ve şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan faaliyetler, şeklinde tanımlanabilir²².

İstisna kapsamına giren serbest meslek faaliyetleri dışında kalan serbest meslek faaliyetleri (buna arızı serbest meslek faaliyetleri de dahildir) sonucu elde edilen gelirler GVK'nın 94. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulur. Vergi sorumluları, serbest meslek kazancı elde eden kimselere yaptırdıkları işler dolayısıyla, gayri safi tutar üzerinden yaptıkları avans dahil tüm ödemelerden, onların nam ve hesabına gelir vergisi ve fon kesintisi yapmak zorundadır.

Serbest meslek erbabına yapılacak ödemeyi taraflar aralarında net olarak kararlaştırdıklarında vergi kesintisi matrahı için bu net miktarın brüt miktara çevrilmesi gerekir. Bunun üzerinden vergi kesintisi yapılır.

Katma Değer Vergisi ise, brüt hizmet bedeli üzerinden hesaplandığından, hizmetin bedelinin KDV dahil olarak saptandığı hallerde, kesinti matrahını bulabilmek için, hizmet bedelinden önce KDV'nin düşülmesi gerekir²³.

Serbest meslek kazançlarına uygulanacak kesinti oranları²⁴:

- GVK'nın 94. maddesine göre, GVK'nın 18. maddesi kapsamına giren telif niteliğindeki ödemelerden % 17 oranında,
- Telif niteliğinde olmayan ödemelerden (noterlere yapılan ödemeler hariç) % 22 oranında,
- Dar mükellefiyete tabi olanlara telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden % 25 oranında gelir vergisi kesintisi yapılır.

²² Gelir Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 366.

²³ Doğrusöz, a.g.e., s. 96.

²⁴ Gerçek, 2006 Yılı Mali Rehberi, a.g.e., s. 18.

D. Ticari Kazançlarda Kaynakta Kesme

GVK'nın 37. maddesinde ticari kazanç; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar" olarak tanımlanmıştır.

GVK'nın 94. maddesine göre ticari kazançlar vergi kesintisine tabi tutulur. Çalışmamızda bunları ayrı başlıklar gruplandırıp inceleyeceğiz.

1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kaynakta Kesme

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar GVK'ya göre ticari kazanç sayıldığından ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç, işin bittiği yıl tespit edildiğinden, elde edilen kazanç üzerinden ödenmesi gereken verginin tahsili gecikir. Bu da verginin mali amacı ve genellik ilkesine ters düşer. Gecikmeyi telafi etmek amacıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar kaynakta vergileme yöntemine tabi tutulur²⁵.

GVK'nın 94/3. maddesinde "42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil)" % 5 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır²⁶.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergi kesintisine tabi tutulabilmesi için:

- İşin başlangıcı ve bitişi farklı takvim yıllarında gerçekleşmelidir. Eğer inşaat ve onarım işinin ihalenin yapıldığı takvim yılı içerisinde biteceği öngörülmüşse, ödenen istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılmaz.
- İnşaat ve onarım işi taahhüt işi olmalıdır. Kaynakta vergileme yönteminin uygulanabilmesi için yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin taahhüt niteliğinde ve sözleşmeye dayalı olması şarttır²⁷.

²⁵ Sarılı, Mustafa Ali, "Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kaynakta Vergileme" (Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001), s. 224.

²⁶ Durlanık, S. Sabit, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", *Vergi Dünyası*, Sayı 268, Aralık 2003, s. 25.

²⁷ Doğrusöz, a.g.e., s. 102.

Sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek, idarece ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;

- Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,
- Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise ertesi takvim yılı başından itibaren

ödenecek istihkak bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekir²⁸.

Sözleşmelerinde aynı yıl içinde bitirilmesi öngörülüp bitirilen fakat istihkakının bir sonraki yıl içinde ödendiği inşaat ve onarım işleri ise işler yıllara yayılmadığından vergi kesintisine tabi değildir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde istihkak bedellerinden kesilen vergiler, işin bittiği yıla dair verilecek beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edileceğinden yapılan gelir vergisi kesintisi nihai vergilemeye dönüşmez²⁹.

2. PTT Acenteliği Yapanların Kazançlarında Kaynakta Kesme

PTT acenteliği yapanların gerçekleştirdikleri faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisnadır ama yine de bu kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılır. Bu durum GVK'nın mükerrer 18. maddesinde, "PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının, bu Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur" ifadesiyle hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 94. maddesinin 12. bendinde PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri dolayısı ile ödenen komisyon bedeli üzerinden % 20 oranında³⁰ vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

²⁸ Çolak, Mustafa, "İstihkak Ödemelerinde ve Vakıf-Derneklere Ait Gayrimenkul Kiralamalarında Stopaj Uygulaması-1", *Yaklaşım*, Sayı 139, Temmuz 2004, s. 95.

²⁹ Akyol, "Gelir Vergisi Stopajı...", a.g.m., s. 50.

³⁰ Gerçek, *2006 Yılı Mali Rehberi*, a.g.e., s. 17.

3. Milli Piyango Bileti Satanların Kazançlarında Kaynakta Kesme

GVK'nın 9. maddesine göre; bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak milli piyango bileti satanların, sattıkları bilet karşılığında elde ettikleri "komisyon" adı altındaki kazançlar gelir vergisinden muaftır. Yine aynı maddede; "Bu muaflığın, 94. madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur" ifadesi kullanılarak bu kazançların kaynakta kesinti kapsamında olduğu belirtilmiştir.

GVK'nın 94. maddesinin 10. bendine göre; "Başbayiler hariç olmak üzere Milli Piyango İdaresince çıkarılan biletleri satanlar ile diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden % 20 oranında "kaynakta vergilendirme yapılmaktadır. Kaynakta vergilendirme, bayilere bilet satışı yapan Milli Piyango İdaresi (satış merkezleri ile) baş bayiler tarafından yapılmaktadır.

4. Diğer Ticari Kazançlarda Kaynakta Kesme

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'a göre, gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketicilere satanlar GVK'nın 9. maddesine göre gelir vergisinden muaftır ama gerçekleştirdikleri faaliyetleri sonucu yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden GVK'nın 94. maddesi uyarınca % 20 oranında vergi kesintisine tabi tutulurlar.

Esnaf muaflığından yararlanan kişilerin ticari faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazanç gelir vergisi beyannamesi dışında tutulmuştur. Bu kişilerin kazançlarının beyanname dışında tutulması bunların tamamen vergi dışında tutulduğu anlamına gelmez³¹. GVK'nın 94. maddesinin 13. bendine göre, esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımlarında yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılır. Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,

- Havlu, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve her nevi turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek ve benzeri emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden % 2,

³¹ Sarılı, a.g.t., s. 233.

- Hurda mal alımları için % 2,
- Diğer mal alımları için % 5,
- Diğer hizmet alımlarından kaynaklananlar için % 10,
- Mal ve hizmet karışık alımları için % 10

oranında vergi kesintisi yapılır³².

GVK'nın 94. maddesinin 94/10, 94/12 ve 94/13. bentlerinde öngörülen gelir vergisi kesintisi açıkladığımız gibi ya vergiden muaf olanlara yapılan ödemelerden ya da vergiden istisna kazançlar üzerinden yapılmaktadır. Bu hallerde kaynakta kesme, nihai vergilemenin de ötesinde özel bir vergileme rejimine dönüşür³³.

E. Zirai Kazançlarda Kaynakta Kesme

GVK'nın 94. maddesinin 11 nolu bendinde çiftçilerden satın alınan zirai ürün ve hizmetler karşılığında yapılan ödemelerden kaynakta kesme yapılacağı öngörülmüştür. Vergi kesintisinin yapılması için zirai ürünün veya hizmetin 94. maddenin birinci fıkrasında yazılı gerçek ve tüzel kişilerce çiftçiden satın alınması gerekir. Çiftçinin gerçek usulde vergiye tabi olup olmamasının önemi yoktur. Çiftçiden mal ve hizmet alındığında vergi kesintisi yapılacaktır. Kollektif ve adi komandit şirketler çiftçi sayılmadığından zirai faaliyet yapıp zirai ürün veya hizmet satsalar bile kaynakta kesme yapılmayacaktır. Çünkü buradaki kazanç ticari kazançtır. Kaynakta kesme zirai ürünü satan yönünden zirai kazanç elde edilmesi hali ile sınırlanmıştır³⁴.

Zirai faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler açısından gelir vergisi kesintisi nihai vergileme mahiyetindedir³⁵.

³² Gerçek, *2006 Yılı Mali Rehberi*, a.g.e., s. 17.

³³ Akyol, "Gelir Vergisi Stopajı...", a.g.m., s. 51.

³⁴ Özbalcı, a.g.e., ss. 803, 492.

³⁵ Akyol, "Gelir Vergisi Stopajı...", a.g.m., s. 51.

Zirai mahsul ve hizmetlerdeki kaynakta kesme, GVK'nın 94. maddesinin 11 nolu bendinde, dört ayrı alt bent halinde düzenlenmiştir. Bu yöntemle, zirai mahsul ve hizmetlerdeki vergi kesintisi oranlarının farklılaştırılması yoluna gidilmiştir³⁶. Vergi kesintisi oranlarını her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sifra kadar indirme veya bir katına kadar arttırma yetkisi bulunan Bakanlar Kurulun 3946 sayılı Kanunla³⁷, bu yetkisini, zirai mahsulün ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılıp satılmadığına veya destekleme kapsamında alım yapan kurumlar ile diğerlerine göre farklı oranlar tespit etmek suretiyle kullanabileceği hükmü getirilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 93/5148 sayılı Kararı³⁸ ile kullanarak ilk kez ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için indirimli vergi kesintisi oranı belirlemiştir³⁹.

- Ticaret borsalarına tescil ettirilerek
 - Çiftçilerden alınan bitkisel ürün satış bedellerinden % 2,
 - Çiftçilerden alınan hayvan ve hayvan ürünleri satış bedellerinden % 1,
- Ticaret borsalarına tescil edilmeden
 - Çiftçilerden alınan bitkisel ürün satış bedellerinden % 4,
 - Çiftçilerden alınan hayvan ve hayvan ürünleri satış bedellerinden % 2,
- Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerde
 - Orman idaresine karşı sunulan hizmetler için % 2,⁴⁰

Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 242 numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre zirai işletmelerde ücretli kapsamına girmeksizin çalıştırılan çiftçilerce bizzat yapılan sulama, süt sağımı, meyve toplanması, kavaklıklarda dikim, kesim, toplama, taşıma gibi

³⁶ Gelir Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 566.

³⁷ 30/12/1993 tarih ve 21804 Sayılı *Mükerrer Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

³⁸ 31/12/1993 tarih ve 21805 Sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

³⁹ Aksoy, H. Ümit, "Ticaret Borsaları ve Borsada Tescil Ettirilen Zirai Ürünlerde Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı 243, Kasım 2001, s. 51.

⁴⁰ Gerçek, *2006 Yılı Mali Rehberi*, a.g.e., ss. 17, 18.

hizmet de zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilecektir⁴¹. Buna göre,

- Diğer hizmetler için % 4,
- Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için % 0

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Bir tüccar çiftçiden aldığı zirai ürünü, başka bir tüccara veya kuruma sattığında satış bedeli üzerinden ikinci defa vergi kesintisi yapılmayacaktır (Vergi Usul Kanununun 11. madde hükmü kapsamında Maliye Bakanlığı'nca yapılmış özel düzenleme hariç)⁴².

VUK'un 11. maddesine göre; Maliye Bakanlığı, zirai ürünlerin alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisine müteselsilen sorumlu tutmaya, bu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi kesintisini hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir⁴³.

VUK'un 11. maddesindeki bu müteselsilen sorumluluk çerçevesinde ve hükmün verdiği yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı, çiftçi dışındaki gerçek ve tüzel kişilerden alınan zirai ürünler için de kaynakta kesme mükellefiyeti getirmiştir. Bu suretle yapılacak kaynakta kesme destekleme alımı yapacak kamu kurum ve kuruluşları açısından zorunludur. Destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşlarının dışındaki 94. maddede kesinti yapacağı belirtilen diğer gerçek ve tüzel kişiler açısından ise çiftçilerden aldıkları ürünler için zorunlu olarak vergi kesintisi yapma yanında, çiftçi dışındaki gerçek ve tüzel kişilerden satın aldıkları zirai ürünlerde de vergi kesintisi yapmaları, müteselsil sorumluluktan kurtulmalarının alternatif şekline ve ihtiyarlarına bağlı olarak öngörülmüştür⁴⁴.

⁴¹ Gelir Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 567.

⁴² Özbacı, a.g.e., s. 492.

⁴³ Gelir Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 568.

⁴⁴ Özbacı, a.g.e., s. 492.

F. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Kesme

GVK'nın 70. maddesinde sekiz bent olarak belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelire gayrimenkul sermaye iradı denir. Maddede belirtilen mal ve haklar şunlardır:

- Arazi, bina, parsel, arsa, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzleri ve teferruatı ile bilimüm tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar (inşaat hakkı, kaynak hakkı),
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar,
- Telif hakları,
- Gemi ve gemi payları ile bilimüm motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
- Motorlu nakil, cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri.

GVK'nın 94. maddesinin 5 numaraları bendinde gayrimenkul sermaye iratlarında yapılacak kaynakta kesme üçlü bir ayrıma tabi tutulmuştur.

- GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması karşılığında bu mal ve hakların sahipleri, zilyetleri, mutasarrıfları, irtifa ve intifa hakkı sahipleri ile kiracılarına yapılan ödemelerden % 22 oranında gelir vergisi kesintisi yapılır. Vergi kesintisi yapmaya mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler,

işyeri olarak kiraladıkları binalar için ödeyecekleri kira miktarının tamamı üzerinden vergi kesintisi yapacaklardır. Tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin kaynakta kesme mükellefiyeti ticari, zirai ve mesleki işleri ile ilgili ödemelerle sınırlıdır. Mesela doktorları örnek gösterirsek hem işyeri, hem konut olarak kiralanın gayrimenkullerde ise işyeri niteliği dikkate alınmakta ve ödenen kiranın tümü kaynakta kesintiye tabi tutulacaktır. Kurumlara ve kamu idare müesseselerine (kooperatifler hariç) öden kira bedelleri kaynakta kesintiye tabi değildir. Kolektif ve adi komandit şirket gibi şahıs şirketlerine ait gayrimenkul kira bedelleri de kaynakta kesintiye tabi değildir.

- Vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri %22 oranında vergi kesintisine tabidir. Medeni Kanun yürürlüğe girmeden önce kurulan, Vakıflar Kanunu ile her birinin tüzel kişiliğine son verilerek tek bir tüzel kişilik altında toplanan “mazbut vakıflar” bu durumun istisnadır. Bu vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanmasında yapılan ödemeler kaynakta kesmeye tabi değildir. Ayrıca özel kanunlarında gelir veya kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara yapılan ödemeler de kaynakta kesmeye tabi olmaz.
- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri üzerinden % 22 oranında vergi kesintisi yapılır⁴⁵.

Gayrimenkul sermaye iradında kaynakta kesme kira bedelinin gayrisafi tutarı üzerinden yapılır. GVK'nın 72. maddesinde belirtildiği üzere “Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70. maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır. Aynı olarak tahsil edilen kiralar, VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.”

18.000 YTL'yi aşan tutarlar yıllık beyannameye dahil edilir ve bu durumda yapılan kaynakta kesme nihai vergileme özelliği göstermez. Daha düşük tutarlar yıllık

⁴⁵ Gerçek, 2006 Yılı Mali Rehberi, a.g.e., s. 18.

beyannameye dahil edilmeyeceğinden bu durumda kaynakta kesme nihai vergileme özelliği gösterir.

G. Menkul Sermaye İratlarında Kaynakta Kesme

Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

GVK'nın 94. maddesine göre; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, menkul kıymetler yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai gelirlerini bilanço ve zirai işletme hesabına göre belirleyen çiftçiler ile Maliye Bakanlığı'nca uygun görülenler aşağıdaki iratlar için ödeme yaparken, hak sahiplerinden (kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil) vergi kesintisi yapmak zorundadırlar. Buna göre menkul sermaye iratlarında kaynakta kesme yöntemini iki ayrı başlık altında inceleyebiliriz:

1. Kâr Paylarının Dağıtımına Bağlı Olarak Uygulanan Kaynakta Kesme

GVK'da tanımı bulunmayan, GVK'nın 75. maddesinde menkul sermaye iradı olarak kabul edilen kâr payı kavramını⁴⁶, sermaye şirketinin faaliyeti sonucunda sağlanan kazançtan, ortak olan kişilere nakden veya hesaben ödenen para miktarı olarak tanımlayabiliriz⁴⁷.

Kurumlarca elde elden kazançlardan hesaplanan kurumlar vergisi ve diğer mali yükümlülükler düşüldükten sonra kalan kazanç tutarının ortaklara dağıtılıp

⁴⁶ Keskin, Ömer, "Kâr Paylarının Vergilendirilmesinde Son Durum", *Vergi Dünyası*, Sayı 265, Eylül 2003, s. 103.

⁴⁷ Erdim, Aydın, "Dağıtılan Kârın Vergilendirilmesi", *Maliye Postası Dergisi*, 1 Aralık 2003, s. 46.

dağıtılmamasına göre, GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasının 6 numaralı bendinin b alt bendi uyarınca kaynakta kesme yapılır⁴⁸.

24.04.2003 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4842 sayılı kanunla kurum kazançları üzerinden yapılmakta olan gelir vergisi kesinti sistemi değişikliklere uğramıştır. Buna göre, kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilerek istisna olsun olmasın kaynakta kesme kârın dağıtılması aşamasına bırakılmıştır. Dağıtılmayıp şirket sermayesine ilave edilen kârlar, kâr dağıtımı sayılmaz ve bunlar ortak açısından elde edilen bir menkul sermaye iradı sayılmaz. Bunlar vergi kesintisine tabi değildir⁴⁹. Ayrıca halka açık şirket ile halka açık olmayan şirketten elde edilen kâr payı ayırımı da kaldırılarak her iki tür şirket tarafından dağıtılan kâr payları aynı oranda kaynakta kesmeye tabi tutulmuştur⁵⁰.

4842 sayılı Kanunla değişik GVK 94/6-b maddesi uyarınca yapılacak kaynakta kesme uygulaması aşağıdaki gibidir:

- Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergiden muaf olanlara, her nevi hisse senedi kâr payı, yatırım fonları katılma belgeleri kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine dağıtılan kâr paylarından,
- Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere her nevi hisse senedi kâr payı, yatırım fonları katılma belgeleri kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine dağıtılan kâr paylarından kaynakta kesme yapılır. Bu oran % 15'tir⁵¹.

⁴⁸ Başak, Levent, "Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü Maddesi Hükmü Uyarınca Kurum Kazançlarında Gelir Vergisi Stopajı", *Vergi Sorunları*, Sayı 187, Nisan 2004, s. 68.

⁴⁹ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 198.

⁵⁰ Turanlı, Dursun Ali, "4842 Sayılı Yasaya Göre Kurumlarda Dönem Kârının Vergilendirilmesi Kârın Dağıtılması Halinde Stopajının Yapılması", *E. Yaklaşım*, Sayı 10, Mayıs 2004.

⁵¹ 23.07.2006 tarih ve 26237 Sayılı *Resmî Gazete*'de yayımlanmıştır.

2. Diğer Menkul Sermaye İratlarında Kaynakta Kesme

Diğer menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi 94. maddenin 7, 8, 9, 14 ve 15 nolu bentlerinde hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın 75/5 maddesinde, her nev'i tahvil ve hazine bonosu faizleri ve Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler, ayrı bir grup menkul sermaye iradı olarak belirtilmiştir. Bunlar 94. maddenin 7 nolu bendine göre gelir vergisi kesintisine tabidir. Tam mükellef kurumlar ile dernek ve vakıflara (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç) yapılan bu tür ödemelerden aşağıda gösterilen oranlarda⁵² vergi kesintisi yapılacaktır.

- Devlet tahvili faizlerinden % 15,
- Hazine bonosu faizlerinden % 15,
- Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkartılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden % 15,
- Nama ve Hamiline yazılı tahvil faizlerinden % 15,
- Diğerlerinden % 15.

GVK'nın 75/7 maddesi hükmü uyarınca; bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara

⁵² Gerçek, 2006 Yılı Mali Rehberi, a.g.e., s. 18.

ödenen faizler mevduat faizi sayılır. Bankalar dahil olmak üzere tüm tam mükellef kurumlar ile dernek ve vakıflara (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç) yapılan bu tür ödemelerden, GVK'nın 94/8 maddesi uyarınca aşağıdaki oranlarda⁵³ vergi kesintisi yapılır.

a) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından;

- 1 yıla kadar vadeli hesaplarda % 15,
- 1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda % 15,

b) Nama veya Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden,

- Vadesiz ve ihbarlı hesaplarda % 15,
- 3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda % 15,
- 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda % 15,
- 1 yıla kadar vadeli hesaplarda % 15,
- 1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda % 15,

c) Diğerlerinden

- Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için % 15,
- Bunların dışında kalanlar için % 15.

⁵³ Gerçek, 2006 Yılı Mali Rehberi, a.g.e., ss. 18, 19.

GVK'nın 75/12 maddesi hükmüne göre; faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve katılım bankalarının kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları menkul sermaye iradidir. Tam mükellef kurumlar ile dernek ve vakıflara (kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç) yapılan bu tür ödemelerden, GVK'nın 94/9 maddesi uyarınca aşağıda belirtilen oranlarda⁵⁴ vergi kesintisi yapılır.

- a) Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarından % 15,
- b) Kâr-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından % 15,
- c) Katılım bankalarının kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından,
 - 3 aya kadar (3 ay dahil) vadeli hesaplarda % 15,
 - 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda % 15,
 - 1 yıla kadar vadeli hesaplarda % 15,
 - 1 yıl ve daha uzun vadeli hesaplarda % 15.

GVK'nın 75/14. maddesindeki her nevi tahvil, hazine bonusu ve Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkartılan menkul kıymetlerin, geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler menkul sermaye iradidir. Bankalar dahil olmak üzere tam mükellef kurumlar ile dernek ve vakıflara (kanunla kurulan dernek ve vakıflar ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler

⁵⁴ Gerçek, 2006 Yılı Mali Rehberi, a.g.e., s. 19.

hariç) yapılan bu tür ödemelerden GVK'nın 94/14. maddesi uyarınca % 15 oranında⁵⁵ vergi kesintisi yapılır.

07.10.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4697 sayılı Kanunla GVK'nın 75. maddesine eklenen 15. bent ile tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından,

- Bireysel emeklilik sistemi çerçevesinde yapılan ödemelerden,
 - 10 yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemelerden % 15,
 - 10 yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan 10 yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerden % 10,
 - Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerden % 5

oranında vergi kesintisi yapılır⁵⁶.

GVK'nın 75/5, 7, 12, 14 ve 15 maddelerinde yer alan, yukarıda değindiğimiz menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmesi söz konusu olmadığından buradaki kaynaktan kesme nihai vergileme halini almaktadır.

GVK'nın 94/6 maddesinde, yatırım fonu ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği faaliyetleri sırasında elde ettikleri kazançlar üzerinden yapılacak vergi kesintisiyle ilgili düzenlemeler yapmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan kazançlar ve bunlara uygulanacak vergi kesinti oranları aşağıdaki gibidir:

- Dağıtılsın veya dağıtılmasın;

⁵⁵ Gerçek, 2006 Yılı Mali Rehberi, a.g.e., s. 19.

⁵⁶ Gerçek, 2006 Yılı Mali Rehberi, a.g.e., s. 19.

- Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymet yatırım fonları ile aynı nitelikteki menkul kıymet yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları % 0,
- Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları % 0
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları % 0
- Yukarıdakilerin dışında kalan menkul kıymet yatırım fonları ile menkul kıymet yatırım ortaklıkları kazançları % 0

oranında gelir vergisi kesintisine tabidir⁵⁷.

H. Kaynakta Kesilen Vergilerin Gösterilmesi

GVK'nın 97. maddesi kaynakta kesilen vergilerin gösterilmesi ile ilgilidir. Buna göre, "İşverenler, hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden 94. madde gereğince yaptıkları vergi kesintisini Vergi Usul Kanununda yazılı ücret bordrosunda veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermeye mecburdurlar". VUK'un 238. maddesi ise ücret bordrosu ile ilgili hüküm ifa eder. Buna göre, "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar". VUK'un 239. maddesine göre de, genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçer⁵⁸.

Ücret dışındaki diğer ödemelerde ise, kaynakta kesme yapmakla yükümlü olan kişi, kurum ve kuruluşlar, kendi mükellefiyet türüne göre tutmaları gereken kanuni defterlerine, kaynakta kestikleri vergileri kaydederler. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, yaptıkları vergi kesintilerini yevmiye defteri ve defteri kebirlerine kaydederler. İşletme defteri ile serbest meslek kazanç defteri tutanlar ise yaptıkları vergi kesintilerini defterlerinin ayrı sayfalarında gösterirler. Vergi kesmeye mecbur olup da,

⁵⁷ 23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

⁵⁸ Yalçın-Esenboğa, a.g.e., s. 43.

defter tutma mecburiyeti olmayanlar ise yaptıkları vergi kesintilerini bununla ilgili özel kayıtlarda gösterirler. Bu kayıtlar bordro veya cetvel şeklinde olabilir⁵⁹.

II. KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA KESME

Kurum kazançları üzerinden yapılacak olan vergi kesintisine ait hükümler, TBMM Genel Kurulunda 13 Haziran 2006 tarihi itibarıyla kabul edilen ve 21 Haziran 2006 tarihli Resmi Gazete'yle ilan edilen 5520 sayılı yeni KVK'nın 15. ve 30. maddelerinde düzenlenmiştir.

A. Tam Mükellef Kurumlarda Kaynakta Kesme

Kurumlar vergisi mükelleflerinden tüzel kişiliğe sahip olanlardan kanuni veya iş merkezlerinden herhangi biri Türkiye'de bulunanlar tam mükellef olarak kabul edilir⁶⁰.

5422 sayılı KVK'nın 24. maddesi dar mükellef kurumların bir kısım kazançlarından vergi kesintisi yapılmasını öngörmekte, tam mükellef kurumların bir kısım kazançlarının vergi kesintisine tabi tutulmasını belirleyen bir maddesi bulunmamaktaydı. Ancak, GVK'nın 94. maddesinin bazı bentlerinin parantez içi hükümlerinde (kurumlar dahil) ibaresine yer verilerek tam mükellef kurumların bazı kazançları üzerinden ödemeyi yapanlarca vergi kesintisi yapılması sağlanmıştı. Bu durum kanun sistematikliğini bozduğundan ve kesinti yoluyla vergileme temelde bir vergi güvenlik müessesesi olarak kabul edildiğinden kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren düzenlemeler GVK'dan çıkarılıp yeni kanunda bu düzenlemelere yer verilerek yeni KVK'nın içsel bütünlüğünü sağlamak amaçlanmıştır. Bu doğrultuda 5520 sayılı Yeni Kanun'da tam mükellef kurumların bazı kazançlarının kaynakta kesme yoluyla vergilendirilmesini sağlamak için 15. madde ihdas edilerek KVK'nın sistematikliğı düzeltilmiştir⁶¹.

⁵⁹ Gelir Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 649.

⁶⁰ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 270.

⁶¹ Unutmaz, N. Cevahir Bolat, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (14-16 maddelerinin Yorum ve Açıklamaları), *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 215, Ağustos 2006, s. 180.

1. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar

KVK'nın 15. maddesinin ilk fıkrasına göre;

Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapmak zorundadırlar.

Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumunda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

2. Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler

5520 sayılı KVK'nın 15. maddesine göre vergi kesintisine tabi olan ödemeler ve kesinti oranları şunlardır⁶²:

a) GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılır. 28.06.2006 tarih ve 1 numaralı Kurumlar Vergisi Sirküleri'nin "3-21.06.2006 Tarihinden İtibaren Uygulanacak Kesinti Oranı" başlıklı bölümünde "taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile iştigal eden kurumlara bu işler nedeniyle yapılan ödemeler; 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 5 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu oran, 5520 sayılı Kanunun 15. maddesinde belirlenen yasal sınır olan % 20 oranındaki kurumlar vergisi oranının altında kaldığından 21.06.2006 tarihinden itibaren yapılacak bu tür ödemelerden % 5 oranında vergi kesintisi yapılmasına devam olunması gerektiği" şeklinde belirleme yapılmıştır.

⁶² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

b) Kooperatiflere ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılır. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden GVK'ya göre yapılacak kesinti oranı 2003/6577 sayılı B.K.K. uyarınca % 22 olmasına rağmen, 5520 sayılı Kanun'un Geçici 1. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda KVK'da % 15 olarak belirlenmiştir. Kooperatiflerin söz konusu gelirleri 5520 sayılı KVK'ya göre kesintiye tabi tutulacağından, GVK'nın 94. maddesine göre ayrıca kesinti, yapılmasına gerek yoktur. Geliri kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirinden ibaret olan kooperatiflerin kurumlar vergisi beyannamesi vermesine gerek olmadığından yapılan kesinti nihai vergileme halini alır.

c) Devlet tahvili (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler vergi kesintisine tabidir. Ancak döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tabi değildir. GVK'nın 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren geçici 67. maddesine göre bu gelirler üzerinden ödemeyi yapan tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun Geçici 1. maddesinde ise GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır. 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler üzerinden ise GVK'nın geçici 67. maddesinin 9 numaralı fıkrasında yer alan düzenleme doğrultusunda 94/7 nolu bendinde belirtilen oranlarda kesinti yapılır.

d) Mevduat faizleri üzerinden % 15 vergi kesintisi yapılır. Ancak mevduat faizleri üzerinden 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren GVK'nın geçici 67. maddesine göre % 15 oranında kesinti yapıldığından 5520 sayılı KVK'nın geçici 1. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda KVK uyarınca ayrıca kesintiye tabi tutulmaz.

e) Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılır. Ancak bu gelirler GVK'nın geçici 67.

maddesi uyarınca ödemeyi yapanlar tarafından % 15 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğundan 5520 sayılı KVK'nın geçici 1. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda KVK uyarınca ayrıca kesintiye tabi tutulmaz.

f) Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları üzerinden % 15 oranında vergi kesintisi yapılır. Ancak bu gelirler GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca ödemeyi yapanlar tarafından % 15 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğundan 5520 sayılı KVK'nın geçici 1. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda KVK uyarınca ayrıca kesintiye tabi tutulmaz.

g) Her nevi tahvil ve Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler % 15 oranında vergi kesintisine tabidir. Ancak bu gelirler GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca ödemeyi yapanlar tarafından % 15 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğundan 5520 sayılı KVK'nın geçici 1. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda KVK uyarınca ayrıca kesintiye tabi tutulmaz.

h) Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır. Ancak 5520 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesindeki hükme göre Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uygulanacağından vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr paylarına % 10 kesinti oranı uygulanmaya devam edilecektir.

ı) Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanun'un 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde geçen menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarından dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi kesintisi yapılır.

Ancak GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş portföy kazançları, dağıtılın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi kesintisine tabi tutulduğundan 5520 sayılı KVK'nın geçici 1. maddesindeki hüküm doğrultusunda KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz. Ayrıca Kanun'un 34. maddesinin (2) nolu fıkrasına göre, vergi kesintisi yapılan bu kazançlardan kâr payı alan kurumlar, aldıkları kâr payının içerdiği kesintiyi mahsup edebilirler. Mahsup edilecek tutar ele geçen net kâr payının geçerli kesinti oranı kullanılarak brütleştirilmesi suretiyle hesaplanır.

B. Dar Mükellef Kurumlarda Kaynakta Kesme

Dar mükellefiyet, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunan kurumların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını vergilendirmeyi öngören bir mükellefiyet şeklidir⁶³.

KVK'nın 1. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları gibi kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisinin de Türkiye dışında bulunması halinde bunlar dar mükellef kurum kabul edilmekte ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir.

Dar mükellef yabancı kurumların asıl faaliyetlerinin ülke dışında olması, bunların Türkiye'de elde ettiği kazançların vergilendirilmesinde farklı bir vergileme sistemini gerekli kılmaktadır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların bazı kazanç ve iratları kaynakta kesmeye tabi tutulmuştur. Bu kazanç ve iratların kaynakta kesmeye tabi tutulmasının en önemli nedeni ise dar mükellef yabancı kurumların ülkeyi terk etmeleri halinde dahi, verginin onanmasına ve takip edilmesine olanak sağlamasıdır⁶⁴.

Dar mükellef kurumlarda kaynakta kesme KVK'nın 24. maddesinde düzenlenmekte iken 5520 sayılı yeni KVK ile bu düzenlemeye içerikte de bir takım

⁶³ *Kurumlar Vergisi Rehberi*, Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005, s. 21.

⁶⁴ Örmeci, Musa, "Dar Mükellef Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı 85, Eylül 1988, s. 3.

farklılaştırmalar yapılarak KVK'nın 30. maddesinde yer verilmiştir. Çalışmamızın bu kısmında KVK'nın 30. maddesi hükmüne göre, dar mükellef kurumlarca elde edilen ve bu madde kapsamında vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar ile kesinti esasları üzerinde durulacaktır.

1. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar

KVK'nın 30. maddesine göre, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere dar mükellef kurumlara sağlayan gerçek ve tüzel kişiler, bu kazanç ve iratları nakden veya hesaben ödediklerinde veya tahakkuk ettirdiklerinde kaynaktan kesintiye tabi tutmak zorundadırlar. Kaynaktan kesme uygulamasında, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları sağlayanların gerçek ve tüzel kişi olmaları, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmamalarının önemi yoktur⁶⁵. Ancak Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcileri bulunmayan dar mükellef kurumların yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlardan vergi kesintisini bu kazançları sağlayanlar değil, dar mükellef kurumun kendisi yapar. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

2. Vergi Kesintisine Tabi Kazanç ve İratlar

5520 sayılı KVK'nın 30. maddesine göre vergi kesintisine tabi olan ödemeler ve kesinti oranları⁶⁶:

a) KVK'nın 30. maddesinin (1) ve (2) numaralı bent hükümlerine göre dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen ve % 15 oranında vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar:

- GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri.

⁶⁵ Sarılı, a.g.t., s. 261.

⁶⁶ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

– Serbest meslek kazançları.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde kaynakta kesme esası geçerlidir. Dar mükellef kurumların serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir. “Serbest meslek kazancının Türkiye’de değerlendirilmesi ile” ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması kastediliyor⁶⁷.

– Gayrimenkul sermaye iratları.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde kaynakta kesme esası geçerlidir. Dar mükellef kurumların elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarında vergi kesintisi yapılabilmesi için gayrimenkulun Türkiye’de bulunması, bu mal ve hakların Türkiye’de kullanılması ve değerlendirilmesi gerekir⁶⁸. Buna göre, dar mükellef kurumların Türkiye’de gayrimenkul sermaye iradı elde edebileceği durumları iki maddede sınıflandırabiliriz:

1- Türkiye’deki gayrimenkulların ve gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakların Türkiye’de kiraya verilmesi,

2- Türkiye dışındaki gayrimenkul ve gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakların Türkiye dışında kiraya verilmesi, ancak bu kira bedellerinin Türkiye’de değerlendirilmesi yani ödemelerin hesaplara intikal ettirilmesi⁶⁹.

Dar mükellef kurumun Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunur ve burada bu temsilciler aracılığıyla gayrimaddi hakların kiralanmasından kazanç elde ederse bu kazanç ticari kazançtır ve vergi kesintisine tabi değildir. Ancak gayrimaddi hakların kiralanmasıyla elde edilen kazancın Türkiye’deki ticari faaliyetle hiçbir ilgisi

⁶⁷ Türker, Yalçın, “Dar Mükellefiyet Tabi Kurumların Elde Ettikleri Serbest Meslek Kazançları Üzerinden KVK’nın 24. Maddesi Uyarınca Yapılacak Vergi Tevkifatı”, *Vergi Dünyası*, Sayı 257, Ocak 2003, s. 111.

⁶⁸ Doğrusöz, a.g.e., s. 202.

⁶⁹ Yalçın, Hüseyin - Esenboğa, Erkan, *Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kâr Dağıtımında Stopaj*, 2. Baskı, İstanbul: Kılavuz Yayınları, 2000, ss. 598-599.

bulunmazsa elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergi kesintisine tabi tutulacaktır⁷⁰.

- G.V.K.’nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde kaynakta kesme esası geçerlidir. Dar mükellef kurumlar tarafından menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılması için, bu iradı sağlayacak olan sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerekir. “Sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması” demek, Türkiye’deki herhangi bir gerçek ya da tüzel kişiye sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekilde Türkiye’de kullanılması anlamına gelir⁷¹. 01.01.2006 tarihinden itibaren menkul sermaye iratlarına dair yeni bir düzenleme getirilmiştir. 5281 sayılı Kanunla GVK’ya eklenen geçici 67. madde menkul sermaye iratlarında kaynakta kesmeye ilişkin hükümler içerir. 5281 sayılı Kanunla GVK’ya eklenen geçici 67. maddeye göre, 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile GVK’nın 75. maddesinin 7, 12 ve 14 nolu bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları kaynakta kesme yoluyla vergilendirilecektir. Dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve GVK’nın geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar ile dar mükellef kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ve tamamı GVK’nın geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez⁷². Dar mükellef kurumların, Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcileri bulunuyorsa menkul kıymet alım satımı işleriyle elde ettikleri kazanç ticari kazanç kapsamından değerlendirileceğinden vergi kesintisine tabi tutulmaz⁷³. Eğer Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmaksızın

⁷⁰ Semercigil, Murat, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları*, Ankara 1995, s. 201.

⁷¹ Kurumlar Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 595.

⁷² Tekin, Cem, “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirlerinin Yeni Sistem Çerçevesinde Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım*, Sayı 160, Nisan 2006, s. 102, 104.

⁷³ Ateşli, D. Erkan, “Dar Mükellef Tüzel Kişilerin Türkiye’de Elde Ettikleri Menkul Kıymet Kazancının Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım*, Sayı 88, Nisan 2000, ss. 184-185.

menkul kıymet alım satımı işleriyle uğraşıyorsa bu durumda elde ettikleri kazanç menkul sermaye iradı niteliğindedir ve KVK'nın 30. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulur.

2006/10731 nolu BKK ile kesinti oranı "0" olarak belirlendi⁷⁴.

- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller.

Dar mükellef kurumların, gayrimaddi hakların elden çıkarılması sonucu elde ettikleri kazanç ve iratların vergilendirilmesinde kaynakta kesme esası geçerlidir. Dar mükellef kurumların bu kazanç ve iratları Türkiye'de elde ettiklerinin kabulü için, bu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

5520 sayılı KVK'nın 30. maddesi hükmünde 5422 sayılı KVK'nın 24. maddesi hükmünden farklı olarak dar mükellefiyete tabi kurumların ücret gelirleri kurumlar vergisi kesintisine tabi değildir⁷⁵.

b) KVK'nın 30. maddesinin (3) numaralı bent hükmü uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz) ve GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden bu Kanunun 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

c) KVK'nın 5. maddesinin birinci bendinin (c) alt bendine göre, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif

⁷⁴ 23.07.2006 tarih ve 26237 sayılı *Resmî Gazete*'de yayımlanmıştır.

⁷⁵ Başak, Levent, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (22-31 Maddelerinin Yorum ve Açıklamaları), *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 215, Ağustos 2006, s. 299.

toplamının % 75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellef anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. KVK’nın 30. maddesinin (4) numaralı bent hükmü uyarınca, KVK’nın 5. maddesinde yer alan kurumlar vergisinden istisna bu kazançlar ile yukarıda belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, KVK’nın 30. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yani % 15’in yarısını aşamaz.

d) KVK’nın 30. maddesinin (5) numaralı bent hükmü uyarınca, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumların, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

e) KVK’nın 30. maddesinin (6) numaralı bent hükmü uyarınca, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır. Eğer ana merkeze transfer söz konusu değilse vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur.

f) KVK’nın 30. maddesinin yedinci fıkrasında, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer alır. Buna göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye’deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Özelliği itibariyle Türk ekonomisine zarar verecek ülkelerde mukim kurumlara yapılacak kesinti esaslarını düzenleyen mezkûr madde hükmüne göre yapılacak kurumlar vergisi kesintisi diğer kazanç ve iratlar üzerinden yapılacak kesinti oranının iki katı şeklinde belirlenmiştir. Bu düzenleme esas itibariyle vergi cennetleri ile

mücadele amacıyla getirilmiş bir düzenlemedir⁷⁶. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır. Ancak emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arzeden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. Bu fıkraya göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, GVK ve KVK'ya göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmaz. Yapılan düzenleme ile, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır⁷⁷.

C. Kurumlar Vergisi Kesintisinin Matrahı

KVK'nın 15. maddesine göre tam mükellef kurumların, KVK'nın 30. maddesine göre ise dar mükellef kurumların kaynakta kesmeye tabi kazanç ve iratlarının gayrisafi miktarı üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılır. Gayrisafi gelir, herhangi bir kaynaktan elde edilen, ancak hiçbir indirim yapılmamış olan gelirdir⁷⁸. Kesilmesi

⁷⁶ Başak, a.g.m., s. 300.

⁷⁷ Başak, a.g.m., s. 301.

⁷⁸ Yalçın-Esenboğa, a.g.e., s. 614.

gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

Taraflar karşılıklı olarak ödeme miktarını net olarak kararlaştırmışlarsa, önce bu miktarın brüte çevrilmesi ve bulunacak brüt tutar üzerinden vergi kesintisinin hesaplanması gerekir⁷⁹. Bunu aşağıdaki gibi formüle edebiliriz:

$$\text{Ödemenin Brüt Tutarı} = \frac{\text{Net Tutar}}{1 - (\text{Tevkifat Oranı})}$$

Eğer ödemelerin yabancı para cinsinden yapılacağı kararlaştırılmışsa VUK'un 280. maddesi hükümlerine göre yapılacak değerlendirme sonucunda bulunacak Türk Lirası üzerinden vergi kesintisi gerçekleştirilecektir. Yabancı paranın yurt dışına transferinin yapılması sırasında transferin yapıldığı an ile ödeme mükellefiyetinin doğduğu an arasında kur farkı⁸⁰ ortaya çıkarsa, olumlu kur farkı vergi kesintisine tabi tutulur, aleyhte oluşan kur farkına isabet eden vergi kesintisinin geri alınması gerekir⁸¹.

D. Kurumlar Vergisinde Kaynakta Kesme Zamanı ve Kaynakta Kesilen Tutarın Hesabı

KVK'nın 15. maddesine göre kurumlar vergisi kesintisi, tam mükellef kurumların kurumlar vergisi kesintisine tabi kazanç ve iratların kendilerine nakden veya hesaben ödendiği sırada yapılır. KVK'nın 30. maddesine göre ise, kurumlar vergisi kesintisi dar mükellef kurumların kurumlar vergisi kesintisine tabi kazanç ve iratların kendilerine nakden veya hesaben ödendiği veya tahakkuk ettirildiği sırada yapılır.

GVK'nın 94. maddesinde, gelir vergisi kesintisinin yapılması nakden veya hesaben ödemeye bağlanmışken, KVK'nın 30. maddesinde, kurumlar vergisi kesintisi nakden veya hesaben ödemenin yanı sıra ödemenin tahakkuk ettirilmesi yeterli görülmüştür. Burada, dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden

⁷⁹ Doğrusöz, a.g.e., s. 210.

⁸⁰ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 318.

⁸¹ Kurumlar Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 585.

gerçekleştirilen kurumlar vergisi kesintisi garanti altına alınarak vergi alacağının güvenliği sağlanmak istenmiştir⁸².

Kaynakta kesilen tutar, vergi kesintisi oranının matraha uygulanmasıyla bulunur. KVK'nın 15. ve 30. maddelerindeki hükme göre, genel oran olarak % 15 tespit edilen kesinti oranı, Bakanlar Kurulu tarafından gelir unsurları veya faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı belirlenip sifıra kadar indirilebilir veya yukarıdaki oranının bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit edilebilir.

E. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Yapılan Vergi Kesintilerinin Beyanı ve Ödenmesi

1. Vergi Kesintilerinin Beyanı

GVK'nın 94. maddesine göre; vergi kesmeye mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.

Zirai ürün bedelleri üzerinden vergi kesenler hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94. maddeye göre yapacakları vergi kesintileri ile ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine (01.01.2004 tarihinden itibaren) Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 20. günü akşamına kadar yani üç ayda bir verebilirler. Zirai ürün bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapanlar, muhtasar beyannamelerini her ay vermek mecburiyetindedir⁸³.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi kesintisi için beyanname vermezler.

⁸² Sarılı, a.g.t., s. 287.

⁸³ Gelir Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 623.

KVK'nın 15. ve 30. maddelerindeki hükme göre vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişiler, kaynakta kesintiye tabi tuttukları tutarları vergilendirme dönemini izleyen ayın 20. günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

Dar mükellef kurumlara kazanç ve iratları sağlayan gerçek ve tüzel kişilerin vergi mükellefiyeti yoksa vergi kesintisine ilişkin muhtasar beyannamenin hangi vergi dairesine verileceği kanunda açıklanmamıştır. Eğer dar mükellef kurumlara kazanç ve iratları sağlayanlar gerçek kişiler ise bunların ikametgahlarının bulunduğu yerdeki vergi dairesine, dar mükellef kurumlara kazanç ve iratları sağlayanlar tüzel kişilerse kanuni merkezlerin bulunduğu yerdeki vergi dairesine muhtasar beyannameyi vermeleri gerekir⁸⁴.

5520 sayılı KVK'da dar mükellef kurumlara kazanç ve irat sağlayanlarca verilmesi gereken muhtasar beyannamenin muhteviyatını içeren 31. madde hükmü ihdas edilmiştir. Ancak aynı kanunun 15/3'üncü fıkrasına göre tam mükellef kurumlar için yapılan kesintiler, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.

GVK'da belirlenen usul ve esaslar dar ve tam mükellef kurumların kazanç ve iratları için verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır.

Muhtasar beyanname, işverenler veya diğer vergi kesenler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsus bir beyanname türüdür⁸⁵. Muhtasar beyannamenin şekil, muhteva ve ekleri Maliye Bakanlığı'nca tayin ve tespit olunur. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmaya veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere uygun olarak bildirmeye mecburdurlar.

⁸⁴ Yalçın-Esenboğa, a.g.e., s. 613.

⁸⁵ Doğrusöz, a.g.e., s. 166.

GVK'nın 99. maddesine göre, muhtasar beyannamede aşağıdaki malumatın gösterilmesi lazımdır:

a) Kaynakta kesme yapanın adı ve soyadı ve unvanı ile adresi;

b) Muhtasar beyannamenin ilgili bulunduğu ay veya aylar;

c) Aylık ücret bordrolarının icmali:

1- Hizmet erbabının sayısı,

2- Hizmet erbabına verilen ücretler tutarı,

3- Ücretlerden yapılan vergi kesintisinin tutarı (Üç aylık muhtasar beyannamelerde her aya ait bordronun icmali ayrı gösterilir.

d) Kaynakta kesmeye tabi diğer ödemeler;

1- İstihkak sahibinin adı ve soyadı ile iş adresi, varsa bağlı bulunduğu vergi dairesi ve mükellef hesap numarası,

2- Ödemenin nev'i,

3- Ödemenin miktarı,

4- Ödemeden yapılan vergi kesintisi.

e) Muhtasar beyannamenin tanzim tarihi ve yetkili imza

GVK'nın 99. maddesinde belirtildiği üzere, kaynakta kesintiye tabi menkul sermaye iratları ile bunlardan yapılan vergi kesintisi, nev'i itibariyle icmalen ayrı bir muhtasar beyannameye alınır.

Vergi kesintisine tabi herhangi bir ödeme ve dolayısıyla herhangi bir vergi kesintisi yapılmayan aylar için muhtasar beyanname verilmez.

2. Vergi Kesintilerinin Ödenmesi

GVK'nın 119. maddesine göre, 94. madde gereğince yapılan vergi kesintisi, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın 26. günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır.

Dar mükellef kurumlara kazanç ve irat sağlayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılan vergi kesintisi ise, KVK'nın "Özel Ödeme Süreleri" başlıklı 41. maddesinde 5228 sayılı kanunla yapılan ve 31.07.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik uyarınca, muhtasar beyannamenin verileceği ayın 26. günü akşamına kadar ödenir⁸⁶.

Muhtasar beyanname, ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine verilir. GVK'nın 98. maddesindeki muhtasar beyannamenin "ödeme veya tahakkukun yapıldığı" yer vergi dairesine verileceği hükmü, beyannamenin verileceği yer ile ilgili mükellefe seçim hakkı verildiği anlamına gelmez. Tahakkukun yapıldığı yer, sadece dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar için yapılan vergi kesintisinde geçerlidir. Asıl olan muhtasar beyannamenin ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine verilecek olmasıdır. Ödeme yerinin esas alınması vergi konusu olayın maddi yapı ve oluşumu arasında gerekli bağlantının kurulması ihtiyacına dayanır⁸⁷.

F. Kaynakta Kesme Yöntemiyle Kesilen Vergilerin Gelir ve Kurumlar Vergilerinden Mahsup ve İadesi

Kaynakta kesme yöntemiyle kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iade esasları GVK'nın 121. ile KVK'nın 34. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelere göre, beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan gelir veya kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar gelir veya kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesi tarafından mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Bir yıl içinde müracaat yapılmadığında, bu farktan doğan alacak düşer. Mahsup fazlasından doğan mükellef alacağı konusunda, vergi dairesinin herhangi bir nedenle

⁸⁶ Kurumlar Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 597.

⁸⁷ Özbacı, a.g.e., s. 854.

beş yıllık zamanaşımı süresi için mükellefe bildirim yapmaması, bu süre zarfında mükellefin de talepte bulunmaması halinde red ve iade imkanı ortadan kalkar⁸⁸.

Mükellefler vermiş oldukları yıllık beyannameye kendilerinden yapılan vergi kesintisi ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren icmal tablosunu yıllık beyannamelerine eklemeleri gerekir. Beyanname üzerinden hesaplanan vergiye mahsup için, mükellef tarafından verilecek bir mahsup dilekçesine ihtiyaç bulunmamaktadır.

Yıl içinde kesintiye tabi tutulan vergiler öncelikle gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanıp yıllık beyanname ile beyan edilen vergiye mahsup edilir. Mahsup sonucu eğer kalan miktar olursa mükellefin talebi ile diğer vergi borçlarına (muaccel hale gelmiş olanlara) mahsup yapılır⁸⁹.

Kaynakta kesilen vergilerin yıllık beyanamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir. Mükelleflerin bu durumdan faydalanabilmeleri için mahsup taleplerini bir dilekçe ile bağlı buldukları vergi dairesine yapmaları gerekir. Ayrıca yıl içinde yapılan kesintilerle ilgili icmal tablosunu verecekleri dilekçeye eklemeleri gerekir. Eğer bu tablo önceden verilen yıllık beyanname ekinde yer alıyorsa sadece mahsup dilekçesi yeterli olur⁹⁰.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık beyannamenin verildiği tarih itibariyle yapılır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

⁸⁸ Özbacı, a.g.e., s. 889.

⁸⁹ Gençyürek, Levent - Esenboğa, Erkan, "Tevkif Suretiyle Kesilen Vergilerin İadesi", *Vergi Sorunları*, Sayı: 189, Haziran 2004, s. 8.

⁹⁰ Atay, Tezcan, "Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler İle Geçici Vergilerin Mahsup ve İadesi Uygulanması ve Bir Örnek-1", *E. Yaklaşım*, Sayı: 11, Haziran 2004.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması durumunda daha sonraki dönemlerde doğacak vergi borçlarına iade alacağı mahsup edilebilir. Bu durumda mahsup talebi sonraki dönemde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder⁹¹. Mahsup işlemi için icmal tablosu yeterlidir. Ancak, ileride doğacak vergi borçlarına mahsup talebinde bulunan mükellef, mahsup süreci tamamlanmadan arta kalan tutar için nakden iade talebinde bulunursa kesinti yoluyla kesilen vergilerin tamamı için bu vergilerin vergi sorumlusu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının onaylı bir örneğinin ibraz edilmesi gerekir⁹².

Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan kesilen vergilerin, hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu sonucu mahsup edilen tutar hesaplanan vergiden fazla ise bu farkın mükellefe nakden iadesi için mükellefin dilekçe ile nakden iade talebinde bulunması gerekir. İade edilecek tutara göre gereken belgeler de farklılık göstermektedir.

1) Nakden iade edilecek tutar 10.000 YTL'yi⁹³ aşmıyorsa:

- Mükellefin iade talebi, yıl içinde yapılan kesintilere ilişkin icmal tablosu ile birlikte,
 - Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde; ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,
 - Menkul sermaye iradına ilişkin olarak; kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,
 - Serbest meslek kazancına ilişkin olarak; vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

⁹¹ Ufuk, Mehmet Tahir, “Stopaj Yoluyla Kesilen Vergilerin Gelir ve Kurumlar Vergilerinden Mahsup ve İade Esasları”, *Yaklaşım*, Sayı 137, Mayıs 2004, s. 96.

⁹² Doğrusöz, A. Bumin, “Stopajların İleride Doğacak Vergi Borçlarına Mahsubu”, *Yaklaşım*, Sayı 132, Aralık 2003, s. 43.

⁹³ Gelir Vergisi Rehberi, a.g.e., s. 654.

- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak; kesinti yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,

ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

2) Nakden iade edilecek tutar 10.000 YTL'yi aşyorsa; 10.000 YTL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanunu'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10.000 YTL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir. Mükellef iade talebinde teminat gösterirse inceleme sonucu beklenmeksizin iade gerçekleştirilir. Teminat olarak Amme Alacaklarının Tahsili ve Usulü Hakkında Kanun'un 10. maddesinde yer alan para, bankalar tarafından verilen teminat mektupları, hazine tahvil ve bonolarından bir veya birkaçı gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

3) Nakden iade edilecek tutar 100.000 YTL'yi aşyorsa; 100.000 YTL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. 100.000 YTL'yi aşan kısmın iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az % 51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen belgelerin ibrazı üzerinde tutara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Ayrıca, nakden iade edilebilecek durumdaki alacağın, üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubunun talep edilmesi mümkündür. Bu şekildeki taleplerde, düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibariyle mahsup işlemi yapılır⁹⁴.

III. KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA KESME

Denetim elemanlarınca yapılmış vergi incelemeleri sonucunda, bir kısım gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin kamu kurum ve kuruluşlarına yaptıkları mal ve hizmet teslimleri dolayısıyla tahsil ettikleri katma değer vergilerini beyan etmedikleri tespit edilmiştir. Mükellefler ihale kapsamında, fiyat avantajı oluşturarak iş alabilmek için bu yola başvurmuşlardır ve katma değer vergisini kazanç unsuru haline dönüştürmüşlerdir. Ayrıca düzenleme kapsamına alınan sektörlerde girdiler ya KDV'ye tabi olmamakta ya da KDV'ye tabi girdi oranı düşük olmaktadır. Bunun sonucu olarak ödenecek KDV'nin yüksek olması ve mükelleflerin tahsil edilen KDV'yi kazançlarının bir parçası olarak görmeleri, onları tahsil edilen KDV'yi ödememe durumuna getirmiştir. Haliyle bu durum kamu alacağının güvence altına alınması, kayıp ve kaçığın önlenmesi vb. amaçlarla Katma Değer Vergisi yönünden belli işlemlerde kaynakta kesme yöntemini uygulama ihtiyacını gündeme getirmiştir⁹⁵.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9/1. maddesinde, "Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" hükmüne yer verilmiştir. Maliye Bakanlığı, bu yetki çerçevesinde, vergi potansiyeli yüksek, ancak mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, vergi tarh,

⁹⁴ Güçlü, Süleyman, "Gelir ve Kurumlar Vergisi İle Katma Değer Vergisinde İade ve Mahsup İşlemleri", *Vergi Sorunları*, Sayı 206, Kasım 2005, s. 9.

⁹⁵ Güzel, Bayram - Sivrikaya, Hamza, "KDV Tevkifatı Uygulamasına İlişkin Oluşabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", *E-Yaklaşım*, Sayı: 10, Mayıs 2004.

tahakkuk ve tahsilat kaybının ve gecikmenin çok olduğu sektörlerde vergi kayıp ve kaçığının önüne geçmek amacıyla kaynakta kesme yöntemi uygulaması getirmiştir⁹⁶.

Vergi güvenliğine yönelik bu uygulama ilk olarak 1996 yılında hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalata getirilmiştir. Sonrasında hurda plastik malzeme, atık kağıt ve hurda cam teslimleri bunu izlemiştir. 1998 yılında sınır ticareti kapsamında vergisiz getirilen akaryakıtın yurt içinde satılması işlemi KDV kesintisine tabi tutulmaya başlanmıştır. 2003 yılında kamu kurum ve kuruluşları ile bankalara yapılan bazı hizmetlere kaynakta kesme uygulaması getirilmiştir. 2004 yılından itibaren hurda metal, hurda ve atık plastik, kağıt ve cam teslimleri KDV'den istisna edilmek suretiyle kaynakta kesme dışı bırakılmıştır. 2005 yılından itibaren külçe bakır teslimleri ve bakırdan mamul diğer mallar ile işgücü hizmetleri de kaynakta kesme kapsamına alınmıştır⁹⁷.

A. KDV'de Vergi Mükellefi - Vergi Sorumlusu Ayrımı

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde katma değer vergisinin mükellefi dokuz bent halinde sayılmıştır. Katma değer vergisi mükellefi vergi konusuna giren işlemleri yapan herkeştir. Katma değer vergisinde mükellef iki ayrı kategoride incelenir. Bunlardan ilki, vergiyi tüketiciden satış bedeli ile birlikte tahsil edip vergi dairesine yatırmakla yükümlü olanlardır. Bunlar kanuni mükelleflerdir. Diğeri ise, iktisadi (nihai) mükellef adı verilen, kanuni mükelleflerin sundukları mal veya hizmetin nihai tüketicileridir ve bunlar vergileri satış fiyatı ile birlikte kanuni mükellefe ödeyenlerdir. KDV'de mükellef, verginin asıl yüklenicisi değil ara taşıyıcısıdır. KDV'nin asıl yüklenicileri, vergiye katlanan nihai tüketicilerdir. Vergilendirmeye ilişkin ödevler bakımından vergi daireleri ile muhatap olanlar ise kanuni mükelleflerdir⁹⁸.

⁹⁶ Bayraktar, Bekir-Turan, Süleyman, "İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı 295, Mart 2006, s. 48.

⁹⁷ Oktar, Kemal, "KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasında Doğan KDV İadeleri (1)", *Mali Pusula*, Sayı 13, Ocak 2006, s. 16.

⁹⁸ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 397.

Vergi alacağının güvenliğini sağlamak amacıyla, KDV’de vergi sorumluluğu müessesesi ihdas edilmiştir. KDV açısından vergi sorumlusu KDV Kanunu’nun 9. maddesinde tanımlanmıştır. Buradaki hüküm şu şekildedir: “Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”. Kanunda sayılan hallerde, verginin tahsil dairesine ödenmesinden mükellefler değil mükelleflere teslim veya hizmet dolayısıyla vergiyi ödeyen kişi veya kurumlar sorumlu tutulurlar⁹⁹.

Vergi sorumluluğunda mal veya hizmetin alıcısı KDV’yi satıcıya ödemeyerek kaynaktan kesintiye tabi tutar ve vergi dairesine öder. Bu durumda alıcının KDV kesme zorunluluğu vergi sorumluluğu müessesesi çerçevesinde gerçekleştirilen bir husustur¹⁰⁰.

B. KDV’de Kaynaktan Kesme Uygulaması

KDVK’nın 9. maddesinde düzenlenen, vergi alacağını güvence altına almak maksatlı KDV sistemine getirilen vergi sorumluluğunu gerektiren haller aynı zamanda KDV’de kaynaktan kesmeyi gerektiren hallerdir. Bunlar şu şekilde ifade edilebilir:

- Mükellefin ikametgahının, işyerinin, kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması,
- Belgesiz mal bulundurma veya belgesiz hizmet satın alma,
- Maliye Bakanlığı’nca gerekli görülen haller

Maliye Bakanlığı, mükellefin idarece takibinin zor olduğu durumlarda, vergi kaybı veya gecikmenin olabileceği hallerde vergi alacağını emniyet altına almak

⁹⁹ Kelecioğlu, M. Aykut, “Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulamasında Yapılan Son Değişiklikler”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 30, Ocak 2006.

¹⁰⁰ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 399.

amacıyla KDV'ye tabi bir kısım işlemleri sorumluluk uygulaması kapsamına almıştır¹⁰¹.

Bunlar:

- Serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki telif faaliyetleri,
- Kiralama işlemleri,
- Reklam verme işlemleri,
- Tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason imalat,
- Kamusal karakterli kurum ve kuruluşlara, bankalara, özel finans kuruluşlarına ve halka açık şirketlere yapılan hizmetler,
- KDV mükelleflerinin işgücü hizmeti alımları,
- Bakır ürünleri alımları,
- Akaryakıt teslimleri.

Yukarıda maddeler itibariyle belirtilmiş kaynakta kesme yönteminin uygulanacağı durumlara kısaca değinelim.

1. Mükelleflerin, İkametgah ve İşyeri İle Kanuni ve İş Merkezlerinin Türkiye'de Bulunmaması

Katma değer vergisi konusuna giren işlemleri yapanların Türk veya yabancı olup olmaması ikametgahının, işyerlerinin, kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmaması verginin doğumunu etkilemez¹⁰².

Mükellefin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni veya iş merkezinin bulunmaması halinde vergiye tabi işlemlere taraf olanlar, KDV konusuna giren işlemlerden KDV'nin tamamı oranında vergi kesintisi yaparlar¹⁰³.

¹⁰¹ Şenyüz, Doğan, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, 3. Basım, Bursa: Ekin Kitabevi, 2006, s. 251.

¹⁰² Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, a.g.e., s. 251.

¹⁰³ Gerçek, *2006 Yılı Mali Rehberi*, a.g.e., s. 30.

2. Belgesiz Mal Bulundurma veya Hizmet Satın Alma

Buradaki sorumluluk mal veya hizmeti satın alanın alım işlemini belgeye dayandırmaması halinde geçerlidir. KDV’de verginin mükellefi mal veya hizmeti satan kişidir. Satıcı, alıcıya gerçekleştirdiği mal teslimi ve hizmet ifalarından dolayı vergiyi hesaplar ve öder. Ancak, satıcı ve alıcı anlaşıp aralarındaki iktisadi ilişkiyi belgeye bağlamazlarsa vergi hesaplanmaz ve haliyle kayıtlara intikal ettirilmediğinden vergi dairesine ödeme gerçekleşmez. Böyle bir durumun varlığının tespiti halinde mal veya hizmeti alan müşteri ödenmeyen vergi nedeniyle vergi sorumlusu sıfatı altında sorumlu tutulur¹⁰⁴.

Belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alanlar, KDV konusuna giren işlemlerden KDV’nin tamamı oranında vergi kesintisi yaparlar¹⁰⁵.

3. Maliye Bakanlığı’na Gerekli Görülen Haller

a. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesindeki Telif Faaliyetleri

GVK’nın 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesi katma değer mükellefiyetini gerektirir. Bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde vergi uygulanmayacaktır.

Burada eserini satarak gelir elde eden kişi KDV’nin mükellefidir. Fakat, KDVK’nın 9. maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye istinaden telif eserini satın alanın GVK’nın 94. maddesine belirtilen vergi sorumlusu kapsamındaki kişi ve kuruluşlardan olması halinde, KDV’nin bu kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi öngörülmüştür¹⁰⁶.

Telif eserini satın alan KDV mükellefleri ve sorumlular, serbest meslek kazancı çerçevesindeki telif faaliyetleri üzerinden KDV’nin tamamı oranında vergi kesintisi yapıp sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyeceklerdir. İşlemlerine ait verginin beyan ve

¹⁰⁴ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 457.

¹⁰⁵ Gerçek, *2006 Yılı Mali Rehberi*, a.g.e., s. 30.

¹⁰⁶ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, a.g.e., s. 251.

ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları ise ayrıca KDV beyannamesi vermeyecek ve defter tutmayacaktır¹⁰⁷.

b. Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması

İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkuller hariç GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması KDV'ye tabidir. Söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır¹⁰⁸.

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması,
- Kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması

şartlarının birlikte varolması halinde KDV mükellefi olan kiracılar sorumluluk kapsamındaki kiralama işlemlerinden KDV'nin tamamı oranında vergi kesintisi yapar ve sorumlu sıfatıyla beyan eder. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmez.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmaz, kiraya verenler, kiralama faaliyetleriyle ilgili KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan ederler.

c. Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması

Reklam verme işlemlerinde sorumluluk uygulamasına ilişkin açıklamalarını Maliye Bakanlığı 30 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile yapmıştır. Buna göre; “Uygulamada gerçek usulde KDV mükellefi olan bazı işletmelerin, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluş-

¹⁰⁷ Arpacı, Altar Ömer, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Sorumluluğu Uygulamaları”, *Vergi Sorunları*, Sayı 188, Mayıs 2004, s. 37.

¹⁰⁸ Ermin, İrfan, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması (Vergi Sorumluluğu)-3”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı 379, 1 Kasım 2002, s. 121.

lara ait bina, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri reklam verdikleri bilinmektedir.”

Bu şekilde sorumluluk kapsamındaki reklam verme işlemleriyle ilgili KDV, reklamı alanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde, reklamı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

d. Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründeki Fason İmalatta Sorumluluk Uygulaması

Tekstil ve konfeksiyon sektöründe kaynakta kesme kapsamına giren fason imalat ifadesi, imal edilecek malla ilgili ana madde başta olmak üzere hammaddelerin fason işi yaptıranlarca temin edildiği imalat işleridir.

51 seri no’lu KDV Genel Tebliği’nde tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalata getirilen sorumluluk uygulamasına dair açıklamalar yer alır. Buna göre, tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason işçilik yapan kişi veya kuruluşların hizmet bedeli üzerinden hesapladıkları KDV’nin 1/3’ü kendilerine ödenir, 2/3’ü ise fason işçilik yaptıran mükellefler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere vergi kesintisine tabi tutulur. Fason imalatçı hesapladığı vergiden sorumlunun kestiği vergiyi düşer¹⁰⁹.

Fason işlerde mamul bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak fason iş yaptırılması da mümkündür. Örneğin; bir konfeksiyon firmasının pazarlayacağı gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde her bir kısmi iş vergi kesintisine tabi olacaktır¹¹⁰. Fason iş yapanların başkalarına da fason iş yaptırmaları durumunda, her iki hizmet de vergi kesintisine tabi tutulur. Örneğin, elbise imalatçısı firmanın gönderdiği kumaşları diken firmanın, düğmelerin dikilmesi işini başka bir firmaya yaptırması durumunda, hem elbise imalatçısı (kumaşları diken firmanın hesaplayacağı KDV için), hem de kumaşları

¹⁰⁹ Oktar, Kemal, “KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri (II)”, *Mali Pusula*, Sayı 14, Şubat 2006, s. 29.

¹¹⁰ Ermin, İrfan, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması (Vergi Sorumluluğu)-2”, *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı 378, 15 Ekim 2002.

diken firma (düğmeleri diken firmanın hesaplayacağı KDV için) vergi kesintisi uygulayacaktır¹¹¹.

Fason olarak yapılan işlerde kullanılan malzeme bedelleri de kesinti bedeline dahildir. Bu malzemelerin ayrı fatura edilmesi gerekmez.

Fason iş yapanlar kaynakta kesme uygulanacak hizmetleri nedeniyle düzenleyecekleri faturada; fason hizmet bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile vergi tutarlarının kesinti uygulanacak kısmı ile fason iş yaptırandan tahsil edilecek kısmını ayrı ayrı gösterirler.

e. Kamusal Karakterli Kurum ve Kuruluşlara, Bankalara ve Halka Açık Şirketlere Yapılan Hizmetlerde Sorumluluk Uygulaması

KDVK'nın 9. maddesi hükmüne göre Maliye Bakanlığı'na tanınan yetki çerçevesinde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşlara bazı hizmetlere yönelik alımları sırasında vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirilmiştir. Bunlar:

- Genel bütçeye dahil daireler, kamu bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettiği birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları (örneğin odalar, borsalar, birlikler)
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli yardım sandıkları (Emniyet Sandığı, SSK gibi),
- Bankalar ve katılım bankaları,

¹¹¹ Oktar, Sayı 14, a.g.m., s. 29.

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (kamu iktisadi kuruluşları ve iktisadi devlet teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil tüm borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi tek başına veya birlikte yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Hisse senetleri İMKB'ye kote edilmiş şirketler (95 seri no'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, yalnızca 3.7.2005 tarihinden sonra sözleşmeye bağlanan yapım işleri, temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri ile yemek servis hizmetleriyle sınırlı).

Bu kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı yaptığı hizmetler vergi kesintisine tabi değildir. Üzerinden vergi kesintisi yapacakları hizmetler ve uygulayacakları kesinti oranları şu şekildedir:

- Yapım işleri; makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinden KDV'nin 1/3'ü,
- Temizlik hizmetlerinden KDV'nin 2/3'ü,
- Bahçe ve çevre bakımı, özel güvenlik, yemek servisi, denetim ve danışmanlık hizmetlerinden KDV'nin 1/2'si

oranında vergi kesintisi yapılır¹¹².

Kaynakta kesinti yapacak kurum ve kuruluşlar yukarıda belirtilen hizmetleri yaptırdıklarında satıcıların hesapladığı KDV'nin belirlenen orandaki tutarını satıcıya ödemez, sorumlu sıfatıyla beyan edip kendi vergi dairesine öder¹¹³.

¹¹² Gerçek, 2006 Yılı Mali Rehberi, a.g.e., s. 30.

¹¹³ Oktar, Sayı 13, a.g.m., s. 17.

Siyasi partiler, sendikalar, kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, vakıflarca kurulan üniversiteler ile tarımsal amaçlı kooperatifler tebliğde belirtildiği üzere yukarıdaki hizmetleri yaptırdıklarında vergi kesintisi uygulamazlar.

Yapılan işlemde “hizmet” boyutunun olmadığı durumlarda vergi kesintisi sözkonusu olmaz. Eğer yapılan iş sadece “teslim” kapsamına giren işlemlerden ibaret ise vergi kesintisi uygulanmaz. Örneğin, her türlü inşaat ve yapım işleri kaynakta kesme kapsamına girmekle birlikte, yapılan işlem sadece inşaat malzemesi alım-satımı ise vergi kesintisi uygulanmaz. Buna karşılık, kaynakta kesme kapsamına girecek “hizmet” işlerinin bir kısım malzemenin alımını ve kullanımını da gerektirmesi durumunda vergi kesintisi toplam bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden yapılır¹¹⁴.

Fatura düzenleme sınırı altında kalan alımlarda vergi kesintisi yapılmaz. 2006 yılı itibariyle bu sınır 520 YTL'dir. Yani 2006 yılında kapsama giren işlem bedelleri 520 YTL'nin altındaysa vergi kesintisi uygulanmayacaktır¹¹⁵.

Genel bütçeli daireler vergi kesintisine tabi hizmet yaptırdıklarında beyanname vermezler. Ama diğer kurum ve kuruluşlar vergi kesintisine tabi hizmet yaptırdıklarında beyanname verirler.

f. İşgücü Alımlarında Sorumluluk Uygulaması

18.11.2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 96 seri nolu KDV Genel Tebliği ile, 01.12.2005 tarihinden itibaren KDVK'nın 9. maddesinin, Maliye Bakanlığı'na vergi alacağını emniyet altına almasına ilişkin verdiği yetkiye istinaden, KDV mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine ait KDV'nin % 90'ının kaynakta kesmeye tabi tutulması ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. 31.12.2005 tarihinde yayınlanan 97 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile 05.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV mükellefi olmasa

¹¹⁴ Kaynak, Harun, “91 Seri No'lu KDV Genel Tebliğiyle Bir Kısım Hizmet İşlemlerinde Değiştirilen Tevkifat Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 272, Nisan 2004, s. 92.

¹¹⁵ Oktar, Sayı 13, a.g.m., s. 19.

dahi 91 seri no'lu Genel Tebliğ'de yer alan kurum, kuruluş ve işletmeler de vergi kesintisi yapacak kuruluşlara dahil edilerek kaynakta kesmenin kapsamı genişletilmiştir¹¹⁶. Aşağıda belirtilen kurum ve kuruluşlar, kendilerine işgücü hizmeti veren firmaların bu hizmeti karşılığı düzenlediği faturalarda gösterilen KDV için vergi kesintisi yapar.

1) Tüm KDV mükellefleri,

2) KDV mükellefi olmayan:

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettiği birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (Vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli yardım sandıkları (Emekli Sandığı, SSK gibi),
- Bankalar ve katılım bankaları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (kamu iktisadi kuruluşları ve iktisadi devlet teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil tüm borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi tek başına veya birlikte yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmeler.

¹¹⁶ Bayraktar-Turan, a.g.m., s. 49.

Kaynakta kesme uygulamasında mükellef konusunda bir sınırlama yokken işgücü hizmeti satan kurum ve kuruluş açısından sınırlama vardır. 96 seri no'lu Tebliğdeki düzenlemeye göre, 91 seri no'lu KDV Genel Tebliği'nin (A) bölümüne göre hizmet alımlarında kaynakta kesme uygulaması gereken ve yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların kaynakta kesinti kapsamında işgücü hizmeti vermeleri durumunda işgücü hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV kaynakta kesmeye tabi olmaz¹¹⁷.

96 seri no'lu Genel Tebliğ'de "işgücü hizmeti" kavramından ne anlaşılması gerektiği açıkça belirtilmemiştir. Genel Tebliğ'deki belirlemelere göre bir hizmetin kaynakta kesmeye tabi işgücü hizmeti olarak değerlendirilmesi için;

- İşgücü hizmetinin mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak ifa edilmiş olması,
- İşgücü hizmetinin, mükellefin alt işverenlerinden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin edilmesi gerekir¹¹⁸.

İşgücü temin hizmetlerine getirilen kaynakta kesme uygulamasına ilişkin bir örnek vermek gerekirse:

Örnek: İşyerinin merkezini farklı bir binaya taşımak isteyen (A) firması bunun için (B) firmasıyla anlaşma yapmış, (B) firması da elemanlarını kullanarak taşıma işini yerine getirmiştir. Burada işgücü temin hizmeti değil, taşıma hizmetinin alınması durumu vardır. Bu nedenle burada kaynakta kesme yapılmaz. Ancak (B) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları (C) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak elemanların sevk ve idaresi (B) firmasında olduğu için bu elemanların (C) firmasından temini kaynakta kesintiye tabi olur¹¹⁹.

Tebliğde belirtilen kaynakta kesme yapacak olan kurum ve kuruluşlardan genel bütçeli idareler dışında kalanlar sorumlu sıfatıyla kaynakta kesintiye dair beyanname verirler.

¹¹⁷ Durak, Gündoğan, "İşgücü Hizmetlerinde KDV Tevkifatı", *Vergi Dünyası*, Sayı 294, Şubat 2006, s. 106.

¹¹⁸ Vural, İrfan, "96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Uyarınca İş Gücü Hizmeti Alımları Nedeniyle Yapılacak KDV Tevkifatı", *Yaklaşım*, Sayı 157, Ocak 2006, s. 124.

¹¹⁹ Akıl, Mustafa, "İşgücü Hizmetlerinde KDV Tevkifatı", *E-Yaklaşım*, Sayı: 33, Nisan 2006.

g. Bakır Ürünleri Alımlarında Sorumluluk Uygulaması

95 seri no'lu KDV Genel Tebliği'nde, hurda metallere elde edilenler dışındaki bakır külçelerinin tesliminden doğan KDV'nin % 90 oranında vergi kesintisine tabi tutulacağı ve alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği belirtilmiştir.

96 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile KDVK'nın 9. maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, 01.12.2005 tarihinden itibaren, bakır ve bakır alaşımlarından mamul; anot, katot, her çeşit takoz (biyet), slab, platina, kütük, granül, filmaşın, levha, boru, pirinç çubuk, lama, her türlü tel ve benzerlerinin tesliminde % 90 oranında vergi kesintisi uygulanır ve alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir.

Bakır ve külçe ürünlerin tesliminde bedel fatura düzenleme sınırının altında olursa vergi kesintisi yapılmaz. 2006 yılı için bu sınır 520 YTL'dir. Ancak kaynaktan kesme uygulamasından kaçınmak için, kapsama giren mal bedelleri bölünerek birden fazla faturanın düzenlendiği tespit edilirse bütünlük arz eden teslim bedelinin toplamına göre işlem yapılacaktır¹²⁰.

Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki mesleki kuruluşlar, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan ve tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler ve Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıfların, sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işletmelerin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar ile bu ürünlerin ilk üretici veya ithalatçıları tarafından bu kapsamdaki teslimlerinde vergi kesintisi uygulanmaz.

İthal edilen külçe bakır veya bakırdan mamul mallar ithalatçıları tarafından ilk defa yurt içinde satıldığında KDV kesintisi yapılır¹²¹.

¹²⁰ Oktar, Sayı 14, a.g.m., s. 33.

¹²¹ Oktar, Sayı 14, a.g.m., s. 34.

h. Akaryakıt Teslimlerinde Sorumluluk Uygulaması

68 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile KDVK'nın 9. maddesinin Maliye Bakanlığı'na vergi alacağı'nın emniyet alınması amacıyla verdiği yetkiye istinaden; ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından, gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan motorin, benzin ve fuel oil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin % 90'ı satıcıya ödenmeyip alıcılar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilir.

85 seri no'lu KDV Genel Tebliği'nde, sözkonusu kaynakta kesme uygulamasının KDV ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışlar ile geçerli olduğu belirtilir ve ithalinde KDV'si ödenmiş veya akaryakıt bayilerinden KDV'si ödenerek satın alınan akaryakıt ürünlerinin tesliminin kaynakta kesmeye tabi olmadığı açıklanır.

ı. Hurda ve Atıklardan Elde Edilen Plastik Hammaddesi Teslimlerinde Kaynakta Kesme Uygulaması

Hurda metal ile kağıt, cam, plastik atık ve hurdalarının teslimi KDV kesintisine tabi iken 5035 sayılı kanunla KDV'den istisna edilmiştir. Ancak 97 seri no'lu KDV Genel Tebliği ile, plastik hurda ve atıkların çeşitli işlemlerden geçirilmesiyle elde edilen ve genellikle plastik esaslı malzeme imalatında hammadde olarak kullanılan pet kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzerlerinin tesliminde % 18 oranında hesaplanan KDV'nin % 10'unun satıcıya ödeneceği, % 90'ının ise alıcı (tüm KDV mükellefleri) tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

Fatura düzenleme sınırı altında kalan hurda ve atıklardan elde edilen plastik hammaddesi teslim bedelleri vergi kesintisine tabi olmaz. 2006 yılı için bu sınır 520 YTL'dir¹²². Ayrıca KDVK'nın 17/1. maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç) (işgücü hizmetlerinde, bakır ürünlerinde, çeşitli hizmet alımlarında belirttiğimiz kurum ve kuruluşlar) tarafından yapılan plastik pet

¹²² Oktar, Sayı 14, a.g.m., s. 36.

kırıkları, plastik çapak, plastik granül ve benzerlerinin tesliminde vergi kesintisi yapılmaz.

C. KDV Kesintilerinin Beyanı ve Ödenmesi

1. Kesintilerin Beyanı

KDV kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar bir aylık süre içinde kesintiye tabi tuttıkları vergileri vergi sorumluları için öngörülen 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan ederler. Beyan bir aylık vergilendirme dönemini izleyen ayın 20. günü akşamına kadar yetki alanı içindeki vergi dairesine veya mal müdürlüğüne yapılır.

Kanunda, vergi sorumlularının beyannamelerini nereye vereceği açıklanmamıştır. Eğer vergi sorumlusu konumundaki kişi aynı zamanda ticari, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde vergilendiriliyorsa bu açıdan bağlı olduğu vergi dairesine beyanda bulunur. Ama vergi sorumlusu ticari, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde vergilendirilmiyorsa ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine beyanda bulunur¹²³.

2. Kesintilerin Ödenmesi

Vergi sorumluları tarafından 2 no'lu KDV beyannamesi ile beyan edilen KDV kesintileri, beyan edildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.

D. KDV Kesintilerinin Mahsubu ve İadesi

KDV kesintilerinin mahsubu ve iadesi kesintilerin düzenlendiği ilgili Genel Tebliğlerde farklı şartlara bağlanarak ve farklı tutarlar tespit edilerek belirlendiğinden oldukça karmaşık bir yapı arz etmektedir. Bu nedenle KDV mahsup ve iadelerine ilişkin düzenlemeler topluca bir tablo halinde aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

¹²³ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., ss. 463, 464.

Tablo 7. KDV İade ve Mahsuplarına İlişkin Sınır ve Koşullar

İade Hakkı Doğuran İşlem KDVK (Madde No)	Teminatsız ve İncelemesiz Nakit İade Sınırı	Teminatsız ve İncelemesiz Başka Vergi Borçlarına Mahsubunda Sınır	Şirket Ortaklarının Vergi Borçlarına Mahsup İmkânı	Mal ve Hizmet Temin Edilen Diğer Mükelleflerin Vergi Borçlarına Mahsup İmkânı	Mükellefin, Ortaklarının, Mal ve Hizmet Aldığı Kişilerin İthalde Alınan Vergilerine ve SSK Prim Borçlarına Mahsup İmkânı (1)	İadede YMM Tasdik Raporunun Geçerli Olup Olmadığı (2)
Mal ve Hizmet İhracatı, İhraç Kayıtlı Teslimler (md. 11/1-a, c) (3)	4.000 YTL (92 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Geçerli (1, 13, 15, 19, 20 ve 37 No.lu SM, SMMM ve YMM Tebliği) (84 No.lu KDV Tebliği)
Türkiye'de ikamet etmeyenlere yapılan teslimler ve bavul ticareti (md. 11/1-b)	4.000 YTL (92 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Geçerli (1, 13, 15, 19, 20 ve 37 No.lu SM, SMMM ve YMM Tebliği) (84 No.lu KDV Tebliği)
Yabancılara Taşımacılık, Fuar v.b. katılım nedeniyle yapılacak iade (md. 11/1-b)	1.000 YTL (4) (90 No.lu KDV Tebliği)	-	-	-	-	Geçersiz
Araçlar, Petrol Arama ve Teşvik Belgeli Yatırımlarda İstisna (md. 13/a, c, d)	200 YTL (92 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 No.lu KDV Tebliği)	13/a ve d için Geçerli 13/c için Geçersiz (8 No.lu SM, SMMM ve YMM Tebliği) (72 No.lu KDV Tebliği)
Liman ve Hava Meydanlar. Yapılan Hizmet (md. 13/b)	4.000 YTL (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Geçerli (93 No.lu KDV Tebliği)
Altın, Gümüş, Platin arama işletme ve zenginleştirme faaliyetlerinde istisna (md. 13/c) (5)	4.000 YTL (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Geçerli (93 No.lu KDV Tebliği)
Liman ve Hava Meydanları inşa, yenileme ve genişletmeye ilişkin istisna (md. 13/e)	4.000 YTL (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Geçerli (93 No.lu KDV Tebliği)
Ulusal Güvenlik amaçlı teslim ve hizmet istisnası (md. 13/f) (6)	4.000 YTL (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (93 No.lu KDV Tebliği)	Geçerli (93 No.lu KDV Tebliği)
Transit Taşımacılık (md. 14)	1.000 YTL (92 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 ve 83 No.lu KDV Tebliği)	Geçerli (6, 20 ve 37 No.lu SM, SMMM ve YMM Tebliği)
Diplomatik İstisnalar (md. 15)	200 YTL (92 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 ve 83 No.lu KDV Tebliği)	15/1-a için Geçersiz 15/1-b için Geçerli (19 ve 37 No.lu SM, SMMM ve YMM Tebliği)
29/2 İndirimli Orana Tabi Teslim ve Hizmetler (7)	2.000 YTL (74, 76 ve 85 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (74 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (84 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (82 ve 83 No.lu KDV Tebliği)	Geçerli (74 No.lu KDV Tebliği)
Fason İş Bedelleri (md. 9)	Nakit İade yok (72 No.lu KDV Tebliği)	GV kesintisi ve SSK borçlarına sınırsız, Diğer vergi borçlarına 2.000 YTL (95 No.lu KDV Tebliği)	Yok	Yok	Sadece kendi SSK borçları için var (93 No.lu KDV Tebliği)	2.000 YTL'yi aşan kısmın sadece kendi vergi borçlarına mahsuben iadesinde Geçerli (81, 92 ve 95 No.lu KDV Tebliği) (8)

91 No.lu KDV Tebliği Kapsamında Yapılan Kaynakta Kesme	Miktarına bakılmaksızın banka teminat mektubu veya inceleme raporu	Var, 1.000 YTL (95 No.lu KDV Tebliği) (9)	Sadece yapım işlerinde var (95 No.lu KDV Tebliği)	Sadece yapım işlerinde var (95 No.lu KDV Tebliği)	Sadece yapım işlerinde var (95 No.lu KDV Tebliği)	Sadece yapım işlerinden doğan mahsuben iadelerde geçerli (95 No.lu KDV Tebliği) (10)
İş Gücü Temini (96 No.lu KDV Tebliği)	Banka teminat mektubu veya inceleme raporu	Teminat mektubu/ inceleme raporu	Teminat mektubu/ inceleme raporu	Teminat mektubu/ inceleme raporu	Teminat mektubu/ inceleme raporu	Geçersiz
Fazla ve Yersiz Ödenen Vergilerin İadesi (md. 8/2)	4.000 YTL (91 No.lu KDV Tebliği)	Var-Sınırsız (91 No.lu KDV Tebliği)	Yok	Yok	Yok	Geçerli (91 No.lu KDV Tebliği)

(1) KDV iade alacakları, öncelikle hak sahibinin ithalde alınanlar dışındaki vergi borçlarına mahsup edilecek, artan bir miktar olursa mükellefin isteğine bağlı olarak kendisinin, ortaklarının veya mal ya da hizmet satın aldığı mükelleflerin ithalde alınanlar dahil vergi borçlarına veya SSK prim borçlarına mahsup yapılır. 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği uyarınca Türkiye’de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı özel fatura ile satış yapanlara ihraç kaydıyla teslimde bulunanların iade talepleri sadece mahsup yoluyla yerine getirilir, nakden iade yapılmaz.

(2) 37 No.lu SM, SMMM ve YMM Tebliğine göre, KDVK’nın 11/1-a-c, 13/d, 14, 15/1-b maddeleri kapsamında doğan iadelerin YMM Tasdik Raporuna göre yapılmasında, süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi varsa üst iade sınır bulunmamakta, süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi yoksa üst sınır 210.000 YTL’dir (01.01.2005 tarihinden itibaren). Kanunun 11/1-b maddesinden doğan iadelerde ise ta tasdik sözleşmesi olup olmadığına bakılmaksızın üst iade limiti 55.000 YTL’dir. Süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi bulunan SDTS’lerin 61 No.lu Tebliğ kapsamındaki iade taleplerinde iade edilecek tutar, ortak bazında 55.000 YTL’yi (01.01.2005 tarihinden itibaren) aşmamak kaydıyla iade talep edilen dönemde ortaklardan alınarak ihraç edilen mal bedellerine ilişkin KDV toplamı dikkate alınarak hesaplanacaktır. Kanunun 13/a maddesinden doğan iadelerin YMM raporuna göre yapılmasında ise üst sınır yoktur. İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iadelerde tam tasdik sözleşmesi yoksa, YMM Raporuna göre iade üst sınırı 01.01.2005’ten itibaren 420.000 YTL’dir. Kanunun 13/b, c, e ve f maddesine göre doğan iadelerin YMM tasdik raporuna göre yapılmasında, ihracat istisnası için öngörülen limitler geçerlidir.

(3) KDVK’nın geçici 17. maddesi kapsamındaki tecil-terkin, iade ve mahsup işlemleri, aynı Kanunun 11/1-c maddesindeki usul ve esaslara tabidir.

(4) 1.000 YTL’yi aşan iade talepleri ise münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

(5) Altın, gümüş ve platin arama faaliyetlerinin başlangıç aşaması için geçerli olan istisna uygulamasında KDV iade talepleri miktarına bakılmaksızın münhasıran YMM Tasdik Raporu veya vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

(6) Bu esaslar, istisna kapsamındaki işlemin tamamlanmasından sonra ya da işlemin sonuçlanması beklenilmeden vergilendirme dönemleri itibarıyla yapılacak nakden ve mahsuben iadeler için geçerlidir. Aynı esaslar, anılan istisna kapsamında yurt dışında yerleşik firmalara yapılan teslim ve hizmetlerden doğan iadeler için de geçerlidir.

(7) Mahsuben iadeler aylık dönemler halinde, nakit iade ise önceden olduğu gibi yıllık olarak yapılacaktır. Aylık dönemler itibarıyla yapılacak mahsuben iadenin esasları henüz belirlenmemiştir.

(8) Süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi varsa Sınırsız, yoksa 210.000 YTL’dir.

(9) Yapım işlerinde vergi ve SSK borçlarına, diğerlerinde sadece kendi borçlarına mahsup vardır. Diğerlerinden doğan iadelerin 1.000 YTL’yi aşan kısmın mahsubu banka teminat mektubu veya inceleme raporu ile mümkündür.

(10) Süresinde yapılmış tam tasdik sözleşmesi varsa Sınırsız, yoksa 210.000 YTL’dir.

IV. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE KAYNAKTA KESME

Türk Vergi Sisteminde veraset ve intikal vergisi, servetten alınan vergiler grubunda yer alan, servetin ivazsız olarak el değiştirdiği durumları yükümlendiren bir vergi türüdür¹²⁴.

¹²⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 371.

Veraset ve intikal vergisinde, vergi sorumluluğu yani kaynakta kesme uygulamasına geniş bir yer verilmiştir. Biri **müşterek bahis, yarışma ve çekilişler** için, diğeri **belirli kurumların istihkak sahiplerine** belirli şartlar altında yapacağı ödemelerle ilgili olarak düzenlenen sorumluluk uygulaması esas itibariyle “vergi güvenlik önlemi” niteliğindeki uygulamaları kapsamına alır¹²⁵.

A. Veraset ve İntikal Vergisinde Kaynakta Kesme Uygulaması

1. Müşterek Bahis, Yarışma ve Çekilişlerde Kaynakta Kesme

VİVK'nın 16. maddesi hükmü uyarınca, futbol karşılaşmaları ve at yarışlarına ilişkin müşterek bahislerle, gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin kazananlara dağıtılması sırasında gerçek ve tüzel kişiler tarafından % 10 oranında vergi kesintisi yapılır. İkramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde, fatura değeri esas alınır.

VİV 34 no'lu Tebliğ'e göre; futbol karşılaşmaları, at yarışlarına dair müşterek bahislerle düzenlenen yarışma ve çekilişler sonucunda ödenecek ikramiyenin istisna tutarını aşması halinde vergi kesintisi aşan kısım itibariyle % 10 oranında¹²⁶ yapılır. İkramiye tutarının istisna haddini aşmadığı durumda vergi kesintisi yapılmaz. Bahis bilet üzerinden oynanırsa her bir bilete isabet eden ve ödenen ikramiye ayrı bir intikal sayılacağından vergilendirme sırasında istisna ayrı ayrı uygulanır. VİVK'nın 7. ve 16. maddelerine göre, bu çerçevede kazanılan ikramiyeler üzerinden vergi kesintisi yapılması durumunda ikramiyeyi kazananlar beyanname vermezler.

2. Vergiye Karşı Alınacak Teminat Çerçevesinde Kaynakta Kesme

VİVK'nın 17. maddesine göre; amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine (mükelleflere) bu verginin mevzuuna giren herhangi bir muamele dolayısıyla para ve senet verebilmek için evveleminde, verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş ilgili kıymetlerin serbest bırakılmasına ilişkin

¹²⁵ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 616.

¹²⁶ Gerçek, *2006 Yılı Mali Rehberi*, a.g.e., s. 46.

bilgiyi içeren tasdikname talep ederler. Böyle bir tasdiknameyi mükellef vergi dairesinden alıp ilgili kuruluşa verirse para veya senet herhangi bir kesintiye tabi tutulmadan mirasçıya verilir. Vergi dairesinden alınmış bir tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, veraset yoluyla intikallerde % 5, ivazsız intikallerde % 15 oranında¹²⁷ vergi karşılığı olarak kesinti yaptıktan sonra, bakiyesini verebilirler.

İstihkak sahibi, istihkakın vergisinin ödendiğine dair vergi dairesinden verilmiş bir belgeye sahipse ve bu belgeyi ödemede bulunacak kişiye ibraz ederse, ödemede bulunan kişi artık bu istihkaka vergi kesintisi uygulayamaz.

Para ve senet olmak üzere iki tür ödeme vergi kesintisine tabidir. Ödeme TL ile yapılıyorsa, yapılan ödeme miktarı kesinti matrahını oluşturur. Ödeme yabancı para ile yapılıyorsa TL'ye çevrildikten sonra bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılır. Senet kavramı ise burada çok açık değildir. Senedin vergi kesintisi kapsamına girebilmesi için, değerlemeye tabi tutulması gerekir. Senetler üzerinden yapılacak değerlendirme uyarınca vergi kesintisi yapılabilmesi için, istihkak sahibinin senet teslim edene bir ödemede bulunması gerekir. Yoksa kesinti yapılmaz. Burada karşımıza çıkan durum aslında vergi kesintisinden ziyade ihtiyati tedbirdir¹²⁸.

B. Veraset ve İntikal Vergisi Kesintisinin Beyanı, Ödenmesi ve Mahsubu

İstihkaklar üzerinden yapılan kesintiler, vergi kesintisi yapma sorumluluğu ile yükümlü kişi ve kuruluşlar tarafından en geç bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırılır ve durumu ayrıca tarha yetkili vergi dairesine yazı ile bildirir.

VİV kesintileri, mükelleflerin verecekleri VİV beyannamesi üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilir. Uygulamada, mahsup sonrası kalan kısım, verginin ödeme sürelerine göre taksitlendirilir.

Kesinti yapmadan para ve senet verenlerle VİV kesintilerini en geç bir hafta içinde mal sandığına yatırmayanlardan (hakimler hariç), kesintiye tabi tutmaya ve yatırmaya zorunlu oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı uygulanarak tahsil edilir. Kesintiyi yapan ilgili

¹²⁷ Gerçek, 2006 Yılı Mali Rehberi, a.g.e., s. 46.

¹²⁸ Doğrusöz, a.g.e., ss. 225, 226.

kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlulardan kesintiye tabi tutmaya ve yatırmaya zorunlu oldukları paraların % 10'u oranında¹²⁹ ayrıca ceza tahsil edilir.

V. DAMGA VERGİSİNDE KAYNAKTA KESME

Damga vergisi, üretimden tüketime kadar uzayan süreç içerisinde mal, hizmet ve servetlerin el değiştirmesi nedeniyle yapılan işlemlere resmi bir hüviyet kazandırmak amacıyla örneğin yapılması planlanan bir işlemi kanıtlamak için genellikle ticari ve medeni işlemlerde düzenlenen bir kısım evraklar ya da kağıtlar üzerine oturtulmuş bir tüketim vergisidir¹³⁰.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kanuna ekli "1" sayılı tabloda yer alan kağıtların damga vergisine tabi olduğu, ödeme şekilleri başlıklı 15. maddesinde ise damga vergisinin ödeme şekillerinden birisinin de istihkaktan kesinti yapılması suretiyle olduğu hüküm altına alınmıştır¹³¹.

Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre; "Genel ve katma bütçeli dairelerle, il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin, bu ödemelerin yapılması ve avans suretiyle ödemelerde avansın itası sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığı'nca izin verilebilir." Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü hallerde vergiyi istihkaktan kesinti yapılması şekliyle ödetmeye yetkilidir. İstihkaktan kesinti yapılması tamamen Maliye Bakanlığı'nın iznine tabidir.

İstihkaktan kesinti yapılması kavramı, bir kişinin diğer bir kişiye teslim ettiği bir mal veya ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla alması gereken bedelin bir kısmının ödemeyi

¹²⁹ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 619.

¹³⁰ Değer, Nuri, *Damga Vergisi Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 23.

¹³¹ Tekin, Cem, "İdari İşlem veya Eylem Olmamasına Rağmen Vergi Tevkifatının İdari Dava Konusu Olması", *Yaklaşım*, Sayı 117, Eylül 2002, s. 98.

yapan tarafından alıkonularak ilgili vergi dairesine ödenmesini ifade eder¹³². Buradaki ödeme biçimi vergi mükellefini değil, mükellefle ilişki içine giren vergi sorumlusunu esas alır. Kağıdı düzenleyenle vergi kesen başka kişilerden oluşur¹³³.

A. Damga Vergisi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar ve Kesinti Kapsamına Alınan Kağıtlar

İstihkaktan kesinti usulüne göre ödeme yapacak mükellefler:

- Genel ve katma bütçeli kuruluşlar ile il özel idareleri ve belediyeler,
- Makbuz karşılığı ödeme usulüne tabi tutulan bütün kişi ve kuruluşlar,
- Yaptıkları ödemelerden dolayı kestikleri gelir vergisini sorumlu sıfatıyla muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirerek ödeme yapmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler.

Genellikle uygulama GVK'nın 94. maddesi paralelinde yapılır.

Sadece nispi (oransal) vergiye tabi bulunan kağıtların vergi kesintisi yoluyla ödenir. Bunlar:

- Resmi daireler tarafından yapılan ödemeler,
- Hizmet karşılığı olarak maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, ikramiye, harcırah, tazminat gibi her ne adla olursa olsun yapılan ödemeler,
- Müteahhit veya diğer şahıslara yapılan kesin veya avans şeklindeki istihkak ödemeleri.

Yukarıda sayılan ödemelerden başka ödemeleri Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü hallerde istihkaktan kesinti yapılması suretiyle ödetmeye yetkilidir.

¹³² Değer, a.g.e., s. 173.

¹³³ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 570.

B. Damga Vergisi Kesintisinin Beyanı ve Ödenmesi

İstihkaktan kesinti suretiyle vergilendirilecek kağıtların düzenlenmesi halinde düzenlenen kağıdın üzerine “..... YTL damga vergisi tarafımızdan istihkaktan kesinti suretiyle ödenecektir. Defter sıra no.....” şeklinde şerh verilmesi zorunluluğu vardır. Gerekli kağıtlar deftere işlenir.

İstihkaktan kesinti yapanların (genel bütçeli daireler hariç) kestikleri damga vergisini, ertesini ayın 20. günü akşamına kadar, GVK'nın 94. ve 98. maddelerine göre verecekleri muhtasar beyannamelerine ayrı bir sıra halinde dahil ederek gelir vergisi bakımından bağlı buldukları vergi dairelerine beyan edip 26. günü akşamına kadar ödemeleri gerekir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden itibaren verginin hazineye intikal süresini kısaltmak amacıyla vergi sistemimize getirilen kaynakta kesme yönteminin bu bölümde vergi türleri itibariyle uygulanışı incelendi. Özellikle kazanç vergilerinden gelir vergisi sisteminde oldukça yaygın olarak kullanılan bu yöntem vergi sistemimizde oldukça geniş bir yer tutmaktadır. Artan toplumsal ihtiyaçlara paralel olarak artması beklenen vergi gelirlerinin ülkemizde istenen düzeyde artmayışı ve vergi tahsilinin vergi sistemimizde süregelen bir problem niteliği taşıması bu yöntemin kullanım alanını yaygınlaştırmıştır. Verginin hazineye intikal süresini olduğundan öne çekmek amacıyla kullanılan bir diğer yöntem de geçici vergidir. Vergi sistemimizde uygulanmaya başlanması kaynakta kesme kadar eski olmayan geçici vergi yönteminin Türk Vergi Sisteminde uygulaması ve değerlendirilmesine üçüncü bölümde yer verilecektir.

III. BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

I. GEÇİCİ VERGİ MÜKELLEFLERİ

Geçici vergi mükellefleri, GVK'nın mükerrer 120. maddesi ile KVK'nın 32. maddesinde belirtilmiştir.

GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre, gelir vergisi mükelleflerinden geçici vergi ödemek zorunda olanlar;

- Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç),
- Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı

KVK'nın 32. maddesine göre ise, kurumlar vergisi mükellefleri GVK'nın mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde geçici vergi öderler.

A. Gelir Vergisi Mükellefleri

Geçici vergi kapsamındaki gelir vergisi mükellefleri iki grup altında toplanmıştır. Bunlar:

1) Kazançları işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespit edilen ticari kazanç sahipleri (Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar)

Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri ile yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden ticari kazanç elde eden mükellefler geçici vergi kapsamında değildir.

Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunan ve bu yerlerden veya bu temsilciler vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellefler geçici vergi kapsamındadır.

2) Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbapları

GVK'da serbest meslek erbabı sayılanlar geçici verginin de mükellefidir. GVK'nın 66. maddesi uyarınca serbest meslek erbabı sayılanlar:

- Gümrük komisyoncuları, bilim borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile yükümlü olanlar,
- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komandite ortaklar,
- Dava vekilleri, müşavirler, diş protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,
- VUK'un 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar.

Ancak bazı durumlarda serbest meslek erbabı geçici vergi mükellefi değildir. Bu halleri belirtecek olursak:

- Telif hakları ve ihtira beratlarının, bizzat mükellefleri veya bunların yasal mirasçıları tarafından kiralanması veya satılmasından doğan kazançlar serbest meslek kazancı sayılmıştır. Ancak bu kazançlar GVK'nın 18. maddesi gereği gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu nedenle belirtilen kişiler bu kazançları dolayısıyla geçici vergi mükellefi değildir.
- VUK'un 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşımayan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar ile bunlardan köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye için nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine dair kazançları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu yüzden bu faaliyette bulunanlar geçici vergi mükellefi değildir.

- Noterlik görevini ifa etmekle yükümlü olanlar, daha önce de belirttiğimiz gibi serbest meslek erbabı sayılır. Ancak GVK'nın 120. maddesinde bunlar geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur.

Dar mükellef serbest meslek erbabının ise, sürekli olarak yaptığı serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde ettiği kazancı kaynağında kesme yöntemiyle vergilendirilmediği durumlarda geçici vergi mükellefi olması söz konusudur.

Türk Ticaret Kanunu'na göre kurulan kolektif şirketler tüzel kişiliğe sahip ayrı varlıklar oldukları halde gelir vergisi yönünden bu kişilik değil şirket ortağı olan gerçek kişiler vergiye muhatap tutulmuştur. Kolektif şirketlerin ticari ve zirai faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazanç ticari kazanç, serbest meslek faaliyeti sonucu elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı sayılır. Kolektif şirketlerin gerçek kişi ortakları ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti sonucu elde ettikleri kazançları nedeniyle de geçici vergi mükellefi olurlar.

Adi komandit ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların elde ettikleri kazanç ticari kazanç sayılır ve şahsi veya mesleki kazanç olarak bunları beyan eden komandite ortaklar geçici vergi mükellefiyeti kapsamındadır.

Adi şirket ortaklıklarında ise, adi ortaklık serbest meslek ve ticari faaliyetle uğraşıyorsa ve ticari kazancı işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespit ediliyorsa ortaklar geçici vergi mükellefiyeti kapsamındadır.

Zirai kazanç, ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratları elde edenler geçici vergi mükellefiyeti kapsamına girmezler.

B. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

KVK'nın 32. maddesinde belirtildiği üzere, kurumlar vergisi mükellefleri GVK'nın mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi öderler. KVK'nın 1. maddesinde sayılarak 2. maddesinde tanımlanan ve aynı zamanda geçici vergiye tabi kurumlar vergisi mükellefleri şunlardır:

- Anonim şirketler,
- Limited şirketler,

- Eshamlı şirketler (Hisseli komandit şirketler),
- Yatırım fonları,
- Kooperatifler (Kooperatifler, KVK'nın 4/13. maddesindeki şartları taşıdıkları durumda kurumlar vergisinden ve haliyle geçici vergiden muaftırlar)
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Dernek, sendika, cemaat ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- İş ortaklıkları,
- Döner sermayeler,
- Diğer işletmeler (Yabancı kurumlar, 2021 sayılı kanuna tabi kurumlar, yabancı bankalar, katılım bankaları).

Tam mükellef kurumlar, elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı açısından geçici vergi mükellefi iken dar mükellef kurumlar işyerlerinde veya temsilci aracılığıyla elde ettikleri ticari kazanç açısından geçici vergi mükellefi olurlar. Dar mükellef kurumların kazançları, ticari kazanç dışındaki kazanç ve iratlardan ibaretse geçici vergi kapsamında değildir.

Geçici vergi mükellefiyeti olmayan kurumları ise şu şekilde belirtebiliriz:

- Tasfiye ile sınırlı kalmak üzere tasfiyeye giren kurumlar,
- Kurumlar Vergisi Kanunu'na veya özel kanunlara göre kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar,
- KVK'nın 19. ve 20. maddelerine uygun devir halinde, devrin gerçekleşmesiyle münfesih durumda olan, mükellefiyeti sona eren kurumlar,
- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle iştigal eden kurumlar (inşaat ve onarma işi dışında işleri varsa bunlar dolayısıyla geçici vergi mükellefiyetleri vardır)¹.

¹ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 344.

II. GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİ VE SON DÖNEM SORUNU

Burada öncelikle geçici vergi uygulamasında vergilendirme dönemlerinden sonra üzerinde tartışmalar yapılan geçici vergide son dönemin gerekliliğinden ve öneminden ve daha sonra da geçici vergiye tabi ticari kazanç için önemli olan dönemsellik ilkesinin geçici vergi ile ilişkisinden bahsedilecektir.

A. Geçici Vergi Dönemleri

1999 yılında 4369 sayılı kanunla yapılan ilk düzenlemede geçici vergide vergilendirme dönemleri üçer aylık dönemler itibariyle yılda dört kez geçici vergi beyannamesi verilecek şekilde tespit edilmiştir. Üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamına kadar geçici vergi beyannamelerinin bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi ve bu süre içinde beyan edilen verginin ödenmesi benimsenmiştir. Geçici vergiye karşı mükellef, muhasebeci ve mali müşavirlerin verdiği tepkiler sonucu 1.1.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4444 sayılı Kanunla “üçer aylık” dönemler ibaresi “altışar aylık” dönemler şeklinde değiştirilmiştir. Aynı kanun ile Bakanlar Kuruluna verilen yetki çerçevesinde geçici vergi dönemleri 31.12.2000 tarihine kadar olmak üzere 1.7.2000 tarihinden itibaren tekrar üçer aylık dönemler olarak belirlenmiştir².

25.10.2000 tarih ve 2000/1514 sayılı Bakanlar Kurulu kararı uyarınca 2001 yılından itibaren geçici vergi dönemleri tekrar üçer aylık dönemler olmuştur. Beyan ve ödeme süreleri ise üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü olarak belirlenmişken bu süreler 5033 sayılı kanunla değiştirilerek geçici vergi beyannamesinin üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 10. günü akşamına kadar verilip 17. günü akşamına kadar verginin ödeneceği hükmü getirilmiştir³.

Buna göre hesap dönemi takvim yılı olanlarda bir hesap dönemi ile ilgili olarak belirlenen dört geçici vergi dönemi aşağıdaki gibidir:

- 1. Dönem → Ocak, Şubat, Mart

² Şeker, Sakıp, *Dönem Sonu İşlemleri* (Föy-Volan), Yaklaşım Yayınları, 2000, s. 404.

³ İpek, Selçuk, “Geçici Vergi: Teorik Yapı İstikrarsız Uygulamalar ve Günümüzdeki Durum”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 21, Nisan 2005, s. 564.

- 2. Dönem → Nisan, Mayıs, Haziran
- 3. Dönem → Temmuz, Ağustos, Eylül
- 4. Dönem → Ekim, Kasım, Aralık

Geçici vergi üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanmakla birlikte, beyan edilecek kazanç hesaplanırken üç, altı, dokuz ve oniki aylık mali tablolar esas alınır. Yani kümülatif hesaplama yapılır. Örneğin ikinci döneme ait geçici vergi, Ocak, Şubat, Mart, Nisan, Mayıs, Haziran aylarını kapsayan Ocak-Haziran dönemine ilişkin olarak çıkarılacak altı aylık mali tablolara göre bulunacak kazanç üzerinden hesaplanan vergiden, birinci dönemde ödenen geçici verginin indirilmesi suretiyle bulunur⁴.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren “üçer aylık” dönemlerdir. Örneğin 1 Ağustos - 31 Temmuz özel hesap dönemine tabi mükellefin ilk geçici vergi dönemi 1 Ağustos - 31 Ekim tarihleri olur.

İşe yeni başlayan mükellefler için, işe başlanılan tarihten, işin başlanıldığı tarihin içinde bulunulan vergilendirme dönemi sonuna kadar olan süre ayrı bir geçici vergi dönemi olarak kabul edilir. Örneğin, 1 Kasımda işe başlayan bir mükellefin birinci geçici vergi dönemi 1 Kasım - 31 Aralık tarihleri arası olur.

İşin bırakılması halinde işin bırakıldığı tarihe kadar süre ayrı bir vergilendirme dönemi sayılır. GVK'nın mükerrer 120. maddesinde “işin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez” hükmü yer alır. Örneğin, 10 Ağustosta işi bırakan mükellef 1 Temmuz - 10 Ağustos dönemindeki faaliyetleri sebebiyle geçici vergi öder. 10 Ağustostan sonraki dönemler için geçici vergi ödemez. İşlerin geçici bir süre durdurulması veya tatil edilmesi geçici vergi mükellefiyetini kaldırmaz.

Kanunda, tasfiyeye giren kurumlarda geçici verginin hangi tarih itibariyle ödenmeyeceği belirtilmemiştir. 217 no'lu GVK Genel Tebliğ'inde, “tasfiyeye girildiği

⁴ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 86.

tarihe kadar olan süre” ayrı bir vergilendirme dönemi kabul edildiği için, kurumlar açısından tasfiyeye giriş tarihi geçici vergi yönünden “işin bırakıldığı tarih” kabul edilir⁵. Tasfiyeye girildiği tarihe kadar geçici vergi mükellefiyeti devam eder, bu tarihten sonra geçici vergi mükellefiyeti sona erer. Örneğin, 31 Temmuz 2005 tarihinde tasfiyeye giren kurum için 1 Ocak - 31 Mart birinci geçici vergi dönemi, 1 Nisan-30 Haziran ikinci geçici vergi dönemi ve 1 Temmuz - 31 Temmuz üçüncü ve son geçici vergi dönemi olur. Kurumlar tasfiye ile ilgili faaliyeti dışında ticari faaliyette bulunur veya tasfiyeden vazgeçerlerse, bu tarihten itibaren geçici vergi mükellefi olurlar.

Hesap döneminin değişmesi halinde yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre ayrı bir vergilendirme dönemi sayılır. Örneğin, öteden beri hesap dönemi takvim yılı olan mükellefe isteği üzerine 1 Eylül-31 Ağustos özel hesap dönemi olarak tayin edilmişse 1 Eylül'e kadar olan Ocak-Şubat-Mart, Nisan-Mayıs-Haziran ve Temmuz-Ağustos ayları olmak üzere üç geçici vergi dönemi olur. 1 Eylül-30 Kasım dönemi de özel hesap dönemi başladıktan sonraki birinci geçici vergi dönemi olur.

B. Geçici Vergide Son Dönem Sorunu

Geçici vergi, geçici vergi dönemini izleyen ikinci ayın 10. gününde beyan edilip 17. gününde ödenir. Son geçici vergi dönemi 31 Aralıkta son bulur ve bu son döneme ilişkin ödeme bir sonraki yılın 17 Şubatında yapılır.

Geçici verginin, vergi sistemimize getiriliş amacı göz önünde tutulursa bir takım vergi hukukçuları tarafından geçici vergide son dönem uygulamasının işlerliği tartışılmakta ve geçici vergide son döneme tepkiler gösterilmektedir. Bunlara değinecek olursak:

- Son geçici vergi dönemine ilişkin ödeme tarihi, aynı yılın kesin beyan zamanına oldukça yakın olduğundan (gelir vergisi mükelleflerinde 13, kurumlar vergisi mükelleflerinde 43 gün) bu kadar yakın bir dönemde geçici vergi istemek gereksiz kırtasiyecilikle uğraşılması anlamına gelir ve mükellefe külfet, idareye iş yükü getirir. Ayrıca vergi gelirlerinin bir an önce devlet kasasına girmesi amacıyla uygulanan, ön vergileme niteliğinde olan

⁵ Şeker, a.g.e., s. 411.

geçici vergi sistemi, son dönem geçici verginin kesin vergileme takvimine çok yakın tarihte alınması sebebiyle istenilen etkinin ortaya çıkmasını engelleyebilir⁶.

- Gelir vergisi mükellefleri son geçici döneme ilişkin ödemedi 13 gün sonra, kurumlar vergisi mükellefleri 43 gün sonra kesin beyannamelerini verip ödenen geçici vergileri bu beyanlarından mahsup ederler. Bu kadar yakın zamanda alınacak vergi için bu kadar sıkışıklık yaratılması gereksizdir⁷.
- Yıllık vergi tarh dönemine kadar ödenmeyen ve terkin edilen geçici vergiler için gecikme zammı hesaplanır. Enflasyonist bir ekonomide son dönem geçici vergiyi ödemeyip bunun için gecikme zammı ödenmesi ve ödenmeyen geçici verginin daha sonra taksitler halinde kazanç vergisi olarak ödenmesinin işletmeye maliyeti son dönem geçici verginin ödenmesine göre daha az olabilecektir⁸.

Genellikle bu tepkiler geçici verginin işletmeler ve muhasebeciler için yarattığı iş yükünden dolayı ortaya çıkmaktadır. Ancak günümüzde muhasebe sisteminin artık ileri bilgisayar teknolojisinden yararlandığı düşünüldüğünde bu tepkilerin çok anlamlı olmadığı anlaşılmaktadır. Diğer taraftan geçici verginin son ödeme süresi ile yıllık beyannamelerin ilk beyan günü dikkate alınarak aralarındaki sürenin oldukça az olduğuna ilişkin eleştiriler de çok sağlıklı değildir. Çünkü karşılaştırma geçici vergi son ödeme süresi ile yıllık vergilerin son ödeme süreleri arasında yapıldığında anlamlı olacaktır. Örneğin gelir vergisi açısından bu süre birinci taksit için 43 gün, ikinci taksit için 163 gündür. Kurumlar vergisi açısından ise bu süre 73 gündür. Dolayısıyla vergi gelirlerinin hazineye intikalini hızlandırmak amacıyla ihdas edilen geçici vergi yönteminin uygulanmasında son dönemin de diğer dönemler gibi amacına hizmet ettiğini düşünmekteyiz.

⁶ Küçük, a.g.m., s. 83.

⁷ Pakar, İbrahim Erten, “Geçici Vergide Son Dönem Gerekli mi?”, *Yaklaşım*, Sayı 109, Ocak 2002, s. 175.

⁸ Akyol, M. Emin, “Geçici Vergide Yeni Sisteme Yönelik Eleştiriler”, *Yaklaşım*, Sayı 121, Ocak 2003, s. 123.

C. Geçici Vergi Uygulaması - Dönemsellik İlkesi İlişkisi

GVK'nın 4369 sayılı Kanunla değişen mükerrer 120. maddesinde belirtildiği üzere ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari dönem kazançları üzerinden geçici vergi öderler. Geçici vergiye tabi dönem kazancının tespitinde VUK'da düzenlenen dönemsellik ilkesi ve tahakkuk esasına uyulur.

Ticari kazanç, bir hesap dönemi itibariyle tahakkuk eden gelir ve giderlerin karşılaştırılması suretiyle tespit edildiğinden ticari kazancın belirlenmesinde tahakkuk esası geçerlidir.

Vergi kanunlarında tanımı yapılmayan tahakkuk esasıyla ilgili, genel kabul görmüş tanımlama şekli, gelirin mahiyet ve tutar itibari ile kesinleşmesidir⁹.

Tahakkuk esası, dönemsellik kavramı ile birlikte hüküm ifade eder. Ticari kazancın tespitinde, bir hesap dönemi itibariyle tahakkuk eden gelir ve gider dikkate alınacağından ve bu nedenle aynı döneme ait gelir ve giderin birbirleriyle karşılaştırılması gerektiğinden tahakkuk ve dönemsellik kavramları birbirlerinden soyutlanamaz¹⁰.

Dönemsellik ilkesi hiçbir vergi kanununda tanımlanmamıştır. Ama VUK, GVK, KVK ve KDVK'da dönemsellik ilkesiyle ilgili yer alan hükümlere göre, dönemsellik ilkesi vergileme için vazgeçilmezdir ve zorunlu olmadıkça bu ilkedен ödün verilmemelidir¹¹.

1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde dönemsellik kavramı şu şekilde tanımlanmıştır: “İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre

⁹ Yalçın, Hasan, “Ticari Kazançta Elde Etme, Tahakkuk Esası ve Dönemsellik İlkesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 230, Ekim 2000, s. 47.

¹⁰ Çakmak, Timur, “Geçici Vergide 4444 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişiklikler ve Geçici Vergide Dönemsellik Esasının Uygulanması-II”, *Maliye Postası Dergisi*, 15 Ekim 1999, s. 42.

¹¹ Durgun, Ercan, “Vergi Kanunlarında Dönemsellik İlkesi ve Özellik Arz Eden Durumlar”, *Vergi Dünyası*, Sayı 244, Aralık 2001, s. 163.

muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.”

VUK’da, dönemsellik ilkesini çağrıştıran kavram “hesap dönemi”dir¹². VUK’un 174. maddesine göre defterler hesap dönemi itibariyle tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak 1 Ocak - 31 Aralık dönemini ifade eden takvim yılıdır.

Dönemsellik esasından, hasılat ve giderlerin belli edilen hesap dönemi ile ilgili olması gerektiği anlaşılır. Gelir hangi dönemde elde edilmişse o dönemin hesaplarına kaydedilmeli, giderler de yapıldığı döneme ait olmalıdır¹³.

Bu nedenle, geçici vergi açısından ticari kazancın tespit edilmesi esnasında, yıllık bazda ticari kazanç nasıl tespit ediliyorsa, üçer aylık dönemler itibariyle aynı kurallara göre belirleme yapılması gerekir. 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde “Geçici vergiye ilişkin kazançların hesaplanmasında da dönemsellik esasına uyulacağı tabiidir...” ifadesine yer verilmiş ve uygulamanın nasıl yapılacağı açıklanmıştır¹⁴.

Dönemsellik ilkesinin uygulamasında geçici vergi döneminin son günü itibariyle değerlendirilir. Birinci geçici vergi dönemini izleyen dönemlerde dönemsellik ilkesi kümülatif esasa göre dikkate alınır. Birinci dönemi izleyen her dönemde daha önce yapılmış değerlendirmeler yeni döneme göre ikmal edilir. Geçici vergi dönemleri itibariyle dönemsellik ilkesi açısından yapılacak uyumsuzluk, geçici vergi dönemleri itibariyle kazanç farklılaşmasına yol açacağından ve bu durum mükellefe, geçici vergiye tabi kazancı dilediği gibi farklılaştırma imkanı vereceğinden dönemsellik ilkesi geçici vergi dönemleri itibariyle titizlikle uygulanmalıdır¹⁵.

¹² Durgun, a.g.m., s. 163.

¹³ Şeker, a.g.e., s. 414.

¹⁴ Çakmak, a.g.m., s. 42.

¹⁵ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 182.

III. GEÇİCİ VERGİNİN KONUSU VE GEÇİCİ VERGİYE ESAS ALINACAK KAZANCIN TESPİTİ

Geçici verginin konusunu oluşturan kazançlara ayrı ayrı değinildikten sonra bu kazançlar itibariyle geçici vergi matrahının nasıl tespit edildiği üzerinde durulacaktır.

A. Geçici Verginin Konusu

Daha önce de belirttiğimiz gibi GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre, GVK uyarınca vergilendirilen mükelleflerden ticari (kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı hariç) ve serbest meslek kazancı elde eden mükellefler ile kurumlar vergisi mükellefleri aynı zamanda geçici verginin de mükellefidir. Bu bağlamda geçici vergi ticari, serbest meslek ve kurum kazançları esas alınarak hesaplanacağından geçici verginin konusunu ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve kurum kazancı oluşturur.

Ticari kazanç ve serbest meslek kazancı GVK'da düzenlenmiştir. Kurumlar tarafından elde edilen kazançlar da ticari kazanç olarak kabul edildiğinden vergi kapsamındadır¹⁶.

1. Ticari Kazanç

Ticari kazanç, GVK'nın 37. maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" şeklinde tanımlanmıştır. Yine aynı maddeye göre aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır.

- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
- Coberlik işlerinden;
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,
- Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,

¹⁶ Küçük, Muzaffer, "Geçici Vergi Uygulaması ve Geçici Vergide Dönem Sonu İşlemleri", *Vergi Dünyası*, Sayı 292, Aralık 2005, s. 53.

- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar,
- Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar,
- Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortaklık ortaklık kârından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir.

Ticari kazanç, üretim sürecinde girişimcisinin aldığı paydır. Ticari kazanç doğuran faaliyetler ise sınai ve ticari faaliyetlerdir¹⁷.

Sınai faaliyet, çeşitli maddelerin üretim süreci içinde işlenerek, taşınarak, saklanarak kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak niteliklere kavuşturulmasıdır. Ticari faaliyet ise, sınai faaliyet sırasında işlemlerden geçmiş olan malların zaman ve yer itibarıyla ihtiyaç sahiplerine dağıtılmasıdır¹⁸.

Emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan, gelir vergisinin tanımını yaptığı zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan, tüm faaliyetlere ticari faaliyet denir. Bu tanımda, emek ve sermaye unsurunun birbirine göre az veya çok oluşu faaliyetin ticari oluşuna etki etmez¹⁹.

Ticari kazancı belirleyen hakim unsur ticari faaliyette devamlılıktır. Arızı olarak yapılan ticari işlerden elde edilen kazanç “diğer kazanç ve iratlar” kapsamında vergiye tabi tutulur.

Ticari kazançta gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esas, gelirin elde edilmiş olması için hukuken o gelire alacaklı olmayı ifade eder.

¹⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, a.g.e., s. 262.

¹⁸ Bulutoğlu, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 197, s. 83-89.

¹⁹ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 58.

Gelirin mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmesi ve alacak olarak talep edilebilir durumda olması elde etme için yeterlidir.

GVK'nın ticari kazançta elde etmeyi tahakkuk esasına bağlamasına paralel olarak, geçici vergi yönünden de kazanç tespiti yapılırken tahakkuk esasına ve dönemsellik ilkesine uyulması gerekir²⁰.

2. Serbest Meslek Kazancı

GVK'nın 65. maddesine göre; “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır”. Yine aynı maddeye göre serbest meslek faaliyeti ise; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılabilmesi için faaliyetin devamlılık göstermesi gerekir.

GVK'nın 18, 65 ve 66. maddelerinde doğrudan doğruya serbest meslek kazancı tanımına girmeyen bazı gelirler serbest meslek kazancı sayılmıştır²¹. Bunlar:

- Gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile yükümlü olanların gelirleri,
- Serbest meslek kazancından pay alanların durumu,
- Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti sonunda doğan kazanç,
- Dava vekilleri, müşavirler, dış protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçılarının gelirleri,
- VUK'un 159. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette

²⁰ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 67.

²¹ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 69.

bulunanların (faaliyet köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde ise) gelirleri,

- Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler,
- Telif kazançları.

Serbest meslek kazancında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil esası, gelirin nakit veya ayın şeklinde maddi bir kıymet veya gayrimaddi bir servet unsuru olarak sahibinin mal varlığına dahil olmasıdır.

GVK'nın 67. maddesine göre; serbest meslek erbabı için, ıttıla hasıl etmeleri kaydıyla, namlarına kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması ve serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlikli veya müşterisine olan borcu ile takası tahsil hükmündedir.

Kanunda açıkça belirtilmese de serbest meslek kazancında elde etmenin tahsile bağlanması giderler yönünden de ödeme şartını zorunlu kılar. Ödenmeyen giderler matrahtan indirilmez.

GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre, geçici vergi serbest meslek kazancı üzerinden de alınır. Bu nedenle üçer aylık dönemler itibariyle serbest meslek kazancı tespit edilir²². Tahakkuk esasıyla birlikte hüküm ifade eden dönemsellik ilkesi, elde edilmesi tahsil esasına bağlı olan serbest meslek kazancının tespitinde rol oynamaz. Geçici vergiye tabi serbest meslek kazancı belirlenirken tahsil esasına uyulur.

3. Kurum Kazancı

KVK'nın 32. maddesinde belirtildiği üzere kurumlar vergisi mükellefleri de GVK'nın mükerrer 120. maddesindeki esaslara göre geçici vergi öderler. Kurumların ödeyecekleri geçici vergi, geçici vergi vergilendirme dönemleri itibariyle tespit edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Kurum kazancı, GVK'da belirlenen kazanç ve

²² Çakmak, a.g.m., s. 45.

iratlardan oluşur. Kaynağı ne olursa olsun kurumların elde ettiği kazanç ve iratlar bir bütün halinde “kurum kazancı” olarak adlandırılır²³.

Kurum kazancının tespitinde, KVK'nın 6. maddesi uyarınca GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle işigal eden kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançları, GVK'nın 59. maddesi uyarınca tespit edilir.

KVK'nın 22. maddesine göre, dar mükellefiyete tabi kurumların kurum kazançlarının, ticari kazanç gibi tespit edilmesi gereken kazanç ve iratlar da dahil olmak üzere, ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret bulunması halinde, GVK'nın bu gibi kazanç ve iratların tespiti hakkındaki hükümleri Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde de uygulanır.

Açıklanan esaslara göre geçici vergi dönemleri itibariyle belirlenen kurum kazancı geçici verginin konusudur.

4. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar

GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre, ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve kurum kazancı geçici verginin konusunu oluşturur. Geçici vergi kapsamına girmeyen kazançlar ise;

- GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar,
- Noterlik görevini ifa ile yükümlü olanların sağladıkları kazançlardır.

GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işiyle uğraşan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu kazançları için geçici vergi ödemezler. Bir işin GVK'nın 42. maddesi kapsamında değerlendirilmesi için işin inşaat ve onarım işi olması, inşaat onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapılması ve işin birden fazla yıla yayılması gerekir.

Bir inşaat işinin yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesinde dikkate alınacak süre kriterinin esası, işin başladığı ve bittiği

²³ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 74.

yılların aynı yıl olmaması gerekliliğidir. Örneğin, işin Aralık ayında başlayıp takip eden yılın Ocak ayında tamamlanması halinde, işin toplam süresi bir takvim yılının çok altında olmasına rağmen yapılan bu iş vergi uygulamasında yıllara yaygın inşaat işi kapsamında vergilendirilir²⁴.

Birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak ilgili yıl beyannamesinde gösterilir. Bu işlere ilişkin kazançlar her yıl itibariyle tespit edilmez. İşin süresine bağlı olarak belli bir süre sonra vergilendirilir. Uzun yıllar süren taahhüt işlerinde enflasyonist etki de göz önünde bulundurulduğunda, verginin kamu ekonomisine reel katkısı azalır. Bu durum bu tür kazançların bir ön vergilemeye tabi tutulmasını gerektirdiğinden²⁵ yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılır. İstihkak bedelleri üzerinden yapılan bu kesinti bir anlamda, bitmesi bazı hallerde uzun yıllar alan inşaat işlerinin geçici vergisi olur²⁶.

Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri yanında ticari veya serbest meslek kazancı niteliğindeki başka faaliyetlerden kazanç sağlanıyorsa bunlar için geçici vergi ödenir.

GVK'nın mükerrer 120. maddesi uyarınca, yıllara yaygın inşaat işlerinden elde edilen kazançlar üzerinden geçici vergi hesaplanmaz; ancak yıl içinde başlayıp aynı yıl içinde biten inşaat işlerinden elde edilen kazanç geçici vergiye tabidir. Burada, elde edilen kazancın her bir geçici vergi dönemi itibariyle hesaplanarak mı beyan edileceği; yoksa kazancın işin bitiminde hesaplanarak bu dönemde mi beyan edileceği hususu tartışmalıdır²⁷.

²⁴ Sönmez, Erdal, "Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici Kabulün İdarece Onaylandığı Tarihten Sonra Alınan İstihkakların Gelir Vergisi Tevkifatı ve Geçici Vergi Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım*, Sayı 160, Nisan 2006, s. 138.

²⁵ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 77.

²⁶ Sönmez, a.g.m., s. 139.

²⁷ Sönmez, Erdal, "Yıl İçinde Başlayıp Aynı Yıl İçinde Biten İnşaat İşlerinden Elde Edilen Kazancın Geçici Vergi Yönünden Beyan Edileceği Dönem", *Yaklaşım*, Sayı: 157, Ocak 2006, s. 135.

Noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici olarak noter yardımcısı olarak görevlendirilenlerin elde ettikleri kazanç geçici vergi kapsamı dışındadır. Ancak bu kişilerin noter yardımcılığı işlerinden elde ettikleri kazanç dışındaki ticari ve serbest meslek kazançları geçici veriye tabidir.

B. Geçici Vergiye Esas Alınacak Kazancın Tespiti

Geçici vergi, GVK'nın ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre indirim ve istisnalar ile VUK'un değerlemeye tabi hükümleri de dikkate alınarak cari yılın üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanır.

Geçici vergi matrahının tespiti aslında ticari ve mesleki kazançla kurum kazancının geçici vergi dönemleri itibariyle bulunmasıdır²⁸.

GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre ticari kazancı basit usulde tespit edilen mükellefler geçici vergi kapsamı dışındadır. Bu durumda ticari kazançta geçici vergi mükellefiyeti, kazançları işletme hesabı veya bilanço esasına göre tespit edilenleri kapsar. Geçici vergiye esas ticari kazancın tespiti geçici vergi dönemleri itibariyle işletme hesabı veya bilanço esasına göre kazancın belirlenmesi işlemidir²⁹.

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç, hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu farktır. İşletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde GVK'nın 40 ve 41. maddeleriyle VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri dikkate alınır. Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olduğundan elde edilen hasılat kavramı tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise ödenen ve borçlandırılan tutarları ifade eder³⁰.

Bilanço esasına göre ticari kazanç ise, işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki farktan, işletmeye ilave olunan değerlerin indirilmesi, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave edilmesiyle bulunur. Ticari

²⁸ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 95.

²⁹ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 108.

³⁰ Şeker, a.g.e., s. 413.

kazancın tespiti sırasında GVK'nın 40 ve 41. maddelerindeki indirimi kabul edilen ve kabul edilmeyen giderler ile VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerine uyulur³¹.

Dar mükellefler açısından geçici vergiye tabi ticari kazancın tespiti, ulaştırma işlerinden elde edilen kazancın tespiti dışında tam mükelleflerle aynı esaslara tabidir.

Ticari kazanç tespit edilirken, kazançtan indirilecek giderler GVK'nın 40. maddesinde düzenlenmiştir ama tek tek sayılıp belirtilmemiştir. Genelde ticari organizasyonun gerektirdiği giderler genel gider olarak kabul edilir³². Yine GVK'nın 40. maddesine göre, "ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetinde bulunan mükellefler bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak kaydıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler."

Ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderler ise GVK'nın 41. maddesinde düzenlenmiş olup bu giderler genelde teşebbüs sahibinin ticari mameleki ile özel mameleki arasındaki ayrımla ilgilidir³³.

Daha önce de belirttiğimiz gibi, ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası yanında dönemsellik ilkesine de uyulmalıdır.

Serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer surette sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Her geçici vergi dönemi itibarıyla tespit edilecek serbest meslek kazancı ilgili geçici vergi döneminin matrahını oluşturur.

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilecek giderler GVK'nın 68. maddesinde düzenlenmiştir. GVK'nın 68. maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca;

³¹ Şeker, a.g.e., s. 413.

³² Akyol-Küçük, a.g.e., s. 115.

³³ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 132.

serbest meslek kazancının tespitinde, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

Tam mükellef kurumların kazancı GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre tespit edilir. Kurum kazancı belirlenirken KVK'nın 8., GVK'nın 40. maddesinde düzenlenen indirilecek giderler ile KVK'nın 11., GVK'nın 41. maddesinde düzenlenen indirilemeyecek giderler dikkate alınır. Ayrıca ticari kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacak gider unsurlarına ilişkin VUK'da yapılan düzenlemeler de dikkate alınır. GVK, KVK ve VUK'da düzenlenen giderlerin indirilmesinden sonra kalan kazanç kısmından, KVK'nın 5. maddesinde sayılan istisnalar ve kurumların kendi kanunlarında yer alan diğer istisnalar düşülür.

Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde GVK'nın 59. maddesinin son fıkrasındaki hükümleri uygulanır. 59. maddenin son fıkrasına göre, zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde anılan kanunun 56, 57 ve 58. maddelerindeki hükümler dikkate alınacaktır.

Dar mükellef kurumlarda kurum kazancı, ticari veya zirai kazanç dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret ise, GVK'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerine göre belirlenir. Bu nedenle dar mükellef kurumlar sadece ticari veya zirai kazanç elde etmeleri halinde geçici vergi mükellefi olurlar. Bu durumda geçici vergiye esas olacak kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslara göre belirlenir. Bu kuralın istisnası dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarında kazanç tespitidir ve KVK bu konuda özel bir yöntem kabul etmiştir. Yabancı ulaştırma kurumlarının kazancı KVK'nın 23. maddesine göre hesaplanır³⁴.

IV. GEÇİCİ VERGİNİN HESAPLANMASI VE BEYANI

A. Geçici Verginin Hesaplanması

Mükellefler, ödeyecekleri geçici vergi tutarını hesaplamak için öncelikle ilgili hesap döneminin üçüncü, altıncı, dokuzuncu ve onikinci ayların sonu itibarıyla ticari

³⁴ Akyol, Emin-Küçük, Muzaffer, "Geçici Vergi Uygulaması", *Vergi Dünyası*, Sayı 232, Aralık 2000, s. 34.

veya mesleki kazançlarını, GVK'nın mükerrer 120. maddesi hükmüne göre ve 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamaları da dikkate alarak belirlerler³⁵.

Geçici vergi, geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanan kazançta geçici vergi oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır. Geçici vergi oranları; gelir vergisi mükellefleri için gelir vergisi tarifesinin ilk gelir diliminde yer alan oran olan **% 15**'dir³⁶. Kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı, kurumlar vergisinin oranı olup geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanan dönem kazancının **% 20**'sidir³⁷. Bakanlar Kurulu'nun bu oranı 5 puan arttırma veya azaltma yetkisi vardır³⁸.

Geçici vergi dönemlerine ait kazançlar; GVK'nın ticari ve mesleki kazançların tespitine ilişkin hükümlerine göre tespit edilir. Alacak ve borç senetleri reeskontu, yabancı paralar ve yabancı para cinsinden alacak ve borçların değerlemesi, şüpheli alacak karşılığı ayrılması, yeniden değerlendirme uygulaması, amortisman, emtia değerlemesinde maliyet tespit yönteminin seçimi ile ilgili hükümler ve dönem sonu mal mevcutlarının tespiti ve değerlendirilmesi ile ilgili hükümler geneli ile geçici vergi dönemleri için de geçerlidir³⁹.

Geçici vergi döneminin kazancı içinde istisna veya indirimler varsa, bu istisna veya indirimler yıl sonu itibariyle gelir vergisi matrahına girmeyeceğinden ve üzerinden vergi hesaplanması mümkün olmayan vergi dışı gelirler için peşin vergi ödenmeyeceğinden bu istisna veya indirimler geçici vergi matrahına girmezler. İndirim ve istisnalardan yararlanma belli şartlara bağlanmışsa, bu şartların yerine getirilip getirilmediği ilgili geçici vergi döneminin son günündeki duruma göre belirlenir⁴⁰. Kazancın bütünüyle gelir ve kurumlar vergisinden istisna edildiği veya hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranda indirim yapıldığı durumlarda da geçici vergi

³⁵ Kızılot, Şükrü, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması* (Föy-Volan), Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s. 2101.

³⁶ Işık, Ekrem, "İkmalen veya Re'sen Tarhiyatta Geçici Verginin Hesaplanması", *Vergi Sorunları*, Sayı 210, Mart 2006, s. 10.

³⁷ 21/06/2006 tarihli 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., ss. 247, 344.

³⁹ Özbalcı, a.g.e., s. 885.

⁴⁰ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 247.

beyannamesi verilir. Gerekli şartlar yerine getirildiği için kazancın bütünüyle istisna edildiği durumda, verilen geçici vergi beyannamesinde kazanç beyan edilir ancak geçici vergi hesaplanmaz⁴¹.

Geçici vergi matrahının hesabında, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları dikkate alınır.

Kurumlar vergisi mükellefleri KVK'nın 10. maddesinin belirtilen bağış ve yardım indiriminden geçici vergiye esas kazançlarını tespit ederken yararlanırlar.

Lisans, know-how gibi gayri maddi hak bedeli ile ciro primi niteliğindeki ödemeler, tahakkuk ettikleri dönemde gelir veya gider olarak dikkate alınır.

VUK'un 328. maddesinde düzenlenen, amortismanına tabi iktisadi kıymetin satılmasından kaynaklanan kârın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilir. Bu durumda, yeni iktisadi kıymet iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kâr, bu kıymete ilişkin olarak geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilir.

Üçer aylık geçici vergi dönemi matrahının hesaplanmasında üç, altı, dokuz ve oniki aylık kazançlar ve bunlara ilişkin mali tablolar esas alınır. Kazanç hesaplaması bu dönemler itibariyle kümülatif esasa göre yapılır. Yani birinci dönem kapandığında hesap sonuçları ikinci ve müteakip dönemler açısından neticelenmemekte ikinci dönem birinci dönemde elde edilen sonuçların üzerine kümülatif olarak hesaplanmaktadır. Aynı şekilde üçüncü dönem birinci ve ikinci dönemlerin toplam sonuçları üzerine, dördüncü dönemde birinci, ikinci ve üçüncü dönemlerin üzerine ilave olunmaktadır. Mesela ikinci dönem yalnızca Nisan-Haziran tarihleri arasındaki hesap sonuçlarını içermez, ikinci dönemde 1 Ocaktan 30 Hazirana kadar yapılan işlemlerden elde edilen kâr-zarar hesap durumu dikkate alınır⁴².

⁴¹ Yıldız, A. Murat-Tekin, Cem, Kurumlar Vergisi Rehberi, *Vergi Sorunları*, Sayı 187, Nisan 2004, s. 187.

⁴² Aslan, İsmail, "Geçici Vergide Vergilendirme Dönemi ve Geçici Vergi Beyannamesinin Dizayını", *Yaklaşım*, Sayı 110, Şubat 2002, s. 204.

Hesaplanan geçici vergi tutarı, ödenecek geçici vergi tutarı değildir. Ödenecek geçici vergi tutarına ulaşabilmek için hesaplanan geçici vergiden; varsa söz konusu hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve üzerinden geçici vergi ödenecek kazançla ilgili olarak geçici vergi dönemi içinde kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler mahsup edilir. Bir geçici vergi döneminde vergi kesintisi yoluyla kesilen vergiler hesaplanan geçici vergi tutarından fazlaysa artan tutar izleyen geçici vergi dönemlerinde hesaplanan vergiden mahsup edilir⁴³.

B. İkmalen veya Re'sen Tarhiyatta Geçici Verginin Hesabı

GVK'nın mükerrer 120. maddesinin 4. fıkrası hükmüne göre, “Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.”

217 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğ'inde ise ikmalen veya re'sen tarhiyatla ilgili şu hüküm bulunur: “Geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde % 10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır.”

Yukarıdaki hükümlerden de anlaşıldığı gibi, mükelleflerin geçmiş vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyanlarının incelenmesi esnasında, beyan edilmesi gereken geçici vergi tutarının beyan edilen geçici vergi tutarının üzerinde olduğu tespit edilirse kural olarak aradaki farkın re'sen veya ikmalen tarh edilmesi gerekir. Ancak, geçici vergi uygulamasında eksik beyan edilen kısmı değil, eksik beyan edilen kısmın madde metninde belirlenen % 10'luk sınırı aşan tutarı ilave tarhiyata konu edilir⁴⁴.

⁴³ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 462.

⁴⁴ Akbulut, Ali Rıza, “Geçici Vergide İlave Tarhiyata Konu Edilecek Vergi Tutarının Hesaplanması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 226, Haziran 2000, s. 126.

Kanun gerekçesinde ve söz konusu tebliğde % 10'luk payın neden, oranının da nasıl belirlendiğine yönelik bir açıklama yer almaz. Hata payı, yanılma payı, bazen de hata ve yanılma payı olarak adlandırılan % 10'a kadar olan tolerans aralığı⁴⁵, mükellefin iyi niyetli olduğu durumlarda mağduriyetini önlemek amacıyla tespit edilmiş ve mükellefin korunması amaçlanmıştır⁴⁶.

Re'sen veya ikmalen tarh edilen geçici verginin mahsup süresi geçmişse terkin edilir. Yani verginin aslı aranmaz. Ancak gecikme faizi ve ceza uygulanır.

İkmalen veya re'sen tarhiyatı gerektiren % 10'luk yanılma payının nasıl hesaplanacağı konusunda GVK'nın ilgili madde hükmünde ve tebliğlerde net bir açıklama bulunmadığından Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 09.07.2004 tarihli ve GVK. 25/2004-17 sayılı (25) numaralı sirkülerinde, "Re'sen veya İkmalen Tarhiyatta Geçici Verginin Hesaplanması" başlığı altında bu konuya şu şekilde açıklık getirilmiştir:

"... Bu çerçevede, yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, % 10 yanılma payının beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

.... geçici vergi beyannamelerinde matrah beyan etmeyen mükellefler için beyan edilmesi gereken vergi matrahının % 10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacak, geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için ise yanılma payı uygulanmayacaktır." denilmektedir.

25 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri ile yanılma payının beyan edilmesi gereken matraha uygulanacağı ifade edilerek bu konuyla ilgili belirsizlik nedeniyle ileri sürülen farklı yorum ve çözüm önerilerine açıklık getirilmiştir.

Beyanı gereken matrah, beyan edilen matrah ile tespit edilen matrah farkının toplamından ibarettir. Başka bir anlatımla:

⁴⁵ Budak, Yılmaz, "Re'sen ve İkmalen Tarhiyatlarda Geçici Vergi Matrahının Hesaplanması", *Vergi Dünyası*, Sayı 280, Aralık 2004, s. 36.

⁴⁶ Öztürk, Nevzat, "Geçici Vergi ve % 10 Eksik Beyan Uygulaması", *Vergi Raporu*, Sayı 47, Haziran-Temmuz 2000, s. 63.

Beyanı Gereken Matrah = Beyan Edilen Matrah + Tespit Edilen Matrah Farkı
şeklinde olacaktır⁴⁷.

İkmalen veya re'sen tarhiyatta geçici verginin hesabına örnek verecek olursak⁴⁸:

Vergilendirme dönemi takvim yılı olan ticari kazanç sahibi Bay (A) nın geçici vergi dönemlerindeki kazancı aşağıdaki gibidir.

Vergilendirme Dönemleri	Ticari Kazanç (lira)
1. Dönem (Ocak - Mart)	10.000
2. Dönem (Ocak-Haziran)	30.000
3. Dönem (Ocak-Eylül)	45.000
4. Dönem (Ocak-Aralık)	80.000

1. Dönem için 10.000 lira kazanç üzerinden % 15 oranında 1.500 lira geçici vergi hesaplanacak ve bu dönemin vergisi olarak ödenecektir.

2. Dönemde 30.000 lira kazanç üzerinden % 15 oranında 4.500 lira geçici vergi hesaplanacaktır. Ödenecek geçici vergi tutarı 4.500 liradan birinci döneme ilişkin olarak hesaplanan 1.500 liranın mahsup edilmesiyle bulunacak 3.000 lira olacaktır.

3. Dönemde 45.000 lira kazanç üzerinden % 15 oranı uygulanarak 6.750 lira geçici vergi hesaplanacaktır. Bu tutardan, önceki dönemlerde hesaplanan en yüksek geçici vergi tutarı olan 4.500 liranın mahsup edilmesiyle bulunacak (6.750-4.500) = 2.250 lira üçüncü dönemin ödenecek geçici vergisi olacaktır.

4. Dönemde 80.000 lira kazanç üzerinden % 15 oranına göre 12.000 lira geçici vergi hesaplanacaktır. Ödenecek geçici vergi tutarı ise daha önceki dönemlerde hesaplanan en yüksek geçici vergi tutarının, bu dönem için hesaplanan geçici vergiden düşülmesiyle bulunacaktır. 4. dönemde ödenecek geçici vergi tutarı ise, (12.000-6.500) = 5.250 lira olacaktır.

⁴⁷ Işık, a.g.m., s. 14.

⁴⁸ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, a.g.e., s. 147-148.

Dönemlerin kümülatif değerlendirilmesi

Kümülatif Dönemler	Kümülatif Kazanç	Vergi Oranı	Kümülatif Dönem Hesaplanan Gç. Vergi	Kümülatif Önceki Dönem Mahsubu	Dönem Geçici Vergisi
Ocak - Mart	10.000	% 15	1.500	-	1.500
Ocak - Haziran	30.000	% 15	4.500	1.500	3.000
Ocak - Eylül	45.000	% 15	6.750	4.500	2.250
Ocak - Aralık	80.00	% 15	12.000	6.750	5.250

Aynı işlemi geçici vergi dönemlerini kümülatif olarak değil de ayrı ayrı üçer aylık kazanç dönemi olarak da hesaplayabiliriz. Sonuçlar aynı çıkacaktır.

Üç Aylık Dönemler	Kazanç	Vergi Oranı	Geçici Vergi
Ocak - Mart	10.000	% 15	1.500
Nisan - Haziran	20.000	% 15	3.000
Temmuz - Eylül	15.000	% 15	2.250
Ekim - Aralık	35.000	% 15	5.250

C. Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Üçer aylık dönem kazancı üzerinden hesaplanan geçici vergi 2000/1514 sayılı BKK uyarınca üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamına kadar Geçici Vergi Beyannamesi ile beyan edilip aynı süre içinde ödeniyordu. Bu süreler 5035 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Buna göre (01.01.2004 tarihinden itibaren) beyannamenin üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın onuncu günü akşamına kadar verilip onyedinci günü akşamına kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla geçici vergi dönemleri şu şekildedir:

Dönemler	Beyan Süresi	Ödeme Süresi
1. Dönem (Ocak - Şubat - Mart)	10 Mayıs	17 Mayıs
2. Dönem (Nisan - Mayıs - Haziran)	10 Ağustos	17 Ağustos
3. Dönem (Temmuz - Ağustos - Eylül)	10 Kasım	17 Kasım
4. Dönem (Ekim - Kasım - Aralık)	10 Şubat	17 Şubat

İşe başlama ve işi bırakmada beyanname verme sürelerinde herhangi bir değişiklik yoktur. Örneğin, 20 Martta işe başlayan mükellef 20 Mart - 31 Mart tarihleri arasındaki geçici vergiye ilişkin kazancını 10 Mayıs'a kadar bildirmek zorundadır⁴⁹. İşin bırakılması halinde işin bırakıldığı dönem için geçici vergi beyan edilip ödenir. İşin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler için geçici vergi beyan edilip ödenmez.

Yukarıdaki açıklamalar hesap dönemi takvim yılı olanlar içindir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık geçici vergi dönemlerini takip eden ikinci ayın 10. günü akşamına kadar geçici vergiyi beyan edip aynı ayın 17. günü akşamına kadar ödeyeceklerdir.

217 seri numaralı GVK Genel Tebliğine göre, birleşme ve devir hallerinde, birleşme ve devir tarihi itibarıyla hukuki varlığı sona eren kurumların birleşme kârı veya devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için 30 gün içinde beyanname verilmesi gerektiğinden, hukuki varlığı sona eren kurumlar, birleşme veya devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için geçici vergi beyanamesi vermezler⁵⁰.

Ölüm halinde mirasçıların geçici vergi beyanamesi vermesi konusuna değinecek olursak; yıllık beyannamenin kazanç türüne göre ne zaman ve nereye verileceğine ilişkin hükümlere yer veren GVK'nın 92. maddesinde, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde mirasçılar tarafından beyanname verileceğine dair hüküm yer alır. Bu maddede geçici vergi beyanamesinin verilme süresine dair herhangi bir açıklama yoktur. VUK'un 16. maddesinde ise "vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir" hükmü yer almaktadır. Buna göre, geçici vergi uygulamasında ölüm tarihinin içinde bulunduğu geçici vergi dönemine ilişkin beyan süresine 3 ay eklenir. Bu süre mirasçılarca geçici vergi beyanname verme süresi olur. Ancak, yıllık beyanname verilmesi geçici vergi beyanname verme süresinden önce gerçekleşirse bu takdirde geçici vergi beyanamesi verilmez⁵¹.

⁴⁹ Sargın, Melek, "Geçici Vergi Beyanında Özellikli Konular", *Mali Pusula*, Sayı 6, Haziran 2005, s. 46.

⁵⁰ Arı, Nihat, "Tasfiye, Devir ve Şekil Değiştirme Halinde Geçici Vergi", *Vergi Raporu*, Sayı 56, Aralık-Ocak 2002, s. 60.

⁵¹ Sargın, Melek, "Ölüm Halinde Geçici Vergi Uygulaması", *Maliye Postası Dergisi*, 1 Eylül 2001, s. 64-65.

Bilanço usulüne tabi olan mükellefler verecekleri geçici vergi beyannamesine, geçici verginin ilgili olduğu dönem sonu itibariyle çıkaracakları gelir tablosunu eklerler. İşletme defteri tutan mükellefler, geçici vergi beyannamelerine, geçici vergi döneminin son günü itibariyle çıkaracakları işletme hesabı özetini eklerler. Serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler ise, serbest meslek kazanç bildirimini beyannamelerine eklerler⁵².

Eğer geçici vergiye tabi kazançlar üzerinden vergi kesintisi yoluyla ödenen vergiler varsa, bu şekilde ödenen vergilere ilişkin bir listenin de geçici vergi beyannamesine eklenmesi gerekir.

Geçici vergi dönemleri itibariyle tarh edilen ancak ödenmeyen geçici vergilere, kazanç vergisi tarh döneminde terkin edilmiş olsa dahi gecikme faizi hesaplanır. Vadesinden sonra ödenen geçici vergilerde; normal vade tarihinden ödeme tarihine kadar geçen süreye gecikme faizi uygulanır. Vadesinde ödenmeyen ve yıllık kazanç vergisi tespit döneminde terkin edilen geçici vergide; normal vade tarihinden terkin tarihine kadar geçen süreye, gecikme zammı hesaplanır. İkmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda; normal vade tarihinden, mahsup dönemi geçmemişse ödeme tarihine, mahsup dönemi geçmişse mahsup edilebileceği tarihe kadar geçen süreler için gecikme faizi hesaplanır⁵³.

V. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP VE İADESİ

GVK'nın "Geçici Vergi" başlıklı mükerrer 120. maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red

⁵² Kızılot, a.g.e., s. 2105.

⁵³ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 488.

ve iade edileceği belirtilmiş olup bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

A. Geçici Verginin Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye, Diğer Vergi Borçlarına Mahsubu ve Nakden İadesi

Geçici vergi, cari dönemin kazanç vergilerine mahsuben alındığı için geçici vergi dönemleri itibariyle ödenen vergiler cari dönem kazanç vergilerine (gelir veya kurumlar) mahsup edilir. Geçici verginin gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu söz konusu verginin ödenmiş olması koşuluna bağlanmıştır. Ödemeden kasıt kanun metninde açıkça belirtilmemekle birlikte gelir veya kurumlar vergisinin tahakkuk zamanından önce ödenmiş olmasıdır⁵⁴. Mahsup işleminin yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmif, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Mükelleflerce tahakkuk ettirilmif ancak ödenmemiş olan geçici vergilerin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu söz konusu olamayacağından bu geçici vergi tutarları terkin edilir⁵⁵. Terkin edilen geçici vergiye vade tarihinden terkin işleminin yapıldığı beyannamenin verildiği aya kadar 6183 sayılı AATUHK uyarınca gecikme faizi uygulanır. Terkin edilecek geçici vergiye ilişkin olarak gelir vergisi mükellefleri için 1 Mart, kurumlar vergisi mükellefleri için 1 Nisan tarihi dikkate alınarak hesaplanan gecikme faizi tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilir⁵⁶.

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

⁵⁴ Akyol, M. Emin, “Geçici Vergide Ödenecek Tutarın Tespiti ve Kazanç Vergilerinden Mahsubu”, *Vergi Dünyası*, Sayı 231, Kasım 2000, s. 13.

⁵⁵ Atay, Tezcan, “Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler İle Geçici Vergilerin Mahsup ve İadesi Uygulaması ve Bir Örnek-II”, *E-Yaklaşım*, Sayı 12, Temmuz 2004.

⁵⁶ Güzel, Bayram, “Geçici Verginin Mahsubu ve Mahsup Sonrası Kalan Geçici Verginin Durumu”, *Yaklaşım*, Sayı 103, Temmuz 2001, s. 151.

Geçici vergilerin mahsup edileceği diğer vergilerden kasıt; geçici vergi mahsup dönemi itibariyle tarh ve tahakkuk etmiş veya edecek gelir, kurumlar, KDV, ÖTV, damga vergisi ve diğer vergilerdir⁵⁷. Mahsup işleminin yapılabilmesi için mükelleflerden yazılı başvuru şartı aranmaz. Mahsup işlemi ilgili vergi daireleri tarafından re'sen yapılır⁵⁸.

Geçici vergi mahsup dönemi itibariyle mükellefin diğer vergi borcu veya tahakkuku olmaması durumunda iade süreci başlatılabilir ancak, mükellefin talebi halinde ileride tahakkuk edilecek vergilerden mahsup edilmek amacıyla bekletilebilir⁵⁹.

Kazanç vergisine daha sonra da mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edildikten sonra kalan geçici vergi tutarı mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilecek tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir⁶⁰. O yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurmayan mükellefin nakden iade alma hakkı ortadan kalkar. O yılın sonuna kadar yazılı başvuruda bulunma şartı, nakden iadelere ilişkin olup mahsuben iadeler için değildir. Mahsuben iade için, düzeltme zaman aşımı içinde her zaman müracaat edilebilir⁶¹.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

B. Kaynakta Kesme Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

Mükellefler tarafından ilgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi

⁵⁷ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 489.

⁵⁸ Cesur, Zekeriya, “Geçici Vergi Uygulamasında Mahsup İşlemleri”, *Vergi Raporu*, Sayı 62, Aralık-Ocak 2003, s. 100.

⁵⁹ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 489.

⁶⁰ Öğredik, Güray, “Yıllık Beyanname Üzerinde Hesaplanan Gelir veya Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilen Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin ve Geçici Vergilerin Nakden veya Mahsuben İadesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar İle KDV İade Alacaklarının Diğer Vergi Borçlarına Mahsubunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, *E-Yaklaşım*, Sayı 33, Nisan 2006.

⁶¹ Güzel, a.g.m., s. 153.

kazançlarla ilgili olarak kesintiye tabi tutulmuş vergiler mahsup edilir, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olur.

GVK'nın mükerrer 120. maddesinde geçici vergi dönemi içinde vergi kesintisine tabi tutulmuş vergilerin (GVK'nın 42. maddesine göre yapılan vergi kesintileri hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm kaynakta kesmenin peşin tahsil amacıyla yapılmasının sonucu olup dönem içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler, geçici vergi ödemesi sayılır. Ancak hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecek vergi kesintisinin geçici vergi kapsamına giren kazançlarla ilgili olması gerekir⁶².

257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaya göre, vergi kesintisi yoluyla alınan verginin geçici vergiye esas olan ticari ve mesleki kazançta ait bulunması, niteliğinin belgelendirilmesi ve mükellefçe yazılı talepte bulunulmuş olması gerekir⁶³.

Kaynakta kesme suretiyle ödenen verginin hesaplanan geçici vergiden mahsup edilebilmesi için vergi sorumlusunun adı-soyadı (unvanı), bağlı olduğu vergi dairesi, ödemenin tutarı, nevini gösteren bir liste geçici vergi beyannamesine eklenir⁶⁴.

Geçici vergi dönemi içinde kaynakta kesme yoluyla ödenen vergi tutarı, ilgili dönem geçici vergi tutarından fazla ise mahsup edilemeyen tutar izleyen geçici vergi döneminde hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Kaynakta yapılan kesintilerden indirilen geçici vergi sene sonunda beyanname üzerinden hesaplanan vergiden ayrıca bir defa daha düşülmez. Aksi takdirde, geçici vergiden indirilen vergi kesintilerinin bir defa da yıllık beyanname üzerinden indirilmesi mükerrer indirim sebeptir⁶⁵.

⁶² Akyol, "Geçici Vergide Ödenecek Tutarın Tespiti ve Kazanç Vergilerinden Mahsubu", a.g.m., s. 12.

⁶³ Özbalcı, a.g.e., s. 887.

⁶⁴ Kızılot, a.g.e., s. 2126.

⁶⁵ Şenyüz, *Türk Vergi Sistemi*, a.g.e., s. 248.

C. Mahsuba İlişkin Tartışmalar

Gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde, hesaplanan vergiden geçici vergi ve vergi kesintileri birlikte mahsup edilmektedir. Vergi kesintisi ve geçici vergi toplamı hesaplanan vergiden fazla ise mükellef alacaklı konuma gelir. Bu alacak kaynakta kesmeden kaynaklanıyorsa farklı, geçici vergiden kaynaklanıyorsa farklı usul ve esaslara tabi olacağından mahsup sonucu ortaya çıkan alacağın kaynağının bilinmesi gerekir.

Mali idare, mahsupta öncelik konusunda, beyannamedeki dizayndan hareketle çözüm yoluna gitmiştir. Beyannelere bakıldığında, ilk sırada kaynakta kesme yoluyla ödenen vergiler, sonra geçici vergiler mahsup edilir. Dolayısıyla burada iadesi gereken bir vergi çıktığında bu alacak tutarı öncelikli olarak geçici vergi kaynaklı olur⁶⁶.

“Geçici verginin kendi bünyesinde yer alması gereken, önceki dönemde ödenen geçici verginin sonraki dönem/dönemlere ilişkin geçici vergiden mahsubuna ilişkin düzenlemelerdir. Bu düzenlemelerin yer almamış olması, önceki dönem geçici vergi ödemesinin sonraki dönemlerde ödenmesi gereken geçici vergiden fazla olsa bile ilk dönemde fiilen ödeme yapılmamış ise ilk dönem ödenmesi gereken geçici vergi üzerinden gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanması gibi vergilendirme mantığına tamamen ters uygulamaların ortaya çıkmasına yol açtığı”ndan hareketle, Kanun değişikliğiyle bu aksaklığın giderilmesi önerilmektedir⁶⁷.

Ödenmiş olmak şartıyla, mükelleflerce mahsup veya iade talebi unutulmuş ve beyannamenin ilgili sütunlarında gösterilmeyen geçici vergilerin düzeltme zamanaşımı süresi içinde VUK’un 116-117/2 - 119/5 ve 122. maddelerince düzeltme yoluyla mahsubunun yapılabileceği vergide eşitlik ve adalet ilkesinin gereği olup, Danıştay da

⁶⁶ Atay, “Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler İle Geçici Vergilerin Mahsup ve İadesi Uygulaması ve Bir Örnek-II”, a.g.m., s. 362.

⁶⁷ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 498’den İsmail Aslan, *Yaklaşım*, Sayı 112, s. 173.

bu görüştür. Dolayısıyla haklı iadeye çözüm getirecek düzenlemelerin yapılması veya konuya açıklık getirilmesi uygun olacaktır⁶⁸.

Ön vergileme sisteminde, fazladan ödemelerin diğere vergi borçlarına mahsup ve iadesi tek çatı altında toplanıp kolaylaştırılmalıdır. Yıllık kazanç vergisinden mahsup edilecek tek ön vergi GVK'nın mükerrer 120. maddesi ile alınan geçici vergi olmalıdır⁶⁹.

Dönem içerisinde ödenen gelir vergisi kesintisinin geçici vergiye mahsubu GVK'nın mükerrer 120. maddesinde "aynı dönem içinde kaynakta kesmeye tabi tutulmuş gelir vergisi hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir" şeklinde hüküm altına alınarak emredici bir kural haline getirilmiştir. Bu nedenle mahsubu unutulmuş veya geçici vergi matrahı eksik hesaplanması nedeniyle mahsup edilmeyen gelir vergisi kesintisinin geriye dönük olarak geçici vergiden mahsup edilmesi gerekir. VUK'un düzeltme hükümleri de bu durumu vergi miktarında hata olarak görmektedir⁷⁰.

VI. GEÇİCİ VERGİ DÖNEMLERİ İTİBARIYLA ENFLASYON DÜZELTMESİ UYGULAMASI

A. Enflasyon Düzeltmesinin Tanımı ve Amacı

Muhasebede enflasyon düzeltmesi, paranın satın alma gücündeki değişimlere karşı mali tablolar üzerinde düzeltme yapılmasıdır. Muhasebede enflasyon düzeltmesi genel olarak tarihi maliyetler ile ifade edilmiş işletme değerlerinde fiyat değişimlerinin etkisini gösteren ve gerekli önlemleri alarak işletme değerlerinin gerçeği belirtmesine olanak veren muhasebe sistemleridir⁷¹.

Uzun yıllar süregelen fiyatlar genel düzeyindeki sürekli artış, ülkemiz ekonomisinin kayıtlı değerlerinin niceliksel boyutunu kavranabilir ve değerlendirilebilir

⁶⁸ Bahar, Cevdet Okan, "Unutularak Mahsubu Yapılamayan Geçici Verginin İadesi veya Mahsubu Yapılabilir mi?", *Yaklaşım*, Sayı 96, Aralık 2000, s. 222.

⁶⁹ Akyol-Küçük, a.g.e., s. 500.

⁷⁰ Aslan, İsmail, "Geçici Vergi Döneminde Ödenen Stopaj Gelir Vergilerinin Hesaplanan Geçici Vergiden Mahsup Edilmemesi Halinde Sonradan Düzeltme Konusu Yapılıp Yapılamayacağı", *Yaklaşım*, Sayı 104, Ağustos 2001, s. 165.

⁷¹ Kaygusuz, Sait Y.-Dokur, Şükrü, *Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulamaları*, 1. Baskı, Bursa: Alfa/Aktüel Kitabevi, 2004, s. 26.

olmaktan çıkarmıştır. Haliyle ekonominin vergisel boyutu da bu durumdan etkilenmiştir. Enflasyonist gelirler ve giderler ortaya çıkmış, gerçek kazançlar üzerinden vergilendirebilme olanakları hızla ortadan kalkmıştır. Vergi yasalarının olması gereken kavrayışını biçimlendiren, bilim çevrelerinin öngörülleri ve bunların uygulanmasını sağlayan sektör temsilcileri ile vergi veren mükelleflerin talepleri doğrultusunda zaman zaman enflasyonist etkileri giderecek vergisel kurumlar mevzuatımıza dahil edilmiştir. Bu anlamda en kapsamlı vergisel kuru 5024 sayılı Kanun ile getirilen 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükte olan ve VUK'un mükerrer 298. maddesine A fıkrası olarak eklenen enflasyon düzeltmesi olmuştur⁷².

Enflasyon düzeltmesi, enflasyonu önleme veya işletmeler üzerindeki olumsuz etkilerini tamamen giderme aracı değil, enflasyonun olumsuz etkilerinin giderilmesine yönelik bazı bilgilerin ortaya çıkmasına, işletme yönetiminin bu konuda bilgilendirilmesine, doğru kararlar almasına ve gerçek kârlar üzerinden vergi ödenmesine yarayan bir araçtır⁷³. Enflasyon düzeltmesinin birinci amacı finansal tabloların gerçeğe uygun hale getirilmesi ikinci amacı ise öz sermayenin gerçek değerinin korunmasıdır⁷⁴.

B. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Enflasyon Düzeltmesi

5024 sayılı kanunla getirilen enflasyon düzeltmesi uygulamasıyla ilgili olarak; 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi işlemi, VUK'un geçici 25. maddesi⁷⁵ ile 328 seri numaralı VUK Genel Tebliği'ne⁷⁶ göre gerçekleştirilirken 2004 takvim yılı geçici vergi dönemleriyle 2004 dönem sonunda ve izleyen yıllarda yapılacak olan enflasyon düzeltmesi işlemleri ise VUK'un mükerrer 298.⁷⁷ maddesi ile 338 sıra numaralı VUK Genel Tebliği'nde⁷⁸ yer alan hükümler çerçevesinde gerçekleştirilmiştir.

⁷² Işık, İsmail, "Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Genel Değerlendirmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı 292, Aralık 2005, s. 47.

⁷³ Yüce, Mehmet, "Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler", *Mevzuat Dergisi*, Sayı 6, Haziran 1999, s.

⁷⁴ Ertaş, Fatih Coşkun, "5024 Sayılı Kanunla Getirilen Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Yaklaşım*, Sayı 135, Mart 2004, s. 42.

⁷⁵ 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

⁷⁶ 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

⁷⁷ 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

⁷⁸ 13.08.2004 tarih ve 25552 sayılı *Resmi Gazete*'de yayımlanmıştır.

1. Enflasyon Düzeltmesi Yapacak Olanlar ve Düzeltmeye Tabi İktisadi Kıymetler ve Mali Tablolar

5024 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere göre, bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile 2004 yılı hesap döneminden itibaren ilk defa bilanço esasına geçen mükellefler enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadır. SPK ve BDDK'nın mali tabloların konsolidasyonu hakkındaki hükümlerine göre mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmuş olan bağlı ortaklık ve iştirakler de 31.12.2003 tarihli bilançolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmak zorundadır.

Enflasyon düzeltmesi uygulaması konusunda ilke olarak mükelleflere seçimlik hak tanınmamıştır. Seçimlik hak tanınması, mükelleflere vergi matrahlarını kendi lehlerine göre ayarlama imkanı sağlayacağından haksız sonuçlar doğurur ki bu durum vergilemede objektiflik ilkesi ile bağdaşmaz⁷⁹.

Enflasyon düzeltmesine sadece parasal olmayan kıymetler tabi tutulur. Çünkü, mali tabloda görünen parasal olmayan kıymetlere ait değerler, mali tablo tarihi itibarıyla bu kıymetlerin satınalma gücünü göstermediğinden düzeltilmeleri gerekir⁸⁰. Parasal olmayan kıymetler, ulusal para değerindeki değişmelere paralel olarak nominal değerleri değişen fakat satın alma gücü aynı kalan kıymetlerdir⁸¹.

338 seri numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre, enflasyon düzeltmesi yapmak zorunda olan mükellefler düzeltme şartlarının varlığı halinde 01.01.2004 tarihinden itibaren düzenleyecekleri mali tablolardan sadece bilançolarını düzeltme işlemine tabi tutmak zorundadırlar.

2. Enflasyon Düzeltmesinin Uygulanma Koşulları

VUK'un mükerrer 298. maddesine göre, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde % 100'den ve içinde bulunulan hesap

⁷⁹ Dikmen, Mustafa Burçin, "Genel Hatlarıyla Enflasyon Düzeltmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı 280, Aralık 2004, s. 115.

⁸⁰ Kocabay, Metin, "Enflasyon Muhasebesi", *Vergi Raporu*, Sayı 70, Nisan-Mayıs 2004, s. 63.

⁸¹ Çelikkaya, Ali, "Gelir ve Kurumlar Vergisinde Enflasyon Düzeltmesi-I", *Yaklaşım*, Sayı 137, Mayıs 2004, s. 210.

döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer. Dönemler arasında dalgalanmaları en aza indirmek amacıyla enflasyon düzeltmesi için bu iki kriterin bir arada aranması koşulu uygun görülmüştür⁸².

Geçici vergi dönemlerinde de mükellefler enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Ancak geçici vergi dönemlerinde son üç hesap dönemi yerine son 36 ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine de son 12 ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde enflasyon düzeltmesi yapılması halinde, takip eden geçici vergi dönemlerinde de, TEFE'deki artış enflasyon düzeltmesi zorunluluğu doğuran hadler altına düşse de enflasyon düzeltmesi yapılmaya devam edilir. Bu geçici vergi dönemlerini içinde bulunduran hesap dönemi sonunda da enflasyon düzeltmesi yapılması zorunludur⁸³. Enflasyon düzeltmesi uygulanmayan bir hesap döneminden sonra şartların yeniden oluşması halinde enflasyon düzeltmesi yapılan en son dönemden başlamak üzere enflasyon düzeltmesi yapılır⁸⁴.

Enflasyon oranlarının düşmesi halinde, yukarıda belirtilen oranları ayarlama konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu, enflasyon düzeltmesi için öngörülen % 100 oranını % 35'e kadar indirmeye ve tekrar yasal seviyesine kadar yükseltmeye, % 10 oranını ise % 25'e kadar yükseltmeye ve yeniden yasal seviyesine indirmeye yetkilidir⁸⁵.

3. Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

Enflasyon düzeltmesi, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını ifade eder. Buna göre, düzeltme işlemi ilk olarak enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak parasal olmayan kalemler belirlenir. Sonra enflasyon düzeltmesinde esas alınacak tutar ve katsayı tespit

⁸² Yılmaz, Nihat-Karaçelebi, Meftun- Türegün, Cengiz, "Türk Vergi Sisteminde Enflasyon Düzeltmesi", *Vergi Raporu*, Sayı 12, Şubat-Mart 2004, s. 35.

⁸³ Işık, a.g.m., s. 48.

⁸⁴ Çelikkaya, a.g.m., s. 209.

⁸⁵ Çakmakçı, Ali, "Enflasyon Düzeltmesinin Etkileri ve Reel Olmayan Finansman (Rof) Maliyeti", *Vergi Dünyası*, Sayı 295, Mart 2006, s. 173.

edilir. Düzeltme katsayısı ile parasal olmayan kalemin enflasyon düzeltmesinde esas alınacak tutarının çarpılması sonucu mali tablolarda yer alacak düzeltilmiş değer bulunur⁸⁶.

Cari dönem bilançosu düzeltmesi kapsamında ilk uygulama; 31.12.2003 tarihi itibarıyla aktif toplamı 7,5 trilyon lirayı ve 2003 yılı cirosu 15 trilyon lirayı aşan mükelleflerin, 2004 yılı 2. geçici vergi dönemine ait 30.06.2004 tarihli bilançolarının düzeltilerek 2004/2. geçici vergi dönem matrahının buna göre tespit edilmesi olmuştur⁸⁷.

Enflasyon düzeltmesi uygulama konusunda ilke olarak mükelleflere seçimlik hak tanımadığı halde ilk uygulama yılında kolaylık sağlamak açısından sadece geçici vergi dönemleri ile sınırlı olmak üzere seçimlik hak tanınmıştır. Birinci geçici vergi döneminde tüm mükelleflere enflasyon düzeltmesi uygulaması konusunda serbesti getirilirken, ikinci, üçüncü ve dördüncü geçici vergi dönemlerinde ciro toplamı 15 trilyon veya aktif toplamı 7,5 trilyon TL'yi aşmayan mükelleflere, 31.12.2003 tarihli bilanço da dahil olmak üzere 2004 yılına ilişkin geçici vergi dönemlerinde de geçerli olmak üzere enflasyon düzeltmesi yapmama gibi bir seçimlik hak getirilmiştir. Ancak birinci geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi şartları gerçekleşmediği için bu seçimlik hak sadece 31.12.2003 tarihli bilançonun düzeltilmesi veya düzeltilmemesi yönünde kullanılmıştır⁸⁸.

2005 yılı geçici vergi dönemleri itibarıyla enflasyon düzeltme koşulları oluşmadığından (2005 yılı birinci geçici vergi döneminde son 36 aylık enflasyon artışı % 57,83, son 12 aylık enflasyon artışı % 8,16⁸⁹, 2005 yılı ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde birinci geçici vergilendirme döneminde olduğu gibi son 36 aylık enflasyon artışı % 100'ün ve son 12 aylık enflasyon artışı % 10'un üzerinde olmadığından) 2005 yılında enflasyon düzeltmesi uygulanmamıştır.

Ancak münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştegal eden mükellefler, 338 ve 348 sıra nolu VUK Genel Tebliğlerinde belirtilen

⁸⁶ Yılmaz-Karaçelebi-Türegün, a.g.m., s. 38.

⁸⁷ Işık, a.g.m., s. 48.

⁸⁸ Dikmen, a.g.m., ss. 115-116.

⁸⁹ 19.04.2005 tarihinde yayımlanan 18 numaralı VUK sirküleri.

esaslar dahilinde, VUK'un mükerrer 298. maddesinin (A) fıkrasının (9) numaralı bendinde istinaden, her halükârda enflasyon düzeltmesi yapmaya devam edecekler. Bu mükellefler düzeltilmiş bilançolarını geçici vergi beyannamelerine eklemek zorunda değillerdir⁹⁰.

C. Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Geçici Vergiye Etkisi

Geleneksel muhasebe sisteminde değer ölçüsü olarak para kullanıldığı ve maliyet bedeli esas alındığı için yüksek enflasyon dönemlerinde mali tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler fiyat artışı karşısında değerlerini korurken, parasal kıymetler ise hareketleri zamanındaki rakamlarla raporlandıklarından nominal değerlerini korurken reel değerleri azalır. Bilançodaki varlıklar ise maliyet değeri ile yer aldıklarından bugünkü değerlerine nazaran daha küçük görünürler ve böylece gelir tablolarında fiktif kârlar yer alır. Bu durumda anlamını yitiren bu iki rakamın oranlanması ile bulunan kâr/öz sermaye veya kâr/sermaye unsurları yanıltıcı bilgi verir⁹¹. Böylelikle vergilendirilen kazançlar gerçek değerinden uzak kazançlar olmaktadır.

Enflasyon düzeltmesi ile işletmede reel kâra ulaşılır, elde edilen sonuç en doğru, en net sonuç olur. Vergilendirilebilir kazancı enflasyonist etkilere maruz kalmadan bir an evvel vergilendirip verginin hazineye intikalini kısaltmak amacıyla kullanılan geçici vergi yöntemini enflasyon düzeltmesi uygulaması destekler durumdadır. Şöyle ki üçer aylık dönemler itibariyle işletmelerin kazançlarının vergilendirilmesini sağlayan geçici vergi, enflasyon düzeltmesi yöntemi kullanılarak işletmenin ulaşılan gerçek kârını vergilendirmektedir. Yani burada enflasyon düzeltmesi ile işletmelerin kazançları enflasyonun sebebiyet verdiği erimeye maruz kalmadan geçici vergi yöntemi ile bir an önce hazineye intikal etmektedir.

⁹⁰ Işık, a.g.m., s. 49.

⁹¹ Kutlu, Hüseyin Ali, "5024 Sayılı Kanunla Getirilen Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebeye Yansımaları", *Yaklaşım*, Sayı 134, Şubat 2004, s. 215, 218.

SONUÇ

Ülkelerin gelişmesine paralel olarak içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik koşullar değişmekte bu da artan toplumsal ihtiyaçları beraberinde getirmektedir. Toplumsal ihtiyaçları kamu hizmetleriyle karşılamak durumunda olan devletin en temel ihtiyacı bu hizmetleri finanse edecek kaynak olmaktadır. Bu bağlamda devletin ihtiyaç duyduğu en önemli kaynak karşılıksız ve cebren alınan vergilerdir. Toplumsal ihtiyaçları olabildiğince yüksek düzeyde karşılayıp toplumsal refahı arttırabilmek için bütçede önemli bir paya sahip olan vergilerin zamanında ve eksiksiz toplanması gerekir.

Beyan esasına dayalı Türk Vergi Sisteminde kazanç vergileri kazancın elde edildiği yılı izleyen yıl içinde beyan edilip ödenir. Bu durumda vergi gelirleri hem gecikmeli olarak hem de enflasyondan kaynaklanan değer kaybına maruz kalarak hazineye intikal etmektedir. Vergiyi doğuran olayla - verginin hazineye intikali arasındaki sürenin kısılmasını sağlamak böylelikle enflasyondan kaynaklanan değer kaybının önüne geçmek ve devletin alacağına bir an önce kavuşması için bir vergi tahsil tekniği olan “kaynakta kesme” ile peşin ödeme yöntemi olan “geçici vergi” müesseseleri ihdas edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesine göre kaynakta kesme; ücretlerde, serbest meslek kazançlarında, ticari kazançlarda, zirai kazançlarda, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanır. Bu gelir unsurlarının içinde en geniş kapsamda ücretlerde uygulanır. Ücretlerin tamamına yakını kaynakta kesme yöntemiyle vergilendirilir.

Kaynakta kesme yönteminin uygulama alanı kurumlar vergisinde, gelir vergisinde olduğu kadar geniş değildir. Dar mükellef kurumlarda kaynak kesme yöntemi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinde, tam mükellef kurumların kâr dağıtımına bağlı kazançları ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesinde yer almaktaydı. 5520 sayılı yeni KVK'da tam mükellef kurumların bazı kazançlarının kaynakta kesme yoluyla vergilendirilmesini sağlamak için 15. madde ihdas edilerek KVK'nın içsel bütünlüğü sağlanmıştır. Önceden KVK'nın 24. maddesinde düzenlenen

dar mükellef kurumlarda kaynakta kesme yeni KVK'da bazı değişikliklere uğrayarak 30. maddede yer almaktadır. Bu madde kapsamında dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettiği bir kısım kazanç ve iratların kaynakta kesme yoluyla vergilendirilmesi, dar mükellef yabancı kuruma kazanç ve irat sağlayanlara vergi kesme sorumluluğunun yüklenmesi, dar mükellef kurumların ülkeyi terk etmelerinde verginin takibine olanak verdiği için vergi güvenliğini sağlamada önemli bir işleve sahiptir.

Harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türü olan Katma Değer Vergisi'nde kaynakta kesme; kamu alacağının güvence altına alınması, kayıp ve kaçığın önlenmesi, sahte veya içeriği itibariyle yanıltıcı belge kullanımının yaygın olduğu iş ve işlemlerde bu olumsuzluğun önüne geçilmesi vb. amaçlarla uygulanmaktadır.

KDV'de kaynakta kesme yöntemi esas itibariyle vergiyi doğuran olay ile verginin hazineye intikali arasındaki süreyi kısaltan bir etki yaratmamaktadır. Ancak bu konunun teze dahil edilmesinin sebebi, kaynakta kesme yönteminin uygulanmaması halinde KDV'nin hiç alınmaması gibi bir sonuç doğurmasıdır. Yani bazı alanlarda KDV'nin hesaplanması ve ödenmesinde ciddi kaçakların olması nedeniyle vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla kaynakta kesme yöntemi uygulamaya konulmuştur. Belirtilen bu yaklaşım doğrultusunda Veraset ve İntikal Vergisi'nde, kaynakta kesme yöntemi vergi güvenlik yöntemi olarak yer alırken Damga Vergisi'nde bu verginin ödeme şeklidir.

Kaynakta kesme yoluyla vergilendirme uygulamada farklı şekillerde yapılmaktadır. Kesinti konusu bir takım gelirler için beyanda bulunulmaz. Böyle bir durumda kaynakta kesme nihai vergilemeye dönüşür. Geliri elde edenlerin beyan dışı kalmasının önüne geçerek vergi gelirlerinin teminat altına alınması amacıyla kesintisi konusu gelirler beyan edilerek beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden kesinti yoluyla alınan vergilerin tamamı ya da bir kısmı indirilir. Bir diğer uygulama ise, kesintiye tabi bazı gelirlerin tamamının beyan edilmemesi, beyan edilen miktar üzerinden kesinti yoluyla alınan vergilerin tamamının indirilmemesidir. Bu uygulama vergi hukukunun genellik ve eşitlik ilkesine ters düşmektedir.

Ülkemizin içinde bulunduğu enflasyonist ortam vergi gelirlerinde erozyona neden olmaktadır. Bundan en çok etkilenen de elde edilen gelirin bir sonraki yılda vergilendirildiği gelir ve kurumlar vergileridir. Hazineye gecikmeli giren bu vergilerin enflasyonun olumsuz etkilerine maruz kalmadan biran evvel hazineye intikali için ön vergileme niteliğinde olan geçici vergi müessesesi Türk Vergi Sisteminde ilk olarak 1982 yılında “peşin vergi” adıyla uygulanmıştır. 1986 yılında KDV’ye bağlı olarak çalışan, “dahili tevkifat” adı altında uygulamaya devam edilmiştir. Bir takım değişiklikler yapılarak 1989 yılında “geçici vergi” adı altında sisteme tekrar girmiştir.

GVK’nın 120. ve KVK’nın 32. maddelerine göre; ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi öderler. Günümüzde geçici vergi, cari dönem kazançları üzerinden hesaplandığı için gelir ve kurumlar vergisi önemli ölçüde geçici vergi yoluyla alınmaktadır.

Vergi sistemimizde geçici vergi müessesenin, kaynakta kesme müessesesi kadar uzun bir geçmişi yoktur. Tahsil sürelerini öne çekmek amacıyla uygulanan bu yöntemlerden kaynakta kesme daha yaygın olarak kullanılmaktadır. Öyle ki özellikle gelir vergisi açısından verginin % 90’ından fazlasını sağlar durumdadır. Vergi sistemimizde kaynakta kesme yönteminin bu kadar etkin kullanılıyor olması amacına en iyi şekilde hizmet ettiği anlamına gelmez. Kaynakta kesme adından anlaşıldığı gibi vergiye tabi gelirin doğduğu sırada vergi kesintisinin yapıldığı bir uygulama olduğundan mükellef vergisi daha önceden alınmış geliri elde etmektedir. Bu durumda vergi yükünü hissetmeyen mükellef aynı zamanda elde etmediği gelirin vergisini öder durumdadır. Bu durumda devlet ihtiyacı olan kaynağa biran evvel ulaşıyorsa da mükellef açısından elde etmediği gelirin vergisini ödemek olumsuz psikolojik baskıya neden olur. Hele bir de devlet elde ettiği kaynağı etkin bir şekilde kullanamazsa ihtiyaçlarının karşılanmadığını düşünen mükelleflerde memnuniyetsizlik artmaya başlar.

Vergi gelirlerinin yeterince toplanamadığı ülkemizde mükellef-vergi idaresi ilişkisi önemlidir. Kaynakta kesme yönteminin uygulama alanı genişledikçe mükellefin biçimsel ödevlerini yerine getiren vergi sorumlusunun da etkinliği artmakta ve dolayısıyla mükellef-idare ilişkisi zayıflamaktadır. Temelde vergi borçlusu-vergi

alacaklısı ilişkisinin var olduğu vergi sistemimizde kaynakta kesme yöntemiyle ön plana çıkan, vergiyi yüklenen vergi sorumlusu adeta vergi mükellefi gibi olmuştur. Zaten vergiyi pek de sıcak karşılamayan vergi borçlusu, vergisini ödemekle mükellef olduğu bilicinden uzaklaşmaktadır.

Amerika’da ve Avrupa ülkelerinde “pay as you earn” (PAYE) ve “pay as you go” (PAYG) isimleri altında uygulanan bu yöntemle verginin sadece yüzde 2-3 civarı tahsil edilmektedir. Bizde ise bu oran gelir vergisinde % 90’lara ulaşmıştır. Bu ülkelerin vergi sistemlerinde, vergilendirmede eşitlik ve genellik ilkesini sağlayan beyan esas geçerlidir. Bizim vergi sistemimizde çağdaş bir usul olan beyan esasına dayalı olsa da subjektif kriterlerden uzak kaynakta kesme yöntemi çok yaygın kullanıldığından uygulamada neredeyse beyan esasının yerini almıştır.

Devlet olma özelliğinin getirdiği toplumsal ihtiyaçlara cevap verme açısından en önemli kaynak olan verginin zamanında ve eksiksiz, enflasyona maruz kalmadan hazineye intikali tabi ki hizmet sunan devlet açısından ve hizmet bekleyen mükellef açısından arzu edilen bir durumdur. Vergi sistemimizdeki tahsile yönelik eksiklikten dolayı vergiyi doğuran olayla hazineye intikali arasındaki süreyi kısaltan yöntemlere hep ihtiyaç duyulmuştur. Kaynakta kesme kullanım alanı bu kadar yaygınlaştırılmadığı sürece, sık sık değiştirilen kanunlara maruz kalmadan belli bir düzen içinde oturtulduğu sürece amaca hizmet edecek bir yöntemdir. Gerçekten ihtiyaç duyulan alanlarda kullanırsa vergi sistemindeki bazı eksiklikleri törpüleyebilir. Mesela son yıllarda KDV’de kamu alacağını güvence altına almak amaçlı kullanılan kaynakta kesme yönteminin uygulama alanı genişletilmiştir.

Vergilerin tahsil süresini kısaltmak amacıyla uygulanan bir diğer yöntem olan geçici vergi de bünyesinde bir takım sakıncaları ve yararları barındırmaktadır. Ülkemizde vergi denetimi etkin bir şekilde gerçekleştirilemediğinden devletin ileride alacağı vergiye mahsuben tahsil edilen geçici vergi kamu gelirini arttırır. Geçmiş yıl değil de cari yıl kazançları üzerinden hesaplanması cari yılda kazanmayan mükelleflerin cari yılda geçici vergi ödeme zorunluluğunu ortadan kaldırmıştır. Böylece mükellef geçmiş yılda kâr elde etmiş olsa da cari yılda zararı varsa zarar ettiği için geçici vergi ödemiyo. Ama bu durum beraberinde bir sonraki yılda ödenecek verginin gelirin elde

edildiği yılda tahsilini getirdiği için özellikle durgunluk dönemlerinde mükellef açısından sıkıntı yaratabilir. Ama devlet açısından bakarsak vergi alacağını enflasyon koşullarına maruz kalmadan bir an önce tahsil etmektedir.

Gelirlerini elde etmeden vergilerinin önemli bir kısmını kaynakta kesme yoluyla ödeyen mükellefler diğer mükelleflerle kıyaslandığında adaletsiz bir durum ortaya çıkıyor. Kaynakta kesmeye tabi olmayıp geçici vergi yöntemi uygulayan mükelleflerin varlığı bu adaletsiz durumu biraz yumuşatıyor.

Geçici vergi uygulamasında geçici verginin % 10'unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde % 10'unu aşan kısım ikmalen veya re'sen tarh edilmektedir. Eksik beyan edilen % 10'luk kısım hata payı olarak kabul edilerek iyi niyetli mükellefin korunması amaçlanmıştır. Ama matrahının olması gerektiği gibi, doğru beyan eden mükellef beyana dair verginin tamamını öderken hiç beyanda bulunmayan mükellef % 10'a isabet eden tutar kadar az vergi ödüyor. Bu durum beyanda bulunan mükellef açısından adaletsiz bir durumdur. Ayrıca % 10'luk hata payı uygulaması suistimale açık bir uygulamadır. Bu nedenlerden dolayı ikmalen veya re'sen tarhiyata sebebiyet veren % 10'luk hata payı uygulamasının kaldırılması daha uygun olacaktır.

Üçer aylık taksitler itibariyle bir yılda dört dönemde tahsil edilen geçici vergide son ödeme süresinin yıllık beyannamelerin beyan gününe oldukça yakın olduğu ve işletmelere ve muhasebecilere iş yükü getirdiği için geçici vergide son dönemin gereksiz olduğu ve kaldırılması gerektiği yönünde görüşler vardır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, geçici verginin son ödeme süresi ile yıllık beyannamelerin ilk beyan günü değil, geçici verginin son ödeme süresi ile yıllık vergilerin son ödeme süreleri dikkate alınmalıdır. Böylelikle süre savunulanın aksine uzamakta ve geçici vergide son dönem uygulamasının gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Ayrıca günden güne gelişen teknolojinin yardımıyla geçici vergide son dönem muhasebecilere ve işletmelere iş yükü getirmemektedir. ABD'ye ve diğer bazı batılı ülkelerin modern vergi sistemlerine baktığımızda oralarda da geçici verginin dört taksitte alındığını yani son dönemin de kullanıldığını görmekteyiz.

Önceki dönemde ödenen geçici verginin sonraki dönemlerde ödenen geçici vergiden mahsubuna ilişkin düzenleme içermeyen geçici vergide bu konuda eksiklik

vardır. Yıllık beyannamede mahsupta ödenmemiş geçici verginin mahsubu yapılmakta, gecikme zammı uygulanmaktadır. Bu duruma, geçici verginin dönemleri itibariyle mahsuba dair hükümler getirilerek uygulamadaki eksiklik giderilmelidir.

Türk vergi sisteminde kaynakta kesmeye göre daha yeni bir sistem olan geçici vergi zamanla içinde barındırdığı eksiklikleri giderecek düzenlemelerle donatılırsa vergi tahsilatını öne çekmede kullanılacak etkin bir yöntem olabilir.

Vergisini vadesinden önce ödeyen mükelleflere indirim imkanı getiren erken ödeme sistemi verginin ödenmesini cazip hale getirerek mükellefleri vergi borçlarını vadesinden önce ödemeye teşvik etmektedir. Böylelikle vergi borcunu indirimli ödeyen mükellef daha az vergi yükü hissetmekte hazine ise vergi alacağına daha kısa sürede kavuşarak vergi gelirini garanti altına almaktadır. Vergi sistemimizde bir yıl süreyle uygulandıktan sonra 1997’den itibaren uygulanmasına son verilen erken ödeme sistemi vergiyi doğuran olayla verginin hazineye intikali arasındaki sürenin kısaltılması amacıyla kullanılan kaynakta kesme ve geçici vergi yöntemlerini desteleyen bir niteliğe sahiptir.

Vergiyi doğuran olayla verginin hazineye intikali arasındaki süreyi kısaltan diğer bir uygulama uzlaşma müessesesidir. Vergi alacaklısı ile vergi borçlusunun aralarındaki vergi uyuşmazlığının yargı yoluna gitmeye gerek kalmadan karşılıklı ödünlerle gidermek üzere anlaşmaları temeline dayanan uzlaşma müessesesi vergilerin hazineye intikal süresini kısaltır. Vergilerin tahsili açısından uyuşmazlık yaşayan vergi alacaklısı ve vergi borçlusunun kendi aralarında kendi istek ve iradelerine uygun olarak uzlaşmaları uyuşmazlığın uzun süreçlerin yaşanacağı ve belki de vergi alacaklısı aleyhine çözümleneceği yargı yoluna intikal etmesini engeller. Böylelikle vergi alacaklısı olması gerekenden az olsa da daha kısa sürede vergi alacağını garantilemiş olur.

Vergiyi doğuran olayla hazineye intikali arasında süreyi kısaltmak amacıyla Türk vergi sisteminde ihdas edilen bu müesseselere dair ilgili kanunlar içinde vergi sistemimizin ihtiyaçlarına cevap verecek tarzda düzenleme yapılarak uygulama alanları gerektiği gibi belirlenip etkin şekilde kullanılırsa gerçekten de Türk vergi sisteminde her zaman süregelmiş “Vergi alacaklarının gerektiği gibi toplanamayıp ulaşılmak istenen vergi gelirleri hedefine ulaşamama” sorunu büyük ölçüde çözülebilir.

KAYNAKLAR

- Akbulut, Ali Rıza, “Geçici Vergide İlave Tarhiyata Konu Edilecek Vergi Tutarının Hesaplanması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 226, Haziran 2000, s. 126.
- Akdoğan, Abdurrahman, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, 1980.
- Akıl, Mustafa, “İşgücü Hizmetlerinde KDV Tevkifatı”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 33, Nisan 2006.
- Aksoy, H. Ümit, “Ticaret Borsaları ve Borsada Tescil Ettirilen Zirai Ürünlerde Gelir Vergisi Tevkifatı Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 243, Kasım 2001, s. 51.
- Aksoy, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.
- _____, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1996.
- Akyol, Emin, “Stopaj Tam Mükellefler İçin Hangi Hallerde Nihai Vergilemedir?”, *Maliye Postası Dergisi*, 15 Şubat 2000, s. 32.
- Akyol, Emin-Küçük, Muzaffer, “Geçici Vergi Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 232, Aralık 2000, s. 34.
- _____, *Bütün Yönleriyle Geçici Vergi*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.
- Akyol, M. Emin, “Geçici Vergide Ödenecek Tutarın Tespiti ve Kazanç Vergilerinden Mahsubu”, *Vergi Dünyası*, Sayı 231, Kasım 2000, s. 13.
- _____, “Geçici Vergide Yeni Sisteme Yönelik Eleştiriler”, *Yaklaşım*, Sayı 121, Ocak 2003, s. 123.
- _____, “Gelir Vergisi Stopajı ve Nihai Vergilemeye Dönüştüğü Haller”, *Yaklaşım*, Sayı 123, Mart 2003, s. 51.
- _____, “Kâr Paylarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, *Maliye Postası Dergisi*, 15 Mayıs 2000, ss. 50-51.
- _____, “Ticari Kazanç Sayılan Menkul Sermaye İratlarında Stopaj ve Mahsup Sorunu”, *Vergi Dünyası*, Sayı 227, Temmuz 2000, s. 30.
- Aliefendioğlu, Yılmaz, *Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)*, Ankara 1975.

- Arı, Nihat, “Tasfiye, Devir ve Şekil Değişirme Halinde Geçici Vergi”, *Vergi Raporu*, Sayı 56, Aralık-Ocak 2002, s. 60.
- Arpacı, Altar Ömer, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Sorumluluğu Uygulamaları”, *Vergi Sorunları*, Sayı 188, Mayıs 2004, s. 37.
- Arslan, Mehmet, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Aslan, İsmail, “Geçici Vergi Döneminde Ödenen Stopaj Gelir Vergilerinin Hesaplanan Geçici Vergiden Mahsup Edilmemesi Halinde Sonradan Düzeltme Konusu Yapılıp Yapılamayacağı”, *Yaklaşım*, Sayı 104, Ağustos 2001, s. 165.
- _____, “Geçici Vergide Vergilendirme Dönemi ve Geçici Vergi Beyannamesinin Dizaynı”, *Yaklaşım*, Sayı 110, Şubat 2002, s. 204.
- Aslan, M. Hanifi, *Enflasyonist Finansman Politikası*, Bursa: Ak-Bil Yayıncılık, 1. Baskı, Bursa, 1997.
- Atay, Tezcan, “Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği – 1”, *Yaklaşım*, Sayı 97, Ocak 2001, s. 148.
- _____, “Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler İle Geçici Vergilerin Mahsup ve İadesi Uygulaması ve Bir Örnek-1”, *E. Yaklaşım*, Sayı: 11, Haziran 2004.
- _____, “Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler İle Geçici Vergilerin Mahsup ve İadesi Uygulaması ve Bir Örnek-II”, *E-Yaklaşım*, Sayı 12, Temmuz 2004, s. 362.
- Ateşli, D. Erkan, “Dar Mükellef Tüzel Kişilerin Türkiye’de Elde Ettikleri Menkul Kıymet Kazancının Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım*, Sayı 88, Nisan 2000, ss. 184-185.
- Bahar, Cevdet Okan, “Unutularak Mahsubu Yapılamayan Geçici Verginin İadesi veya Mahsubu Yapılabilir mi?”, *Yaklaşım*, Sayı 96, Aralık 2000, s. 222.
- Başak, Levent, “Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü Maddesi Hükmü Uyarınca Kurum Kazançlarında Gelir Vergisi Stopajı”, *Vergi Sorunları*, Sayı 187, Nisan 2004, s. 68.
- _____, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (22-31 Maddelerinin Yorum ve Açıklamaları), *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 215, Ağustos 2006, s. 299.
- Batirel, Ömer Faruk, “Amerikan Federal Gelir Vergisi (1997)”, *Vergi Sorunları*, Sayı 103, Nisan 1997, s. 13.
- Bayraktar, Bekir-Turan, Süleyman, “İşgücü Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 295, Mart 2006, s. 48.

- Bernard P. Herber; *Modern Public Finance*, Fifth Edition, Richard D. Irwing Homewood Inc, USA, 1983.
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, Ankara: Yargı Yayınevi, 2000.
- Budak, Yılmaz, “Re’sen ve İkmalen Tarhiyatlarda Geçici Vergi Matrahının Hesaplanması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 280, Aralık 2004, s. 36.
- Bulut, Günnur, “Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı ve Etkinliği” (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 1996).
- Bulutoğlu, Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, 6. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1997.
- _____, *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1981.
- Cesur, Zekeriya, “Geçici Vergi Uygulamasında Mahsup İşlemleri”, *Vergi Raporu*, Sayı 62, Aralık-Ocak 2003, s. 100.
- Çakmak, Timur, “Geçici Vergide 4444 Sayılı Kanun’la Yapılan Değişiklikler ve Geçici Vergide Dönemsellik Esasının Uygulanması-II”, *Maliye Postası Dergisi*, 15 Ekim 1999, s. 42.
- Çakmakçı, Ali, “Enflasyon Düzeltmesinin Etkileri ve Reel Olmayan Finansman (Rof) Maliyeti”, *Vergi Dünyası*, Sayı 295, Mart 2006, s. 173.
- Çelikkaya, Ali, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Enflasyon Düzeltmesi-I”, *Yaklaşım*, Sayı 137, Mayıs 2004.
- Çolak, Mustafa, “İstihkak Ödemelerinde ve Vakıf-Derneklere Ait Gayrimenkul Kiralamalarında Stopaj Uygulaması-1”, *Yaklaşım*, Sayı 139, Temmuz 2004, s. 95.
- _____, *Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2004.
- Değer, Nuri, *Damga Vergisi Uygulaması*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- Demirci, Azmi, “Gelir Vergisi Tevkifatlarının Mahsubu ve (Mahsuben veya Nakden) İadesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 250, Haziran 2002, s. 55.
- Dikmen, Mustafa Burçin, “Genel Hatlarıyla Enflasyon Düzeltmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 280, Aralık 2004, s. 115.
- Dnş. 4. D. 21.1.1971 Gün ve E. 1969/5563.K.7 V330.

- Doğruöz, Ahmet Bumin, *Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 1992.
- , "Stopajların İleride Doğacak Vergi Borçlarına Mahsubu", *Yaklaşım*, Sayı 132, Aralık 2003, s. 43.
- Durak, Gündoğan, "İşgücü Hizmetlerinde KDV Tevkifatı", *Vergi Dünyası*, Sayı 294, Şubat 2006, s. 106.
- Durgun, Ercan, "Vergi Kanunlarında Dönemsellik İlkesi ve Özellik Arz Eden Durumlar", *Vergi Dünyası*, Sayı 244, Aralık 2001, s. 163.
- Durlanık, S. Sabit, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", *Vergi Dünyası*, Sayı 268, Aralık 2003, s. 25.
- Edizdoğan, Nihat, *Kamu Maliyesi 2*, 5. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2000.
- Enginay, Akif, *Vergi Hukuku*, 14. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1990.
- Erdem, Metin - Şenyüz, Doğan - Tatlıoğlu, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 1996.
- Erdim, Aydın, "Dağıtılan Kârın Vergilendirilmesi", *Maliye Postası Dergisi*, 1 Aralık 2003, s. 46.
- Ermin, İrfan, "Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması (Vergi Sorumluluğu)-3", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı 379, 1 Kasım 2002, s. 121.
- , "Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması (Vergi Sorumluluğu)-2", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı 378, 15 Ekim 2002.
- Ernst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide 2002*, Ernst & Young Global Limited, 2002.
- Ertaş, Fatih Coşkun, "5024 Sayılı Kanunla Getirilen Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebeleştirilmesi", *Yaklaşım*, Sayı 135, Mart 2004, s. 42.
- Gelir Vergisi Rehberi*, 5. Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005.
- Gençyürek, Levent - Esenboğa, Erkan, "Tevkif Suretiyle Kesilen Vergilerin İadesi", *Vergi Sorunları*, Sayı: 189, Haziran 2004, s. 8.
- Gerçek, Adnan, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 54, Sayı 3 (2005), ss. 160-161.
- , *2006 Yılı Mali Rehberi*, Bursa 2006.

- _____, *Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği*, Bursa: Ekin Kitabevi, 2003.
- Güçlü, Süleyman, “Gelir ve Kurumlar Vergisi İle Katma Değer Vergisinde İade ve Mahsup İşlemleri”, *Vergi Sorunları*, Sayı 206, Kasım 2005, s. 9.
- Güneş, Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 1. Baskı, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 1998.
- Gürbüzer, Selma, “Enflasyonun Vergi Gelirlerinin Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)”, *Hazine Dergisi*, Sayı 7, Temmuz 1997, s. 2.
- Güzel, Bayram - Sivrikaya, Hamza, “KDV Tevkifatı Uygulamasına İlişkin Oluşabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 10, Mayıs 2004.
- Güzel, Bayram, “Geçici Verginin Mahsubu ve Mahsup Sonrası Kalan Geçici Verginin Durumu”, *Yaklaşım*, Sayı 103, Temmuz 2001, s. 151.
- Haller, Heinz, *Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri*, Çev. Salih Turhan, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1974.
- Işık, Ekrem, “İkmalen veya Re’sen Tarhiyatta Geçici Verginin Hesaplanması”, *Vergi Sorunları*, Sayı 210, Mart 2006, s. 10.
- Işık, İsmail, “Enflasyon Düzeltmesi Uygulamasının Genel Değerlendirmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 292, Aralık 2005, s. 47.
- İpek, Selçuk, “Geçici Vergi: Teorik Yapı İstikrarsız Uygulamalar ve Günümüzdeki Durum”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 21, Nisan 2005, s. 564.
- Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, 1987.
- Kapalı, İrfan - Öz, Ersan, “AB’de Vergilendirme ve Hollanda Gümrük İdaresi”, Şubat 2005, http://www.alomaliye.com/makaleler_subat_05.htm (13.08.2006)
- Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2002.
- Kaygusuz, Sait Y.-Dokur, Şükrü, *Enflasyon Düzeltmesi ve Uygulamaları*, 1. Baskı, Bursa: Alfa/Aktüel Kitabevi, 2004.
- Kaynak, Harun, “91 Seri No’lu KDV Genel Tebliğiyle Bir Kısım Hizmet İşlemlerinde Değiştirilen Tevkifat Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 272, Nisan 2004, s. 92.
- _____, “Geçici Vergi Uygulamalarında Anayasaya Aykırılık”, *Vergi Dünyası*, Sayı 251, Temmuz 2002, s. 64.

- Kelecioğlu, M. Aykut, “Katma Değer Vergisi Tevkifatı Uygulamasında Yapılan Son Değişiklikler”, *E-Yaklaşım*, Sayı: 30, Ocak 2006.
- Keskin, Ömer, “Kâr Paylarının Vergilendirilmesinde Son Durum”, *Vergi Dünyası*, Sayı 265, Eylül 2003, s. 103.
- Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku*, 14. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2002.
- Kızılot, Onur, “İngiltere ve Almanya’da En Az Geçim İndirimi ve Vergi Oranları”, *Yaklaşım*, sayı 122, Şubat 2003, s. 265.
- Kızılot, Şükrü, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması* (Föy-Volan), Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.
- Kocabay, Metin, “Enflasyon Muhasebesi”, *Vergi Raporu*, Sayı 70, Nisan-Mayıs 2004, s. 63.
- Kurumlar Vergisi Rehberi*, Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2005.
- Kutlu, Hüseyin Ali, “5024 Sayılı Kanunla Getirilen Enflasyon Düzeltmesi ve Muhasebeye Yansıması”, *Yaklaşım*, Sayı 134, Şubat 2004, s. 215, 218.
- Küçük, Muzaffer, “Geçici Vergi Uygulaması ve Geçici Vergide Dönem Sonu İşlemleri”, *Vergi Dünyası*, Sayı 292, Aralık 2005, s. 53.
- _____, “Son Geçici Vergi Dönemi Kaldırılmalıdır”, *Vergi Dünyası*, Sayı 236, Nisan 2001, s. 82.
- Musaballı, Hakkı, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul 1978.
- Nadaroğlu, Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 2. Baskı, İstanbul, 1976.
- Oktar, Kemal, “KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasında Doğan KDV İadeleri (I)”, *Mali Pusula*, Sayı 13, Ocak 2006, s. 16.
- _____, “KDV Tevkifatı ve Tevkifat Uygulamasından Doğan KDV İadeleri (II)”, *Mali Pusula*, Sayı 14, Şubat 2006, s. 29.
- Öğredik, Güray, “Yıllık Beyanname Üzerinde Hesaplanan Gelir veya Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilen Tevkif Yoluyula Kesilen Vergilerin ve Geçici Vergilerin Nakden veya Mahsuben İadesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar İle KDV İade Alacaklarının Diğer Vergi Borçlarına Mahsubunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, *E-Yaklaşım*, Sayı 33, Nisan 2006, s. 571.
- Öncel, Muallâ - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş Ocak 2005 Değişiklikleri İşlenmiş 12. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005.

- Örmeci, Musa, “Dar Mükellef Yabancı Kurumların Vergilendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 85, Eylül 1988, s. 3.
- Öz, Ersan - Akdemir, Tekin, “ABD Vergi Sistemi”, *Vergi Sorunları*, Sayı 168, Eylül 2002, s. 88.
- Özbalcı, Yılmaz, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (Föy-Volan), Oluş Yayıncılık, Ocak 2005.
- Özer, İlhan, *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması*, Ankara: Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 187, 1979.
- Öztürk, Nevzat, “Geçici Vergi ve % 10 Eksik Beyan Uygulaması”, *Vergi Raporu*, Sayı 47, Haziran-Temmuz 2000, s. 63.
- Paker, İbrahim Erten, “Geçici Vergide Son Dönem Gerekli mi?”, *Yaklaşım*, Sayı 109, Ocak 2002, s. 175.
- Palamut, Mehmet E., “Vergi Mahremiyeti ve Yüzsüzler”, *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Ocak-Şubat 1993, s. 49.
- Pricewaterhousecoopers, “Corporate Taxes in France”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDJHG?OpenDocument>, (13.08.2006).
- Pricewaterhousecoopers, “Corporate Taxes in Germany”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHR8?OpenDocument>, (13.08.2006).
- Pricewaterhousecoopers, “Corporate Taxes in Germany”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHR8?OpenDocument>, (13.08.2006).
- Pricewaterhousecoopers, “Corporate Taxes in United Kingdom”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHD8?OpenDocument>, (13.08.2006).
- Pricewaterhousecoopers, “Corporate Taxes in USA”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDGMY?OpenDocument> (13.08.2006).
- Pricewaterhousecoopers, “Individual Taxes in Germany”, *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHRG?OpenDocument>, (13.08.2006).
- Pricewaterhousecoopers, “Individual Taxes in United Kingdom”, *Worldwide Tax Summaries Online*,

<http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts/wwts.nsf/id/MTHN-6QDHD7?OpenDocument>, (13.08.2006).

Pricewaterhousecoopers, "Individual Taxes in USA", *Worldwide Tax Summaries Online*, <http://www.taxsummaries.pwc.com/uk/wwts.nsf/id/MTHN-6QDGKE?OpenDocument>, (13.08.2006)

Sargın, Melek, "Geçici Vergi Beyanında Özellikli Konular", *Mali Pusula*, Sayı 6, Haziran 2005, s. 46.

_____, "Geçmiş Dönemlere İlişkin Geçici Verginin Eksik Beyanı Halinde % 10'luk Yanılma Payı", *Maliye Postası Dergisi*, 1 Aralık 2000, s. 47.

_____, "Ölüm Halinde Geçici Vergi Uygulaması", *Maliye Postası Dergisi*, 1 Eylül 2001, s. 64-65.

Sarı, Mustafa Ali, "Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kaynakta Vergileme" (Basılmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü), 2001.

Sebahattin Benlikol, Hilal Müftüoğlu, *Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi* (1998), İstanbul: Ticaret Odası Yayını, Yayın No: 2000-25, 2000.

Semercigil, Murat, *Kurumlar Vergisi Kanunu ve Açıklamaları*, Ankara 1995.

Sivrikaya, Hazma, "Mahsup Edilemeyen Geçici Verginin İadesinde Yazılı Başvuru Şartı Sorunu", *Maliye ve Sigorta Yorumları*, Sayı 363, 1 Mart 2002, s. 123.

Sönmez, Erdal, "Yıl İçinde Başlayıp Aynı Yıl İçinde Biten İnşaat İşlerinden Elde Edilen Kazancın Geçici Vergi Yönünden Beyan Edileceği Dönem", *Yaklaşım*, Sayı: 157, Ocak 2006, s. 135.

_____, "Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici Kabulün İdarece Onaylandığı Tarihten Sonra Alınan İstihkakların Gelir Vergisi Tevkifatı ve Geçici Vergi Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım*, Sayı 160, Nisan 2006, s. 138.

Şanver, Salih, *Enflasyon Ortamında Muhasebe, Finansman ve Vergi Problemleri*, İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme F. Muhasebe Enstitüsü Yayını, 1974.

Şeker, Sakıp, *Dönem Sonu İşlemleri* (Föy-Volan), Yaklaşım Yayınları, 2000.

Şen, Hüseyin, "Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma", *Maliye Dergisi*, Sayı 143, Mayıs-Ağustos 2003, s. 32.

Şenyüz, Doğan, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, 3. Basım, Bursa: Ekin Kitabevi, 2006.

_____, *Türk Vergi Sistemi*, 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2005.

- _____, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları, 2005.
- _____, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, 2. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1997.
- Tanzi, Vito, “Inflation, Real Tax Revenue, and the Case for Inflationary Finance: Theory With and Application to Argentina”, *IMF Staff Papers*, Vol. 25, No: 3 (September 1978), ss. 423-424.
- Taş, Metin, *Vergi Hukuku (Genel Esaslar)*, Bursa: Ekin Kitabevi Yayınları.
- Tekin, Cem, “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Menkul Kıymet Gelirlerinin Yeni Sistem Çerçevesinde Vergilendirilmesi”, *Yaklaşım*, Sayı 160, Nisan 2006, s. 102, 104.
- _____, “İdari İşlem veya Eylem Olmamasına Rağmen Vergi Tevkifatının İdari Dava Konusu Olması”, *Yaklaşım*, Sayı 117, Eylül 2002, s. 98.
- Tuğlu, Ali, “Ödenmeyen Kiralarda Gelir Vergisi Stopajı”, *Maliye Postası Dergisi*, 1 Kasım 2004, s. 59.
- Tuncer, Selahattin, *Kamu Maliyesi*, İstanbul 1969.
- _____, *Vergi Uygulamaları*, 4. Baskı, İstanbul: AR Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983.
- Turanlı, Dursun Ali, “4842 Sayılı Yasaya Göre Kurumlarda Dönem Kârının Vergilendirilmesi Kârın Dağıtılması Halinde Stopajının Yapılması”, *E. Yaklaşım*, Sayı 10, Mayıs 2004.
- Turhan, Salih, *Vergi Teorisi ve Politikası*, 5. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.
- Türk, İsmail, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 1992.
- Türker, Yalçın, “Dar Mükellefiyet Tabi Kurumların Elde Ettikleri Serbest Meslek Kazançları Üzerinden KVK’nın 24. Maddesi Uyarınca Yapılacak Vergi Tevkifatı”, *Vergi Dünyası*, Sayı 257, Ocak 2003, s. 111.
- Ufuk, Mehmet Tahir, “Stopaj Yoluyla Kesilen Vergilerin Gelir ve Kurumlar Vergilerinden Mahsup ve İade Esasları”, *Yaklaşım*, Sayı 137, Mayıs 2004, s. 96.
- Uluatam, Özhan, *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Ankara: Seçkin Yayınevi, 1995.
- Unutmaz, N. Cevahir Bolat, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu (14-16 maddelerinin Yorum ve Açıklamaları), *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 215, Ağustos 2006, s. 180.

- Vural, İrfan, “96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği Uyarınca İş Gücü Hizmeti Alımları Nedeniyle Yapılacak KDV Tevkifatı”, *Yaklaşım*, Sayı 157, Ocak 2006, s. 124.
- Yalçın, Hasan, “Ticari Kazançta Elde Etme, Tahakkuk Esası ve Dönemsellik İlkesi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 230, Ekim 2000, s. 47.
- Yalçın, Hüseyin - Esenboğa, Erkan, *Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kâr Dağıtımında Stopaj*, 2. Baskı, İstanbul: Kılavuz Yayınları.
- Yıldız, A. Murat-Tekin, Cem, Kurumlar Vergisi Rehberi, *Vergi Sorunları*, Sayı 187, Nisan 2004, s. 187.
- Yılmaz, Nihat-Karaçelebi, Meftun- Türegün, Cengiz, “Türk Vergi Sisteminde Enflasyon Düzeltmesi”, *Vergi Raporu*, Sayı 12, Şubat-Mart 2004, s. 35.
- Yüce, Mehmet, “Enflasyon Muhasebesi ve Bu Bağlamda Türk Vergi Sisteminde Yer Alan Düzenlemeler”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı 6, Haziran 1999, s.
- Zorlu, Selahaddin, *Vergi Hukuku*, Ankara: Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Yayın No: 1980/222, 1981.
- 13.08.2004 tarih ve 25552 sayılı *Resmi Gazete*.
- 19.04.2005 tarihinde yayımlanan 18 numaralı VUK sirküleri.
- 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı *Resmi Gazete*.
- 23.07.2006 tarih ve 26237 Sayılı *Resmi Gazete*.
- 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı *Resmi Gazete*.
- 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı *Resmi Gazete*.
- 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı *Resmi Gazete*.
- 30/12/1993 tarih ve 21804 Sayılı *Mükerrer Resmi Gazete*.
- 31/12/1993 tarih ve 21805 Sayılı *Resmi Gazete*.
- 31/12/2004 tarih ve 25687 (3. Mük.) Sayılı *Resmi Gazete*.

EKLER

Ek Tablo 1. 1996 ve 1997 Yıllarında Türk Vergi Sisteminin Ortalama Gecikme Süresi

(Milyar TL.)

VERGİ TÜRLERİ	1996 YILI				1997 YILI			
	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)
a. Gelirden Alınan Vergiler	862.627	38,44			1.893.348	39,9		
1. Gelir Vergisi	675.558	30,1			1.500.198	31,61		
- Beyana Dayanan Gelir Vergisi	64.679	2,88	12,1	34,85	111.151	2,34	12,1	28,31
- Götürü Usulde Gelir Vergisi	9.353	0,42	4,7	1,97	16.953	0,36	4,7	1,69
- Gelir Vergisi Kesintisi	574.295	25,59	1,2	30,71	1.325.238	27,93	1,2	33,52
- G.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	27.231	1,21	1,2	1,45	46.856	0,99	1,2	1,19
2. Kurumlar Vergisi	187.069	8,34			393.150	8,28		
- Beyana Dayanan K.V.	96.021	4,28	13,1	56,07	207.866	4,38	13,1	57,38
- Kurumlar Vergisi Kesintisi	7.839	0,35	1,2	0,42	14.283	0,3	1,2	0,36
- K.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	83.209	3,71	1,2	4,45	171.001	3,6	1,2	4,32
b. Servetten Alınan Vergiler	18.637	0,83			35.487	0,75		
1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	16.773	0,75	4,0	3,00	32.541	0,69	4,0	2,76
2. Veraset ve İntikal Vergisi	1.864	0,08	32,0	2,56	2.946	0,06	32,0	1,92
c. Mal ve Hizm. Al. Vergiler	970.862	43,26			1.985.244	41,83		
1. Dahilde Alınan KDV	419.167	18,68	1,4	26,15	861.262	18,15	1,4	25,41
2. Ek Vergi	42.835	1,91	1,4	2,67	57.971	1,22	1,4	1,71
3. Taşıtlar Alım Vergisi	36.318	1,62	0,0	0,0	77.375	1,63	0,0	0,0
4. Akaryakıt Tüketim Vergisi	303.915	13,54	1,2	16,25	637.472	13,43	1,2	16,12
5. BSMV	56.998	2,54	1,0	2,54	114.761	2,42	1,0	2,42
6. Damga Vergisi	57.349	2,56	1,2	3,07	122.941	2,59	1,2	3,11
7. Harçlar	54.280	2,42	0,0	0,0	113.462	2,39	0,0	0,0
d. Dış Tic. Alınan Vergiler	387.147	17,25			826.211	17,41		
1. Gümrük Vergileri	62.109	2,77	0,0	0,0	123.622	2,61	0,0	0,0
- Akar. Dışı Mad. Al. G. Ver.	54.290	2,42	0,0	0,0	111.748	2,35	0,0	0,0
- Akaryakıt Al. Güm. Ver.	7.761	0,35	0,0	0,0	11.790	0,25	0,0	0,0
- Tek ve Maktu Ver.	58	0	0,0	0,0	84	0	0,0	0,0
2. İthalde Alınan KDV	323.859	14,43	0,0	0,0	700.300	14,76	0,0	0,0
3. Diğer Dış Ticaret Gelirleri	1.1798	0,05	0,0	0,0	2.289	0,05	0,0	0,0
e. Kald. Vergi Artıkları**	4.821	0,21	0,0	0,0	5.194	0,11	0,0	0,0
TOPLAM:	2.244.094	100		1,86	4.745.484	100		1,80

(*) Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Kaldırılan Vergilerin içine dahil edilmiştir.

Ek Tablo 2. 1998 ve 1999 Yıllarında Türk Vergi Sisteminin Ortalama Gecikme Süresi

(Milyar TL.)

VERGİ TÜRLERİ	1998 YILI				1999 YILI			
	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)
a. Gelirden Alınan Vergiler	4.230.135	45,84			6.484.459	43,79		
1. Gelir Vergisi	3.481.752	37,73			4.935.400	33,33		
- Beyana Dayanan Gelir Vergisi	289.372	3,14	112.1	37,99	480.315	3,24	12.1	39,20
- Götürü Usulde Gelir Vergisi	29.888	0,32	4.7	1,50	3.100	0,02	4.7	0,09
- Gelir Vergisi Kesintisi	3.075.931	33,33	1.2	40,00	4.341.423	29,32	1.2	35,18
- G.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	86.561	0,94	1.2	1,13	110.562	0,75	3.0	2,25
2. Kurumlar Vergisi	748.383	8,11			1.549.059	10,46		
- Beyana Dayanan K.V.	360.178	3,9	13.1	51,09	502578	3,39	13.1	44,41
- Kurumlar Vergisi Kesintisi	70.801	0,77	1.2	0,92	47728	0,32	1.2	0,38
- K.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	317.404	3,44	1.2	4,13	998753	6,75	3.0	20,25
b. Servetten Alınan Vergiler	72.694	0,79			136.646	0,92		
1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	65.867	0,71	4.0	2,84	126.123	0,85	4.0	3,40
2. Veraset ve İntikal Vergisi	6.827	0,07	32.0	2,24	10.523	0,07	20.0	1,40
c. Mal ve Hizm. Al. Vergiler	3.605.771	39,07			6.109.223	41,26		
1. Dahilde Alınan KDV	1.589.060	17,22	1.4	24,11	2.433.224	16,43	1.4	23,00
2. Ek Vergi	70.046	0,76	1.4	1,06	144.525	0,98	1.4	1,37
3. Taşıt Alım Vergisi	128.180	1,39	0.0	0,0	203.494	1,37	0.0	0,0
4. Akaryakıt Tüketim Vergisi	1.069.631	11,59	1.2	13,91	2.247.996	15,18	1.2	18,22
5. BSMV	315.098	3,41	1.0	3,41	466.024	3,15	1.0	3,15
6. Damga Vergisi	240.718	2,61	1.2	3,13	355.545	2,4	1.2	2,88
7. Harçlar	193.038	2,09	0.0	0,0	258.415	1,75	0.0	0,0
d. Dış Tic. Alınan Vergiler	1.317.351	14,27			1.976.958	13,35		
1. Gümrük Vergileri	176.051	1,91	0.0	0,0	239.139	1,62	0.0	0,0
- Akar. Dışı Mad. Al. G. Ver.	168.086	1,82	0.0	0,0	234.727	1,59	0.0	0,0
- Akaryakıt Al. Güm. Ver.	7.829	0,08	0.0	0,0	4.235	0,03	0.0	0,0
- Tek ve Maktu Ver.	136	0	0.0	0,0	177	0	0.0	0,0
2. İthalde Alınan KDV	1.136.023	12,31	0.0	0,0	1.731.075	11,69	0.0	0,0
3. Diğer Dış Ticaret Gelirleri	5.277	0,06	0.0	0,0	6.744	0,05	0.0	0,0
e. Kald. Vergi Artıkları**	2.645	0,03	0.0	0,0	99.981	0,68	0.0	0,0
TOPLAM:	9.228.596	100		1,88	14.807.267	100		1,95

(*) Ek Gelir Vergisi, Faiz Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Özel İşlem Vergisi Kaldırılan Vergilerin içine dahil edilmiştir.

Ek Tablo 3. 2000 ve 2001 Yıllarında Türk Vergi Sisteminin Ortalama Gecikme Süresi

(Milyar TL.)

VERGİ TÜRLERİ	2000 YILI				2001 YILI			
	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)
a. Gelirden Alınan Vergiler	10.503.316	39,63			15.637.298	39,35		
1. Gelir Vergisi	6.212.977	23,44			11.579.424	29,14		
- Beyana Dayanan Gelir Vergisi	345.147	1,30	12,1	15,73	484.459	1,22	12,1	14,76
- Götürü Usulde Gelir Vergisi	10.402	0,04	11,1		26.599	0,07	11,1	0,78
- Gelir Vergisi Kesintisi	5.668.008	21,39	1,2	25,67	10.854.648	27,32	1,2	34,78
- G.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	180.264	0,68	3,0	2,04	213.512	0,54	3,0	1,62
2. Kurumlar Vergisi	2.356.787	8,89			3.675.665	9,25		
- Beyana Dayanan K.V.	397.325	1,50	13,1	19,65	689.615	1,74	13,1	22,8
- Kurumlar Vergisi Kesintisi	24.792	0,09	1,2	0,11	35.289	0,09	1,2	0,11
- K.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	1.934.670	7,30	3,0	22,00	2.950.761	7,43	3,0	22,3
b. Servetten Alınan Vergiler	346.646	1,31			420.750	1,06		
1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	201.157	0,76	4,0	3,04	398.868	1,0	4,0	4
2. Veraset ve İntikal Vergisi	13.111	0,05	20		21.882	0,06	20	1,2
c. Mal ve Hizm. Al. Vergiler	11.363.785	42,88			18.103.195	45,56		
1. Dahilde Alınan KDV	4.487.808	16,93	1,4	23,70	7.289.543	18,34	1,4	25,68
2. Ek Vergi	532.528	2,01	1,4	2,81	820.346	2,06	1,4	2,88
3. Taşıt Alım Vergisi	429.580	1,62	0,0	0,0	302.900	0,76	0,0	0,0
4. Akaryakıt Tüketim Vergisi	3.268.774	12,33	1,2		5.658.541	14,24	1,2	17,1
5. BSMV	858.154	3,24	1,0	3,24	1.511.207	3,80	1,0	3,8
6. Damga Vergisi	704.478	2,66	1,2		833.885	2,10	1,2	2,52
7. Harçlar	453.728	1,71	0,0	0,0	750.670	1,89	0,0	0,0
8. Özel İletişim Vergisi	415.872	1,57			592.072	1,49		
9. Özel İşlem Vergisi	212.863	0,8			344.031	0,86		
d. Dış Tic. Alınan Vergiler	4.289.401	16,18			5.551.053	13,97		
1. Gümrük Vergileri	386.134	1,46	0,0	0,0	382.240	0,96	0,0	0,0
- Akar. Dışı Mad. Al. G. Ver.	382.611	1,44	0,0	0,0	379.834	0,96	0,0	0,0
- Akaryakıt Al. Güm. Ver.	3.380	0,01	0,0	0,0	2.224	0,01	0,0	0,0
- Tek ve Maktu Ver.	143	0	0,0	0,0	182	0	0,0	0,0
2. İthalde Alınan KDV	3.891.746	14,68	0,0	0,0	5.149.317	12,96	0,0	0,0
3. Diğer Dış Ticaret Gelirleri	11.521	0,04	0,0	0,0	19.496	0,05	0,0	0,0
e. Kald. Vergi Artıkları**	550	0,00	0,0	0,0	23.632	0,06	0,0	0,0
TOPLAM:	26.503.698	100		1,18	39.735.928	100		1,52

(*) Ek Gelir Vergisi, Faiz Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Özel İşlem Vergisi Kaldırılan Vergilerin içine dahil edilmiştir.

Ek Tablo 4. 2002 ve 2003 Yıllarında Türk Vergi Sisteminin Ortalama Gecikme Süresi
(Milyar TL.)

VERGİ TÜRLERİ	2002 YILI				2003 YILI			
	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)
a. Gelirden Alınan Vergiler	19.334.527	32,42			25.709.106	30,49		
1. Gelir Vergisi	13.717.660	23,00			17.063.761	20,24		
- Beyana Dayanan Gelir Vergisi	860.621	1,44	12,1	17,42	1.090.869	1,29	12,1	15,61
- Basit Usulde Gelir Vergisi	41.164	0,07	11,1	0,78	38.322	0,05	11,1	0,56
- Gelir Vergisi Kesintisi	12.490.183	20,95	1,2	25,14	15.390.993	18,25	1,2	22
- G.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	325.289	0,55	3,0	1,65	543.577	0,64	3,0	1,92
2. Kurumlar Vergisi	5.575.495	9,35			8.645.345	10,25		
- Beyana Dayanan K.V.	1.079.552	1,81	13,1	23,71	1.664.615	1,97	13,1	25,81
- Kurumlar Vergisi Kesintisi	52.287	0,09	1,2	0,11	66.193	0,08	1,2	0,1
- K.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	4.443.656	7,45	3,0	22,35	6.895.499	8,18	3,0	24,54
b. Servetten Alınan Vergiler	725.998	1,22			2.071.031	2,46		
1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	695.937	1,17	4,0	4,68	1.206.187	1,43	4,0	5,72
2. Veraset ve İntikal Vergisi	30.061	0,05	2,0	1	56.406	0,07	20	1,4
c. Mal ve Hizm. Al. Vergiler	30.063.990	50,42			43.917.743	52,1		
1. Dahilde Alınan KDV	11.542.749	19,36	1,4	27,10	15.389.547	18,25	1,4	25,55
2. Ek Vergi	0	0,0	0,0		0	0	1,4	0,0
3. Taşit Alım Vergisi	0	0,0	0,0		0	0	0,0	0,0
4. Özel Tüketim Vergisi	13.648.790	22,9			22.299.243	26,45		-
- Petrol ve Doğalg. Ürün. İliş. ÖTV	11.126.825	18,66	0,4	7,46	15.090.441	17,9	0,4	7,16
- Motorlu Taş. Araç. İlişkin ÖTV	447.334	0,75	1,0	0,75	1.445.060	1,71	1,0	1,71
- Alkollü İç., Tütün Mamul. Ve Dayanıkl. Tük. Mal. İlişkin ÖTV	2.074.631	3,48	1,0	3,48	5.763.742	6,84	1,0	6,84
5. BSMV	984.568	1,65	1,0	1,65	1.159.763	1,38	1,0	1,38
6. Damga Vergisi	1.313.556	2,20			1.707.181	2,02	1,2	2,42
7. Harçlar	1.142.279	1,92	0,0	0,0	1.591.034	1,89	0,0	0,0
8. Özel İletişim Vergisi	852.250	1,43			1.048.050	1,24		
9. Özel İşlem Vergisi	579.798	0,97			722.925	0,86		
d. Dış Tic. Alınan Vergiler	9.487.175	15,91	0,0	0,0	12.578.666	14,92		
1. Gümrük Vergileri	594.697	1,00	0,0	0,0	889.356	1,05	0,0	0,0
- Akar. Dışı Mad. Al. G. Ver.	590.927	1,00	0,0	0,0	888.382	1,05	0,0	0,0
- Akaryakıt Al. Güm. Ver.	3.410	0,01	0,0	0,0	385	0	0,0	0,0
0,0- Tek ve Maktu Ver.	360	0	0,0	0,0	589	0	0,0	0,0
2. İthalde Alınan KDV	8.857.452	14,85	0,0	0,0	11.641.552	13,81	0,0	0,0
3. Diğer Dış Ticaret Gelirleri	35.026	0,06	0,0	0,0	47.758	0,06	0,0	0,0
e. Kald. Vergi Artıkları**	20.178	0,03	0,0	0,0	39.623	0,05	0,0	0,0
TOPLAM:	59.631.868	100		1,37	84.316.169	100		1,43

(*) Ek Gelir Vergisi, Faiz Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Özel İşlem Vergisi Kaldırılan Vergilerin içine dahil edilmiştir.

Ek Tablo 5. 2004 ve 2005 Yıllarında Türk Vergi Sisteminin Ortalama Gecikme Süresi
(Milyar TL.)

VERGİ TÜRLERİ	2004 YILI				2005 YILI			
	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)	Tahsilat	% Pay (1)	Ödeme Süresi (2)	Ort. Gecikme (1)*(2)
a. Gelirden Alınan Vergiler	29.308.952	29,00			34.219.410	28,69		
1. Gelir Vergisi	19.689.593	19,49			22.817.425	19,13		
- Beyana Dayanan Gelir Vergisi	1.151.282	1,14	11,1	12,65	1.263.442	1,06	11,1	11,77
- Basit Usulde Gelir Vergisi	63.892	0,06	10,1	0,61	107.622	0,09	10,1	0,91
- Gelir Vergisi Kesintisi	17.753.506	17,57	1,4	24,60	20.636.808	17,30	1,4	24,22
- G.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	720.913	0,71	3,0	2,13	809.553	0,68	3,0	2,04
2. Kurumlar Vergisi	9.619.359	9,52			11.401.985	9,56		
- Beyana Dayanan K.V.	918.574	0,91	10,1	9,19	634.890	0,53	10,1	5,35
- Kurumlar Vergisi Kesintisi	134.920	0,13	1,4	0,18	130.277	0,11	1,4	0,15
- K.V.K. Göre Al. Geç. Vergi	8.565.865	8,48	3,0	25,44	10.636.818	8,92	3,0	26,76
b. Servetten Alınan Vergiler	1.838.205	1,82			2.370.067	1,99		
1. Motorlu Taşıtlar Vergisi	1.780.940	1,76	4,0	7,04	2.291.464	1,92	4,0	7,68
2. Veraset ve İntikal Vergisi	57.265	0,06	2,0	1,2	78.603	0,07	20	1,4
c. Mal ve Hizm. Al. Vergiler	52.650.536	52,11			63.317.297	53,09		
1. Dahilde Alınan KDV	18.666.461	18,47	1,4	25,86	20.401.084	17,11	1,4	23,95
2. Ek Vergi	0		0,0	0,0	0	0,0	20	0,0
3. Taşıtlar Alım Vergisi	0		0,0	0,0	0	0,0	0,0	0,0
4. Özel Tüketim Vergisi	26.288.963	26,02			32.753.339	27,47		
- Petrol ve Doğalg. Ürün. İliş. ÖTV	15.922.533	15,76	0,4	6,30	19.552.763	16,40	0,4	6,56
- Motorlu Taş. Araç. İlişkin ÖTV	2.548.804	2,52	1,0	2,52	3.937.506	3,30	1,0	3,3
- Alkollü İç., Tütün Mamul. Ve Dayanımlı Tük. Mal. İlişkin ÖTV	7.817.626	7,74	1,0	7,74	9.263.070	7,77	1,0	7,77
5. BSMV	1.427.586	1,41	1,0	1,41	1.769.147	1,48	1,0	1,48
6. Damga Vergisi	1.915.515	1,90	1,2	2,28	2.187.151	1,83	1,4	2,56
7. Harçlar	2.111.954	2,09	0,0	0,0	2.928.755	2,46	0,0	0,0
8. Özel İletişim Vergisi	1.900.095	1,88			3.043.577	2,55		
9. Özel İşlem Vergisi	116.510	0,12			-	-		
10. Şans Oyunları Vergisi	223.452	0,22			234.244	0,2		
d. Dış Tic. Alınan Vergiler	16.932.418	16,76			19.303.700	16,19		
1. Gümrük Vergileri	1.219.854	1,20	0,0	0,0	1.369.548	1,14	0,0	0,0
- Akar. Dışı Mad. Al. G. Ver.	1.212.878		0,0	0,0	1.363.517	1,14	0,0	0,0
- Akaryakıt Al. Güm. Ver.	6.233	0,01	0,0	0,0	5.442	0	0,0	0,0
0,0- Tek ve Maktul Ver.	743	0	0,0	0,0	589	0	0,0	0,0
2. İthalde Alınan KDV	15.658.747	15,50	0,0	0,0	17.879.333	1,50	0,0	0,0
3. Diğer Dış Ticaret Gelirleri	53.817	0,05	0,0	0,0	54.819	0,05	0,0	0,0
e. Kald. Vergi Artıkları**	308.793	0,31	0,0	0,0	43.195	0,04	0,0	0,0
TOPLAM:	101.038.904	100		1,29	119.253.669	1000		1,26

(*) Ek Gelir Vergisi, Faiz Vergisi, Ek Kurumlar Vergisi, Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi, Ek Emlak Vergisi, Özel İletişim Vergisi ve Özel İşlem Vergisi Kaldırılan Vergilerin içine dahil edilmiştir.

ÖZGEÇMİŞ

Doğum Yeri ve Yılı :				ANTALYA , 1981			
Öğr.Gördüğü Kurumlar :		Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı			
Lise :		1992	1999				
Lisans :		1999	2003				
Yüksek Lisans :		2003	2006				
Doktora :							
Medeni Durum :		Bekar					
Bilddiği Yabancı Diller ve Düzeyi:		İngilizce İyi Derece					
Çalıştığı Kurum (lar) :		Başlama ve Ayrılma Tarihleri		Çalışılan Kurumun Adı			
1.							
...							
Yurtdışı Görevleri :							
Kullandığı Burslar :							
Aldığı Ödüller :							
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Topluluklar :							
Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri :							
Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler :							
Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar:							
Yayımlanan Çalışmalar :							
Diğer :							
				Esmâ Evren DİLEK			