

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE VERGİLEME

Mustafa Metin KÖKAVCI

Danışman
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

2010

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Türk Vergi Sisteminde Tevkif Suretiyle Vergileme**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

05/07/2010

İmza

Mustafa Metin KÖKAVCI

ÖZET

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Türk Vergi Sisteminde Tevkif Suretiyle Vergileme

Mustafa Metin KÖKAVCI

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimleri Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi, mükellef tarafından verilen yıllık beyanname ile ödenmektedir. Vergi beyannameleri, bir vergilendirme döneminin sonuçlarını yansıtmaktadır. KDV de beyannameli bir mükellefiyet olup, KDV’nde vergilendirme dönemi bir aydır. Bir aylık dönemin KDV beyannamesi izleyen ayın 24. Günü akşamına kadar verilmektedir.

Vergi güvenliği nedeniyle, bazı vergilerde tevkif suretiyle vergileme esası uygulanmaktadır. Bu bağlamda, tam mükellef gerçek kişilerin ücret, kira ve serbest meslek gelirleri ile dar mükellef gerçek kişilerin gayri maddi haklardan elde ettikleri gelirleri tevkif suretiyle vergilenmektedir. Keza kurumlar da belli durumlarda vergi kesmek ve muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

Dar mükelleflerden yapılacak vergi tevkifatı, eğer varsa, dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile yapılmış olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından etkilenebilmektedir. Bu bağlamda, örneğin yabancı ortağı olan kurumların kar dağıtımları sırasında, eğer Türk vergi idaresinin belirlediği vergi oranı daha yüksekse, yabancı ortaklarına dağıtacakları kar payı stopaj oranı, ikili anlaşmadaki stopaj oranı olmaktadır.

KDV’nde de, mükellefin ya da temsilcisinin Türkiye’de bulunmadığı hallerde KDV sorumluluğu, mükellefe kazancı sağlayan Türkiye’deki kişi ya da kuruma verilmiştir. Bu bağlamda, hizmet ithalinde KDV, sorumlu sıfatıyla ithalatçı tarafından ödenmektedir. Keza, tekstil ve konfeksiyon teslimlerinde

olduğu gibi belli durumlarda KDV kısmi tevkifat yapmak suretiyle ödenmektedir. Kısmi tevkifat uygulanan durumlarda alıcı, hesaplanan KDV'nin bir kısmını satıcıya ödemekte, tevkif ettiği diğer kısmını ise 2 numaralı KDV beyannamesi ile vergi dairesine beyan edip ödemektedir.

**Anahtar Kelimeler: 1) KDV 2) Tevkifat 3) Mükellef
4) Vergi anlaşması 5) Vergi beyannamesi**

ABSTRACT
Master with Thesis
Withholding Tax Under The Turkish Taxation System
Mustafa Metin KÖKAVCI

Dokuz Eylül University
Institute Of Social Sciences
Department of Finance

Like income tax, the corporate tax is also assessed on the base declared through tax returns filled annually by taxpayers. Tax returns contain the results of related taxation period. VAT is also reported but VAT tax returns are given monthly. Each month's VAT return must be submitted to the tax office by the 24th of the following month by taxpayers.

Under the Turkish tax system, certain taxes are collected through withholding by the taxpayers in order to secure the collection of taxes. These include income tax on salaries of employees, lease payments to individual landlords, independent professional service fee payments to resident individuals; and royalty, license and service fee payments to non-residents. Companies in Turkey are responsible to withhold such taxes on their payments and declare them through their withholding tax returns.

However, please note that local withholding tax rates may be reduced based on the available bilateral tax treaty provisions. For example, in order to apply the lower withholding tax rate stipulated by the treaty, the dividends should be distributed either actually or on an account basis. The benefit provided by the tax treaty will vary based on the ratio of the foreign shareholding, the maximum withholding tax rate specified by the treaty and the amount of dividend distributed.

In the event that the taxpayer is not resident or does not have a place of business in Turkey, a legal head office or place of management in Turkey, or in

other cases deemed necessary, the Ministry of Finance is authorized to hold any one of the people involved in a taxable transaction responsible for the payment of tax. In some situations like toll-manufacturing and ready-made materials (textiles) are subject to partial withholding, some amount of the calculated VAT is paid to the seller by the purchaser. Therefore, the purchaser will be responsible for paying another part of calculated VAT to the tax office directly.

**Key Words: 1) VAT 2)Withholding 3) Tax payers
 4) Tax treaty 5) Tax return**

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE VERGİLEME İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	II
ÖZET.....	III
ABSTRACT.....	V
İÇİNDEKİLER.....	VII
KISALTMALAR.....	XIV
EKLER LİSTESİ.....	XV
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMESİ

I. VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMESİ SÜRECİ.....	3
A. Vergilendirmede Taraflar.....	3
1. Aktif Vergi Süjesi (Devlet).....	3
2. Pasif Vergi Süjesi (Mükellef).....	5
B. Vergiyi Doğuran Olay.....	8
C. Verginin Tarhı.....	10
D. Verginin Tebliği.....	11
E. Verginin Tahakkuku.....	11
F. Verginin Tahsili.....	11
II. VERGİ TARH VE TAHAKKUK USULLERİ.....	11
A. Beyannameye Dayanan Tarh.....	11
1. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Beyannameye Dayanan Tarh.....	12
2. Veraset ve İntikal Vergisinde Beyannameye Dayanan Tarh.....	13
3. İhtirazi Kayıtle Verilen Beyannameler ve Verginin Tarhı.....	13
B. İkmalen Vergi Tarhı.....	14
1. Matrah Farkının Defter, Kayıt ve Belgeler Üzerinden Tespiti.....	16
a. Mal Miktarının Noksanlığı.....	17
b. Mal Miktarının Fazlalığı.....	17

2. Matrah Farkının Kanuni Ölçülere Göre Tespiti	18
C. Re'sen Vergi Tarhı.....	19
1. Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse.....	20
2. Vergi Beyannamesi Kanuni veya Ek Süreler İçinde Verilmekle Beraber Beyannamede Vergi Matrahına İlişkin Bilgiler Gösterilmemiş Bulunursa	21
3. Bu Kanuna Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsini veya Bir Kısmını Tutulmamış veya Tasdik Ettirilmemiş Olursa veya Vergi İncelenmesi Yapmaya Yetkili Olanlara Herhangi Bir Sebep İle İbraz Edilmezse	22
4. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikalar, Vergi Matrahının Doğru ve Kesin Olarak Tespitine İmkân Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz ve Karışık Olması Dolayısıyla İhticaca Salih Bulunmazsa.....	23
5. Tutulması Zorunlu Olan Defterlerin veya Verilen Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunursa.....	24
6. Bu Kanunun Mükerrer 227'nci Maddesi Uyarınca 3568 Sayılı Kanuna Göre Yetki Almış Meslek Mensuplarına İmzalatırma Mecburiyeti Getirilen Beyanname ve Ekleri İmzalatırılmazsa veya Tasdik Kapsamına Alınan Konularda Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporu Zamanında İbraz Edilmezse	25
D. Verginin İdarece Tarhı.....	26
1. Karnesiz, Basit Usulde Vergiye Tabi Hizmet Erbabı Yanında Çalışanlar Adına Tarhiyat	27
2. Emlâk Vergisinde İdarece Tarhiyat.....	27
3. Damga Vergisinde İdarece Tarhiyat.....	27
E. Diğer Ücretler Üzerinden Verginin Tarhı	27
F. Emlak Vergisinde Vergi Tarhı	28
III. VERGİ TAHSİL USULLERİ.....	28
A. İltizam Yöntemi	29
B. İhale Yöntemi.....	29
C. Halk Temsilcileri İle Tahsil Yöntemi	29
D. Emanet Yöntemi	29
E. Tevkifat Yöntemi	30
F. Peşin Ödeme Yöntemi.....	30

İKİNCİ BÖLÜM
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME

I. GENEL OLARAK TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME.....	31
II. TÜRK GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME	34
A. GVK'nun Geçici 67.Maddesine Göre Menkul Sermaye İratlarında Tevkif Suretiyle Vergilendirme.....	34
1. GVK'nun Geçici 67.Maddesine Tevkif Suretiyle Vergilendirilecek Menkul Sermaye İratları	34
2. Geçici 67. Madde Kapsamında Yapılan Vergi Tevkifatının Beyanı İçin Muhtasar Beyanname	36
3. GVK'nun Geçici 67.Maddesine Göre Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat Oranı.....	37
B. Türk Gelir Vergisi Sisteminde Tevkif Suretiyle Vergilendirme.....	40
1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar	40
2. Nakden ve Hesaben Ödeme	41
a. Nakden Ödeme	41
b. Hesaben Ödeme	42
3. Tevkifata Tabi Kazançlar	44
a. Ücretler.....	44
b. Serbest Meslek Kazançları.....	47
c. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri.....	50
d. Gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik	57
e. Gayri Menkul Sermaye İratları.....	57
f. Menkul Sermaye İratları	67
(1) Kar Payları	68
(2) Tahvil Faizleri	68
(3) Mevduat Faizleri	68
(4) Repo ve Ters Repo İşlemleri.....	69
(5) Emeklilik Sigortası Şirketlerince Yapılan Ödemeler.....	69
g. Zirai Kazançlar.....	70

C. Türk Kurumlar Vergisi Sisteminde Tevkif Suretiyle Vergilendirme	72
1. KVK'nun 15. Maddesine Göre Yapılan Vergi Tevkifatı	73
a. Vergi Tevkifatı Yapacak Olanlar	73
b. Tevkifatın Yapılacağı Zaman ve Kayıt Düzeni	73
c. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri	73
d. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması	74
e. Menkul Sermaye İratları.....	74
2. KVK'nun 30. Maddesine Göre Yapılan Vergi Tevkifatı	74
a. Vergi Tevkifatı Yapacak Olanlar	74
b. Tevkifatın Yapılacağı Zaman ve Kayıt Düzeni	75
c. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri	75
d. Serbest Meslek Kazançları	75
e. Gayri Menkul Sermaye İratları.....	75
f. Menkul Sermaye İratları	76
(1) Tahvil Faizleri	76
(2) Alacak Faizleri	76
(3) Mevduat Faizleri	76
(4) İskonto Bedelleri	77
(5) Repo ve Ters Repo İşlemleri.....	77
(6) Kar Payları	77
g. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik	77
h. Yurt dışındaki Ana Merkeze Aktarılan Tutar	77
1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum	78
D. Tevkif Edilen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Beyan Edilmesi (Muhtasar Beyanname)	78
E. Tevkif Edilen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Ödenmesi	82
F. Tevkif Edilen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Mahsubu	82
G. Tevkif Edilen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Red ve İadesi.....	84
1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup	85
2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade	86
a. Mahsup Yoluyla İade	86
b. Nakden İade	87

H. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	89
III. TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE	
VERGİLENDİRME	91
A. KDV’de Mükellef ve Vergi Sorumlusu	91
1. KDV’nde Mükellef ve Vergi Sorumlusunun Özelliği	92
2. KDV’nde Mükellef Tanımı	93
3. KDV’nde Vergi Sorumlusu	94
B. KDV’de Tevkif Suretiyle Vergilendirmeyi Gerektiren İşlemler	94
1. Tam Tevkifata Tabi İşlemler	95
a. Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler	95
b. Gelir Vergisi Kanununun 18. Maddesi Kapsamına	
Giren İşlemler (Telifler)	95
c. Kiralama İşlemleri	96
d. Reklam Verme İşlemleri	97
2. Kısmi Tevkifata Tabi İşlemler	98
a. 91 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğine Göre Tevkifata Tabi İşlemler	98
(1) Tevkifat Yapacak Kuruluşlar	98
(2) Tevkifat Uygulanacak İşlemler	99
(3) Tevkifat Oranı	99
(i) Yapım İşleri	100
(ii) Temizlik Hizmetleri	100
(iii) Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	101
(iv) Güvenlik Hizmetleri	101
(v) Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım	
Hizmetleri	101
(vi) Yemek Servisi	101
(vii) Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri	102
b. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri	102
c. Hurda Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması	103
d. Akaryakıt Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması	103
e. İşgücü Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması	104
f. Diğer İşlemlerde Tevkifat Uygulaması	104

C. Tevkif Edilen KDV İçin Belge Düzeni ve Muhasebe Kayıtları	105
D. Tevkif Edilen KDV'nin Beyanı	106
E. Tevkif ve Beyan Edilen KDV'nin İndirimi.....	107
F. Tevkif Edilen KDV'ye İlişkin İade ve Mahsup Uygulaması	107
IV. VERGİ DAVA KONULARI.....	107
A. Verginin Tarhı.....	108
1. Verginin Re'sen, İkmalen veya İdarece Tarhı	108
2. İhtirazi Kayıtle Verilen Beyannameler Üzerine Vergi Tarhı	108
B. Vergi Cezası Kesilmesi	110
C. Takdir Komisyonu Kararları	110
D. Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler	111
E. Ödeme Emri	112
V. Diğer Hususlar.....	112
A. Vergi Sorumlularının Düzeltme Talep Hakkı Olup Olmadığı.....	113
1. Birinci Görüş	113
2. İkinci Görüş	114
B. Vergi Tevkifatının Yapılmaması Fakat istihkak Sahibinin Kazancını Beyan Etmesi Hali	115
C. Haksız Yere İade Edilen Vergilerde Vergi Kesenin Sorumluluğu	116

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

I. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME YÖNTEMİNİN YARARLARI.....	118
A. Devletin Vergi Alacağını Güvence Altına Alması	119
B. Vergiyi Doğuran Olay İle Vergilendirme (Tahsil) Arasındaki Süreyi Kısaltması	119
C. Vergi Kaçırma İhtimalini Azaltması.....	120
D. Vergi İdaresinin İşlerini Kolaylaştırması ve Vergi Tahsil Giderlerini Azaltması.....	121
E. Mükelleflerin Vergi Yüklerini Daha Az Hissetmesi.....	123
F. Geniş Bir Mükellef Kitlesini Beyanname Verme Külfetinden Kurtarması	123

G. Vergilerin Etkin Bir Maliye Politikası Aracı Olmasında	
Önemli Rol Oynaması	124
H. Devlet-Vatandaş İlişkisi Yönünden Stopaj	124
I. Vergi Sorumluluğunun Yayılması	125
J. Dar Mükelleflerin Vergilendirilmelerini Kolaylaştırması	125
II. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME YÖNTEMİNE	
GETİRİLEN ELEŞTİRİLER	126
A. Uygulama Alanının Sınırlı Olması	126
B. Bazı Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesinde Artan Oranlı Tarifenin	
Uygulanmasına Olanak Vermemesi	126
C. Ön Vergilendirme Yöntemi Olması	127
D. Vergi Kesintisi Yapanların İş Yüklerini veya Maliyetlerini Artırması	127
E. Vergi İdarelerine Ek İş Yükü Getirmesi	128
F. Yıllık Beyanname Yöntemi ve Stopaj	129
G. Ödeme Durumları ve Stopaj	129
H. Vergi İadesi ve Stopaj	130
I. Stopaj ve Vergi Kaçırma Alanının Genişlemesi	131
J. Vergi Bilincinin Oluşmasına Olumsuz Yönde Etki Etmesi	131
K. Vergi Adaletinin Sağlanmasında Olumsuz Etki Yaratması	131
III. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRMENİN GENEL BÜTÇE GELİRLERİ	
İÇİNDEKİ PAYI	132
SONUÇ	134
KAYNAKLAR	143
EKLER	150

KISALTMALAR

a.g.e.	Adı Geçen Eser
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
GT	Genel Tebliğ
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Mad.	Madde
s.	Sayfa No.
TL	Türk Lirası
VUK	Vergi Usul Kanunu

EKLER LİSTESİ

EK – 1	Gelir Vergisi Tevkifat Oranları ¹	
EK – 2	Kurumlar Vergisi Tevkifat Oranları (KVK Madde 15) ²	166
	Kurumlar Vergisi Tevkifat Oranları (KVK Madde 30) ³	167
EK – 3	Muhtasar Beyanname (GVK 94 üncü ve Geçici 67 nci Maddeleri ile KVK 15 ve 30 uncu Maddelerine Göre Yapılan Tevkifatlar İçin)	168
EK – 4	Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsup Dilekçesi Örneği ⁴	170
EK – 5	Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ⁵	172
EK – 6	Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedelleri Üzerinden Kaynak Devlette Alınacak Vergi Oranları ⁶	175
EK – 7	İkili Anlaşmalardaki Temettü Oranları ⁷	179
EK – 8	Katma Değer Vergisi Tevkifat Listesi ⁸	185
EK – 9	2 Numaralı KDV Beyannamesi (Vergi Sorumluları İçin)	186
EK – 10	Katma Değer Vergisi İade ve Mahsup Tablosu ⁹	188
EK – 11	Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2009) ¹⁰	189
EK – 12	Merkezi Yönetim Gelirleri Tahminleri ve Gerçekleşmeleri (2007- 2009) ¹¹	191

¹ Vergi Dünyası, Sayı 346, Haziran 2010.

² Vergi Dünyası, Sayı 346, Haziran 2010.

³ Vergi Dünyası, Sayı 346, Haziran 2010.

⁴ 252 seri numaralı GVK GT.

⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden alınmıştır.

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden alınmıştır.

⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden alınmıştır.

⁸ Şükrü KIZILOĞLU, **Açıklamalı ve İctihath Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2010,s.548.

⁹ Yaklaşım Dergisi, Sayı:211, Temmuz 2010,s.331.

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden alınmıştır.

¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden alınmıştır.

GİRİŞ

Çağdaş devlet anlayışının gerektirdiği kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılan en önemli ve sağlıklı gelir kaynağı vergilerdir. Devlet de, her zaman bu önemli ve sağlıklı kaynaktan daha etkin bir şekilde yararlanmanın koşullarını oluşturmaya çalışmıştır.

Kural olarak verginin tarhi, diğer deyişle vergi alacağının hesaplanması, ilgili yasalarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. Yani bu uygulamayla, yapılan hesaplama sonrasında, hukuki açıdan, idare alacaklı, mükellef ise borçlu konuma girmektedir.

Verginin tarhi için gereken en önemli unsur olan matrahın tespiti açısından ise, en çağdaş yöntemlerden birisi beyan yöntemidir. Bu yöntemde, matrah tespitinin, en doğru olarak mükellef tarafından yapılabileceği varsayımı temel alınmıştır. Ayrıca, mükellef tarafından gerçekleştirilen beyan yönteminde, hemen hemen tüm çağdaş anayasalarda yer alan, “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” şeklindeki buyruk da daha çok anlamını bulmaktadır. Zira mükellefin beyanına göre matrahın tespit edilmesi; örneğin gelir vergisinde olduğu gibi, çeşitli gelir unsurlarından elde edilen gelirlerin yıllık bazda ve bir potada toplanması, bu pota içinde kar ve zararların netleşmesi ve o mükellefin mali gücünün daha sağlıklı olarak belirlenmesine neden olacaktır.

Bir başka açıdan ise, vergi alacağının güvence altına alınması ve vergi tahsilâtının daha hızlı ve güvenli bir şekilde yapılması çabası da yadsınamaz. Belirli yasal düzenlemelerle, verginin, kendisine vergi borcu terettüp eden mükellef dışında, vergi sorumlularından istenmesi, vergi tahsilâtında etkinlik kavramıyla örtüşmüş olarak algılanmıştır.

Çalışmamızda öncelikle, vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi süreci üzerinde durulacak, verginin tarh ve tahakkuk usulleri ile tahsil usulleri, teorik temelde ortaya konmaya çalışılacaktır. Bu ilk bölümde, verginin tarafları belirtilmiş;

verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinin, vergi yükümlülüğünün yerine getirilme süreci içerisindeki konumu tespit edilmeye çalışılmış; ana çalışma konusu olan, tevkif suretiyle vergilendirmenin sunumunda kullanılacak teorik kavramların açıklaması yapılmıştır.

Çalışmamızın ikinci aşamasında, Türk Gelir, Kurumlar ve KDV Sistemindeki Tevkif Suretiyle Vergilendirme uygulamaları ayrıntılı olarak, yasal bazda ortaya konmuştur. Bu bağlamda, GVK'nun 94 ve Geçici 67, KVK'nun 15 ve 30. Maddeleri ile KDV Kanunu'nun 9. Maddesi kapsamındaki tevkifat uygulamalarına yer verilmiştir. Ayrıca, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, vergi tevkifatına etkileri de ele alınmıştır. İkinci bölümde, tevkif edilen verginin beyanı ve tevkif suretiyle ödenmiş olan verginin mahsubu da ele alınan konular arasındadır.

Üçüncü bölüm ise, Türk Vergi Sistemindeki tevkif suretiyle vergilendirme uygulamasının değerlendirildiği bölümdür. Bu bağlamda, kamu otoritesinin, tevkif suretiyle vergileme uygulamasını neden tercih ettiği yönündeki gerekçeler ile tevkifat yoluyla tahsil edilen vergilerin, toplam vergi tahsilâtı içerisindeki yeri ve önemi üzerinde durulmuş, bu konularda değerlendirmeler yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMESİ

Vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesinde, en çağdaş yöntem beyan yöntemidir. Vergi yükümlülüğünün beyan yöntemiyle yerine getirilmesi, vergi kanunlarınca belirlenmiş olayların vukuu veya hukuki durumun tekemmül anından başlayıp, verginin idarece tahsil edilmesiyle son bulan, yine vergi kanunlarındaki esaslar çerçevesinde ve fakat esas itibariyle mükellef tarafından yönetilen bir süreci ifade etmektedir.

I. VERGİ YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN YERİNE GETİRİLMESİ SÜRECİ

Devletin kamu harcamalarının finansmanında kullanacağı vergilerin doğumu ve tahsili, anayasalarda belirlenen ilkeler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Anayasa ile belirlenmiş temel ilkelere uygun olarak yapılmış kanunlarla da, vergi yükümlülüğünün nasıl yerine getirilmesi gerektiği ortaya konmuştur. Bu bağlamda, vergi olayının tarafları, vergi yükümlülüğünün yerine getirilmesi sürecinde; sırasıyla, vergiyi doğuran olay - tarh - tebliğ - tahakkuk - tahsil aşamalarından geçmek durumundadırlar.

A. Vergilendirmede Taraflar

Vergi dolayısıyla devlet ve bireyler arasında bir borç-alacak ilişkisi doğmaktadır. Bir tarafta vergi alacaklısı devlet, diğer tarafta vergi borçlusu mükellefler bulunmaktadır.¹²

1. Aktif Vergi Süjesi (Devlet)

Verginin alacaklısı, yani aktif vergi süjesi devlettir. Devlet, harcamalarının finansmanı için, vergi kanunlarını hazırlar ve uygular. Devlet, vergi toplama işini oluşturduğu idari birimlerle yerine getirmekte olup, bu konudaki yetki vergi

¹² Mehmet TOSUNER ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, İzmir 2009 (Vergi Usul),s.41.

dairelerininidir. Vergi Usul Kanunu (VUK)¹³'nun 4. Maddesine göre, Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.

Vergi olayı iki taraflı bir ilişkiyi ifade eder. Bu ilişkinin bir ucunda tek taraflı iradesi ve egemenlik gücü ile vergi toplayan devlet; öbür tarafında ise devlet otoritesini kabul etmenin getirdiği sorumlulukla vergi borcunu ödemek durumunda bulunan mükellefler vardır. Kendisine vergilendirme yetkisi verilmiş bulunan merkezi ya da yerel birimler aynı zamanda vergi alacaklısı durumundadırlar. Yani, egemenlik hakkının doğal bir sonucu olarak vergi koyma ve tahsil yetkisi devletindir. Devlet, vergileri idari bir kuruluş olan vergi daireleri eliyle toplar. Vergi Usul Kanunu'nu muzun 4. maddesi vergi dairesini "mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire" şeklinde tanımlamıştır.

Vergi alacaklısı denildiği zaman, genelde vergilendirme yetkisini elinde bulunduran merkezi ya da yerel birimler, özelde ise vergilendirme işleminin yürütülmesinden sorumlu bulunan bakanlık ve bu bakanlığa bağlı alt birimler anlaşılmaktadır. Örneğin, Türkiye'de vergilendirme yetkisi parlamentonun olduğuna göre, genelde vergi alacaklısı devlet ya da Türkiye Büyük Millet Meclisi, özelde ise Maliye Bakanlığı ya da mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairesidir.

Vergi daireleri illerde ve ilçelerde kurulmuştur. Vergi ile ilgili işlemler, mükellef sayıları göz önünde bulundurularak bazı yerlerde bağımsız vergi dairesi müdürlükleri ve vergi dairesi başkanlıkları, mükellef sayılan az olan yerlerde ise mal müdürlüklerince yerine getirilir.

Vergi daireleri Gelir idaresi Başkanlığı'na bağlı başkanlık, müdürlük veya vergi dairesi şeklinde, Maliye Bakanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkındaki Kararname ve Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'ne göre ihtiyaç durumuna göre kurulur. İl ve ilçe merkezlerindeki vergi dairelerinin kuruluş şekli, sayısı, faaliyet bölgeleri, bunların hangi vergi, resim ve harçların tahakkuk ve tahsili ile uğraşacakları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

¹³ 10.01.1961 Tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

Vergi daireleri, vergi kanunları ve özel kanunlar ile bu kanunlara dayanılarak Maliye Bakanlığı tarafından belli edilen kamu gelirleriyle ilgili mükellefi belirleme, tarh, tahakkuk, tecil, tahsil, terkin, ödeme, iade ve muhasebe işlemlerini; bu işlemlere ilişkin olarak vergi dairesi veya mükellefler tarafından sebebiyet verilen uyuşmazlıklarla ilgili yargı mercii nezdinde Hazineyi temsilen dilek ve savunmalarda bulunulması, gerektiğinde temyiz ve kararın düzeltilmesi talebinde bulunulması ve yargı kararlarının uygulanması işlemlerini yürütür.

Mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı olacağı vergi kanunları ile belli edilir. Ancak, Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü hallerde, mükellefin işyeri ve ikametgâh (yerleşim yeri) adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalınmaksızın, ayrıca vergi türleri ile meslek ve iş grupları itibariyle vergi dairelerini ve yetki alanlarını belirlemeye yetkilidir. Yani, mükelleflerin hangi vergi dairesine bağlı olacağı Maliye Bakanlığınca belirlenir. Örneğin, birden fazla yerleşim merkezinde işyeri bulunan bir şirketin hangi vergi dairesine bağlı olacağı hususu “... Mükelleflerin gelir vergisi veya kurumlar vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesi kanuni veya iş merkezi olarak seçtikleri yerde bulunan vergi dairesidir” şeklinde esasa bağlanmıştır.¹⁴

2. Pasif Vergi Süjesi (Mükellef)

Vergilendirme işlemindeki diğer taraf olan vergi borçlusu, yani pasif vergi süjesi, mükelleftir. VUK’nda mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzelkişi, olarak tanımlanmıştır.¹⁵

Ancak, özellik arz eden bazı durumlarda, vergi kanunlarının uygulanmasını kolaylaştırabilmek amacıyla verginin ödenmesi açısından mükellefler tek tek sorumlu tutulmamış, onların yerine verginin ödenmesi açısından kanunda belirtilen kişilere belli sorumluluklar yüklenmiştir.¹⁶ VUK’nun 8. maddesine göre vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

¹⁴ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.42.

¹⁵ VUK’nun 8.Maddesi.

¹⁶ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.50.

Vergi olayında, vergi alacaklısı devletin karşısında vergi borçlusu mükellefler bulunmaktadır. Kanunlarla belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde vergi konusu işlemlere muhatap olan ve dolayısıyla vergi borcu ortaya çıkan mükellefler aynı zamanda "vergi borçlusu" olarak ifade edilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun bu hükmünden yola çıkarak Türk vergi sisteminde vergi mükelleflerinin gerçek veya tüzel kişiler olarak sınırlandırıldığını ifade edebiliriz. Kişiler dışında mükellefiyet, örneğin bir mal topluluğunun mükellefiyeti öngörülmemiştir.

Bu kuralın tek istisnası, cemaatlerdir. Her ne kadar Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, kamu idareleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmamasının mükellefiyet yönünden önem arz etmediği belirtilmişse de, bu hallerde de vergileme iktisadi işletmenin bağlı olduğu tüzel kişilik adına yapılır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, cemaatlerin vakıf hükmünde olduğu ve iktisadi işletmeleri dolayısıyla mükellef olacağı belirtilmiştir. Medeni Kanun'a göre vakıflar tüzel kişilik olarak kabul edilirken, kurumlar vergisi bakımından vakıf hükmünde sayılan cemaatlerin ise tüzel kişiliği yoktur. İktisadi işletmesi dolayısıyla cemaatin mükellef olması halinde, vergileme cemaatin temsilcisi muhatap olarak alınmak suretiyle yapılır ve vergi cemaatin varlığından tahsil edilir.

Vergi kanunlarında hangi gerçek ve hangi tüzel kişilerin hangi verginin mükellefi olduğu açıklanmakta zaman zaman da sayılmaktadır. Gerçek kişilerin açıklanmasında Medeni Kanun'dan da yararlanmak gerekmektedir. Gerçek kişilik insanın tek başına sahip olduğu kişiliktir. Çocuğun sağ olarak tümüyle doğduğu anda başlar, ölümle son bulur. Tüzel kişiler ise, kendilerine hukuk düzenince kişilik tanınan, üyelerinden ayrı bir kişiliği olan ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere örgütlenmiş kişi topluluklarıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine 4008 sayılı Kanunla eklenen bir hüküm ile Türk Cumhuriyeti uyuşunda bulunan her gerçek ve tüzel kişiye bir vergi numarası verilerek, herkesin mükellefiyet kapsamına alınmasına çalışılmıştır.

262. sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde 'Vergi numarasının bütün ekonomik faaliyetlerde kullanılması esas olmakla birlikte, gerek vatandaşları vergi numarası kullanmaya alıştırmak ve gerekse işlemleri yapacak olan idarelerin geçiş hazırlıklarını tamamlamalarına olanak sağlamak" amacıyla aşağıda sayılan kişilere vergi numarası verileceği belirtilmiştir;

Sermaye şirketlerinin kurucu ortakları (beşten fazla ortak olması halinde en yüksek paya sahip ilk beş ortak) ile yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile genel müdürler,

Gayrimenkul satın alanlar - satanlar ve lehine ipotek tesis edilenler ile bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişiler.

Bu kişilerin söz konusu işlemleri yerine getirebilmeleri için vergi numarası almaları zorunludur.

Ayrıca 3182 sayılı Bankalar Kanunu'nun 52 ve 96. maddelerinde yapılan değişikliklerle;

- Bankaların,
- Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi aracı kurumların,
- Sigorta şirketlerinin,
- Finansal kiralama şirketlerinin,
- Yetkili müesseselerin,
- Özel finans kurumlarının,

müşterilerinin vergi kimlik numarasını tespit etmeden mevduat, kredi ve yatırım hesabı açmaları, havale ve diğer bankacılık hizmetlerini vermeleri, borsa işlemlerini yapmaları, sigortalama, finansal kiralama ve döviz alım satımı yasaklanmıştır.

Ancak, 4358 sayılı Kanun'la değiştirilen 3182 sayılı Kanun 18.6.1999 tarihinde yürürlükten kaldırılarak 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun kabul edilmesi ile bu hükmün bankalar dışındaki kurumlar için uygulama imkânı kalmamıştır.

4389 sayılı Kanun'un 20. maddesinin 4 numaralı fıkrası bankaların, vergi kimlik numarası olmayan müşterilerine hesap açmalarını, sözleşme düzenlemelerini, havale ve kambiyo hizmetleri ile diğer bankacılık hizmetlerini vermelerini yasaklamıştır. Bankaların müşterilerinden vergi kimlik numarası arama zorunluluğu konusunda, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun da görüşünü almak şartıyla Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. 01.09.2001 tarihinden itibaren bankaların belirli şartlarla müşterilerinden vergi kimlik numarası araması uygulamasına geçilmiştir.

29.8.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3 seri no.'lu Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliği gereğince, 01.01.2007 tarihinden itibaren Türk vatandaşı gerçek kişiler vergi kimlik numaralan olarak Türkiye Cumhuriyeti kimlik numaralarını kullanacaklardır.¹⁷

B. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi yükümlülüğünün yerine getirilme sürecinin başlaması için öncelikle, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekmektedir. Mükellef için vergi borcu, devlet için vergi alacağı şeklindeki ilişki vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile işlemeye başlamaktadır. Vergiyi doğuran olay meydana gelmeden vergi yükümlülüğü de doğmayacaktır. Nitekim VUK'nun 19. Maddesi, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağını hükme bağlamıştır. Vergi alacağı, mükellef bakımından vergi borcunu teşkil etmektedir.

Vergiyi doğuran olayın zamanının tam olarak saptanması, sağlıklı bir biçimde tespit edilmesi, hem vergi idaresi, hem de mükellefler açısından çok önemlidir. Özellikle, vergiyi doğuran olay, vergilendirme döneminin saptanması ve zamanaşımının doğuracağı hukuki sonuçları açısından önem arz etmektedir. Verginin konusu, matrahı ve oranı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamana göre belirlenmektedir.

¹⁷ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.46.

Vergiyi doğuran olay, zamanaşımı yönünden de önem arz etmektedir. Tahakkuk zamanaşımının başlangıcı, vergiyi doğuran olaya bağlanmış olup, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır.

Vergi kanunlarımızda her vergi türü için vergiyi doğuran olay ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre: Gelir Vergisi Kanunu'nda ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesine bağlanmıştır. Katma değer vergisinde hizmetin yerine getirilmesi veya malın teslimi vergiyi doğuran olaydır. Veraset ve intikal vergisinde vergiyi doğuran olay ivazsız tasarruflarla intikal eden varlığa sahip olunmasıdır.

Vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet aranmadığı gibi, vergiyi doğuran olayın diğer kanunlarca yasak edilmiş olması, mükellefiyete ve suç sorumluluğuna engel teşkil etmez.

Yasak faaliyetler sonucu elde edilen gelirler diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilir. Örneğin, kumar oynatmak ve kamuya açık yerlerde kumar oynamak Türk Ceza Kanunu'nun 228. maddesine göre genel ahlaka karşı suçlardan biridir. Bununla birlikte kumar oynatmak Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari faaliyet olarak sayılmıştır. Dolayısıyla, bu faaliyet sonucunda elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre vergiye tabi bir kazançtır ve vergilendirilmesi gerekir.

Aynı şekilde Ödünç Para Verme İşlemleri Hakkında 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 11. ve 15. maddelerine göre, izin belgesi olmaksızın ödünç para verenler tefeci sayılarak cezalandırılmaktadır. Bu tür faaliyetlerde bulunanlar Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümlerine göre gelir vergisi mükellefi; Gider Vergisi Kanunu'nun hükümlerine göre de banker sayılarak banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefidirler.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi düşüncesi ile kabul edilmiştir. Çünkü yasak faaliyetlerde bulunan kişilerin vergilendirme dışı tutulmaları, bir yandan "herkesin" vergi ödemesi anlamına gelen vergilendirmede genellik ilkesine, öte yandan da yasal faaliyetlerde bulunan vergi yükümlüleri bakımından kanun önünde eşitlik ilkesine ters düşer.¹⁸

C. Verginin Tarhı

Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele¹⁹ olup, tarh işlemi vergi dairesinin görevidir.

Vergi konusunun belirlenmesi ve vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile birlikte vergi borcu doğmuş olsa bile verginin hesaplanması ve alınabilmesi için bu hususlar yeterli olmamaktadır. Bu aşamada, üzerinden vergi alınacak matrahın tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi matrahı, gerekli indirim, istisna ya da muafiyet uygulamaları sonucunda ortaya çıkan, üzerinden vergi alınacak değerdir. Matrah, vergi kanunlarında yer alan vergi türlerine göre farklı şekilde ortaya çıkmaktadır.

Emlak vergisinde emlakın vergi değeri, rayiç, bedeli veya alım satım günündeki değeri matrahı oluşturmaktadır. Katma değer vergisinde matrah, teslim ve hizmet işlemlerinde bu işlemlerin karşılığın oluşturan bedeldir. Gelir vergisinde kazanç ve iratlardan indirimler ve istisnalar düşüldükten sonra kalan bedeldir.

Verginin matrahını oluşturan değer, sayılabilir veya ölçülebilir nitelikte fiziksel miktarlar olabilir. Matrah bu şekilde sayı, adet, metre, litre vb. miktarla ifade edilirse, bu vergilere, spesifik vergiler denir. Matrah, fiyat gibi ekonomik değerlerde olabilir ki, matrahı bu şekilde tespit edilen vergiler ise, advalorem vergiler olarak adlandırılır.²⁰

¹⁸ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.93.

¹⁹ VUK'nun 20. Maddesi.

²⁰ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.94.

D. Verginin Tebliği

Tarh edilen yani miktar olarak tespit edilen verginin, kural olarak, mükellefe bildirilmesi bir zorunluluktur. Bu işlem tebliğ aşaması olup, tebliğ VUK'nun 21. maddesinde, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi, olarak tanımlanmıştır.

E. Verginin Tahakkuku

Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Bu aşama, miktar olarak belirlenmiş verginin kesinleşme aşamasıdır.

F. Verginin Tahsili

Tahakkuk eden vergiler için son aşamayı, verginin tahsili aşaması teşkil etmektedir. Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.

Ancak, mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine almaktadır.

II. VERGİ TARH VE TAHAKKUK USULLERİ

Vergi sistemimiz, esas itibariyle beyan esasına dayanır. Gelir, kurumlar, gider, veraset ve intikal, emlak vergileri mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur.²¹ VUK'nda, vergi tarhının, aşağıdaki usullerden birisi ile yapılması öngörülmüştür.

A. Beyannameye Dayanan Tarh

Beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef

²¹ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.99.

namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.²²

Beyan usulünde, mükellefler veya vergi sorumluları vergi matrahını, kanunda belli edilen usuller çerçevesinde kendileri hesaplayarak, vergi dairesine bir beyanname ile bildirirler. Vergi hukukunda, matrahın tespitinde en çok kullanılan usul beyan usulüdür. Gelir, kurumlar, veraset ve intikal, gümrük, emlak, katma değer, banka ve sigorta muameleleri vergisi ile damga vergisinin bir kısmında beyan usulüne göre matrah tayin edilmektedir.²³

1. Gelir ve Kurumlar Vergisinde Beyannameye Dayanan Tarh

Gelir Vergisi Kanunu'nun 109. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 28. maddelerine göre, tahakkuk fişinin beyannamenin vergi dairesine verildiği günde düzenlenmesi zorunludur, Diğer vergilerde de, aynı esasa göre, beyannamenin verildiği günde tahakkuk fişi düzenlenir.

Mükellef ya da vergi sorumlusu, düzenlediği beyannameyi ya bizzat vergi dairesine verir ya da posta ile gönderir. Her iki şekilde de vergi dairesi, aldığı beyannameleri inceleyerek gerekli denetimi yapar ve ardından tahakkuk fişini düzenler.

Beyan üzerinden alınan vergilerde tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemi birlikte yapılmaktadır. Beyannamenin elden verilmesi halinde tahakkuk fişi anında düzenlenir. Beyannamenin posta ile gönderilmesi hallerinde tahakkuk fişi, beyannamenin vergi dairesine ulaştığı tarihten itibaren gelir vergisinde 7 gün, kurumlar vergisinde 3 gün içerisinde düzenlenir. Gerek beyannamenin posta ile gönderilmesi, gerekse mükellef veya mükellef yerine beyannameyi tevdi eden kimsenin tahakkuk fişini almaması halinde, mükellefe verilecek örnek posta ile gönderilir.

²² VUK'nun 25. Maddesi.

²³ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.95.

Beyannameler posta ile gönderildiğinde, vergi tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeden, vadesinde ödenir. Yani, bu durumda, beyan ettiği matrah ve kanunda gösterilen orana göre verginin hesaplanması mükellefe düşer.

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek ve tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.²⁴

2. Veraset ve İntikal Vergisinde Beyannameye Dayanan Tarh

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine göre tahakkuk, beyanname elden verilmiş olsa bile 15 gün içerisinde yapılır. Tahakkuk fişi mükellefe ya elden verilir ya da posta ile gönderilir. Söz konusu kanunun 19. maddesine göre, verginin ödeme süresi, tahakkukun, bu 15 günlük sürenin hemen başında veya daha sonraki tarihlerde yapılmasına göre değişebilir. 15 günlük sürenin dolmasından önce tahakkukun yapılmış sayılabilmesi için, tahakkuk fişinin bir örneğinin, ya beyannamenin alındığı sırada mükellef veya yerine beyannameyi verene tevdi edilmesi yahut da mükellefin adresine taahhütlü ilmühaberli olarak gönderilmesi gerekir. 15 günün sonunda ise tahakkuk mutlak surette yapılmış sayılır.

Veraset ve intikal vergisine ait tahakkuk fişinde ayrıca ilk takside ilişkin ödeme vadesinin belirtilmesi gerekir. Ön tarhiyattan sonra, beyan edilen servet unsurlarının vergi dairesince değerlendirilmesi sonucu doğacak matrah farkına ait vergi ikmalen tarh edilir. Beyannamenin, ikinci süreye rağmen verilmemesi halinde ise re'sen tarhiyat yoluna gidilir.²⁵

3. İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameler ve Verginin Tarhı

İhtirazi kayıt ile beyan müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nda veya herhangi bir vergi kanununda düzenlenmiş bir kurum değildir. Ancak, hukuk ilkelerine

²⁴ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.101.

²⁵ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.101.

dayanılarak öteden beri uygulanmaktadır. Buna göre mükellefler, vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettikleri matrahları, verecekleri beyannameye ihtirazı kayıt düşmek yoluyla beyan etmekte ve bunun üzerinden salman vergiye itiraz edebilmektedirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden salman vergilere karşı (vergi hatası hali hariç) dava açamayacakları hükme bağlanmıştır. İhtirazı kayıt ile beyan, bu ilkeyi bertaraf etmekte, matrah mükellef tarafından beyan edilmekle beraber, dava hakkı kullanılabilir. ²⁶

İhtirazı kayıt ile beyanda, tarh ve tahakkuk, tahakkuk fişi ile yapılır.

B. İkmalen Vergi Tarhı

VUK'nun 29. Maddesine göre ikmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

İkmalen vergi tarhında, tanımdan da anlaşılacağı üzere, daha önce bir verginin tarh edilmiş olması ve bu vergi tarh edildikten sonra, ilave verginin salınmasını gerektiren matrah veya matrah farkının, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmiş olması gerekmektedir.

Bilindiği gibi gelirin yedi tane unsuru bulunmaktadır. Bu gelir unsurları gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Gelir unsurlarının ayrı olmasının vergilendirme açısından hiçbir önemi bulunmamaktadır. Yani farklı farklı gelir unsurlarının elde edilmesi önemli değildir. Önemli olan verginin aynı olmasıdır, Örneğin, ticari faaliyeti bulunan bir kimsenin aynı zamanda zirai kazancı ve gayrimenkul sermaye iradı bulunduğunu düşünelim. Söz konusu mükellef zirai kazancını ve gayrimenkul sermaye iradını beyan etmediğinde üç gelir unsurundan birini beyan edip diğer

²⁶ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.101.

ikisinden vergi kaçırmış durumdadır. Bu durumda yapılan tespitler sonucu belirlenen matrah farkı için mükellefin ikmalen tarhiyat yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü farklı üç türlü gelir unsuru bulunmasına karşın, bu üç türlü gelir unsuru da gelir vergisinin parçasıdır ve gelir vergisinde de ticari kazanç nedeniyle önceden bir tarhiyat yapılmıştır. Önceden tarhiyat yapılmış olması da re'sen değil ikmalen tarhiyatı gerekli kılmaktadır.

Daha önce yapılmış bir tarhiyat mevcut değil ise, matrah, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre ele tespit edilmiş olsa, ikmalen tarhiyat mümkün değildir, bu durumda re'sen tarhiyat yapılması gerekmektedir.

Gelir vergisinde, birden fazla gelir unsurunun bulunması ve bunlardan bir veya bir kaçının beyan edilmesi ya da bir veya bir kaçının beyan edilmemesi durumunda, beyan edilmeyen gelir unsurları için ikmalen tarhiyat yapılabilir.

ÖRNEK: Mükellef Ahmet, 2008 yılı defterlerini kapatarak, gelir vergisi beyannamesini 2009 yılının Mart ayının yirmi beşinci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine vererek 30.000 TL gelir vergisi tarh ve tahakkuk ettirmiştir.

Bu dönemle ilgili olarak 2010 yılında bir inceleme elemanı defter ve belgeler üzerinde inceleme yapmış, Ahmet'in vergi matrahını hesaplarken, indirmemesi gereken işyerine ait 500 TL.'lık genel gideri 5.000 TL olarak deftere işlediği tespit edilmiş, buna isabet eden verginin mükelleften ilaveten alınmasına karar verilmiştir.

Burada Ahmet'in eksik ödediği vergi, vergi inceleme elemanı tarafından ikmalen tarh edilecek ve mükellefe vergi dairesi tarafından taahhütlü posta ile bildirilecektir.

Beyan esasına dayanan vergilerde, mükellefin beyanı aksi sabit oluncaya kadar doğru olarak kabul edilir. Mükellefle vergi dairesi arasındaki ilişkiler bakımından bir belge değeri taşır. Taraflar arasında bir hukuki durum doğurur. Beyandaki noksanlık, Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesi çerçevesinde belirlenen türden olduğundan, bu hukuki durumun düzeltilmesi söz konusudur, ikmalen tarhiyat bunun için uygun ve gerekli tarhiyat şeklini oluşturur.

Beyannameye zarar gösterilmesi veya beyan edilen matraha indirimler dolayısıyla vergi isabet etmemesi, ikmalen tarhiyat yapılmasına engel değildir. Zira, Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesinde belirtilen "daha önce bir tarhiyat yapılmış olması" koşulu, mutlaka bir verginin alınmış olmasını ifade etmemektedir. Kanununun 20. maddesinde verginin tarhi, vergi miktarının matrah ve oran üzerinde hesaplanması şeklinde tanımlanmıştır. Matrahın zarar göstermesi hali dahi bir tarhiyatın varlığının göstergesidir. Bu bakımdan, beyannameye zarar bildirilmesi veya gösterilen matraha indirimler dolayısıyla verginin isabet etmemesi halinde de ikmalen tarhiyat yapılabilir.

Tarhiyatın ikmalen yapılabilmesi iki şekilde mümkündür. Bunlardan ilki matrah farkının defter, kayıt ve belgelerden tespiti; diğeri ise matrah farkının kanuni ölçülere dayanılarak belirlenmesidir.

1. Matrah Farkının Defter, Kayıt ve Belgeler Üzerinden Tespiti

Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesinde, ikmalen tarhiyatta, matrah farkı tespitinin dayanağı olarak zikredilen defter, kayıt ve belgeler, kanuni defter ve belgelerle sınırlıdır. İkmalen tarhiyat, belli ve geçerliliği olan bir beyanın bulunduğu hallerde, bu beyanda maddi hata niteliğindeki yanlışlıkların düzeltilmesi ile ilgilidir. Mükellefin beyanı, esas itibarıyla geçerliliğini korumakta; ilave tarhiyat bunun düzeltilmesi anlamına gelmektedir. Örneğin; mal satışının emtia hesabının alacağına yazılacak yerde borcuna yazılması, emtia hesabı toplamının yanlış yapılması, alman komisyonların sonuç hesapları dışında başka bir hesaba naklettirilmemiş olması, yılsonunda mevcut emtianın stokta gösterilmemesi, bir gider unsurunun kayıtlara iki defa geçirilmesi, geçmiş yıl zararlarının fazla mahsup edilmesi gibi hallerde ikmalen tarhiyata başvurulacaktır.

Vergi incelemelerinde, alım satımı yapılan emtianın dönem başı miktarı, dönem alışları, satış ve dönem sonu miktarından hareketle, miktar dengelemesi yapılır. Bu dengeleme sonunda, mal mevcudunda noksanlık ve bazı hallerde de fazlalık tespit edilebilir.

a. Mal Miktarının Noksanlığı

Envanter kayıtları sonucu tespit edilen mal noksanlığı iki nedene dayanabilir.

- Noksan çıkan emtia dönem içinde satılmış fakat bedeli deftere kaydedilmemiş olabilir.

Mal noksanlığının sebep ve mahiyeti tespit edilemediği ve mükellef tarafından da kanıtlanamadığı hallerde, bu malların yıl içinde satıldığı ve bedellerin deftere geçirilmediği kabul edilir.

Noksan olduğu belirlenen malların satış bedelleri bilinir veya defter, kayıt ve belgelere göre tespit edilebilirse, bu bedeller matraha esas alınarak ikmalen tarhiyat yapılır. Satış bedelinin bilinmediği ya da bulunmadığı hallerde matrahın kısmi veya tüm olarak takdiri re'sen yapılır.

Noksanlık, yıl sonunda yapılan fiili envanterdeki bir hatadan doğmuş; yani, bir kısım mallar yıl sonunda fiilen mevcut olduğu halde envanter kayıtlarına alınmamış olabilir.

Envanter kaydı sonunda bulunan noksanlığın, dönem sonu fiili envanterdeki bir hatadan ileri geldiği belirlendiğinde: stok noksanı niteliğindeki bu malların maliyet bedeli bilinir veya bulunursa, vergi ikmalen; maliyet bedeli bilinmez ve hesaplanamazsa, bu bedel re'sen takdir edilir ve tarhiyat da bu kısmi takdirle bulunan matrah üzerinden, 're'sen yapılır.

b. Mal Miktarının Fazlalığı

Envanter kayıtlarında, bir kısım mallarda fazlalık bulunması, normal olarak dönem içindeki bazı alışların deftere kaydedilmediği veya dönem başı (ya da bir önceki dönem sonu) stokunun noksan gösterilmiş olduğunu ifade eder. Farklılığın, dönem başı stokundaki noksanlıktan kaynaklandığı olasılığına karşı, önce bir önceki hesap dönemi incelemeye alınır. Farklılığın sebep ve mahiyeti bu şekilde belirlenebilirse, Önceki dönem için ikmalen tarhiyat yapılır. Sonraki dönemin, dönem başı stoku ve dolayısı ile matrahı ona göre düzeltilir.

Bir önceki dönem hesaplarının incelenmesi sonunda, farklılığı izah edecek bir hususun bulunmaması, mal miktarında fazlalık bulunan dönemde defter kayıtları ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesi için yeterli olmadığı gösterir. Matrah tümü ile re'sen takdir olunur.

2. Matrah Farkının Kanuni Ölçülere Göre Tespiti

Kanuni ölçü, matrahın tespiti ile ilgili olarak, vergi kanunları ile belirlenmiş olan ölçü ve esasları ifade eder. Bunlar, değerlendirme ölçüleri, emsal bedeller, amortismanlar, asgari zirai kazanç esası, hayat standardı esası, ortalama kâr haddi ve asgari gayri safi hâsılat esasları gibi ölçülerdir.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, ticari işletmelere dahil mevcutlar kanunda tespit edilmiş Ölçülere göre değerlendirilir. Bu ölçülerin yanlış uygulanması ya da uygulanmaması halinde, kullanılması gereken değerlendirme ölçüsünün uygulanması suretiyle matrahın yeniden belirlenmesi ikmalen tarhiyatı ifade etmektedir.

Değerlendirme ölçüsünün, Vergi Usul Kanunu'nun 298. maddesi çerçevesinde takdir komisyonlarınca belli edilmesi tarhiyatın re'sen yapılmasını gerektirmez. Çünkü, takdir komisyonunun buradaki işlevi, matrahın belirlenmesi için gerekli değer takdirini yapmaktan ibarettir.

Vergi Usul Kanunu'nun 267. maddesinde yer alan emsal bedeli, kanuni değerlendirme ölçüsüdür. Emsal bedelinin yanlış hesaplanmasından doğan matrah farkları ile ilgili tarhiyat ikmalen yapılır.

Amortisman konusu kıymetlerin kanuni hadlerin üstünde bir oran ile itfa edilmesi veya herhangi bir suretle fazla amortisman ayrılmış olmasından doğan farklar, kanuni ölçüye göre tespit edilmiş matrah farkı niteliğindedir.

Yine gelir vergisinde yer alan emsal kira bedeli uygulamasında, emsal kira bedeline göre yapılan tarhiyatın re'sen değil ikmalen vergi tarhiyatı olduğu, Danıştay'ın vermiş olduğu bir hükümde yer almıştır.²⁷

²⁷ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.108.

C. Re'sen Vergi Tarhı

Re'sen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır.

Re'sen vergi tarhında, ikmalen vergi tarhının aksine, mükellef vergi ile ilgili ödevlerini ya hiç yerine getirmemiş, ya da eksik yerine getirmiştir.

Re'sen tarh yönteminde vergi matrahının miktarı tespit edilirken iki husus önem arz etmektedir.

Bunlardan birincisi, yetkililer mükellefin ödemek zorunda olduğu vergi matrahının gerçek miktarının tespitinde bazı yöntemler kullanarak gerçek matrah miktarını tespit etmeye çalışmaktadırlar. Re'sen tarh yöntemiyle amaçlananın bu olduğu ilgili Danıştay kararında da hükme bağlanmıştır.

Diğeri de re'sen takdir yoluyla ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılırken, tarhı öngörülen vergiye ilişkin matrah veya matrah farkının olabildiğince gerçek ya da gerçeğe en yakın miktarının tespitinin gerekliliği önemidir.

Mükellef beyanname vermemiş ise, buna bağlı bir düzeltme yapılamaz. Vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemiş mükellef karşısında, vergi dairesi, tek taraflı tespit yapma imkânına kavuşur ve re'sen tarhiyata başvurur. Bu yönü ile re'sen tarhiyat bir tarhiyat şekli olma dışında bir müeyyide teşkil eder. Mükellefin beyan etmesi gereken matrah bütünüyle idare tarafından tayin ve tespit olunur. Bu durumda, daha önce kısmen de olsa ikmâlen tarhiyat yapılmasına gerek kalmaz.

Takdir komisyonlarınca re'sen yapılan tarhiyatlarda takdir komisyonu kararının, vergi incelemelerine istinaden yapılan re'sen tarhiyatlarda ise vergi

inceleme raporunun vergi dairesine gönderildiği anda, takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporuna istinaden vergi tarh olunur. Vergi Usul Kanunu'nda belirlenen cezalar ayrıca uygulanır.

ÖRNEK: Mükellef Ahmet, 2009 yılına ait gelir vergisi beyannamesini, beyanname verme dönemi geçtiği halde vergi dairesine vermemiştir. Vergi dairesi ödevliye beyana çağrı çıkarmış, beyana çağrıya ödevli tarafından belli edilen süre içerisinde cevap verilmemiştir.

Vergi dairesi, 2009 yılı gelir vergisi beyannamesi daireye ibraz edilmediğinden dolayı, mükellefi, takdire sevk etmiştir. Takdir komisyonu 10.000 TL vergi matrahı tespit etmiş ve takdir komisyonu kararını vergi dairesine göndermiştir. Vergi dairesi takdir komisyonu kararına istinaden re'sen vergi hesaplayıp mükellefe taahhütlü olarak gönderecektir.

Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse.

Vergi beyannamelerinin ne zaman verileceği, ilgili vergi kanununda belirtilmiştir. Beyannamelerin bu kanuni süreler içerisinde verilmemesi vergi ziyayı doğuran bir neden olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, kanuni süresi içinde verilmeyen beyannameler re'sen takdir nedeni oluşturur ve re'sen takdir yapılmak üzere takdir komisyonlarına sevk edilir ya da inceleme elemanlarınca, inceleme sonucuna göre re'sen takdir yapılır.

Vergi Usul Kanunu'nun 342. maddesinde, veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde, beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün bekleneceği, bu süre içinde beyannamenin verilmemesi halinde, vergi kaybının doğmamış sayılacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu süre içerisinde beyanname

verilmiş olursa, re'sen takdiri gerektirmez. Maddenin ikinci fıkrasında ise, veraset ve intikal vergisinde 15 günlük ikinci bir ek süre verileceği ve bu takdirde aynı esasın uygulanacağı yani vergi kaybının doğmamış sayılacağı hükme bağlanmaktadır. Ancak, bu ek sürede beyanname hiç verilmemiş ise re'sen takdir yapılacaktır.

Kanuni sürenin ardından, pişmanlık dilekçesi ile verilen beyannamelerde, ödenmesi gereken bir vergi beyan edildiğinde beyanname süresinde verilmiş sayılmakta, tarhiyat tahakkuk ile birlikte yapılmaktadır. Ancak bu beyannamelerde, ödenecek bir vergi gösterilmediği veya zarar gösterildiği durumlarda vergi idaresi re'sen takdir yoluna başvurmaktadır.

2. Vergi Beyannameyi Kanuni veya Ek Süreler İçinde Verilmekle Beraber Beyannameye Vergi Matrahına İlişkin Bilgiler Gösterilmemiş Bulunursa

Beyannameler zamanında verilmekle beraber, bu beyannamelerde matraha ilişkin bilgiler gösterilmediğinde, maddi delillerin mevcut olmadığı kabul edilir. Gerekli maddi delillerin mevcut olmadığı durumlarda ise matrahın re'sen takdir edilmesi gerekmektedir. Bu durumlarda, takdir komisyonu mükellefe 15 günden az olmamak üzere süre tanır. Vergi matrahına ilişkin bilgi ve belgelerin ibraz edilmesi halinde, takdir olunacak matrah bu defter ve kayıtlara göre belirlenecek miktardan fazla olamaz.

Beyannameye vergi matrahına ilişkin bilgileri olmayan mükelleflere 15 gün süre verilmesi ve bu sürenin bitiminden sonra re'sen takdire gidilmesi, sonradan ortaya çıkacak uyuşmazlıklar açısından önem arz etmektedir. Bu süre verilerek mükelleften defter ve belge istenmemesi veya bu sürenin dolması beklenmeden re'sen takdir yapılması durumlarında, yargı organları usul yönünden takdir kararını bozmaktadır.

Defter ve belgeler, takdir komisyonuna ibraz edilmez ise sonradan uyuşmazlık sırasında, vergi mahkemesine ibraz edildiğinde, sağlıklı bir vergi incelemesi için yeterli nitelikte olsalar bile, takdir edilen matrahın, defter kayıtlarına göre değiştirilmesi her zaman mümkün değildir. Danıştay, bu gibi durumlarda, takdir

edilen matrahın doğru olmadığına kanıtı yönünden, defter kayıtlarını tek başına yeterli görmemektedir.

Beynamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olmasının takdir sebebi sayılması, daha çok gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri ile bazı hallerde muhtasar beyannameler için söz konusu olmaktadır.

Re'sen takdire gidilebilmesi için, beynamede matrah konusu ile ilgili hiç bir bilginin verilmemiş olması, yani beyannamenin isim, unvan, adres ve imza dışında, hiçbir bilgiyi ihtiva etmemesi gerekmektedir. Birden fazla gelir kaynağı bulunan gelir vergisi mükelleflerinin, bunlardan birinin matrahına ilişkin bilgileri göstermemesi de, o gelir unsuru bakımından re'sen takdir sebebidir. Ancak, beynamede, o dönemde vergiye tabi bir matrah unsurunun bulunmadığı şeklinde bir şerh düşülmüş ise, re'sen takdir yapılamaz.

3. Bu Kanuna Göre Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsini Veya Bir Kısmını Tutulmamış Veya Tasdik Ettirilmemiş Olursa Veya Vergi İncelenmesi Yapmaya Yetkili Olanlara Herhangi Bir Sebep İbraz Edilmezse

Vergi Usul Kanunu, faaliyetlerinin hacmi ve iş nevi'lerine göre, mükelleflerin tasdik ettirmek ve tutmak zorunda oldukları defterleri belirtmiştir. Bu defterlerin tamamının veya bir kısmının tasdik ettirilmemiş olması veya tutulmaması ya da vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi re'sen takdiri gerektirir. Yani, defterlerden sadece birinin tutulmamış yahut tasdik ettirilmemiş olması veya incelemeye ibraz edilmemesi re'sen takdire gidilmesi için yeterli olmaktadır.

Defterlerin, vergi incelemeye yetkili olanların talebi halinde, bu kişilere ibraz edilmemesi re'sen takdir sebebidir. İnceleme elemanınca incelemenin dairede yapılacağı hallerde, mükellefe defter ve belgelerinin ibrazı için 15 günden aşağı olmamak üzere süre verilir. Bu süre içinde mükellef defter ve belgelerini ibraz etmez ise defter ve belgeler hiç ibraz edilmemiş sayılır ve re'sen takdire gidilir.

Mükellefin işyerinde yapılacak incelemelerde böyle bir süreye ihtiyaç yoktur. Anında ibraz asıldır. Defterler anında ibraz edilmediğinde, durumun tespiti ile, re'sen takdir talep edilmesi mümkündür. Ancak, defter ve belgelerin muhasebe bürolarında olması durumunda, işyerindeki inceleme ve denetimlerde, ibraz için süre talep eden mükelleflere, mazeretinin haklılık derecesine ve durumuna göre, uygun bir süre verilebilir. Maliye Bakanlığı, bu şekilde verilecek sürenin üç günden fazla olmaması gerektiği görüşündedir.

Mücbir sebep, defterlerin ibrazı için verilen süreyi uzatır. Ayrıca, mücbir sebep yüzünden kaybedilmiş olan defterlerin ibrazı söz konusu olmaz. Ancak, defterlerin ibraz edilmemesi mücbir sebebe de bağlı olsa, takdire gidilmektedir.

4. Defter Kayıtları Ve Bunlarla İlgili Vesikalar, Vergi Matrahının Doğru Ve Kesin Olarak Tespitine İmkân Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz Ve Karışık Olması Dolayısıyla İhticaca Salih Bulunmazsa

Defter kayıt ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesi için yeterli olmaması, matrahın re'sen takdirini gerektirmektedir. Bu duruma örnek olarak, gerçek olmayan alış faturaları veya gider belgeleri (naylon fatura) kullanmak gösterilebilir. Bu tür fatura ve gider belgesi kullanan mükelleflerin defter kayıtları, sıhhatli bir vergi incelemesi açısından yeterli değildir.

Satış kârı yüksek olan emtialarda zararına satış gösterilerek vergi matrahının düşük gösterilmesini sağlamak, kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi, bir kısım satışların defterlere kaydedilmemiş olması, defter kayıtlarının (belgelerin) ibraz edilmemesi gibi haller matrahın doğru ve kesin olarak saptanmasına imkân vermeyen hallerdir. Bu haller de re'sen takdiri gerektirir.

Vergi Usul Kanunu'nun 359, maddesinde; çift defter kullanmak, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar düzenlemek veya bunları bilerek kullanmak, defter kayıtlarını tahrif etmek, mevhum adlara hesap açmak, defter sayfalarını yok etmek suretiyle vergi kaybına sebebiyet vermek kaçakçılık olarak kabul edilmektedir. Bu hallerde, defter kayıtları ve belgeler, aynı zamanda, sağlıklı bir vergi incelemesi için yeterli olamayacağından, matrah re'sen takdir suretiyle belli edilir.

Çift defter tutulan hallerde, kanuni defterlerin ve buna dayanan beyanın sıhhat ve geçerliliğinden söz edilemez. Bu nedenle çift defter kayıtlarından tespit edilen matrah farkı, temelde geçerliliğini koruyan beyanın düzeltilmesi anlamındaki ikmalen tarhiyata konu olamaz. Tarhiyatın bütünüyle re'sen yapılması gerekir.

Bazı hallerde, satış faturası gerçekten satış yapılan kimse adına değil, mevhum isimlere kesilebilir. Böylece fatura istenildiği gibi düşük bedelle düzenlenir. Karşıt inceleme ile bu husus tespit edilirse, matrah re'sen tayin olunacaktır.

Bir mükellefin defterinde kayıtlı alış faturaları veya gider belgelerinin kimden alındığının belli olmaması veya alındığı gösterilen kimsenin gerçekte olmadığı anlaşılması defter kayıtlarının sağlıklı sayılması için yeterlidir. Bazı hallerde fatura ve belgeyi verenin kimlik ve adresinin tespit edilememesi de aynı sonucu doğurur³. Böyle hallerde de matrah re'sen tayin olunur.

Vergi Usul Kanunu'na göre, defter kayıtlarının belgeye dayandırılması zorunludur. Kayıtların tamamının veya bir kısmının tevsik edilememesi, defter ve belgelerin geçerli sayılmamasını gerektiren bir takdir sebebidir.

Defter kayıtlarının düzenli olması ve belgelere dayanması ile birlikte, inceleme sırasında bir kısım hâsılat veya gider unsurlarının deftere kaydedilmediği tespit edilirse, defter ve belgeler geçerliliğini kaybedebilir. Kayıt dışı kalmış olan işlemlerin de belgeye bağlanmış olması halinde aynı sonuç doğacaktır. Böyle durumlarda defter ve belgeler geçerliliğini bütünüyle kaybetmiş sayılır ve matrah bütünüyle re'sen takdir edilir veya kısmi takdire gidilir.

5. Tutulması Zorunlu Olan Defterlerin Veya Verilen Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunursa

Kanunen mükelleflerce tutulması gereken defterlerin ve verilen beyannamenin gerçek durumu yansıtmadığı m tespiti durumunda, dönem matrahı re'sen takdir olunur.

Bazı hallerde, defter kayıtları ve dayanağı olan belgeler, şeklen son derece düzenli tutulmakla birlikte; mükellef, vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin çoğunu kayıt ve belgelere dayandırmadan yürütmüş olabilir. Bu durumda, kazancın önemli bir kısmı gizlenmiş olup, bunun izlerini defter ve belgelerden tespit etmek güç, hatta mümkün değildir. Söz konusu tespitlerde, dönem matrahı re'sen takdir edilecektir.

6. Bu Kanunun Mükerrer 227'nci Maddesi Uyarınca 3568 Sayılı Kanuna Göre Yetki Almış Meslek Mensuplarına İmzalattırma Mecburiyeti Getirilen Beyanname Ve Ekleri İmzalatılmıyorsa Veya Tasdik Kapsamına Alınan Konularda Yeminli Malî Müşavir Tasdik Raporu Zamanında İbrahim Edilmezse

Vergi Usul Kanunu'na 4008 sayılı Kanun ile eklenen mükerrer 227. madde hükmü ile, 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlerin tasdikine tabi beyanname ve belgeler, bu kişilere tasdik ettirilerek vergi dairesine sunulur, Bu mecburiyete uyulmaması, bir diğer re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmektedir.

Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyanname gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.

Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektiren bir sebep yanında ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmal tarhiyatına mesnet olan matrah farkı nazara alınmışsa vergi tarhı sırasında evvelce tarh edilmiş olan vergi indirilir.

Hangi hallerde yapılacağı yukarıda bentler halinde sayılan re'sen tarhiyat, kanaatimizce, Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi uygulamasına sadece hukukun geliştirilmesi amacıyla getirilmiştir. Re'sen vergi tarhı uygulamaları çoğu kez yargıdan dönmektedir. Takdir komisyonu kararlarına ve inceleme elemanı

raporlarına dayanılarak yapılan re'sen tarhiyatların hemen hemen tamamı dava konusu yapılmakta ve yaklaşık % 90'ı mükellef lehine sonuçlanmaktadır. Bu kararlarda ağırlıkla, tarhiyatta yasal isabet olmadığı ve re'sen takdir nedeninden söz edilemeyeceği gibi gerekçelere dayanılmaktadır.

Danıştay'ın bir kararına göre; "kaydi envanter sonucu satış noksanı ve fazlalıklarının ortaya çıkması defter ve belgelerin sağlıklı bir inceleme için yeterli olmadığını gösterir" şeklinde bir hüküm içermektedir. Yine başka bir Danıştay kararına göre, tasfiye beyannamesinin zamanında verilmemesi takdir sebebidir.²⁸

D. Verginin İdarece Tarhı

Verginin idarece tarhı; 29'uncu ve 30'uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir.

Bu takdirde vergi, tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur.

Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.

İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi tutanakla tespit olunur.

Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesinde dava açma süresi; mükellefin bilinen adresinde tebligat yapıldığı hallerde tebliğ tarihinden, aksi halde tutanakla tespit olunan ilan tarihinden başlar.

²⁸ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.116.

Verginin idarece tarhı, diğere ücretlerin tespitinde kullanılmaktadır. Ayrıca emlak vergisi ve damga vergilerinde bazı hallerde idarece tarh usulü kullanılmaktadır.

1. Karnesiz, Basit Usulde Vergiye Tabi Hizmet Erbabı Yanında Çalışanlar Adına Tarhiyat

Basit usulde vergilendirilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü seçmiş olan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabının kanunen tayin edilen süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergiyi ödemelerini sağlamaya mecburdurlar. Bu hususa riayet etmedikleri takdirde, hizmet erbabının vergileri ve bununla ilgili cezalar, Vergi Usul Kanunu'nun 251. maddesine göre, çalıştıranlardan alınır.

2. Emlâk Vergisinde İdarece Tarhiyat

Emlâk Vergisi Kanunu'na göre, vergi değerini değıştiren sebepler gerçekleştiğinde mükellefler tarafından bildirim verilmesi ve verginin idarece tarh edilmesi gerekmektedir, Bildirimlerin süresi içinde verilmemesi durumunda, vergi, takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlar üzerinden idarece tarh olunur. Ancak, mükellefçe bildirilen değıerin idarece yükseltildiğı hallerde aradaki farka ait vergi ikmalen salınır.

3. Damga Vergisinde İdarece Tarhiyat

Damga vergisinde, ilgili vergi dairesine sunulan kâğıtlarda damga vergisi hesaplanmamışsa veya eksik hesaplanmışsa vergi idarece tarh edilir.²⁹

E. Diğere Ücretler Üzerinden Verginin Tarhı

Vergi Usul Kanunu'nun 109. maddesine göre; diğere ücret sahipleri vergilerini tarh ettirmek için herhangi bir beyanname vermek zorunda değıillerdir, Bu mükellefler, tarh zamanında bu vergilerini, bağılı buldukları vergi dairesine ibraz edecekleri vergi karnelerine yazdırmak suretiyle tarh ettirirler. Söz konusu tarhiyat aynı zamanda tebliğ hükmündedir.

²⁹ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.118.

Vergi, karneye yazılmakla, ödenmesi gereken safhaya gelir. Mükelleflerin matrah tutarına dava açma hakları yoktur. Ancak intibak ettirildikleri sınıf ve dereceler için dava açabilirler.³⁰

F. Emlak Vergisinde Vergi Tarhı

Emlak vergisi önceki uygulamada beyana dayalı olarak tarh edilmekteyken, 4751 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra, 2002 yılından itibaren ilgili belediyeler tarafından otomatik olarak tarh edilmeye başlanmıştır.

Emlak vergisinde matrah, bina ve arazinin vergi değeridir. Binalar için normal metrekare inşaat bedelleri ilgili bakanlıklar tarafından uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit edilerek resmi gazetede yayımlanır. Arsa ve arazilere ilişkin asgari ölçüde birim değer tespitleri ise, takdir komisyonlarınca dört yılda bir takdir edilerek, otomatik tarh ve tahakkukun yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce ilgili kurumlara gönderilir.

Emlak vergisi, belirlenen vergi değerleri üzerinden, her dört yılda bir ilgili belediye tarafından otomatik olarak tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Tarh ve tahakkukun yapıldığı yılı izleyen yıllarda, Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılmaktadır.³¹

III. VERGİ TAHSİL USULLERİ

Devletler, tarihsel süreç içerisinde, verginin tahsilinde birçok yöntem uygulamaya gelmişlerdir. Söz konusu yöntemler incelendiğinde yöntemdeki farklılaşmanın, vergi güvenliğinin sağlanması ve kamu alacağının bir an önce tahsil edilmesi kaygılarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

³⁰ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.102.

³¹ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.102.

Buna göre belli başlı tahsil yöntemleri aşağıda gösterilmiştir.

A. İltizam Yöntemi

Devlet tarafından konulan vergilerin, bir bedel karşılığında üçüncü kişiler aracılığıyla toplanmasına iltizam yöntemi denilmektedir. Bu yöntemde, vergilerin tarh ve tahsil hakkı devlet tarafından anlaşmalarla üçüncü bir kişi veya şirkete verilerek karşılığında belirli bir bedel alınmaktadır.³²

B. İhale Yöntemi

İhale yönteminde de, iltizam yönteminde olduğu gibi verginin tahsil işlemi üçüncü kişilere bırakılmaktadır. Ancak, ihale yönteminde, iltizam yönteminde olduğu gibi götürü bir miktar tespit edilmeyip mültezime topladığı verginin belirli bir yüzdesine isabet eden kısmı ödenmektedir.³³

C. Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil Yöntemi

Devletlerin, vergileri bizzat toplamak için mali teşkilatlarını henüz kuramadıkları dönemlerde uygulanan halk temsilcileri eliyle tahsil yönteminde, vergi toplama işi toplum içinde seçkin sayılan halk temsilcilerine verilmekteydi. Halk temsilcileri eliyle tahsil yönteminde, vergiyi toplayan kimselerin iltizam ve ihale yönteminde olduğu gibi herhangi bir kazanç elde etmeleri söz konusu değildir.³⁴

D. Emanet Yöntemi

Emanet yönteminde, vergilerin tarh ve tahsili ile ilgili işlemlerin tamamı "emin" adı verilen maaşlı devlet memurları tarafından yapılmaktadır. Bu devlet memurlarının, iltizam ve ihale yönteminde olduğu gibi vergi toplama işi karşılığında kar veya zarar elde etmeleri veya toplanan vergiler üzerinden komisyon almaları söz konusu olmadığı için iltizam ve ihale yönteminin sakıncalarını içermemektedir.

³² Mustafa Ali Sarılı, **Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kaynakta Vergilendirme**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2001, s.6.

³³ SARILI, a.g.e., s.8.

³⁴ SARILI, a.g.e., s.9.

Vergi toplama hizmetlerinde başarı gösterenleri ödüllendirmek amacıyla ikramiye verilmesi de emanet yönteminin bu özelliğini bozmaz.³⁵

E. Tevkifat Yöntemi

Ülkemizde ve dünyada birçok ülkede halen uygulanmakta olan bu sistem, kamu idareleri tarafından etkin bir vergi tahsil yöntemi olarak kullanılmaktadır. Bu yöntemde vergi, tahsilâtın kolaylaştırılması amacıyla mükellef tarafından değil, yine kanunlarla tayin edilen vergi sorumluları tarafından mükelleften alınarak, devlete yatırılmaktadır.

F. Peşin Ödeme Yöntemi

Gelir ve kurumlar vergisi gibi, vergilendirme dönemi bir yıl olan vergi türlerinde, bir yıllık sürenin bitiminden sonra, gecikmeli olarak tahsil edilecek verginin, vergilendirme dönemi içerisinde taksitler halinde alınmasıdır.

³⁵ SARILI, a.g.e., s.10.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME

Türk Vergi Sistemindeki tevkif suretiyle vergilendirme uygulaması sadece, gelir, kurumlar ve katma değer vergileriyle sınırlı olmayıp, diğer vergi türlerinde de bu uygulamaya rastlanmaktadır. Bu bağlamda;

- Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre, belli kuruluşlar istihkak sahibi mirasçılara yaptıkları ödemelerden, veraset ve intikal vergisine mahsuben vergi kesip ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 17. maddesine göre; kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri vergi kesmekle yükümlü tutulmuşlardır.

- Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesinde sayılan kuruluşlar, aynı maddede belirtilen mahiyetteki kâğıtlara ait vergileri, ilgilinin istihkakının ödenmesi sırasında keserler. Bunun için Maliye Bakanlığında izin alınması gerekir. Bazı hallerde Maliye Bakanlığı bu hususu zorunlu tutabilir. Damga Vergisi Kanunu'nun 19. maddesine göre; genel ve özel bütçeli dairelerle, il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri de vergi kesmek zorundadırlar.³⁶

Ancak çalışmamızda esas olarak, bu üç vergi türündeki uygulamalar ele alınmıştır.

I. GENEL OLARAK TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME

Vergi tevkifatı ya da stopaj aslında bir vergileme usulü değil; bir tahsilât usulüdür. Ancak bazı hallerde vergilemenin yerine de geçebilmektedir.³⁷

³⁶ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.59.

³⁷ Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, **Stopaj-Kaynakta Vergilendirme**, Kılavuz Yayınları, 1997, s.7.

Bir tahsilât usulü olarak tevkifat, vergi alacağıın, asıl muhatabı olan mükellef yerine, kanunların vergi sorumlusu olarak tayin ettiği, vergi sorumlusundan istenmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, tevkif yoluyla vergilemenin en yaygın olduğu, gerçek kişi ücretlerinin vergilendirilmesinde, ücretlinin gelir vergisi, mükellef olan ücretli yerine, vergi sorumlusu olan, işverenden istenmektedir. İşveren, ücret ödemesi sırasında, ücretlinin gelir vergisini tevkif etmekte ve bilahare Hazine'ye ödemektedir.

GVK'ndaki, gelirin toplanması ilkeleri çerçevesinde, söz konusu ücretin tevkif suretiyle vergilendirilmesi, bir tahsil usulü olmaktan çıkıp, vergilendirme usulü haline de gelebilmektedir. Gerçekten, ücret geliri elde eden mükellef, eğer yıllık beyanname vermek durumunda değilse, tevkif suretiyle ödediği vergi nihai vergi niteliğine dönüşmektedir.

Kendi vergi borcu için maddi-şekli görevleri yerine getiren kimse ile başkasının borcu için bu ödevleri ifa eden üçüncü kişiler arasında bir ayırım yapmak gerekir. Vergi mükellefinin başlıca iki belirleyici özelliği bulunur. Bunlar;

- Kişinin bir vergi borcu ödemek zorunda olması ve
- Vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş bulunmasıdır.

Vergiyi doğuran olayı kendi kişiliğinde gerçekleştirmiş olmadığı halde yasalar uyarınca vergiyi ödemek ya da vergilendirmeye ilişkin diğer görevleri yerine getirmek zorunda olan kişileri gerçek vergi borçlularından ayırmak gerekmektedir.

Vergi sorumluluğu, Vergi Usul Kanunu'nun 8. ve 11. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” “Vergi sorumluları yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.”

Mükellef-sorumlu ilişkisini, verginin mükellefi ile gerçek yükümlüsü arasındaki ilişkiyle karıştırmamak gerekir. Örneğin, katma değer vergisinde, mükellef vergi konusuna giren mal ve hizmeti teslim eden kimsedir. Bu kimse ödeyeceği vergiyi satış bedeline ekleyerek müşteriden tahsil eder. Ancak, verginin müşteriden tahsil edilmesi, vergiye tabi mal ya da hizmeti teslim edenin sorumlu konumunda olduğunu göstermez. Zira burada, asıl mükellef yerine değil, kendi adına ödeme yapılmaktadır. Verginin müşteriden alınması, vergi intikali ile ilgilidir. Fiyat mekanizması ve diğer piyasa koşulları çerçevesinde gerçekleştirilen bir olaydır. Herhangi bir nedenle, vergiyi satış sırasında intikal ettirmeyen kimse, vergiyi gene ödemek zorundadır ve müşteriye karşı herhangi bir talep hakkına sahip değildir.

Gerek mükellefiyet ve gerekse sorumlulukla ilgili hususlar, vergi kanunları ile belirlenir. Vergi kanunları ile belli edilen haller dışında, mükellef veya sorumluların, bunları özel sözleşmelerle değiştirmeleri ya da mükellef ve sorumlu sıfatından doğan görevleri başkalarına devretmeleri mümkün değildir. Aksine bir davranışla sözleşme yapılmış olursa, bu vergi dairesini bağlamaz. Bu konuda Danıştay 4. Dairesinin 17.5.1991 tarih, 1990/3591 Esas No ve 1991/1897 sayılı kararı "vergi kanunları ile kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin özel mukaveleler vergi dairesini bağlamaz" şeklinde olup, mükellefiyet ve sorumluluk ile ilgili sınırları belirlemiştir.

ÖRNEK: 3 kişiden oluşmuş bir kolektif şirkette, şirkete ait vergi borçlarından sadece bir ortağın sorumlu olduğunu belirten ve ortaklarca kendi aralarında imzalanmış bulunan bir sözleşme vergi dairesi açısından geçersizdir. Çünkü yasalar çerçevesinde, kolektif şirketin vergi borçlarından ötürü tüm ortaklar bütün mal varlıkları ile müteselsilen sorumludurlar.

Mükellefiyet ve sorumlulukla ilgili bazı özel sözleşmelerin vergi dairesi yönünden geçerli olması, ancak söz konusu sözleşme hükümlerinin vergi kanunlarında yer alan hükümlere uygun olması halinde mümkündür.³⁸

³⁸ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Usul, s.52.

II. TÜRK GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME

Türk gelir ve kurumlar vergisi sistemindeki, tevkif suretiyle vergilendirme esasları, GVK'nun 94. Maddesi ile, KVK'nun 15 ve 30. Maddelerinde yer almaktadır. Ancak, bazı menkul sermaye iratlarının, 2006-2015 yıllarına ilişkin vergilendirmeleri, GVK'nun geçici 67. Maddesine göre yapılacaktır.

A. GVK'nun Geçici 67.Maddesine Göre Menkul Sermaye İratlarında Tevkif Suretiyle Vergilendirme

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesine ilişkin asıl düzenleme, GVK'nun 75 ve devamı maddeleri ile 94. Maddesine göre yapılmaktadır. Ancak, 5281 sayılı kanunla³⁹, 2005 yılından geçerli olmak üzere, geçici bir süre, bazı menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde farklı uygulama getirilmiştir.

Bu bağlamda, GVK'na 5281 sayılı Kanununun 30 uncu maddesiyle eklenen Geçici 67. maddede, menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme 01 /01/2006-31/12/2015 tarihleri arasında uygulanacaktır.

Bu nedenle, menkul sermaye iratlarının tevkif suretiyle vergilendirilmesinde, öncelikle, Geçici 67. Madde hükümleri özetlenecek, daha sonra asıl uygulama detaylı olarak ele alınacaktır.

1. GVK'nun Geçici 67.Maddesine Tevkif Suretiyle Vergilendirilecek Menkul Sermaye İratları

Geçici 67. Maddeye göre,

- Hisse senedi alım-satım kazançları,

³⁹ 30.12.2004 tarihli ve 5281 sayılı kanun, 31.12.2004 tarihli ve 25687 sayılı 3. Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,
- Özel finans kurumları gelirleri,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri,
- Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları.
- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,

tevkifata tabi tutulacaktır.

Buna karşılık,

- Hisse senedi kar payları,
- Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobond) alım- satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili,
- Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,
- Sürekli olarak portföyünün en az %51 'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler,

tevkifat kapsamında olmayacaktır.

Tevkifat uygulamasında gelir sahibinin gerçek/tüzel kişi ya da tam/dar mükellef olmasının veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.

Vergi mükellefiyeti olmayan ya da vergiden muaf olanların elde ettiği gelirler de tevkifata tabi olacaktır.

2. Geçici 67. Madde Kapsamında Yapılan Vergi Tevkifatının Beyanı İçin Muhtasar Beyanname

G.V.K.'nın geçici 67. maddesiyle, 1.1.2006 - 31.12.2015 yılları arasında uygulanmak üzere, genel tevkifat uygulamasının yanında yeni bir tevkifat uygulaması getirilmiştir. Bu maddede ayrıca, sorumlularca tevkif edilecek vergilerin bildirilmesi ve ödenmesi için farklı bir muhtasar beyanname öngörülmüştür.

Geç. 67. maddeye göre; "bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibariyle;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getiriler (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

üzerinden tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ilişkin olarak elde edilen kazançlar için % 0, bu kişi ve kurumlar tarafından elde edilen diğer kazançlar için % 10 oranında vergi tevkifatı yaparlar.

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden % 10 oranında vergi tevkifatı yaparlar. Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran % 0 olarak uygulanır".

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması yapılacak tevkifatı etkilemez. Ancak, Sermaye Piyasası Kanunu'na yöre kurulan borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Bankalar ve aracı kurumlar, Maliye Bakanlığı'nca şekli belirlenmiş olan farklı bir muhtasar beyanname düzenlemek suretiyle, kişilerin ve kurumların yukarıda belirtilen gelirleri üzerinden % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı yaparak, bağlı oldukları vergi dairesine yatıracaklardır.

Bu şekilde tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için, gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle verilen yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir. Ancak, ticari faaliyet kapsamında elde edilmeleri halinde, bu gelirler, ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacaklardır. Bunlar üzerinden tevkif suretiyle ödenen vergiler yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden indirilecektir.

Geç. 67. maddenin 1. fıkrasında düzenlenmiş olan ve yukarıda anlatılan tevkifat uygulamasına uygun olarak tevkif edilen vergiler, verilecek normal muhtasar beyannameye dahil edilmez. Banka ve aracı kurumlar, tevkif ettikleri vergileri şekli ve muhteviyatı Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiş özel bir muhtasar beyanname ile üç aylık tevkifat dönemini izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine beyan eder ve yirmialtıncı günü akşamına kadar öderler.⁴⁰

3. GVK'nun Geçici 67.Maddesine Göre Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat Oranı

Alım-satım işlemlerinde tevkifat matrahı alış bedeli ile satış bedeli arasındaki tutar olacaktır. Alış ve satış işlemleri sırasında ödenen komisyonlar ile banka ve

⁴⁰ Mehmet TOSUNER ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, 15. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, 2010 (Vergi Sistemi),s.194.

sigorta muameleleri vergisi tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Bu giderler dışında başkaca bir giderin tevkifat matrahının tespitinde indirim konusu yapılması söz konusu değildir.

- 01/01/2006 tarihinden itibaren ihraç edilecek olan Devlet tahvili ve Hazine bonoları ile özel sektör tahviline ilişkin faiz gelirleriyle alım-satım kazançlarından elde edilecek olan faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançları üzerinden yapılmakta olan % 15'lik tevkifat oranı, 22/07/2006 tarihli ve 2006/ 10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler için % 10, 27/06/2006 tarihli ve 5527 sayılı Kanunla dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiştir.

- 01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonusu ile özel sektör tahviline ilişkin faiz gelirleriyle alım-satım kazançları faiz gelirleri ile alım-satım kazançları Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi olmayacaktır.

- 01/01/2006 tarihinden itibaren Yabancı Para/ Türk Lirası Mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirleri, söz konusu mevduat hesabı hangi tarihte açılmış olursa olsun, % 15 oranında tevkifata tabi olup, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

- 01/01/2006 tarihinden itibaren yapılan repo işlemlerinden elde edilen gelirler % 15 oranında tevkifata tabi olup, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

- 01/01/2006 tarihinden itibaren faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları % 15 oranında tevkifata tabi olup, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir.

- Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme

hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, diğer sermaye piyasası aracı olarak, vadeli işlem veya opsiyon sözleşmesinin hükmünden yararlandığı anda, sözleşmeye baz alınan kıymetin piyasa fiyatına göre oluşan değeri ile işlem fiyatına göre oluşan değeri arasındaki fark üzerinden sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla tevkifata tabi olup, tam mükelleflerce 01/01/2009 tarihinden itibaren hisse senedi veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan söz konusu işlemlerden elde edilen gelirlere % 0, yine tam mükelleflerce hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılanlar dışında kalan sözleşmelerden elde edilen gelirler üzerinden % 10 oranında tevkifat yapılacaktır. Dar mükellef yatırımcılar tarafından vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar ise, süre ve işlem türü sınırlaması olmaksızın % 0' lık tevkifat oranına tabiidir.

- Yatırım Fonu Katılma Belgeleri ile Yatırım Ortaklıklarından elde edilen gelirler için uygulanacak tevkifat oranı tam mükellefler için % 10, dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiştir.

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkifata tabi tutulan gelirlerin ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi durumunda bu gelirler ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceğinden ticari kazançlarla ilgili olarak verilen beyannameye dahil edilecektir. Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan gelir ya da kurumlar vergisinden tevkif edilen vergiler mahsup edilecek, mahsup sonrası kalan bir tutarın bulunması halinde bu tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için dar mükellefler de dahil olmak üzere takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilecektir.

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkif edilen vergilerin mahsup ve iadesine imkân sağlayan bu beyan ihtiyari bir beyan olup, bu imkândan yararlanılabilmesi için ihtiyari beyanın kanuni süresinde yapılması gerekmektedir. Süresi geçtikten sonra yapılan ihtiyari beyanlara dayanılarak işlem yapılması mümkün değildir.

Söz konusu beyan sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımına ilişkin olarak yapılacak olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir.

B. Türk Gelir Vergisi Sisteminde Tevkif Suretiyle Vergilendirme

Gerçek kişilerin hangi tür gelirlerinin tevkif suretiyle vergilendirileceğine ilişkin yasal düzenleme GVK'nun 94. Maddesinde yapılmıştır. Keza, tevkif edilen vergilerin beyanı ile mahsup ve iadesine ilişkin yasal düzenlemeler de GVK'nda yer almıştır.

1. Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar

GVK'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olanlar sıralanmıştır. Buna göre:

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadî kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler,
- Vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,

yine GVK'nun aynı fıkrasındaki 15 bent halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

2. Nakden ve Hesaben Ödeme

Gelir Vergisi Kanununun 94'ncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat zamanı (Avans olarak ödeyenler dahil) nakden ve hesaben ödemeye bağlanmıştır.

Genel anlamda ödeme bir değer veya değerler dizisinin ödeme yapılacak kişinin mal varlığına aktarılması, onun tercih ve yararlanmasına bırakılması demektir. Ödeme borcu ortadan kaldıran veya bir borç doğuran (karşı tarafa bir eda yükleyerek) iki taraflı irade beyanına dayalı bir tasarruf, diğer bir deyimle bir değer veya değerler naklidir.

Vergi tevkifatı açısından vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için, bir değer veya değerler dizisinin ödeme yapılacak kişinin mal varlığında fiili bir artış yaratması beklenmeyecektir.

Zira bir alacağın bazı sebeplerle henüz tahsil edilmemiş olması kişilerin safi servetlerinde artış temin etmediği şeklinde yorumlanamaz. Bunların üzerinde temlik, takas, teminat gösterme ve benzeri yollarla tasarrufta bulunabilmesi kişinin iktisadi tasarruf kabiliyetindeki artışın delilidir. Bu nedenle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'ncü ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'ncü maddelerinde sayılan kazanç ve iradın tahakkuk etmiş olması vergi tevkifatı açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterli sayılmıştır. Hatta alacağın tahakkuk etmesinden önce, hak sahiplerine avans mahiyetinde yapılan ödemeler dahi vergi tevkifatı bakımından vergiyi doğuran olay mahiyetinde görülmüştür.⁴¹

a. Nakden Ödeme

Fiili ödeme olarak da adlandırılabilen olan nakden ödeme, kişinin mal varlığındaki nakdi veya aynı değerler dizisinin, ödeme yapılanın mal varlığına ve fiili tasarrufuna geçirilmesi olarak tanımlanabilir.

⁴¹ YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.34.

Madde metninde yer alan "nakden" ibaresi, Arapça kökenli bir zarf olup iki anlamı içerir. Birincisinde "para olarak" "para ile" anlamını taşır. İkinci anlamı ise; "peşin" "elden" ödemelerdir. Anılan terimin madde metninde ikinci anlamı ile kullanıldığının kabulü zorunludur. Aksi bir yorumla terimin anlamını sadece, parasal ödemelere indirgemek mümkün değildir. Zira böyle bir durumda aynı ödemelerde vergi kesintisini Ödemenin hesaben yapılacağı ana kadar ertelemek gibi bir sakınca ortaya çıkar. Bunun ise, verginin tahsilini ve kesinti uygulamasını, ödemeyi yapanın bir anlamda iktidarına bırakmak gibi sakıncaları beraberinde getireceği açıktır.

Bu açıklamalar çerçevesinde nakit para verilmesi, alacaklının banka hesabına para yatırılması v.s.yanında, aynı ödemeler, para ile temsil edilebilen menfaat temini (lojman tahsisi, işyerinde yemek verilmesi, seyahat ve ikametgâh masraflarının karşılanması v.s.) nakden ödemeyi kapsar.⁴²

b. Hesaben Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 96'ncı maddesinde hesaben ödeme; vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

Hesaben ödemede, kişinin mal varlığı dışına fiilen bir değer çıkmamakla beraber ödeme yapan bakımından bir değer kaybı olmakta, diğer bir deyimle borçta artış sonucunda, ödeme yapan kişinin pasifinde bir çoğalma olmaktadır. Hesabına ödeme yapılan kişinin mal varlığına doğrudan doğruya bir değer veya değer dizisi girmemekte, ancak alacaklarında yani mal varlığının aktifinde bir değer artışı olmaktadır. Bu durumda ödeme yapılan kişinin "şey" üzerinde fiili bir tasarruf yetkisi bulunmamakla beraber "hukuki" bir tasarruf yetkisi doğmaktadır. Fiili tasarrufta kişinin o şey üzerinde doğrudan doğruya kontrol ve yararlanma yetkisi vardır. Hukuki tasarrufta ise bu yetki dolayısıyla ve bazı işlemlerin yapılması sonucunda kullanılabilir. Ancak bir ödemenin söz konusu olabilmesi için her iki halde de "şeyin" kişinin tercih ve iradesine bağlı olması kişinin şey üzerinde bir

⁴² YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.34.

tasarruf yetkisinin doğması gerekir. Kısaca hesaben ödemede "şey" ödeme yapılan bakımından istendiğinde ödemeye hazır olacak durumdadır.

Kişilerin aralarında yaptıkları özel sözleşmeler hesaben ödemenin emareleri arasında gösterilebilir. Nitekim Danıştay 4.Dairesinin 17.5.1990 Tarih ve E. 1987/5656,K: 1990/1670 sayılı kararında vergi tevkifatı için kira sözleşmesinin yeterli olduğu yönünde karar verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 96'ncı maddesi 2772 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile değişmeden önce, adı geçen maddede hesaben ödeme aşağıdaki şekilde tanımlanmıştı.

"Hesaben ödeme deyimi vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri veya bu istihkakları ödeyenlerin hesaplarına gider kaydedilmesini ifade eder"

2772 Sayılı Kanunun 1. maddesi ile "İstihkakları ödeyenlerin hesaplarına gider kaydedilmesi" hesaben ödeme kapsamında çıkartılmıştır. Bu hususa ilişkin olarak 138 seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"..anılan maddede yapılan değişiklikle, hesaben ödeme deyimi: vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemlerle sınırlandırılmış bulunmaktadır.

Bu nedenle, bankalar ve tahvil ihraç eden kurumlar açtıkları mevduat hesapları ile ihraç ettikleri tahvillere dönem kar ve zararlarının tespiti amacıyla takvim yılı sonlarında tahakkuk ettirdikleri faizleri hesaplarına gider kaydetmeleri nedeniyle bu faizler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, söz konusu faizlerin nakden veya hesaben ödenmesi halinde vergi tevkifatına tabi tutulacağı tabiidir."⁴³

⁴³ YALÇIN ve GÜRBOĞA,a.g.e.,s.36.

3. Tevkifata Tabi Kazançlar

Tevkif suretiyle vergilendirilecek gelir unsurları ve tevkifat oranları (EK-1)'de gösterilmiş olup, tevkifata ilişkin açıklamalar aşağıdaki bölümlerde yapılmıştır.

a. Ücretler

GVK'na göre, hizmet erbabına ödenen ücretler ile aynı kanunun 61. maddesinde yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104. Maddelerdeki vergi oranları üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

273 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2010 takvim yılı ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki tutarlar belirlenmiştir. Buna göre, ücret gelirlerinin;

8.800 TL'ye kadar olan kısmı	% 15
22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	% 20
50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası	% 27
50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası	% 35

oranında vergilendirilir.

Ancak, Anayasa Mahkemesi, 08.01.2010 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, E.2006/95, K.2009/144 sayılı karar ile, ücret gelirleri yönünden, %35'lik dilimi iptal etmiştir. Ancak iptal kararı, 6 ay sonra yürürlüğe girecektir.

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde prensip olarak kaynakta kesinti (stopaj) usulü uygulanmaktadır. Yani, ücret kazanıldıkça ödemeyi yapan işveren, vergiyi kaynakta kesip vergi dairesine muhtasar beyanname ile yatırmak mecburiyetindedir.

Ücretlerde uyulması gerekli vergi tevkifatı ilkeleri G.V.K.'nun ilgili maddelerinde gösterilmiştir. Bu maddelerin başlıca hükümlerini şöyle özetleyebiliriz:

- Vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren, hesaben ve nakden yapılan ücret ödemelerine uygulanır. Buradaki hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

- İşverenler 94. madde gereğince yaptıkları vergi tevkifatını, hizmet bordrosunda veya bordro yerine geçen kayıtlarda göstermek zorundadırlar.

Vergi Usul Kanunu'nun 238. maddesi hükmü uyarınca ücret bordrolarında en az aşağıdaki bilgilerin yazılması gerekir.

1. Hizmet erbabının soyadı, adı, ücretin alındığına dair imzası veya mührü (ücretin ödenmesinde ayrıca makbuz alan işverenlerin tutacakları ücret bordrosuna imza veya mühür konulması mecburi değildir.)

2. Varsa vergi karnesinin tarih ve numarası,

3. Birim ücreti (Aylık, haftalık, gündelik, saat ve parça başı ücreti.),

4. Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre,

5. Ücret üzerinden hesaplanan verginin tutarı,

Bordronun hangi aya ait olduğu baş tarafında gösterilir. Bir aya ait bordro ertesi ayın yirminci gününe kadar hazırlanıp tarihlenerek, müessese sahibi veya müdürü ile bordroyu tanzim eden memur tarafından imzalanır.

Diğer taraftan vergiden muaf olan ücretlerle götürü ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmayacaktır. (VUK Mad. 238)

Genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı kanıma tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçeceğinden ayrıca ücret bordrosu düzenlemeyeceklerdir.(VUK Mad. 239)

Maaş ve ücretlerden kesilen vergi tutarı, ertesi ayın 23. günü akşamına kadar, ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirilir ve 26. günü akşamına kadar ödenir.

Çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı on ve daha az olan işverenler (zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere), önceden vergi dairesine haber vermek şartıyla, her ay yerine, 3 ayda bir (Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında) muhtasar beyanname verebilirler (G.V.K. Mad. 98).

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler, yaptıkları vergi tevkifatları için beyanname vermezler (G.V.K. Mad. 100).

Yukarıda belirtilen tevkifat uygulamasının yanında, geçici süreyle farklı tevkifat usulleri de benimsenmiştir. G.V.K.'nun geçici 68. maddesine göre; 31.12.2010 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Türkiye Jokey Kulübü aracılığıyla yapılan ödemelerde tevkifat bu kulüp tarafından yapılacaktır. Diğer ödemelerde ise, ödemeyi yapanın 94. maddeye göre tevkifat yapma zorunluluğunun bulunup bulunmaması önemli değildir.

Bir başka tevkifat uygulaması da G.V.K.'nun 72.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; 31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

1) En üst ligdekiler için %15,

2) En üst altı ligdekiler için %10,

3) Diğer ligdekiler için %5,

b) Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslar arası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

Bu ödemeler üzerinden 94. Madde kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz. Bu gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.⁴⁴

⁴⁴ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi,s.106.

Ücret gelirlerinin artan oranlı tarifeye göre kaynakta vergilendirmeye tabi tutulması, diğer gelir unsurlarının ise tek oranda kaynakta vergilendirilmesi ücret gelirlerinin üzerindeki vergi yükünün diğer gelir unsurlarına kıyasla daha ağır olduğu iddia edilebilir. Ancak, ücret gelirlerinde kaynakta vergilendirmeye tabi tutulacak tutarın net tutar olması; diğer gelir unsurlarında ise kaynakta vergilendirmeye tabi tutulacak tutarın brüt tutar olması dikkate alındığında söz konusu vergi yükünün tahmin edildiği kadar ağır olmadığı ortaya çıkacaktır. Bu durum, giderlerin elde edilen hasılatla oranının yüksek olduğu gelir unsurlarında daha belirginleşir.⁴⁵

ÖRNEK: Gerçek usulde vergilendirilmeyen bir çiftçi 2009 yılında, borsaya tescil ettirilmemiş zirai ürün satışından brüt olarak 5.000,00 TL gelir elde etmiş ve bunun üzerinden % 4 oranında (200,00 TL) gelir vergisi kesintisi yapılması sonucu çiftçinin eline net olarak 4.800,00 TL geçmiştir. Bu çiftçinin elde ettiği söz konusu kazancın %70'i (3.500,00 TL) kadar gider yaptığı düşünülürse, gider sonrası safi kazancı 1.500,00 TL olmaktadır. Kesinti yoluyla ödenen verginin net gelire oranlanması sonucu $(200,00/1.500,00 =)$ %13.33'lük bir tevkif suretiyle vergilendirme oranı ortaya çıkmaktadır. Çiftçinin elde ettiği kazancın %80'ini gider olarak yaptığı düşünülürse bu durumda tevkif suretiyle vergilendirme oranı aynı hesaplama yöntemiyle %20'ye yükselmekte ve bu oran 8.800,00 TL net ücret geliri için söz konusu olan %15'lik orandan daha yüksektir.

Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı ile diplomat muafılığı kapsamına girmeyen yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerinden, GVK'nun 16. maddesinde yazılı ücret istisnasından faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerinin ücretleri tevkifata tabi tutulmamaktadır.

b. Serbest Meslek Kazançları

Noterler hariç, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması

⁴⁵ SARILI, a.g.e., s.75.

gerekmektedir. Eğer mesleki kazanç, GVK'nun 18. madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla elde ediyorsa, bu ödemelerden, %20 yerine, %17 oranında tevkifat yapılması öngörölmüştür.

ÖRNEK: Esinti Rüzgar Enerji Santralleri A.Ş., kurumlar vergisi beyannamesi ve eklerinin tasdikine ilişkin Yeminli Mali Müşavir Mehmet Danışman'la 20.000 TL'lık sözleşme imzalamıştır. Sözleşme tutarının tahsili aşamasında, Yeminli Mali Müşavir aşağıda gösterilen serbest meslek makbuzunu tanzim edecektir:

Tam Tasdik Ücreti (Brüt Tutar)	:	20.000
KDV (%18)	:	3.600
Ara Toplam	:	23.600
GV Tevkifatı (%20)(-)	:	4.000
Ödenecek (Net Tutar)	:	19.600

ÖRNEK: Bestekar Avni KAYNAK, 10 adet bestesini, 1.000 adet CD 'de yayımlanmak üzere Giden Müzik A.Ş.'ne kiraya vermiş ve karşılığında 50.000 TL almıştır. Müzik şirketi, kiraladığı telif hakkı karşılığında, sanatçıya ödemeyi yaparken, $50.000 \times \% 17 = 8.500$ TL vergi tevkifatı yaparak, sanatçıya 41.500 TL ödeyecektir.

GVK'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanlar sayılmış, aynı fıkranın 2'nci bent hükmünde ise, yaptıkları serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla bu faaliyetleri ifa edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. GVK'nun 94'üncü maddesinin 2'nci bendinin 'a' alt bent hükmüne göre, kaynakta vergilendirme yapmakla yükümlü olanlar tarafından 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla hak sahiplerine yapılan ödemelerden, ödemenin miktarına bakılmaksızın kaynakta vergilendirme yapılır. GVK'nun 18'inci madde kapsamında olmayan diğer serbest meslek kazançları üzerinden de kaynakta vergilendirme yapılır. Bu ödemelerden kaynakta vergilendirme yapılabilmesi için ödemeyi yapanın GVK'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında belirtilen ve kendisine kaynakta

vergilendirme yapma yükümlülüğü getirilmiş olan kimseler (kişi veya kurumlar) olması gerekir. Kaynakta vergilendirmenin yapılmasında serbest meslek kazancının devamlı olması veya arızı nitelikte olmasının ve dolayısıyla serbest meslek faaliyetini yapanın serbest meslek erbabı olup olmamasının hiçbir önemi yoktur.⁴⁶

Serbest meslek işinin ticari bir organizasyon dahilinde yapılması ve sağlanan gelir unsurunun elde eden yönünden ticari kazanç sayılması, ödemeyi yapanın vergi tevkifatı yapma mükellefiyetini ortadan kaldırmaz. 4369 Sayılı kanunun 81/C-12'nci maddesiyle yapılan değişiklikle, GVK'nun 121'inci maddesinde, 'Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisine mahsup edilir' hükmü yer almıştır. Bu hükme göre, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gereken serbest meslek kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, daha önce kaynakta vergilendirme yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. GVK'nun 18'inci madde kapsamında yer alan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançların tutarı ne olursa olsun tamamı gelir vergisinden istisna olduğu için yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmez, dolayısıyla GVK'nun 94'üncü maddesinin 2'inci bendinin 'a' alt bent hükmü uyarınca yapılacak kaynakta vergilendirme nihai vergilendirme olmaktadır.⁴⁷

Serbest meslek kazançların elde edilmesinde Tahsil Esası'nın benimsenmiş olmasına rağmen kaynakta vergilendirme uygulamasının düzenlendiği GVK'nun 94'üncü maddesinde nakden veya hesaben yapılan ödemelerden kesinti yapılacağı belirtildiği için, sahibi tarafından elde edilebilir hale gelmiş bulunan serbest meslek kazançlarından fiilen ödeme yapılmasa dahi kesintinin yapılması gerekir. Örneğin, bir şirketin serbest muhasebeci ve mali müşavire hizmeti karşılığında ödemesi gereken tutarı ödemeyip serbest muhasebeci ve mali müşaviri alacaklandırması durumunda da kaynakta vergilendirme yapılır.⁴⁸

⁴⁶ SARILI, a.g.e., s.120.

⁴⁷ SARILI, a.g.e., s.121.

⁴⁸ SARILI, a.g.e., s.122.

ÖZELLİKLI DURUM: Serbest Meslek Erbabına Ödenen Tazminatların Durumu

Serbest meslek faaliyeti ifa edenle hizmetten yararlanan arasında yapılan sözleşme ile bir tazminat öngörülebilir. Sözleşmede belirtilen şartların ihlali durumunda da serbest meslek erbabı tazminat alabilir.

Serbest meslek erbabının işi ile ilgili olarak aldığı tazminatlar, serbest meslek kazancının bir unsuru olarak vergilendirmek gerekir.

Serbest meslek erbabının, işi ile ilgili olarak aldığı tazminatlar, serbest meslek kazancının bir unsuru olduğundan, bu tazminatı ödeyenlerce tevkifata tabi tutulmalıdır.⁴⁹

c. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri

GVK'nun 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, %3 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar GVK'na göre ticari kazanç sayılmakta ve dolayısıyla ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç, işin bittiği yıl tespit edildiğinden, elde edilen kazanç üzerinden ödenmesi gereken vergilerin tahsili gecikmektedir. Bu gecikmeyi telafi etmek amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde kaynakta vergilendirme yöntemi uygulanmaya başlanmıştır.⁵⁰

Türk vergi sisteminde vergilendirme dönemi bir yıl olarak belirlenmiştir. Vergilendirme dönemi gelir vergisi mükelleflerinde genel olarak bir takvim yılını (1 Ocak - 31 Aralık), kurumlar vergisi mükellefleri için hesap dönemini (1 yılı), yapılan faaliyetin niteliğinin gereği olarak bazı mükellefler için ise özel hesap dönemini

⁴⁹ YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.247.

⁵⁰ SARILI, a.g.e., s.224.

(1yılı) ifade etmektedir. Vergilendirme döneminin 1 yıllık olmasının sadece bir istisnası vardır ki, o da yıllara yaygın inşaat ve onarım işleridir. Bir işin GVK'nda belirtilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir;

- işin konusu inşaat ve onarım faaliyeti olması gerekir.
- İnşaat ve onarım işi başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir.
- inşaat ve onarım işi birden fazla yıla sirayet etmesi gerekir.⁵¹

Kaynakta vergilendirmenin yapılmasında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yapılan istihkak ödemelerinin gerçek veya tüzel kişilere ya da kuruma yapılmasının önemi yoktur. Söz konusu ödemeler ister gelir vergisi mükelleflerine, isterse kurumlar vergisi mükelleflerine yapılsın, yapılan tüm ödemeler üzerinden kaynakta vergilendirme yapılmak zorundadır. Vergi kesintisinde temel ilke inşaatın hukuken değil, fiilen birden fazla yıla yayılması halinde yapılan ödemelerin kesintiye tabi tutulmasıdır. İhalenin yapıldığı aşamada inşaat ve onarım işlerinin yıllara sirayet edeceğinin belli olması durumunda, işlerin başlangıcından itibaren yapılan istihkak ödemeleri üzerinden kaynakta vergilendirme yapılırken, bu inşaat ve onarım işlerinin aynı takvim yılında bitirileceğinin öngörölmüş olması durumunda ise yapılan istihkak ödemeleri üzerinden kaynakta vergilendirme yapılmamaktadır. Sözleşmeye bağlı olarak birden fazla takvim yılına sirayet etmeyen ve bu nedenle de ödenen istihkaklardan vergi tevkifatı yapılmamış bulunan inşaat ve onarma işinin, herhangi bir nedenle (süre uzatımı, geçici kabulün gecikmesi gibi) tamamlanmayarak ertesi yıla sirayet etmesi durumunda; bu konuda taraflar arasında yeniden düzenlenen sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren, ödenecek istihkaklardan gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir. Bu durumda, ilk takvim yılında elde edilen inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yapılan istihkak ödemeleri üzerinden kaynakta vergilendirme yapılmamakta ve ilk yılın vergisi tamamen ertelenmiş olmaktadır. Öte yandan böylesine bir uygulama muvazaaya son derece açık olup, mükelleflere sözleşmelerini kısa süreli düzenleyerek en azından bir

⁵¹ SARILI, a.g.e., s.225.

yıl için bir vergi ödememe imkânı verir. Bu imkândan yararlanma niyetinde olan mükellefler sözleşmelerini kısa süreli düzenleme yoluna gitmekte, dürüst mükelleflerin ise bu yola başvurmamaları nedeniyle aleyhlerine bir durum ortaya çıkmaktadır. Söz konusu olumsuzluğu ortadan kaldırmak için, sözleşmeye göre birden fazla takvim yılına sirayet etmeyen ve bu nedenle de ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılmamış bulunan inşaat ve onarım işinin, herhangi bir nedenle tamamlanmayarak ertesi yıla sirayet etmesi durumunda işin yıllara yaygın nitelik kazandığı tarihten sonra değil önceki yılın istihkak ödemeleri üzerinden de geriye dönük kaynaktan vergilendirme yapılması gerekir. Bu kazançlara ilişkin geriye dönük, vergilendirmenin yapılabilmesi için GVK'nun 94'üncü maddesinin 3'üncü bendinde ek bir kanuni düzenleme yapılması gerekir.

GVK'nun 96'ncı maddesine göre kaynaktan vergilendirmenin yapılma zamanı, 94'üncü madde kapsamına giren ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı andır. Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yapılan istihkak ödemelerinin sadece nakden ödendiği zaman değil, hesaben ödenmesi halinde de bu ödemeler üzerinden kaynaktan vergilendirme yapılmak zorundadır. Dolayısıyla, vergi kesintisine tabi istihkakları ödeyenleri, istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren kayıt veya işlemin yapılması halinde kaynaktan vergilendirme yapılır. Söz konusu istihkak bedeli, istihkak sahibine net tutar olarak ödenmekte bu yüzden kaynaktan vergilendirmenin yapılabilmesi için net tutardan brüt tutarın bulunması ve vergilendirmenin bulunan brüt tutar üzerinden yapılması gerekir.⁵²

İnşaat ve onarım işini üstlenen müteahhitler, işin tamamını veya bir kısmını ikinci derece müteahhit olarak bilinen taşeronlara yaptırabilirler. Örneğin, bir müteahhit üstlenmiş olduğu inşaat ve onarım işlerinin doğrama, tesisat, kaba inşaatının yapılması gibi belirli aşamaları veya işin tamamını taşeronlara yaptırabilirler. Müteahhitler, taşeronlara yaptırdığı bu işler sözleşmeye göre birden fazla yıla sirayet ediyorsa yaptığı ödemeler üzerinden, GVK'nun 94. maddesinin 3'üncü bendi uyarınca %5 oranında kaynaktan vergilendirme yapmak zorundadırlar.⁵³

⁵² SARILI, a.g.e., s.226.

⁵³ SARILI, a.g.e., s.227.

ÖZELLİKLI DURUMLAR:

- Malzeme Temini ve Proje Hizmetlerinin Durumu

Yalnız başına malzeme temini ve proje hizmetleri inşaat ve onarım işi kapsamında değildir.

Nitekim iş kapsamına sadece malzeme ve proje temini ile sınırlı olması halinde, bu işler ile ilgili ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı konusunda oluşan tereddüt üzerine İstanbul Defterdarlığından görüş istenmiş, Defterdarlık 12.3.1993 Tarih ve B.07.4.DBF.0.34.11 GVK-94/4 - 2771 sayılı özelgesi ile montaj taahhüdünde bulunmaksızın yapılacak malzeme ve proje temini işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde yazılı işler niteliğinde olmadığından, yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifat yapılmayacağı yönünde görüş bildirmiştir.

Aynı şekilde, İstanbul Defterdarlığının 20.1.1992 Tarih ve VSZ-GVK- 1042-1595 sayılı özelgesinde de kapı, pencere, portmanto yapımı işinin inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilemeyeceği yönünde görüş bildirilmiştir.

Burada dikkat edilecek husus; yalnız başına inşaat malzemesi tesliminin inşaat işi olmadığı halde, teslimi yapılan bu malzemelerin montajının da üstlenilmesi halinde, işin inşaat işi olarak değerlendirilecek olmasıdır. Malzemenin teslim ve montajı birden fazla yılda tamamlanacak ise, malzeme bedeli de dahil olmak üzere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Aynı şekilde, yalnız basma proje hizmeti verilmesi inşaat işi olmadığı halde; inşaatın projelendirme hizmetleri de dahil, bir bütün halinde ihale edilmesi halinde, proje bedeli de dahil olmak üzere, yapılan ödemelerin tamamından gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

- Ağaçlandırma ve evre Düzenlemesi

evre düzenlemesi faaliyetinin inşaatın diğer bölümlerinden bağımsız olarak taahhüt edilmesi halinde, bu faaliyet inşaat işi olarak kabul edilmeyecektir.

Ağaç, alı, fidan, evre düzenlemesi bitkileri, çim ve bunlara ait malzemelerin temini, satışı ve bakımı ile ekim ve dikiminin inşaat ve onarma işi kapsamında olup olmadığı yönündeki bir tereddüt zerine İstanbul Defterdarlığı 31.8.1993 Tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK -42-3216 sayılı zelgesi ile, ağaçlandırma, çimlendirme ve benzer faaliyetlerin inşaat ve onarım işi niteliğinde olmadığı yönünde görüş bildirmiştir.

Aynı şekilde; İstanbul Defterdarlığınca verilen 25.3.1994 Tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK 42-3446 sayılı özelgede de, evre düzenlemesi için gerekli bitkilerin, cansız organik maddelerin ve toprağın temini, alana getirilmesi, serilmesi ile çim tohumu ekimi ve çim alanı yapımının inşaat ve onarım işi olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir.

- Dekapaj İşlerinin Durumu

Dekapaj işi en genel anlamıyla "evre kesme" olarak tanımlanabilir. Uygulamada genellikle baraj inşaatlarıyla yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak şeklinde karşımıza çıkar.

Müteahhitler kısaca dekapaj olarak adlandırılan bu faaliyet için bir proje çerçevesinde "belirlenen sınırlar dahilinde dekapaj sahasındaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesi, döküm sahası ile dekapaj sahası arasında, dekapaj sahası içinde, üretim ve dekapaj işlemleri için gerekli yolların yapımı, bakımı, dekapaj malzemelerinin toprak döküm sahasına taşınıp dökülmesi, tesviyesi ile ilgili işlemler, dekapaj sahasından suların tahliyesi, sahayı su basmaması için gerekli önlemlerin alınması" gibi işleri üstlenmektedirler.

Dekapaj işinin inşaat işi olup olmadığı konusunda farklı görüşler mevcuttur.

Ancak, dekapaj faaliyeti, kazı işlemlerinin yanı sıra nakliye, yol, kanal, set ve benzeri çeşitli tesislerin inşası olarak karşımıza çıkmakta, bu işlemler, bir bütün olarak dekapaj faaliyetini oluşturmaktadır. Zaten müteahhit ve ihale eden de yaptıkları sözleşmelerde yukarıdaki işlerden oluşan dekapaj faaliyetini bir bütün olarak öngörmekte, tüm bu işler için tek bir birim fiyat tespiti yoluna gitmektedirler. Kısaca yol, su kanalı ve set inşası ile muvakkat tesis yapımı kazı ve nakliye faaliyetinin ayrılmaz bir parçası olmaktadır.

Bu nedenle, birden fazla yıla sirayet eden dekapaj işlerinin 42. madde kapsamında değerlendirilmesi ve kâr ve zararın da işin bittiği yıl geliri olarak beyan edilmesi gerekir.

Taahhüde bağlı olarak yapılan ve birden fazla yıla sirayet eden inşaat işlerinde özel vergileme rejimi uygulanmasının temelinde her yılsonunda kesin kâr ve zararın tespit edilmemesi yatmaktadır. Aynı sorun dekapaj işlerinde de mevcuttur. Birden fazla yıla sirayet eden inşaat işlerinde özel vergileme rejimi uygulanmasının mantığı, dekapaj işlerinde de aynı rejimin uygulanmasını gerektirmektedir. Vergi hukuku açısından inşaat kavramı son derece geniş kapsamlı şekilde değerlendirilmektedir. Dekapaj işlerinin ise bunun dışında bırakılması bizce mümkün görülmemektedir. Ayrıca Gelirler Genel Müdürlüğünün 2.4.1986 gün ve GVK/I-2126-4565 sayılı muktezalarında da birden fazla yıla sirayet eden dekapaj işlerinin GVK'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği şeklinde görüş bildirilmiştir.

Öte yandan uygulamada baraj inşaatlarında baraj inşası işinin ayrı, dekapaj işinin ayrı ihaleye çıkarılarak bu işlerin ayrı müteahhitlere verilmesi haline de rastlanmaktadır. Bunun gibi dekapaj kısmı da dahil olmak üzere, işi bir müteahhit tümüyle almakla birlikte, işin dekapaj kısmı bir taşeronla yaptırılmaktadır. Dekapaj işi birden fazla yıla sirayet ettiği takdirde, bu gibi durumlarda da faaliyetin G.V.K.'nın 42. maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Danıştay 3'ncü Dairenin 23.1.1990 Tarih ve E: 1989/2958, K: 1990/173 sayılı kararında; dekapaj işinin yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilemeyeceği, bu işi yapanlara ödenen istihkaklardan gelir vergisi tevkifatı yapılamayacağına karar verilmiştir. Adı geçen kararın özeti aşağıdadır.

"Gelir Vergisi Kanununda ve diğer kanunlarda inşaat ve onarım işinin neyi ifade ettiğinin tarif edilmediği, davacı müessese tarafından yaptırılan "dekapaj" işinin literatürde, kömür üzerindeki örtü tabakasının kaldırılması, açık işletme biçiminde üretim yapmak amacıyla, bir mostrayı ya da çok derin olmayan yatağın (kömür yatağı) bir bölümünü örten araziye kaldırma olarak tarif edildiği, inşaat ve yapının neyi ifade ettiğini çeşitli kanunlarda açıklandığı, buna göre 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 2. maddesinde; Bina tabirin yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsayacağı, İmar Kanununda, yapının, karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler olduğu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 4. maddesinde, yapının her türlü İnşaat, ihzarat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değişme, iyileştirme, yenileştirme ve montaj işlerini kapsadığı hükümlerine yer verildiği, bütün bu tariflerden inşaatın bir eserin meydana getirilmesi için yapılan faaliyetler olduğu, yapılan faaliyet sonucu malzeme veya işçilik kullanılarak bir yapının oluşmasının sağlanmasına inşaat dendiği, olayda, yaptırılan dekapaj işinin kömür yatağı üzerinde bulunan toprağın kaldırılması olduğu, bu faaliyet sonucunda ortaya eser çıkmadığı, mevcut olan toprak tabakasının başka bir tarafa nakledildiği, dosyada mevcut Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Yüksek Fen Kurulu yazısında da dekapaj işinin inşaat işi olmadığı belirtilmiştir, yaptırılan dekapaj işi gerek kanunlarda ve gerekse bu konuda yetkili olan kuruluşlarca inşaat işi olarak kabul edilmediğine göre kıyaslama yolu ile istihkak ödemelerinden stopaj gelir vergisi kesilmesinin yerinde olmadığı gerekçesiyle kabul ederek tarhiyatı terkin eden Vergi Mahkemesi kararının; Bayındırlık Bakanlığı yazısında dekapaj işinin inşaat işi olduğunun belirtildiği, bu nedenle yapılan tarhiyatın yerinde olduğu ileri sürülerek bozulması isteminin reddine, oybirliğiyle karar verildi.

Konuya ilişkin görüşümüz; dekapaj işlerinin inşaat işi olduğu ve birden fazla yıla sirayet etmesi halinde, bu işleri yapanlara yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı yönündedir.⁵⁴

d. Gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik

Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden, %20 tevkifat yapılması GVK'nun amir hükmüdür. Dolayısıyla, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef gerçek kişilerin telif ve patent haklarının satışı karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

e. Gayri Menkul Sermaye İratları

GVK'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden, %20 oranında tevkifat yapılmaktadır. Bu bağlamda, vakıflar ve dernekler ile kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri de aynı oranda tevkifata tabi bulunmaktadır.

GVK'ndaki gayrimenkul kavramı, Medeni Kanun'daki (MK) ifade ettiği anlamından çok daha geniş ve kapsamlıdır. Çünkü bazı varlık ve haklar MK hükümlerine göre gayrimenkul olarak kabul edilmediği halde, GVK hükümlerine göre bu varlık ve haklar gayrimenkul sayılmaktadır. Örneğin; GVK'nun 70'inci maddesinde, gayrimenkullerden ayrı bir şekilde kiraya verilen demirbaş eşya ve döşemeleri; her türlü motorlu nakil ve çekme araçları; makine ve tesisat; telif ve işletme hakları; gemi ve gemi payları gayrimenkul olarak kabul edildiği halde bunlar Medeni Kanun'da gayrimenkul olarak nitelendirilmez.⁵⁵

⁵⁴ YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.255.

⁵⁵ SARILI, a.g.e., s.123.

GVK'nun 70'inci maddesinde sayılan mal veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen değerlerin, gayrimenkul sermaye iradı sayılabilmesi için bu mal veya hakların işletmelerin bilanço aktifinde yer almaması gerekir. Eğer, sözü edilen mal veya haklar işletmelerin bilanço aktiflerinde kayıtlı ise, işletmelerin yürüttükleri faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazançlar gibi değerlendirilir ve ona göre vergilendirilir. Bu nedenle, işletme aktiflerine kayıtlı bulunan mal veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen kira bedelleri gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmez.⁵⁶

GVK'nun 70'inci madde hükmünde 8 bent halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirler gayrimenkul sermaye iradıdır.⁵⁷

GVK'nun 94'üncü maddesinin 1'inci fıkraya hükmüne göre, Kamu idare ve müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek usulde vergiye tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri tarafından GVK'nun 70'inci maddesinde 8 bent halinde sayılan mal veya hakların kiralanması karşılığındaki ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada (avans olarak ödenenler dahil) gelir vergisine mahsuben kaynaktan vergilendirme yapmak zorundadırlar. Gayrimenkul sermaye iratlarında kaynaktan vergilendirmenin yapılabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekir. Bu şartlar aşağıda sıralanmıştır.

-Kira ödemesinde bulunanların 94'üncü maddedeki kaynaktan vergilendirme yapmak zorunda sayılanlardan olması gerekir. Örneğin, esnaf muaflığından yararlanan bir kişinin vergi tevkifatı yapmak zorunda olmaması gibi. Zaten bu kişi gerçek usulde vergiye tabi olmadığından böyle bir sorumluluğu da mevcut olmayacaktır.⁵⁸

⁵⁶ SARILI, a.g.e., s.124.

⁵⁷ SARILI, a.g.e., s.124.

⁵⁸ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi,s.151.

-94'üncü maddede sayılanların yaptıkları kira ödemelerinin mutlaka ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri ile ilgili olması gerekir.

-Kiralamaya söz konusu olan mal veya hakların 70'inci maddede 8 bent halinde sayılan mal veya haklardan olması gerekir.

-Bu mal veya hakların, şahısların özel mülkiyetinde olması gerekir.⁵⁹ Kiralanan bir mal ya da hak kişinin özel mal varlığına değil de, vergiye tabi bir işletmenin aktifine kayıtlı ise o zaman ticari veya zirai kazançta konu olur ve tevkifata tabi olmaz.⁶⁰

- Kiralanan işyeri, kısmen konut, kısmen de işyeri olarak kullanılıyorsa ödenen kiranın tamamı üzerinden tevkifat yapılması söz konusu olacaktır.⁶¹

Gayrimenkul sermaye iratların elde edilmesinde tahsil esası benimsenmiş olmasına rağmen kaynakta vergilendirme uygulamasının düzenlendiği 94'üncü maddede nakden veya hesaben yapılan ödemelerden kesinti yapılacağı belirtildiği için, sahibi tarafından elde edilebilir hale gelmiş bulunan gayrimenkul sermaye iradından fiilen ödeme yapılmasa dahi kesintinin yapılması gerekir. Buna göre gayrimenkul sermaye iratlarında elde etme, hesaben ödemeyle gerçekleşmekte ve dolayısıyla hesaben ödemenin gerçekleştiği anda kaynakta vergilendirmenin yapılması gerekmektedir.⁶²

ÖZELLİKLİ DURUMLAR:

- Peşin Olarak Ödenen Kiralar

Kaynakta vergileme yöntemi, ödenen kira bedellerinin tamamına uygulanır. Kira bedelinin ileriki dönemlere, yıllara ait olup olmamasının, vergi kesintisi bakımından bir önemi yoktur. İleriki yıllara ilişkin olarak ödenen peşin kira

⁵⁹ SARILI, a.g.e., s.132.

⁶⁰ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi,s.151.

⁶¹ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi,s.152.

⁶² SARILI, a.g.e., s.139.

bedellerine de vergi kesintisi uygulanır. Nitekim G.V.K.'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilenlerce avans olarak ödenenler dahil denilmek suretiyle, peşin yapılan ödemelerden de tevkifat yapılacağını hüküm altına almıştır.

Kira bedelinin peşin olarak ödenmesi halinde, kira bedelinin peşin olarak ödendiği dönem ile kira bedelinin ait olduğu dönemde farklı tevkifat oranlarının geçerli olması durumunda tereddütlerin oluştuğu görülmektedir.

Gelir vergisi tevkifatı "nakden" ya da "hesaben" ödemeye bağlı olduğundan, nakden ya da hesaben Ödeme ne zaman yapılmış ise o tarihte geçerli olan tevkifat oranı dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, daha sonradan tevkifat oranının düşürülmesi ya da yükseltilmesi halinde verginin iadesi ya da ikmali yoluna gidilmeyecektir.

Maliye Bakanlığının konuya ilişkin özelgelerinden bazıları aşağıya alınmıştır.

- Olayda, Mithatpaşa Vergi Dairesi mükelleflerinden Türkiye ... Bankası A.Ş. Ankara Şubesinin 1.9.1985 - 30.9.1987 tarihleri arasında kalan süre için 6.9.1985 tarihinde peşin olarak ödemiş olduğu kira bedeli üzerinden % 25 oranında gelir vergisi tevkifatı yapıp süresi içinde ilgili Vergi Dairesi'ne ödediği bildirilerek, 20.12.1985 tarih ve 85/10175 sayılı kararname ile tevkifat oranının % 20'ye indirilmesi nedeniyle adı geçen bankanın bu konudaki düzeltme talebinin kabul edilip edilmeyeceğinin bildirilmesi istenilmektedir.

Bu konuda daha Önce E. Genel Müdürlüğü'ne yazılan ve anılan tevkifa-tın yapılması için kira bedelinin nakden veya hesaben Ödenmesi yeterli olup, ödemenin geçmiş yıllara ilişkin olması veya peşin kira olması tevkifat yapılmasını etkilemeyecektir. Dolayısıyla ödemenin yapıldığı tarihte yürürlükte bulunan tevkifat nispetinin gözönünde bulundurulması gerekmektedir.

Bu durumda, 1985 ve daha önceki yıllara ait olup da her ne sebeple olursa olsun 31.12.1985 tarihinden sonra ödenecek kira bedellerinden % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Öte yandan geçmiş yıllarda kira kontratosu hükümlerine göre peşin ödenen kiraların 1985 ve müteakip yıllara isabet eden kısmı üzerinden daha önce tevkif olunan % 25 oranındaki verginin % 20 oranına indirilmesi suretiyle düzeltme yoluna gidilmesi anılan Kanun'un 94. maddesinin amir hükmü uyarınca mümkün değildir. (Maliye Bakanlığı, 26.10.1987 Tarih ve 3-2131-4-509/70081 sayılı özelgesi)

- 1994 yılı Kasım ayında peşin olarak ödemiş olduğunuz 6 aylık kira üzerinden % 20 gelir vergisi tevkifatı ve % 7 fon payı kesintisi yapılacağı tabii olup, 1.2.1995 tarihinden itibaren tevkifat nisbetinin yükseltilmiş olması, bu tarihten önce peşin ödenen kiranın Şubat ve sonraki aylarına isabet eden kısmın tevkifatının yeni nispetlere ikmal edilmesini gerektirmemektedir. (İstanbul Defterdarlığı, 22.5.1995 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.1 1/GVK-94/5-4İ43-5913 sayılı özelgesi.)

- Kira Bedelinin Ödenmemesi Tevkifat Yapılmasına Engel Değildir.

Gelir Vergisi tevkifatı nakden veya hesaben ödemeye bağlıdır. Bu nedenle, kira bedelinin nakden ödenmemiş olması tevkifat yönünden engel oluşturmamaktadır. Bu gibi durumlarda, kiranın kiralayan tarafından talep edilebilir hale gelmesi, hukuki talep hakkının doğması halinde hesaben ödeme gerçekleşmiştir. Bu tarih itibarıyla gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

Nitekim Danıştay 3. Dairenin 1.10.1987 tarih ve H: 1986/3637, K: 1987/2137 sayılı kararında Kiranın, kiralayan tarafından talep edilebilir hale geldiği anda ödendiğinin kabulü ile bu tarihte vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde karar verilmiştir. Adı geçen kararın özeti aşağıdadır.

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2772 sayılı Kanun'la değişik 96, maddesinde, vergi tevkifatının 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin vergi tevkifatına tabii kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği hükme bağlanmış olup, 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı ödenecek kiranın kiralayan tarafından talep edilebilir hale geldiği anda ödendiğinin kabulü ile bu tarihte vergi

kesintisinin yapılması gerekmektedir. Kiranın, kiralayan tarafından talep edilebilir hale gelmesi ise hukuki talep hakkının doğması ile mümkün bulunmaktadır.

Olayda da 1.9.1984 tarihinde düzenlenen kira sözleşmesiyle, davacının kepek imal etmek üzere mülkiyeti M.K. ve Ortaklarına ait 110 m2'lik işyerini 500.000 liraya kiraladığı, kiranın 250.000 lirasının 15.1.1985 kalan 250.000 lirasının da 15.3.1985 tarihinde ödeneceğinin kabul edildiği Davacının 3.1.1985 tarihinde işe başlama dilekçesi vermesi üzerine bu konuda 19.2.1985 tarihli yoklama fişi düzenlendiği, 15.8.1985 tarihinde işin terkedildiği hususunun 4.10.1985 tarihli yoklama fişi ile tespit edildiği, kiranın bir kısmı karşılığı olarak verilecek olan 250.000 lira vadesinde ödenmemesi üzerine davacı aleyhine icra takibine geçildiği dosyadaki belgelerin incelenmesinden anlaşılmaktadır.

Bu durumda, yukarıda sözü edilen hükümler karşısında işyeri sahibinin davacıdan kira bedelini hukuken talep edebilme hakkı, 15.1.1985 ve 15.3.1985 tarihlerinde ve davacının da bu tarihlerde tevkifat yapıp muhtasar beyanname verme yükümlülüğü doğacağından aksine Vergi Mahkemesi'nce, kiranın tahsil edildiği yolunda bir tespit yapılmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkin edilmesinde isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenle temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 49. maddesinin 2. fıkrası uyarınca davanın reddine oy çokluğuyla karar verildi.

- Danıştay 4. Dairenin 17.5.1990 Tarih, E: 1987/5656, K: 1990/1672 sayılı Kararı da aynı yöndedir. Adı geçen kararın özeti aşağıdadır.

Olayda, Yükümlünün söz konusu işyerinde kiracı durumunda bulunduğu ancak mal sahibi ile aralarındaki ihtilaf nedeniyle kira bedelini ödemediği sabittir. Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda değinilen madde hükümlerinde vergi tevkifatı yapılması kira bedelinin salt nakden ödemesine bağlı tutulmamış hesaben ödeme suretiyle borçlu duruma geçilmesinin de tevkifatı gerekli kıldığı belirtilmiştir. Bu haliyle uyuşmazlık yılında işlerinde kiracı durumu devamlı yükümlünün mal

sahibine karşı borçlu durumda olduğu kuşkusuz olup, kira bedelinin defter kayıtlarında gösterilmemiş olmasının sonucu değiştirmeyeceği tabidir. Nitekim icra takibi yapılması da yükümlünün mal sahibine karşı borçlu olduğunu açıkça ortaya koymaktadır.

Bu durumda asgari ihtilafli hale gelmemiş ve yükümlü tarafından kabul gören kira bedeli üzerinden ve başlangıçta mevcut kira sözleşmesine göre, kiranın tahakkuk ettiği tarih itibariyle Gelir Vergisi Kanunu'nun konuya ilişkin hükümleri dairesinde gerekli vergi tevkifatı yapılarak beyanda bulunulması gerekirken anılan görevlerin yerine getirilmemesi nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca re'sen takdire başvurulmasında bir isabetsizlik yoktur.

- Emsal Kira Bedelinin Tevkifat Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanununun 73'üncü maddesinde; kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin bu mal ve hakların kirası sayılacağı; bina ve arazide emsal kira bedelinin yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, bu surette takdir edilmiş kirası mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5'inin kira olacağı öngörülmüş ve aynı maddenin ikinci fıkrasında ise, gayrimenkullerin mal sahiplerinin usul veya fûrunun ikametine tahsis edilmesi halinde emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hükmüne yer vermiştir.

Gayrimenkul sermaye iratlarından Gelir Vergisi Kanununun 94/5a maddesi uyarınca Gelir Vergisi kesintisinin yapılabilmesi için aşağıdaki şartların topluca aranması gerekir.

1. Kiralama konusunu, G.V.K.'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve haklar oluşturmalıdır.

2. G.V.K.'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması aynı kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilenlerce yapılmalıdır.

3. Nakden ya da hesaben bir ödeme yapılmış olmalıdır. (Avans olarak ödenenler dahil)

Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve haklara ilişkin olarak yukarıda belirtilen ilk iki koşulun gerçekleştiği açıktır. Esas olan bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve haklar dolayısıyla emsal kira bedelinde nakden veya hesaben ödemenin olup olmadığının belirlenmesidir.

Konuya ilişkin olarak Danıştaya yansıyan bir olayda, emsal kira bedelinden hareketle stopaj yapılamayacağına karar verilmiştir. Adı geçen kararın özeti aşağıdadır.

Olayda davacının işyeri olarak kullandığı gayrimenkulun babasına ait olduğu ve kira ödemesinde bulunmadığı iddia edilmekte ve idarece de işyeri için davacı tarafından kira ödendiğine veya işyeri sahibi tarafından kira tahsil edildiğine ilişkin herhangi bir tespit yapılmadığı anlaşıldığından, bir başka anlatılma anılan işyeri için kira Ödemesi gerçekleşmediği halde vergi mahkemesince emsal kira bedeline göre stopaj beyanında bulunulması gerektiğinden bahisle tarhiyatın tadilen onanmasında isabet görülmemiştir. (Dnş. 3. D.T. 09.11.1993, E. 1992/1178, K. 1993/3116.)

Maliye Bakanlığının 30.9.1991 tarih ve 2282509-139/06853 sayılı özelgesi de Danıştayın bu kararı ile benzerlik göstermektedir. Adı geçen özelgenin özeti aşağıdadır.

"Mükellef, mülkiyeti babasına ait olan işyeri için nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunuyor ise ödenen bedel üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Ancak, mükellefin babasına nakden veya hesaben kira ödemesinde bulunmaması başka bir ifade ile işyeri kirası karşılığı olarak hesaplarında gider göstermemesi halinde söz konusu gayrimenkulun emsal kira bedelinin tevkifata tabi tutulmaksızın babası tarafından elde edilmiş gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekir."

- Hem İşyeri Hem de İkametgâh Olarak Kullanılan Gayrimenkuller İçin Ödenen Kiralar

G.V.K.'nın 94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olan gerçek ve tüzel kişiler işyeri olarak kiraladıkları binalar için Ödeyecekleri kira miktarının tamamı üzerinden vergi tevkif edeceklerdir. Aynı zamanda hem işyeri hem ikametgâh olarak kiralanan gayrimenkuller vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden bu gayrimenkuller için ödenecek kiraların tamamı üzerinden tevkif at yapılacaktır. (GVK GT. Seri No: 128)

Konuya ilişkin olarak İstanbul Defterdarlığınca verilen 22.3.1993 Tarih ve B.07.4.DEF.0.34.II-GVK-94/6—3001 sayılı özelgenin özeti aşağıya alınmıştır.

"İlgi dilekçenizde, ikamet etmekte olduğunuz meskenin bir odasını dış muayenehanesi olarak kullanmak istediğinizi belirterek, söz konusu gayrimenkul için ödemekte olduğunuz kira bedeli üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı sorulmaktadır.

İkametgâhınızda faaliyetinize devam ettiğinizden ve hem ikametgâh hem de işyeri olarak kullanılan gayrimenkuller işyeri olarak kabul edildiğinden, ikametgâhınız için ödediğiniz kira bedelinin tamamın üzerinden 20.12.1985 tarih ve 85/10175 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 nispetinde Gelir Vergisi tevkifatının yapılması ve bulunan vergi üzerinden % 5 nispetinde Savunma Sanayi Destekleme Fonunun ayrılması ve süresi içinde ödenmesi gerekir."

- Devlete, Özel İdarelere, Belediyelere veya Köylere Ait Gayrimenkullerin Kiralanmasında Tevkifat

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 50 numaralı kurumlar vergisi genel tebliğinin V-c/3 bölümünde; Devlete, özel İdarelere, belediyelere ve köylere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemelerinden, gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı belirtilmiştir,

Konuya ilişkin olarak Gaziantep Defterdarlığınca verilen 21.12.1990 Tarih ve 515/19! 5/9807 sayılı özelgede de Güneydoğu Anadolu İhracatçı Birlikleri, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığına bağlı bir kuruluş olması nedeniyle, bu birliğe ait gayrimenkulun kiralanmasında tevkifat yapılmaması gerektiği belirtilmiştir.

- Apartman Sakinlerinin Müştereken Sahip Oldukları Daire ya da Dükkânların Kiraya Verilmesinde Tevkifat

Apartman sakinlerinin müştereken sahip oldukları daire ya da dükkânların kiraya verilmesi halinde, elde edilecek kira gelirinden her bir apartman sakinine düşecek pay, apartman sakininin gayrimenkul sermaye iradı olacaktır.

Kira ödemesinin apartman sakinlerine yapılmayıp bunları temsilen apartman yöneticisine yapılması elde edilen gelirin niteliğini değiştirmeyecektir.

Apartman sakinlerinin müştereken sahip oldukları daire ya da dükkânlarının yaptıkları ödemelerden tevkifat yapmak zorunda olanlara kiralanması halinde, bu kira gelirlerinden gelir vergisi kesintisi yapılması zorunluluğu vardır.

Nitekim Maliye Bakanlığının 22.6.1992 tarih ve GVK/IV-2282509-172/51813 sayılı özelgesinde de bu nitelikteki kiralamar nedeniyle yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.

Apartman sakinlerinin müşterek sahip oldukları dükkân ya da dairelerin yaptıkları Ödemelerden tevkifat yapmak zorunda olmayanlarca kiralanması durumunda ise, apartman sakinleri yönünden gayrimenkul sermaye iradi sayılan ödemelerden tevkifat söz konusu olmayacaktır. Bu durumda apartman sakinlerinin hisseleri oranında elde ettikleri gayrimenkul sermaye iradını yıllık beyanname ile beyan etmeleri gerekir. Elde edilen iradın istisna hadleri içinde kalması halinde ise beyan edilmeyecektir (G.V.K. Md: 21)⁶³

⁶³ YALÇIN ve GÜRBOĞA,a.g.e.,s.308.

f. Menkul Sermaye İratları

Bir gelir unsuru olan menkul sermaye iratlarının neler olduğu ve vergilendirilmesine ilişkin esaslar, GVK'nun 75 ve devamı maddelerinde hükme bağlanmıştır.

Genel olarak, Türk Vergi Sisteminde, menkul sermaye iratları için, tevkif suretiyle vergilendirme usulünün uygulandığı söylenebilir.

Tevkifata tabi tutulacak menkul sermaye iratları aşağıda sıralanmıştır;

- Kar payları (75/2-1, 2, 3),
- Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler ile ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (75/2-5),
- Mevduat faizleri (75/2-7),
- Faizsiz bankacılık sisteminden sağlanan kar payları (75/2-12),
- Repo gelirleri (75/2-14),
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler (75/2-15),
- Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinden elde edilen kar payları (geç. 67),
- Özel sektör tahvili (tahvil, varlığa dayalı menkul kıymet, finansman bonusu) alım satım kazançları ile bunlardan elde edilen faiz gelirleri (geç. 67),
- Vadeli işlem ve opsiyon işlemlerinden elde edilen kazançlar (geç. 67).

Kaynakta kesinti (stopaj) usulünün uygulanması halinde, menkul sermaye iradı ödeyenler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca vergi kesmeye ve kesilen bu vergileri muhtasar beyanname ile birlikte takip eden ayın 23. günü akşamına kadar beyan ederek, 26. günü akşamına kadar, vergi dairesine yatırmaya

mecburdurlar. Mükellefler beyanname verirken kesintiden önceki brüt tutarı dikkate alırlar ve bu matrah üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden, yıl içinde stopaj usulüne göre kesilmiş olan vergileri indirmek (mahsup) suretiyle, geri kalan vergi borçlarını öderler. Beyannameye girmeyecek gelirlerin vergi tevkifatlarının da mahsup edilmesinden söz edilemez.⁶⁴

(1) Kar Payları

Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara, gelir vergisinden muaf olanlara ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Kârın sermayeye ilave edilmesi halinde, kâr dağıtımı yapılmış sayılmayacak ve tevkifat söz konusu olmayacaktır.

(2) Tahvil Faizleri

Şirketler tarafından çıkarılan nama ve hamiline yazılı tahvil faizlerinden %10 tevkifat yapılması gerekmektedir.

(3) Mevduat Faizleri

TL ve döviz cinsinden, nama ve hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile, özel finans kurumlarınca TL ve döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından, vadesine göre %7 den %24'e kadar değişen oranlarda, vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Tevkifat, Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf

⁶⁴ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi,s.167.

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 ödenen faizlerden de yapılmaktadır.

(4) Repo ve Ters Repo İşlemleri

Devlet tahvili ve hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerden %22 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır.

(5) Emeklilik Sigortası Şirketlerince Yapılan Ödemeler

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

(i) On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemelerden %15,

(ii) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerden %10,

(iii) Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerden ise %5,

oranında tevkifat yapılmaktadır.

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle gelir elde edilmiş sayılır. Menkul sermaye iratlarında 'Elde Etme', hukuki ve ekonomik tasarruf olanağının doğduğu anda meydana gelmiş olur. Kaynakta vergilendirmeye tabi tutulan menkul sermaye irat türlerine göre 'Elde Etme' farklılık göstermektedir. Buna

göre; hisse senetlerinde, kar paylarının nakden veya hesaben ödendiği veya ödemenin kararlaştırıldığı ve kar paylarının emre hazır tutulduğu tarihte; tahvil faizlerinde, faiz kuponun üzerinde yazılı vade tarihinde; limited şirket ve kooperatiflerde, dağıtılmasına karar verilen karın nakden veya hesaben ödendiği tarihte; adi komandit şirketlerde, komanditer ortaklarının kar payları bilanço tarihinde, hesap döneminin sonunda; mevduat faizlerinde, faizin tahakkuk ettirilip sahibinin alacağına kaydedildiği tarihte; faiz, vade sonunda alınacaksa vade tarihinde; kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar paylarında dağıtım için karar verilmiş payların ödenmesine başlanan tarihte; özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarında, kar payının nakden veya hesaben ödendiği tarihte; menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerde, iktisap edildiği veya elden çıkarıldığı tarihte, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemeler nakden veya hesaben ödendiği tarihte elde edilmiş sayılır. Sayılan menkul sermaye iratları elde edildikleri an kaynaktan vergilendirmeye tabi tutulur.⁶⁵

g. Zirai Kazançlar

Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerde de tevkifata tabidir. Bu bağlamda;

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %1 ticaret borsaları dışında kalanlar için %2

- Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri dışındaki diğer ziraî mahsullerden Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için %2, ticaret borsaları dışında kalanlar için %4

- Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2, diğer zirai hizmetler için %4 oranında tevkifat

⁶⁵ SARILI, a.g.e., s.162.

yapılması gerekmektedir.

Özel ihtiyaçlar için yapılan alımlar için tevkifat yapılması söz konusu değildir. Örneğin, bilanço esasına tabi bir çiftçi, gerçek usulde gelir vergisine tabi bir tüccara, 1.000 TL değerinde ürün satışı yaptığında, kendisine yapılacak ödemelerden dolayı gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekecektir. Ancak gerçek usulde gelir vergisine tabi tüccar kendisinin ve ailesinin ihtiyaçlarını karşılamak için semt pazarındaki bir çiftçiden domates, biber v.s. satın aldığı anda vergi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır.⁶⁶

Ödemelerin avans olarak yapılması tevkifatın yapılma zorunluluğunu ortadan kaldırmaz. Ayrıca zirai ürünlerin fiyatlarının sonradan tespit edilmesi kaydıyla emanete bırakılması durumunda da tevkifat, bırakılma zamanında emsal fiyat üzerinden yapılır. İleride tespit edilecek satış fiyatının emsal fiyatlardan yüksek olması halinde yeni fiyattan tekrar tevkifat yapılacaktır. Fakat, eski fiyat üzerinden yapılan tevkifat daha yüksek olan yeni fiyattan düşülecektir (G.V.K. Tebliği No; 155).

Zirai kazançlarının tamamı tevkif yoluyla vergilendirilen çiftçiler yıllık beyanname vermezler; diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerini beyannameye dahil etmezler (G.V.K. Mad. 86/1-a).

Çiftçilerden satın alınan zirai ürünler ve hizmetler için yapılan Ödemelerden vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak mecburiyetinde olanlar bu yükümlülüklerini yerine getirmediği zaman, verginin ödenmemesinden alım-satım taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların tamamının müleselsilen sorumlu olacakları hüküm altına alınmıştır (V.U.K. Mad. 11).

⁶⁶ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi,s.88.

Kamu kurum ve kuruluşlarından zirai ürünler satın alanların aldıkları bu ürünlerle ilgili olarak müteselsil sorumlulukları olmayıp, zirai ürünlerin alım bedeli üzerinden herhangi bir tevkifat yapmaları söz konusu değildir. Ancak kamu kurum ve kuruluşları dışında herhangi bir kişi veya kurumdan zirai ürün satın alanların, müteselsil sorumluluk dışında kalabilmeleri için satın alınan zirai ürünlerle ilgili tevkifatı yaparak vergi dairesine yatırmaları zorunludur.

G.V.K.'nın 70. maddesinde mal ve hakların zirai işletmeye kayıtlı olduğunda bunların kiraya verilmesinden elde edilen gelirin zirai kazanç olacağı ve zirai kazancın tespitine ilişkin usullere göre tespit olunacağı düzenlenmiştir.

Zirai işletmeye kayıtlı nakit veya nakdi sermaye ile temsil edilebilen unsurlardan elde edilebilen faiz gibi menkul sermaye iratları da zirai kazanç kabul edildiklerinden bunlar da zirai kazancın tespitine ilişkin usullere göre tespit olunacaktır.⁶⁷

C. Türk Kurumlar Vergisi Sisteminde Tevkif Suretiyle Vergilendirme

5520 sayılı yeni KVK'nun yürürlüğe girmesinden sonra, GVK'nun 94. Maddesi ile KVK'nun 15 ve 30. Maddeleri arasında bir çakışma da söz konusu olmuştur. Bu bağlamda, örneğin GVK'nun 94. Maddesine göre, mevduat faizlerinden yapılacak tevkifatın düzenlendiği bentte, "kurumlar dahil" ibaresi kaldırılmamıştır. Muhtemelen, yeni GVK tasarısının yasalaşmasından sonra bu çakışma ortadan kalkacaktır.

Diğer yandan, yeni KVK'ndaki tevkifat müessesesi, "tam mükellef kurumlardan yapılacak tevkifat" (KVK Md.15) ve "dar mükellef kurumlardan yapılacak tevkifat" olmak üzere, ayrı ayrı düzenlenmiştir. Tevkifat oranları (EK-2)'de gösterilmiş olup, tevkifata ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmıştır.

⁶⁷ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi, s.90.

1. KVK'nun 15. Maddesine Göre Yapılan Vergi Tevkifatı

Tam mükelleflerin vergi kesintisine tabi tutularak muhtasar beyanname verilecek kazançları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinde düzenlenmiştir.

a. Vergi Tevkifatı Yapacak Olanlar

Vergi tevkifatı yapacak olanlar tevkifata tabi kazanç ve iratları tam mükellefiyete tabi kuruma nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren 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 İşletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir (K.V.K. Mad. 15). Bu kazanç ve iratları sağlayanların yani kesintiyi yapacak olanların gerçek veya tüzel kişi oluşu, tam veya dar mükellef, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi oluşu ve diğer özellikleri vergi kesintisi yapma mükellefiyetleri yönünden önem taşımaz. Ancak tevkifatın yapılacağı kişinin mutlaka tam mükellef kurum olması gerekmektedir.⁶⁸

b. Tevkifatın Yapılacağı Zaman ve Kayıt Düzeni

Tevkifat zamanı, tevkifatı yapacak olan kişi açısından, kesintiye tabi kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödendiği ya da tahakkuk ettirildiği andır. Vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler (K.V.K. Mad. 15).⁶⁹

c. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3 kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

⁶⁸ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi, s.287.

⁶⁹ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi, s.288.

d. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması

Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden yapılacak tevkifat oranı % 20'dir.

e. Menkul Sermaye İratları

Tahvil faizleri, mevduat faizleri, kar zarar ortaklığı karşılığında ödenen kar payları ve repo ile ters repo işlemlerinden elde edilen gelirlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesi, GVK'nun 94. Maddesiyle paralellik arz etmektedir.

2. KVK'nun 30. Maddesine Göre Yapılan Vergi Tevkifatı

KVK'nun 30. Maddesinde, dar mükellef kurumlardan yapılacak vergi tevkifatına ilişkin düzenlemeler yer almıştır.

a. Vergi Tevkifatı Yapacak Olanlar

Vergi tevkifatı yapacak olanlar tevkifata tabi kazanç ve iratları dar mükellefiyete tabi yabancı kuruma nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenlerdir (K.V.K.Mad. 30). Bu kazanç ve iratları sağlayanların yani kesintiyi yapacak olanların gerçek veya tüzel kişi oluşu, tam veya dar mükellef, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi oluşu ve diğer özellikleri vergi kesintisi yapma mükellefiyetleri yönünden önem taşımaz. Ancak tevkifatın yapılacağı kişinin mutlaka dar mükellef kurum olması gerekmektedir.

Hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda ticari kazanç elde edenlerde ise kendi kendine kesinti vardır. Yani kazancı elde eden dar mükellef kurum tevkifatı yapacaktır (K.V.K.Mad. 30/5).

b. Tevkifatın Yapılacağı Zaman ve Kayıt Düzeni

Tevkifat zamanı, tevkifatı yapacak olan kişi açısından, kesintiye tabi kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödendiği ya da tahakkuk ettirildiği andır (K.V.K.Mad. 30).

Vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler (K.V.K.Mad. 30).⁷⁰

c. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri

Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3 kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

d. Serbest Meslek Kazançları

Noterler hariç, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Eğer mesleki kazanç, petrol arama faaliyeti dolayısıyla elde ediyorsa, bu ödemelerden, %20 yerine, %5 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür.

e. Gayri Menkul Sermaye İratları

GVK'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden, %20 oranında tevkifat yapılmaktadır. Ancak, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak tevkifat oranı % 1'dir.

⁷⁰ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi, s.288.

f. Menkul Sermaye İratları

Dar mükellef kurumların elde ettiği aşağıdaki menkul sermaye iratları tevkif suretiyle vergilendirilecektir.

(1) Tahvil Faizleri

Şirketler tarafından çıkarılan nama ve hamiline yazılı tahvil faizlerinden %10 tevkifat yapılması gerekmektedir.

(2) Alacak Faizleri

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) % 0,

- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizlerden % 1,

- Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden % 5,

- Diğerlerinden % 10,

(3) Mevduat Faizleri

Dar mükellef kurumların mevduat hesaplarına yürütülen faizler, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ile katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından %15 oranında, vergi tevkifatı yapılmaktadır.

(4) İskonto Bedelleri

Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri üzerinden %10 kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

(5) Repo ve Ters Repo İşlemleri

Devlet tahvili ve hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlerden %15 oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır.

(6) Kar Payları

Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden % 15 oranında tevkifat yapılmaktadır,

Kârın sermayeye eklenmesi halinde, kâr dağıtılmış sayılmamaktadır.

g. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik

Ticari veya zirai kazanca 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 üzerinden % 20 oranında tevkifat yapılacaktır.

h. Yurt dışındaki Ana Merkeze Aktarılan Tutar

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 % 15 oranında vergi tevkifatına tabidir.

1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum

Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı 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 iş yerleri 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.

(1) 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 arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

(2) 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.

(3) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tâbi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tâbi tutulmaz.

D. Tevkif Edilen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Beyan Edilmesi (Muhtasar Beyanname)

Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, gerçek kişiler tarafından gelirin elde edilmesidir. Gelirin elde edilmesi ise, gerçek kişilerin geliri meydana getiren kazanç ve iratları, fiilen ve hukuken tasarruf edebilir hale gelmesidir. Diğer bir ifadeyle,

gelir vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle gelir elde edilmiş sayılır. VUK'nun 19. maddesinde, Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar hükmü yer almıştır. Bu hükme göre vergi alacağı, vergi kanunları uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tekemmülü ile ortaya çıkmaktadır. GVK'nun 94'üncü maddesinde, tevkifatın yapılabilmesi için nakden ödeme şart koşulmamış, hesaben ödenmesi de yeterli sayılmıştır. Buna göre, örneğin ücretlerde elde etme, hesaben ödemeye yani ücretliyi alacaklı gösteren muhasebe kayıtlarının yapılması ile gerçekleşmekte ve dolayısıyla hesaben ödemenin gerçekleştiği anda da vergi tevkifatının yapılması gerekmektedir.

GVK'nun 94, KVK'nun 15 ve 30. maddeleri gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine, muhtasar beyanname ile, bildirmeye mecburdurlar.

Gelir vergisi uygulamasında, kural olarak, bir çeşit muhtasar beyanname olup, bu beyanname 94. madde kapsamında yapılan vergi tevkifatlarının beyanı için düzenlenmekte ve vergi dairesine verilmektedir. Ancak, GVK'na 5281 Sayılı Kanun'un 30. maddesiyle eklenen geçici 67. madde ile bu madde kapsamında yapılacak vergi tevkifatlarının beyanı için, şekli Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek farklı bir muhtasar beyannamenin düzenleneceği hüküm altına alınmıştır. Bu durumda GVK kapsamında yapılacak vergi tevkifatlarının beyanında; birisi, 94. madde kapsamında yapılan vergi tevkifatının beyanı, diğeri ise, geçici 67. madde kapsamında yapılan vergi tevkifatının beyanı için iki ayrı muhtasar beyanname söz konusu olacaktır.⁷¹

Aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait tevkif edilen vergiler bir merkezden bildirilebilmektedir.

⁷¹ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi, s.183.

Muhtasar beyannamenin verilme zamanı bakımından iki istisnai hüküm getirilmiştir. Birincisi, yılsonlarında tahakkuk ettirilecek mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi, takip eden yılın Ocak ayının yirmiüçüncü günü akşamına kadar değil, Şubat ayının yirmiüçüncü günü akşamına kadar uzatılmaktadır.

Muhtasar beyanname verenlerde beyannamenin verilme zamanı bakımından İkinci istisnai hüküm, zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat hariç olmak üzere, on veya daha az sayıda hizmet erbabı çalıştıranlar için geliştirilmiştir. Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ya da daha az olanlar yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmiüçüncü günü akşamına kadar bildirebilirler.

Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar, çalıştırmış oldukları işçi sayısına bakılmaksızın 94. maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannameyi her ay vereceklerdir.

Muhtasar beyannamenin 1 numaralı tablosunda ödemenin ilgili bulunduğu ay veya ayların adı soldan sağa sıralanmıştır. Ayrıca beyannamenin 2 numaralı tablosunda, ödemeleri ve vergi tevkifatını yapanın adı, soyadı, iş veya mesleği, iş adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve vergi hesap numarası da bulunmaktadır. Beyannamenin 1 numaralı tablosunda ise, yapılan ödemelerin tür kodu ve tutarı, ödemelerden tevkif edilen vergi miktarı, çalıştırılan işçi sayısı yer almaktadır.

Muhtasar beyanname, ödemelerin yapıldığı yerdeki vergi dairesine verilir.

ÖRNEK: İnşaat ve onarım işleriyle uğraşan bay A' nın iş merkezinin İzmir olduğunu düşünelim. Bay A' nın Erzurum şantiyesinde çalışan hizmet erbabının ücretlerinden kesilen vergilerle ilgili muhtasar beyannameyi İzmir değil Erzurum'daki vergi dairesine vermesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 100. maddesine göre, genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi kesintisi için beyanname vermezler. Bu kesintiler genel bir mahsupla bütçeye irat kaydedilir.⁷²

Kurumlar vergisinde de muhtasar beyanname, gerek tam mükellef kurumlara ve gerekse dar mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden kesilecek vergilerin gösterildiği ve kesinti yoluyla alınan bu vergilerin vergi dairesine ödenmesine ilişkin bir beyanname türüdür. K.V.K.'nun 15. maddesinde tam mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi, 30, maddesinde ise, dar mükellef kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi konusu düzenlenmiştir. Muhtasar beyanname de bazı farklılıkları dolayısıyla tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi ve dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi itibarıyla ayrı ayrıdır.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, ister tam mükellef isterse dar mükellef olsunlar nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kazanç veya iratlar üzerinden kestikleri bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın 23. günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye, 26. günü akşamına kadar da ödemeye mecburdurlar (K.V.K. Mad. 15, K.V.K. Mad. 31 ile Gelir Vergisi Kanunu'nun muhtasar beyannameye ilişkin usul ve esasların uygulanacağına dair atıf yapılmıştır). Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen usul ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır.

Ancak Türkiye' de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarından,

- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarından,

- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarından,

- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarından,

⁷² TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi,s.192.

- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarından,

dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde yapılacak vergi kesintisi kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir ve kesilen vergiler de beyannamenin verildiği ayın 26. günü akşamına kadar ödenir.⁷³

Basılı evrak olarak hazırlanmış, gelir ve kurumlar vergisi tevkifatları için kullanılacak, muhtasar beyanname (EK-3)'tedir. Elektronik ortamda verilecek muhtasar beyannameler ise, geçici 67, GVK Mad. 94, KVK Mad.15 ve KVK Mad.30 itibariyle farklılık göstermektedir.

E. Tevkif Edilen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Ödenmesi

Vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır.

F. Tevkif Edilen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Mahsubu

Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsubedilir.

Mahsubu yapılan miktar Gelir Vergisi'nden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık

⁷³ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi,s.192.

gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılır. İkmalen veya resen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılır. Aranılan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünden düzeltme yapılmaz.

ÖRNEK: Gerçek kişilerin, tam mükellef kurumlardan elde ettikleri kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması halinde, gelir 22.000 TL'yi aşıyor ise beyan edilecektir.

Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtımı aşamasında yapılan % 15 oranındaki vergi tevkifatının tamamı (istisnaya isabet eden kısım dahil) mahsup edilecek olup, mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Kurumların 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarını dağıtmaları halinde, gerçek kişilerce elde edilen bu kar payları, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

01/01/1999-31/12/2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin olup, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun Geçici 61 inci maddesi kapsamında vergi kesintine tabi tutulmuş olan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtılması halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar paylarının net tutarına elde edilen kar payının 1/9'u eklendikten sonra bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyan edilen tutarın 1/5'lik kısmı hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir.

Bu bağlamda, Bay (Mehmet) 2009 yılında, tam mükellef bir kurum olan Kar Anonim Şirketinden brüt 100.000 TL tutarında kar payı (temettü) elde etmiştir. Bu mükellefin başkaca geliri bulunmamaktadır. Elde edilen kar payı kurum bünyesinde % 15 nispetinde vergi kesintisine tabi tutulmuş olup, bu tutar 15.000 TL'dir. Bay (Mehmet)'in elde ettiği kar payının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan yarısı

50.000 TL dir. Bu tutar beyan sınırı olan 22.000 TL'yi aştığı için beyan edilecektir. Kurum bünyesinde yapılmış olan vergi kesintisinin tamamı hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Bu durumda, hesaplama aşağıdaki gibi olacaktır;

Kar payı 100.000 TL

İstisna tutarı (100.000 TL x 1/2) 50.000 TL

Kalan Tutar (100.000 TL – 50.000 TL) 50.000 TL

Beyan Edilecek Kar Payı-Matrah 50.000 TL

Hesaplanan vergi 11.525 TL

Mahsup edilecek vergi 15.000 TL

İade Edilecek Gelir Vergisi 3.475 TL

G. Tevkif Edilen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Red ve İadesi

Tevkif edilen vergilerin mahsubu red ve iadesine ilişkin esaslar GVK'nun 121, KVK'nun 34. maddeleri ile Devlet Harcama Belgeleri yönetmeliğinin 52. maddesinde düzenlenmiştir. Bu yasal düzenlemelere istinaden, tevkif edilen vergilerin red ve iadesine ilişkin açıklamalar 252 seri numaralı GVK GT'nde gösterilmiştir.

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği'nin düzenlemesi şu şekildedir:

"Geri Verilecek Paralar

Madde 52-Nakden veya mahsuben tahsil edilerek bütçeye gelir kaydedilen paraların, fazla veya yersiz tahsil edilmesinden dolayı ilgililere geri verilmesinde aranacak belgelere, ilişkin esaslar aşağıda belirtilmiştir.

1.Genel Esaslar

Fazla veya yersiz tahsil edilen paraların geri verilmesinde vergi dairelerinde Düzeltme Fişi, diğer saymanlıklarda Düzeltme ve iade Belgesi (Örnek:29)ile birlikte:

a)Tahsilinde alındı verilen paraların tamamı geri verildiği takdirde alındının aslı, bulunmadığı takdirde usulüne uygun onaylanmış örneği,

b)Sorumlu sıfatıyla daire ve kurumlarca mükellef adına yatırılan paraların iadesinde, daire ve kurumun yatırılan paralara ait bilgileri içeren yazısı,

ödeme belgesine bağlanır.

Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 34 üncü maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler uyarınca, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Bu düzenlemelere göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı 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 bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Tevkifatın, mahsup yoluyla ya da nakden iadesi şu şekilde olmaktadır.

a. Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe (Ek-4) ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126. maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

b. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo 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,

- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif 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.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10 milyar lirayı aşması halinde, 10 milyar lirayı aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10 milyar liraya kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10 uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) 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.

Nakden iade talebinin 100 milyar liraya kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100 milyar lirayı aşan kısmının 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, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik

numarası, bağılı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibariyle yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler bu Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

H. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

Günümüzde, dünyada çok yoğun bir şekilde yaşanan ülkelerarası sermaye, mal ve emek hareketleri ve bunlar arasındaki vergiye tabi işlemleri hangi devletin vergilendireceği konuları sorun olmaktadır. Uluslararası ekonomik faaliyette bulunan kişiler, farklı vergi düzenlemeleri nedeniyle elde ettikleri gelirleri üzerinden birden çok vergiye tabi olabilmektedirler. Bunun sonucunda uluslar arası çifte vergilendirme olarak adlandırılan, birden çok ülkede aynı vergi konusu ve vergi yükümlüsünün, aynı vergilendirme dönemi içerisinde vergilendirilmesini ifade eden bir durum ortaya çıkmaktadır.⁷⁴

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme OECD model anlaşmasının sunuş bölümünde de tanımlandığı üzere, aynı vergi yükümlüğünün iki veya daha çok devlette aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden aynı veya benzer nitelikte bir vergiyi tabi tutulmasını ifade eder.

Uluslararası çifte vergilendirmenin temel nedeni devletlerin vergilendirme yetkisinin çakışması; İç içe geçmesidir. Devletler vergilendirme yetkilerini egemenlik haklarının bir unsuru olarak tanımlar ve kullanırlar. Vergilendirme yetkisinin kullanılabilmesi için devlet ile kişi arasında bir ilişkinin kurulabilmesi ve devlet ile kişi arasındaki bu ilişkiye meşruluk kazandırması gerekir.

⁷⁴ Murat ÇUBUKÇU, **Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu**, İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006, s.iii.

Günümüzde sermaye emek ve teknolojinin uluslararası yoğun hareketliliği, uluslararası çifte vergilendirme sorununa önemli boyutlar kazandırmakta, bu sorunların çözülememesi sermaye, emek ve teknoloji hareketliğinin önünde engel olarak kalmaktadır.

Bu nedenle emek, sermaye, teknoloji hareketliliğinin önündeki çifte vergilendirme sonucunun kaldırılması yönünde, ikili, bölgesel veya çok taraflı anlaşmalar yapılmaktadır.

Türkiye'nin taraf olduğu ve müzakeresi sonuçlanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (EK-5)'dedir.

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar.

Bu nedenlerden dolayı, dar mükellefiyete tabi kişilerin vergilendirilmesinde, bu kişinin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması olması halinde, bu anlaşma hükümlerine uyulması gerekmektedir.⁷⁵

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında:
- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- Uluslararası taşımacılık kazançları,
- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Gayrimaddi Hak Bedelleri (Royalty gelirleri)
- Sermaye değer artış kazançları,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Ücret gelirleri,

⁷⁵ YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.505.

- Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
 - Sanatçı ve sporcu gelirleri,
 - Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
 - Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
 - Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler ve
 - Diğer gelirler gibi
- gelirler düzenlenmektedir.

Yukarıda belirtilen gelir unsurları Anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki Devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için diğer Devlette ödenen vergi mukim olunan devlette Anlaşmanın Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir.

İkili anlaşmalardaki, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri üzerinden kaynak devlette alınacak vergi oranları (EK-6), temettü üzerinden alınacak vergi oranları ise (EK-7)'de gösterilmiştir.

III. TÜRK KATMA DEĞER VERGİSİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME

KDV'ndeki mükellef ve vergi sorumlusu tanımları ile, tevkif suretiyle vergilendirme esasları aşağıda gösterilmiştir.

A. KDV'de Mükellef ve Vergi Sorumlusu

Bu başlık altında Katma Değer Vergisi'nde mükellef ve vergi sorumlusu kavramları anlatılacak, aralarındaki farklılıklar belirtilecektir.

1. KDV'nde Mükellef ve Vergi Sorumlusunun Özelliği

Vergi hukukunda mükellef, kendisine vergi borcu terettüp eden kişi, vergi sorumlusu da, verginin mükellefi olmamakla birlikte, verginin ödenmesi bakımından sorumlu kılınan kişi olarak tanımlanmaktadır.

Gerçekten, dolaysız vergilerde, bu tanımların yaşama geçtiği görülmektedir. Örneğin, ücretlerin vergilendirilmesinde, ücret üzerinden alınacak gelir vergisinin mükellefi, ücretlidir. Yani nihai olarak ücretin gelir vergisi ücretlinin cebinden çıkmaktadır. Oysa ücretlinin gelir vergisinin, ücretliden kesilip, devlete ödenmesinden, işveren sorumludur. İşverenin bu vergilemede statüsü, vergi sorumlusudur.

Ancak, KDV'de durum farklıdır. Bir dolaylı vergi olan KDV'deki mükellef, dolaysız vergilerdeki vergi sorumlusu konumunda bulunan kişidir. Mal ve hizmet sağlayıcısı olan mükellef, mal ve hizmet alıcısı ve tüketicisi konumundaki kişiden KDV'yi tahsil etmekte ve devlete intikal ettirmektedir. Burada vergi nihai olarak, mükellefin cebinden değil, mükellef konumunda olmayan, mal ve hizmet tüketicisinin cebinden çıkmaktadır.

KDV'deki vergi sorumlusunun ise, dolaysız vergilerdekine benzer işleve sahip olduğu görülmektedir. KDV'deki vergi sorumlusu da, belirli durumlarda, normal olarak mükellefin beyan edip ödemesi gereken KDV'yi, mükellefe yapacağı ödeme tutarından tevkif edip, vergi idaresine bizzat kendisi ödemektedir.

Bu nitelikleri ile, KDV'de hem mükellefin, hem de vergi sorumlusunun görevinin, KDV'yi, alıcı ya da tüketiciden tahsil edip, Hazine'ye yatırmak olduğu söylenebilir.

Sistem içinde, mükellef vergi kapsamına giren mal ve hizmetlerin satış bedeli ile birlikte vergiyi tahsil etmek ve Hazine'ye yatırmak görevini yapar.⁷⁶ Bu niteliği

⁷⁶ KIZILOT, a.g.e.,s.464.

ile mükellef vergilemede aracı rolündedir.⁷⁷ “Aracı yükümlü” kendi adına ödediği vergiyi yansıma mekanizması yolu ile başkalarına aktarmaya çalışan kişidir.⁷⁸

2. KDV’nde Mükellef Tanımı

KDV’nin mükellefi esas itibariyle vergiye tabi işlemleri yapanlardır. Ancak Kanunun 8. Maddesinde, özellik arzeden bazı işlemler de dikkate alınarak verginin mükellefi ayrı ayrı sayılmıştır.

Buna göre, KDV Kanunu’nun 8 inci maddesi KDV mükellefini;

- a. Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar,
 - b. İthalatta mal ve hizmet ithal edenler,
 - c. Transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar,
 - d. PTT İşletme Genel Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları,
 - e. Her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler,
 - f. Profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmaları tertipleyenler veya gösterenler,
 - g. Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler,
 - h. İsteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar,
- şeklinde belirlemiştir.

Mükellef, müşterilerden topladığı katma değer vergilerinden, işle ilgili alımları dolayısıyla ödediği katma değer vergilerini indirir, bakiye tutarı vergi dairesine öder. Dolayısıyla vergi dairesine ödenen tutar mükellefin mal varlığında bir eksilme meydana getirmez.⁷⁹

⁷⁷ KIZILOT, a.g.e., s.482.

⁷⁸ S. Ateş OKTAR, **Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk: Vergi Usul Kanunu’nun 11. Maddesi ve Anayasa Mahkemesi’nin Soruna Yaklaşımı**, İstanbul Üniversitesi Doçentlik Çalışması, İstanbul 1996, s.6.

⁷⁹ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Sistemi,s.325

3. KDV'nde Vergi Sorumlusu

Bilindiği üzere, verginin asıl borçlusu o verginin mükellefidir. Ancak, bazı durumlarda vergi mükelleflerini tespit etmek, vergi alacağını tahsil etmek, vergi idaresi açısından zor olmaktadır. Bu hallerde, mükellefe ait vergileme ile ilgili görevlerin yapılmasından, verginin beyan edilip ödenmesinden, mükellef dışındaki kişiler sorumlu tutulmaktadır.⁸⁰

KDV'nde vergi sorumluluğu ise, kanunun 9 uncu maddesinde, üç ana başlık için öngörülmüştür. Bunlar:

a. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî 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.

b. Fiilî yada kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranır.

c. 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanununa göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumludur.

B. KDV'de Tevkif Suretiyle Vergilendirmeyi Gerektiren İşlemler

KDV'de sorumluluk müessesesi, tam ve kısmi sorumluluk olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Tam sorumluluk uygulamasında, sorumluluk gerektiren işleme ait KDV'nin tamamı, kısmi sorumluluk uygulamasında ise verginin belirli bir kısmı vergi sorumlusu tarafından beyan edilmektedir.⁸¹ KDV tevkifat listesi (EK-8)'dedir.

⁸⁰ KIZILOT, a.g.e., s.482.

⁸¹ KIZILOT, a.g.e., s.490.

1. Tam Tevkifata Tabi İşlemler

Sorumluluk gerektiren işleme ait KDV'nin tamamının, vergi sorumlusu tarafından tevkif edildiği işlemlerde, KDV'nin tamamı, vergi sorumlusu tarafından beyan edilip ödenmektedir.

a. Yurt Dışından Sağlanan Hizmetler

KDV Kanununa göre, işlemler Türkiye'de yapıldıkları takdirde vergiye tabi tutulmakta, Kanunun 6/b maddesine göre de, Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılmaktadır. Bu nedenle, yurt dışındaki firmalara yaptırılan hizmetlerden, bu kapsama girenlerin vergiye tabi olacağı açıktır. Ancak, bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak yurt dışındaki firma olmakla birlikte, firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde verginin, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi öngörülmüştür.

Bu bağlamda, örneğin, İstanbul ve Türkiye'nin önemli projelerinden olan, Marmaray Boğaz Tüp Geçişi için, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan bir Fransız mimar-mühendislik firması tarafından çizilen, mimari proje için yapılacak ödemede KDV tevkifatı söz konusu olacaktır.

b. Gelir Vergisi Kanununun 18. Maddesi Kapsamına Giren İşlemler (Telifler)

KDV kanununun 1/l. maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Buna göre, sözü edilen faaliyetleri mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olmakta, arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinde ise KDV uygulanmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamına giren faaliyetlerde de yukarıdaki hüküm geçerli olacaktır. Sözü edilen 18. madde kapsamına giren faaliyetlerin mutad ve sürekli bir çerçevede sürdürülmesi gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetini gerektirmektedir. Bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde yukarıdaki açıklama çerçevesinde vergi aranılmayacaktır.

Öte yandan, Katma değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde; Maliye Bakanlığının, gerekli görülen hallerde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır. Bu yetkiye dayanılarak, Bakanlık, Gelir Vergisi Kanununun sözü edilen 18. maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94. maddesinde zikredilen kişi ve kuruluşlara yapanların katma değer vergisinin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesini uygun görmüştür.

c. Kiralama İşlemleri

KDV Kanununun; 1. maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmış olup, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi KDV'ye tabi tutulmuştur.

Ancak KDV Kanunu'nun 9. Maddesi kapsamında,

(a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,

(b) Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması,

koşullarının birlikte var olması halinde, KDV'nin, kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi öngörülmüştür.

Buna göre, gerçek usulde vergi mükellefi olmayanlar tarafından özel sürücü kurslarına kiralanan taşıtlara ait KDV, taşıtı kiralayan sürücü kursu tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.⁸²

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak,

⁸² KIZILOT, a.g.e., s.195.

kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili katma değer vergisinin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-d maddesine göre vergiden müstesnadır. Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde katma değer vergisi ve sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

d. Reklam Verme İşlemleri

Gerçek usulde KDV mükellefi olan bazı işletmeler, profesyonel veya amatör spor kulüplerine oyuncularının formalarında gösterilmek, şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklam vermektedirler.

Bu şekilde reklam verme işlemleri ile ilgili KDV, reklamı alanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde, reklamı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Örneğin, ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olmayan binaların dış cephe yüzeylerinin, reklam panosu olarak kiraya verilmesinde KDV, bina kat malikleri gerçek usulde KDV mükellefi olmadıklarından, sorumlu sıfatıyla, bina dış yüzeyini kiralayanlar tarafından ödenecektir.

Ancak, profesyonel futbol şubelerinin, faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, doğrudan kendilerine verilen reklam hizmetlerine ait katma değer vergisi genel esaslara göre spor kulüpleri tarafından beyan edilecek, dolayısıyla sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır. Yayın hakkı ve reklam hizmetleri karşılığı elde edilen gelirlere ait katma değer vergisi, bu hizmetlerin yapılmasından önce fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmiş olması halinde düzenlendiği vergilendirme dönemi, aksi halde hizmetin gerçekleştiği her bir vergilendirme dönemi itibariyle hesaplanıp beyan edilecektir.

2. Kısmi Tevkifata Tabi İşlemler

Kısmi tevkifatta ise, sorumluluk gerektiren işleme ait KDV'nin bir kısmını, vergi sorumlusu tarafından tevkif edilerek beyan edilmekte, kalan kısım ise, verginin mükellefi tarafından 1 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmektedir.

a. 91 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğine Göre Tevkifata Tabi İşlemler

(1) Tevkifat Yapacak Kuruluşlar

Maliye Bakanlığı,

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri 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 ve yardım sandıkları,

- Bankalar ve özel finans kurumları,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

- Hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler

için belirli hizmetlerde, KDV tevkifatı yapma yükümlülüğü getirmiştir.

Ancak, bu kurumların, birbirlerine karşı ifa ettikleri hizmetlerde tevkifatı yapılmayacaktır.

Ayrıca, hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri", "özel güvenlik hizmetleri" ile "yemek servis hizmetleri"ne ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacaklar, bunun dışındaki makine, teçhizat bakım onarımı ile danışma ve denetim hizmetleri için tevkifat yapmayacaklardır.

(2) Tevkifat Uygulanacak İşlemler

Yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri,
- Temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri,
- Özel güvenlik hizmetleri,
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
- Her türlü yemek servisi,
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri,

alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin belirli bir kısmını sorumlu sıfatıyla beyan etmek ve ödemek üzere tevkifata tabi tutacaklardır.

(3) Tevkifat Oranı

Tevkifat oranı, hesaplanan katma değer vergisinin;

- yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde 1/6,
- temizlik hizmetlerinde 2/3,
- çevre ve bahçe bakım hizmetlerinde %50,
- özel güvenlik hizmetlerinde 4/5,
- makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde 1/3,
- yemek servis hizmetlerinde %50,

- danışmanlık ve denetim hizmetlerinde % 50'si,

olarak belirlenmiştir.

Tevkifata tabi bu işlemlerin nitelikleri de aşağıdaki bölümde özetlenmiştir.

(i) Yapım İşleri

Yapım işleri; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj (madenlerde üstteki örtü tabakayı kaldırma işlemi) gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat (maden rezervi içindeki hazırlık çalışmaları), nakliye, tamamlama, her türlü onarım (boya badana dahil), restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri işlerdir.

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkiyat uygulanacaktır.

(ii) Temizlik Hizmetleri

Temizlik hizmetleri sektörünün yaygın olarak sunduğu hizmetler;

- Bina temizliği,
- Sağlık kuruluşlarının hijyenik temizliği ve hastane atıklarının imhası,
- Çöp toplama ve toplanan çöplerin imhası,
- Park ve bahçeler ile mezarlık alanlarının temizliği ve bakımı,
- Haşere mücadelesi,
- Demiryolu ve kara nakil vasıtalarının temizliği,

ve benzeri işlerden oluşmaktadır.

(iii) Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri

Sorumlu tayin edilen kurum ve kuruluşların park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi, sulanması ve haşere mücadelesine ilişkin hizmet alımları da tevkifata tabi olacaktır.

(iv) Güvenlik Hizmetleri

Güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler kendilerine bağlı güvenlik görevlileri marifetiyle genel olarak; sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri almaktadırlar. Bunun yanında söz konusu şirketler giriş çıkış kontrolü, danışma hizmeti, santral, trafik hizmeti, yangınla mücadele, değerli evrak, nakit, maden gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere taşınması, ikaz-ihbar, ilk yardım, alarm izleme ve koruma hizmetlerini de sunmaktadırlar.

(v) Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri

Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen görev ve işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir.

(vi) Yemek Servisi

Yemek servis hizmetleri; tevkifat sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır. Ayrıca bu kuruluşların kokteyl, davet, toplu yemek ve bunun gibi hizmet alımları da tevkifata tabidir.

Bu amaçla yapılan hizmet alımlarının tevkifat yapmakla sorumlu kurum veya kuruluşlara ait bir yerde hazırlanması (pişirilmesi) veya tüketilmeye hazır halde temin edilmesi tevkifat uygulanmasına engel değildir.

(vii) Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri

Tevkifat uygulanmasında teknik, ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık ve denetim hizmetleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulacaktır.

Tevkifat zorunluluğu verilen kurum ve kuruluşlara sunulan piyasa etüt-araştırma ve ekspertiz hizmetleri ile bu kuruluşlara yapılan herhangi bir teslim ya da hizmet kapsamında veya bu teslim ya da hizmetin devamı niteliğinde verilen ve bedeli ayrıca belirlenen eğitim hizmetleri danışmanlık hizmeti kapsamında görülecektir.

Öte yandan uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri denetim hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

b. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri

Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri (çanta ve ayakkabı dışında deriden mamül giyim eşyasının fason işleri dahil) bu kapsamdadır. Tekstil sektöründe tevkifat uygulaması giyim eşyaları ile sınırlı değildir. Buna göre; perde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de tevkifat uygulanacaktır.

Fason imalatın şartı, imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde başta olmak üzere hammaddelerin fason iş yaptıranlarca temin edilmesidir.

Fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde, bu işleri yaptıran gerçek usulde KDV mükellefleri tarafından 1/2 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır

c. Hurda Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-g maddesi uyarınca, metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV'den istisnadır. Ancak söz konusu istisna uygulamasından Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamında vazgeçen mükelleflerin bu maddede sayılan metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının tesliminde hesaplanan KDV tevkifata tabi olacaktır. Ancak, işlenmemiş elektrolit olan külçe çinko, birincil (primer) alüminyum, rafine edilmiş kurşun, elektrolitik bakırdan gibi birincil metal mahiyetindeki ürünlerin teslimi tevkifata tabi değildir.

86 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre hurda kavramı, her türlü maden, plastik, kâğıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade etmektedir.

Söz konusu metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının KDV Kanunu'nun 18'inci maddesi kapsamında istisnadan vazgeçen mükellefler tarafından tesliminde %90 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

d. Akaryakıt Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması

68 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 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 teslimleri tevkifat kapsamına alınmıştır.

Ancak, söz konusu tevkifat uygulaması KDV ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usule tabi KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışlar için geçerlidir. Bu nedenle, ithalinde KDV ödenmiş olan veya akaryakıt bayilerinden KDV ödenerek satın alınan akaryakıt ürünlerinin tesliminde tevkifat uygulanmayacaktır.

Söz konusu petrol ürünlerinin tesliminde gerçek usulde KDV mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından % 90 oranında tevkifat uygulanacaktır.

e. İşgücü Teslimlerinde Tevkifat Uygulaması

KDV mükellefi bazı işletmelerin mal veya hizmet üretimlerine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş veya organizasyonlardan satın almaları durumunda, iş gücü temini söz konusu olmaktadır.

Sözü edilen temin işlemi, eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsamaktadır. Eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir

İşgücü kapsamında tevkifata tabi olması gereken hizmetler, işletmenin normal şartlarda kendi bünyesinde eleman çalıştırmak suretiyle yaptıracağı işi; sevk ve idarenin kendisinde olması kaydıyla başka firmadan ilgili elemanları temin etmek suretiyle gerçekleştirdiği hizmet alımlarıdır.

Gerçek usulde KDV mükelleflerinin ve gerçek usulde KDV mükellefi olmamakla birlikte, 91 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde sayılan kurum ve kuruluşların alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine ait katma değer vergisinin % 90'ının tevkifata tabi tutulması ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, 91 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde sayılan kurum ve kuruluş ve işletmelerin işgücü hizmeti vermeleri halinde hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi olmayacaktır.

f. Diğer İşlemlerde Tevkifat Uygulaması

Yukarıdakiler dışında; bakır, alüminyum ve çinko ürünlerinin; hurda metalden elde edilen külçelerin; plastik hurda ve atıklarının çeşitli işlemlerden

geçirilip işlenmesi sonucunda elde edilen mamullerin; kütlü ve elyaf pamuk, linter pamuk, pamuk lifi döküntüleri, natürel veya tops haldeki tiftik, yün ve yapağının; büyük ve küçükbaş hayvanların etlerinin ve sakatat ve bağırsaklarının; turizm acentesi, rehber ve benzerleri tarafından turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürme şeklinde verilen hizmetlerin tesliminde de kısmi KDV tevkifatı uygulanmaktadır.

C. Tevkif Edilen KDV İçin Belge Düzeni ve Muhasebe Kayıtları

Tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa eden mükellefler düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan katma değer vergisini, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstereceklerdir.

ÖRNEK:

Tekstil ihracatçısı (A), Şubat 2009 döneminde imalatçı (B)'ye 160.000 TL'lık fason iş yaptırmıştır. (B)'nin bu işlem nedeniyle düzenleyeceği fatura aşağıdadır.

(1) İşlem Bedeli	160.000.-
(2) Hesaplanan KDV (1x%18)	28.800.-
TOPLAM	188.800.-
(-)KDV Tevkifatı (2x1/2)	14.400.-
Tahsil Edilecek Tutar	174.400.-

Bu fatura satıcı açısından, işlem üzerinden tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşımaktadır.

(A) ve (B)'nin muhasebe kayıtları da aşağıdaki gibi oluşturulabilecektir:

(A)'nin muhasebe kayıtları:

----- / -----	
Satılan Mal Maliyeti	160.000
İndirilecek KDV	28.800
	Satıcılar 174.400
	Ödenecek KDV 14.400
----- / -----	

(B)'nin muhasebe kayıtları:

----- / -----	
Alıcılar	174.400
	Brüt Satış 160.000
	Ödenecek KDV 14.400
----- / -----	

D. Tevkif Edilen KDV'nin Beyanı

KDV Kanunu'nun 9. maddesinde belirtilen hallerde vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, tevkif ettikleri vergiyi, beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Normalde, KDV mükellefi olmakla birlikte bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemi bulunmayanların da beyanname vermeleri zorunlu olmakla birlikte, vergi kesmek sorumluluğu yüklenen kimseler, vergiye tabi işlemlerinin bulunmadığı vergilendirme dönemlerinde beyanname vermezler.

Sorumlu sıfatıyla KDV, 2 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilmektedir (EK-9).

Sorumlu sıfatıyla KDV beyannameleri, vergilendirme dönemini takibeden ayın 24. günü akşamına kadar verilmektedir.

Tahakkuk eden verginin son ödeme günü de, vergilendirme dönemini takibeden ayın 26. günü akşamıdır.

E. Tevkif ve Beyan Edilen KDV'nin İndirimi

Sorumlu sıfatıyla 2 no.lu beyanname ile beyan edilip ödenen vergiler, vergi sorumluları açısından yüklenilen vergi niteliğindedir. Çünkü vergi sorumluları açısından verginin satıcılara (malı teslim edene veya hizmet ifa edene) ödenmesi arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır.⁸³

Dolayısıyla, KDV'nin genel indirim mekanizması içerisinde, vergi sorumlusu tarafından 2 numaralı beyanname ile beyan edilerek ödenen KDV, 1 numaralı normal KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmaktadır.

F. Tevkif Edilen KDV'ye İlişkin İade ve Mahsup Uygulaması

Mal ve hizmet satışlarında, KDV tevkifatı uygulanan mükelleflerin, indirim mekanizması yoluyla gideremedikleri, yüklenilen KDV'lerinin, iade ve mahsuba konu edilmeleri gerekecektir. Yüklenilen KDV'lerin iade ve mahsup usul ve esasları KDV GT'lerinde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ayrıca, KDV iade ve mahsup tablosuna da (EK-10)'da yer verilmiştir.

Bu bağlamda, tevkifat uygulamasından doğan KDV alacakları; tevkifat konuları itibariyle farklı olmakla birlikte; mükelleflerin vergi ve sosyal güvenlik prim borçlarına mahsup edilebilmekte; belli miktarın altındaki nakden iadeler, teminat ve inceleme aranmaksızın yapılabilmekte, bu miktarı aşan nakden iadeler de Yeminli Mali Müşavir ya da mali idarenin inceleme raporuyla gerçekleştirilebilmektedir.

IV. VERGİ DAVA KONULARI

Vergi davalarında, davanın konusu Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde açıklanmıştır. Anılan maddeye göre vergi davası açabilmek için verginin tarhedilmesi, cezanın kesilmesi veya takdir, tadilat komisyonu kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde ise istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerekmektedir.

⁸³ KIZILOT, a.g.e., s.486.

Vergi davalarında en önemli konu tarhiyatlardan kaynaklanan uyuşmazlıklardır. Yani ortaya dava konusu uyuşmazlığın çıkması için, verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi ve ayrıca da mükellefe tebliğ edilmesi gerekir.

Aşağıdaki işlemler dava konusu yapılabilmektedir.⁸⁴

A. Verginin Tarhı

Esas itibariyle aleyhine dava açılacak tarhiyat, mükellef beyanına dayanmayan, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyattır ve kural olarak mükelleflerin kendi beyan ettikleri değerler üzerinden yapılacak tarhiyatlara karşı dava açma hakları bulunmamaktadır. Kural bu olmakla birlikte istisnai olarak bu beyanlar üzerine tarhedilen vergilere karşı da dava açılacağı kabul edilmektedir. Bu durum aşağıda incelenmektedir.⁸⁵

1. Verginin Re'sen, İkmalen veya İdarece Tarhı

Yükümlüler beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak vergi sistemimizde beyan üzerinden yapılan tarh ve tahakkuktan başka ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyat olmak üzere üç tarhiyat türü daha vardır. Yükümlülerin ödemeleri gereken vergileri beyan etmemeleri veya eksik beyan etmeleri halinde V.U.K. hükümlerine göre, bu yöntemlerden birine göre tarhiyat yapılmaktadır. İşte asıl dava konusu yapılabilecek uyuşmazlıklar bu tarhiyatlardan doğanlardır.⁸⁶

2. İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameler Üzerine Vergi Tarhı

Yükümlüler beyan ettikleri matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Ancak beyan ettikleri matrahlarda tereddüt ettikleri hususlar olduğunda beyannamelere ihtirazi kayıt koyma hakkı tanınmıştır. Böylece yükümlüler ihtirazi kayıtlarla beyan edilen matrahlar üzerinden tarh olunan vergilere karşı dava açabilmektedirler.

⁸⁴ Mehmet TOSUNER ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, İzmir 2010, (Vergi Yargısı), s.127.

⁸⁵ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Yargısı, s.127.

⁸⁶ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Yargısı, s.128.

İhtirazi kayıtla beyanname verilmesi demek, herhangi bir konuda tereddüt etmekle beraber cezalı duruma düşmemek için beyanname vermektir. Verilen bu beyannameler üzerine vergi dairesi normal tarh ve tahakkuk işlemini yapar. Fakat beyanname verilip verilmemesi veya olayın vergiye tabi olup olmadığı işin başında açık ve kesin olarak belli olmadığından, dava sonuna kadar sonuç beklenir.⁸⁷

Vergi sorumlularının yaptıkları ödemelerden tevkif ettikleri ödemeleri ihtirazi kayıtla beyan etmeleri ve bu vergiler nedeniyle dava açmaları mümkün değildir.

Danıştay 4.Dairenin konuya ilişkin E.1982/1557,K:1982/2741 sayılı kararı aşağıya alınmıştır.

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377 ve 378 inci maddelerinde itiraza yetkili olanların, adlarına vergi tarh edilen özel ve tüzel kişiler okluğu açıklanmış ve anılan yasanın 8'inci maddesinin son fıkrasında bu yasanın daha sonraki maddelerinde geçen "mükellef" deyiminin vergi borçlarını da kapsadığı belirtilmiş ise de, gelir vergisi yasasının 94 üncü maddesi uyarınca vergi kesip yatıranlar 107 nci maddesinin 3 numaralı bendinde belirtildiği üzere, bu kesintiyi mükellef adına yapmaya zorunlu olan kişilerdir. Bu nedenle vergi alacağı miktar itibariyle saptanması olarak tanımlanan tarh işlemine konu olan alacak, bizzat mükelleflerin aldıkları istihkaklardır.

Vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, bu kesintiyi yapmadıklarından dolayı tarhiyata muhatap tutulduklarında ödemeleri gereken vergi önce kendi mal varlıklarından çıkacağından itiraz hakkım kullanmaları tartışmasız ise de, vergi kesintisi yaparak vergi dairesine-ister ihtirazi kayıt koymaksızın, ister ihtirazi kayıt koyarak-yatırdıklarında yasa ile yükledikleri görev ve sorumluluktan kurtulup vergi ile ilişkileri kesildiğinden artık ödemeyi yaptıkları istihkak sahiplerinin mal varlıklarını ilgilendiren ve onlar adına tarh edilen vergiler dolayısıyla ne düzeltme yoluna gitmeye ne de itiraz etmeye yetkilidirler

⁸⁷ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Yargısı, s.128.

Vergi sorumlularına ihtirazı kayıtlı beyanname vermeleri koşuluyla itiraz hakkı tanınması halinde-bizzat- vergi yükümlülerinde de tarhiyata itiraz haklarının var olmasına göre-aynı tarhiyat dolayısıyla hem istihkak sahibi mükelleflerin hem de vergi sorumlusunun dava açma olasılığının varlığının, uygulamada birçok karışıklık ve haksızlığa yol açacağı ve pratik hiçbir yarar sağlamayacağı da ortadadır.

Bu nedenle davanın kabulü ile Temyiz Komisyonu kararının bozulmasına oybirliğiyle karar verildi.

Danıştay 4.ncü Dairenin, 24.1. 1982Tarih ve H:1981/1710,K:1982/1762 Sayılı kararı ve Danıştay 3ncü Dairenin 25.12.1984 Tarih ve E: 11984/4075,K: 1984/3527 Sayılı karar da bu yöndedir.⁸⁸

B. Vergi Cezası Kesilmesi

Adına ceza kesilen kişi kesilen ceza ihbarnamesi ve ekleri tebliğ edilmek koşuluyla dava açabilmektedir. Vergi sistemimizde ceza uygulaması, varsa özel kanun hükümlerine ve Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılmaktadır. Ayrıca 6183 Sayılı Kanun uygulamasında ortaya çıkan gecikme zammı ve faizi gibi ferî kamu alacaklarını da bu gruba dahil edebiliriz.

Yasalara göre ceza kesilmesi gereken durumlarda, kesilen vergi ve cezalar mükellef ve sorumlulara ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunmalı ve cezayı gerektiren olayı tesbit eden rapor veya tutanak da ihbarnameye eklenmelidir. Vergi cezaları olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu yer vergi dairesi tarafından kesilir.⁸⁹

C. Takdir Komisyonu Kararları

Yükümlüler takdir komisyonu kararlarına karşı dava açamazlar. Çünkü yükümlüler ancak kendileri bakımından ve yürütülmesi zorunlu işlemlere karşı dava

⁸⁸ YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.41.

⁸⁹ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Yargısı, s.129.

açabilirler. Takdir komisyonu kararları kendilerine doğrudan uygulanamayacağı için bu kararlara karşı vergi mahkemelerine başvuramazlar. Ancak bazı durumlarda takdir komisyonu kararlarına karşı yükümlüler dava açabileceklerdir. Örneğin, takdir komisyonunun takdir ettiği emsal bedellerine karşı yükümlüler dava açabilirler.

Takdir komisyonları vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri, yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevlidirler. Komisyonlarca verilen takdir kararları imza karşılığında vergi dairesine tebliğ edilir. Bu matrah veya matrah kısmına isabet eden vergi ve ceza ise mükellefe takdir kararı ile birlikte tarh ve tebliğ edilir. Dava açılacak kararlar şu şekilde sınırlandırılabilir:

- Ortalama fiyat ve maliyet bedeli esaslarına göre belli edilemeyen ve mükellefin başvurusu üzerine yapılan emsal bedeli takdirlerine karşı dava açılması,

- Yalnızca takdir komisyonu kararlarına karşı değil, takdirle birlikte yapılacak tarhiyata karşı dava açılabilmesi,

Komisyon kararlarına karşı dava açma hakkı, mükelleflerin aksine vergi daireleri için her zaman kullanılabilir. Vergi daireleri dışında, belediyeler, ticaret odaları, ziraat odaları gibi bazı kuruluşların da belli konularla ilgili takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılma hakları bulunmaktadır.⁹⁰

D. Tevkif Yoluyla Ödenen Vergiler

Ücretler, ücret sayılan ödemeler, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen meblağlar, inşaat ve onarım işinde istihkak bedelleri, menkul sermaye iratları, dar mükelleflere telif ve patent haklarının satışı gibi durumlarda istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kanunen belli edilen oranlarda ve sorumlu sıfatıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından vergi tevkifatı yapılmaktadır.

⁹⁰ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Yargısı, s.130.

Böyle durumlarda yapılan işlemlerin mükellefler tarafından dava konusu yapılabileceği, ancak dava açılabilmesi için istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış olması ve ödemeyi yapan tarafından da verginin kesilmiş olması şart koşulmaktadır². Eğer bu iki şart gerçekleşmemişse, dava konusu da, dava açma hakkı da ortaya çıkmamış demektir. Bunun dışında, kesintinin yapılmaması ve verginin ödenmemesi durumunda da vergi dairesinin ikmalen veya re'sen yapacağı tarhiyatlara karşı dava açılabilir. Eğer vergi kesintisi yapılmış fakat kesilen vergi sorumlu tarafından vergi dairesine ödenmemişse, bu durumda vergi mükellefinin vergi kesintisi yapıldığını ispatlaması şartıyla davanın tarafının vergi sorumlusu olması gerekmektedir.⁹¹

E. Ödeme Emri

6183 Sayılı Kanuna göre, ödeme süreleri içinde ödenmeyen kamu alacakları vergi dairelerince zorla (cebren) tahsil olunur, Tahsil dairesi kamu alacağını vadesi geçtiği halde ödemeyenlere, 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları için bir ödeme emri tebliğ ettirir.

Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Yükümlü ödeme emrinin iptali istemiyle dava açarken sadece tahsile ilişkin nedenleri ileri sürebilir. Çünkü tahsil işlemi tarh ve tahakkuka bağlı bir işlem özelliğinde olduğundan ödeme emrinin temelindeki hukuka aykırılıkların tarh ve tahakkuk aşamasında ortaya çıkarılıp çözümlenmesi gerekir. Bu yüzden ödeme emrine karşı davaya konu olabilecek nedenler sadece tahsile ilişkin olarak kısıtlanmıştır.⁹²

V. Diğer Hususlar

Tevkif suretiyle vergilendirmeye ilişkin bazı diğer konular da aşağıda açıklanmıştır.

⁹¹ TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Yargısı, s.130.

⁹² TOSUNER ve ARIKAN, Vergi Yargısı, s.131.

A. Vergi Sorumlularının Düzeltme Talep Hakkı Olup Olmadığı

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesi hükmü gereği: mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Adı geçen kanunun 8. maddesinde bu konuda geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olacağı hüküm altına alınmıştır.

Tevkif yoluyla ödenen vergilerde vergi hatası olması halinde, vergi sorumlularının hata düzeltme talep edemeyeceği yönünde iki farklı görüş vardır.

1. Birinci Görüş

Vergi Usul Kanunu'nun 8. ve 122. maddeleri hükümlerinin birlikte incelenmesi halinde, ilk bakışta, vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olanların tevkif edilen vergilere ilişkin olarak düzeltme talebinde bulunabilecekleri düşünülebilir. Ancak, Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatından sorumlu olanlara, tevkif edilen vergilerin tam olarak kesilip ödenmesi ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesi konusunda sorumluluk yüklenilmiş, tevkifata konu kazanç ve iratları elde edenlerin hak ve taleplerine ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle, vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olanların düzeltme talebinde bulunmaları mümkün değildir.

Danıştayın bu görüşe uygun kararlarından bazıları aşağıya alınmıştır.

"Tevkif suretiyle kesilen vergilerin düzeltme yoluyla iadesi talebi ancak hizmet erbabı mükellefler tarafından istenebilir. Sorumlunun yanında çalıştırdığı işçilere ödediği ücretlerden fazla vergi tevkif ettiğinden düzeltme yoluyla kendisine iadesi talebini; fuzulen yatırılmış olsa bile, vergiler mükelleflerin ücretlerinden kesildiğinden ancak gene mükellefler tarafından isteneceği, sorumlunun talep hakkı bulunmadığı nedeniyle reddeden Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü işlemi doğrudur." (Danıştay 4.D. 16.3.1970 T.E.68/5626,K.70/ 1337)

Vergi sorumlularının görevi, vergiyi tevkif edip ilgili saymanlığa yatırmakla sona ereceğinden tevkifata ilişkin beyannameyi ihtirazı kayıtlı vermiş olmaları, bunlara, dava açma hakkı ve düzeltme talebinde bulunma hakkını vermez" (Danıştay 13.D.12.10.1978,E.NO: 1978/2067 k. 1978/2368)

"Tevkif suretiyle alman vergiler, vergi sorumlusu tarafından beyan edildikten sonra; bunlar tarafından düzeltme yoluyla geri istenemez. Düzeltme talebinin, bizzat geliri tevkifata tabi tutulmuş mükellefler tarafından yapılması gerekir. (Danıştay 4.D.27.1.1986.t.No: 1975/386.k. 1976/157)

"Vergi sorumlusu sıfatıyla mükelleften yersiz olarak kestiği vergiyi ilgili yılda vergi dairesine yatıran; ancak daha sonra, red ve iade için düzeltme talebinde bulunan sorumlu kurum talebinin, asıl mükellef talepte bulunmadığı için kabulü mümkün değildir" (Danıştay 7.D.27.3.1987 t.No: 1985/971 k.No: 1987/909)

2. İkinci Görüş

Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden isteyebilecekleri belirtilmiş, vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmalarını engelleyen bir hükme yer verilmemiştir. Kanunun 8. maddesinde "bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir." hükmüne yer verildiğinden, vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olanların vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairelerinden istemeleri mümkündür.

Danıştayın bu görüşe uygun kararlarından bazıları aşağıdadır.

Serbest meslek erbabına yapılan ödemedan yanlış tevkif suretiyle alınıp vergi dairesine yatırılan vergiler, tevkifatı yapan tarafından istenilebilir. (Danıştay 4.D.T;27.12.1969,E:1969/1554,K:1969/6780)

Vergi hatalarının mükelleflerin başvurusu ile meydana çıkabileceğini hükme bağlayan vergi usul Kanunu'nun 122. maddesinde vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmasını engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. (Danıştay 4.D:T:23. t. 1986,E.İ985/3253,K: 1986/343)

Maliye Bakanlığının 22.04.1992 tarih ve 24907-15//36909 sayılı yazısında, işçilerin ücretlerinden fazla kesilen vergilerin, vergi sorumlusu durumunda olan işverenlerce, düzeltme yoluyla İadesinin talep edilebileceği ve vergi iadesinin de, toplu olarak vergi sorumlusuna (işverene) iade yapılabileceği belirtilmiştir. Adı geçen yazıda,

"Her mükellef adına ayrı ayrı düzeltme ve iade yapılması vergi dairesinin işlem sayısının artmasına ve zaman kaybına neden olacaktır.

Bu nedenle, vergi sorumlularının, kendilerinden fazla Gelir Vergisi kesintisi yapılan personelin ad, soyadları ve imzaları bulunan ve iadesi gereken verginin tutarını gösteren bir bordroyu ilgili vergi dairesine bir yazı ekinde vermeleri ve iade edilecek vergi konusunda bir kişiyi mutemet tayin etmeleri durumunda konuya ilişkin düzeltme taleplerinin kabulü ve düzeltme işlemlerinin, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 125. maddesine göre toplu olarak yapılması uygun görülmüştür" denilmektedir.⁹³

B. Vergi Tevkifatının Yapılmaması Fakat İstihkak Sahibinin Kazancı Beyan Etmesi Hali

Vergi sorumlusunun istihkak sahibine yaptığı tevkifata tabi ödemelerden vergi tevkifatı yapmaması halinde, vergi sorumlusu hakkında vergi Usul Kanununda öngörülen cezalar uygulanacaktır.

İstihkak sahibinin söz konusu kazancı tam olarak beyan etmesi ve bu beyan üzerine tarh edilen vergiyi ödemesi, vergi sorumlusu adına ceza kesilmesini engellemeyecektir. Çünkü Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde vergi zıyaı mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine

⁹³ YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.40.

getirmemesi veya eksik getirilmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu yaptığı ödemelerden vergi tevkif edip beyan etmemekle vergiyi zamanında tahakkuk ettirmemiş ve vergi ziyanına neden olmuştur.⁹⁴

C. Haksız Yere İade Edilen Vergilerde Vergi Kesenin Sorumluluğu

Vergi Usul Kanununun 11. maddesi uyarınca, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludur.

Vergi kesintisi yapacak olanların bu sorumluluğu tam ve eksiksiz olarak yerine getirmeleri ile kanunen kendilerine atfedilen görev sona erer. Bu durumda, istihkak sahibine herhangi bir nedenle haksız yere tevkif edilen vergilerin iade edilmesi durumunda, haksız yere iade edilen vergiler istihkak sahibinden istenmelidir, zira vergi keseni, istihkak sahibinin kusurundan sorumlu tutmak hukuk mantığı çerçevesinde de mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim, Danıştaya yansıyan bir uyuşmazlıkta da Danıştayca; yanlış iade edilen vergilerin sorumlu adına değil, istihkak sahipleri adına tarhedileceği yönünde karar vermiştir. Anılan kararın özeti aşağıya alınmıştır.

"...İşveren durumunda olan sorumlu yanında çalıştırdığı hizmet erbabına yaptığı ücret ödemelerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi gereğince vergi tevkif etmiş ve anılan kanunun 98. maddesi uyarınca da bu vergiyi vergi dairesine yatırmak suretiyle 213 sayılı kanunun 11. maddesi ile kendisine terettüp eden görevi yerine getirmiş bulunmaktadır. Bilahare Maliye Bakanlığı söz konusu ödemeleri 193 sayılı kanunun 24. maddesine göre gelir vergisinden istisna edilen harcırah niteliğinde kabul ederek evvelce tevkif edilen vergilerin asıl mükellef olan ücret erbabına iade etmiş, sonra bu görüşünden vazgeçip anılan iadenin yersiz olduğu sonucuna vararak vergi tarh etmiş bulunduğu göre kararın dayandığı gerekçe ile tarhiyat yapılmasında, Gelir Vergisi Kanununun belli ettiği görevi yerine

⁹⁴ YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.41.

getirmiş bir kişi veya müesseseye idarenin hatalı davranışı nedeni ile yeni bir görevin yükletilmesi sonucunu doğuracağından bu sebeple bu kurum ödemeler için doğrudan doğruya istihkak sahipleri adına salınan verginin terkin edilmesinde isabet görülmemiştir." (Danıştay 4.D.30.12.1972-T.E.72/5022,k.72/8514)⁹⁵

⁹⁵ YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.42.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi sorumluluğu, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilâtı açısından idareye kolaylık sağlamak ve kamu alacağını güvenlik altına almak amacıyla, vergi kanunlarının öngördüğü bir müessesedir.⁹⁶

Gelirin kaynağında kavranıp vergi kayıp ve kaçığına engel olması, muhatap sayısını azaltarak kamu alacağının takip ve tahsilâtını kolaylaştırması ve tahsil masrafını azaltması gibi vergi idaresine sağladığı kolaylıklardan dolayı, vergi tevkifatı, vergi sistemimizin vazgeçilmez bir unsuru halindedir.⁹⁷

Bu yöntem, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda verginin tahsiline imkân verdiğinden vergi matrahının enflasyon etkisi ile erozyona uğramasını engellemektedir. Verginin gecikme olmaksızın tahsiline imkân vermesinin yanında; vergi alacağının garanti altına alınmasını sağlaması, verginin ödenme sırasında yükümlüler üzerindeki yükünü hafifletmesi gibi avantajları kaynakta kesme yönteminin pek çok ülkede yaygın olarak kullanılması sonucunu doğurmuştur.⁹⁸

Tevkif suretiyle vergilendirme yönteminin, birçok yararlı yönü olmakla birlikte, uygulamada bazı sorunlara da yol açmaktadır. Aşağıda, tevkif suretiyle vergilendirme yönteminin olumlu ve olumsuz yönleri ele alınacaktır.

I. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME YÖNTEMİNİN YARARLARI

Kaynakta vergilendirme yönteminin; devletin vergi alacağını güvence altına alması, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi kısaltması, vergi kaçırma ihtimalini azaltması, vergi dairelerinin işlerini kolaylaştırması ve vergi tahsil giderlerini azaltması, mükelleflerin vergi yüklerini daha az hissetmesini sağlaması,

⁹⁶ KIZILOT, a.g.e., s.482.

⁹⁷ YALÇIN ve GÜRBOĞA, a.g.e., s.7.

⁹⁸ OKTAR, a.g.e., s.10.

geniş bir mükellef kitlesini beyanname verme külfetinden kurtarması ve vergilerin etkin bir maliye politikası aracı olmasında önemli rol oynaması gibi yararları vardır.⁹⁹

A. Devletin Vergi Alacağını Güvence Altına Alması

Vergilendirme işlemlerinde, devletin çıkarları ile mükellefin çıkarları daima çatışma halindedir. Mükellefler, mümkün olduğunca, vergi yükünden kurtulmaya çabalarlar, devletin arzusu da etkin bir şekilde vergi toplamaktır. Bu durum da, vergi alacağını güvence altına alma gereğini doğurur.

Gelir, kaynakta vergilendirme yöntemiyle, elde edildiği an hatta sahibinin eline geçmeden önce vergilendirilmekte ve devletin vergi alacağı da güvence altına alınmış olmaktadır. Bu yöntemle; gelir, sahibinin henüz eline geçmeden önce vergi sorumluları tarafından vergisi kesilmektedir. Eğer gelir, kaynakta vergilendirme yöntemiyle vergilendirilmez ise yıllık beyanname ile de beyan edilmeyebilir ve dolayısıyla söz konusu gelir vergi dışında kalabilir. İşte, beyanname ile bildirilme riski olan bazı kazanç ve iratlar kaynakta vergilendirme yöntemiyle vergilendirilerek devletin vergi alacağı garanti altına alınmaktadır. Ayrıca, dar mükelleflerin elde etmiş oldukları kazanç ve iratların vergilendirilmesinde çoğunlukla kaynakta vergilendirme yöntemi kullanılarak devletin vergi alacağı güvence altına alınmaktadır. Çünkü, bu mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlar genellikle beyanname ile bildirilmemekte ve dolayısıyla vergi dışında kalabilmektedir.¹⁰⁰

B. Vergiyi Doğuran Olay İle Vergilendirme (Tahsil) Arasındaki Süreyi Kısaltması

Modern vergiciliğin temel prensiplerinden birisi de vergilemede sür'at sağlanmasıdır. Stopaj usulü, vergilemede sür'at sağlayan yöntemlerin başında gelmektedir. Denilebilir ki, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilini çok kısa bir süreye sığdırması yönünden, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zaman, stopajda son derece kısalmıştır. Çünkü, bu yöntemde gelir yakalandığı yerde

⁹⁹ SARILI, a.g.e., s.12.

¹⁰⁰ SARILI, a.g.e., s.13.

vergilenmekte ve hazineye mal edilmektedir. Böylece, bu yöntem, Devlet alacağını teminat altında bulundurması yönünden büyük önem taşımaktadır.¹⁰¹

Beyanname yoluyla vergilendirilen gelirler, genellikle elde edildiği yılı takip eden yılda vergilendirilmekte ve hesaplanan vergiler de taksitler halinde ödenmektedir. Örneğin, Türkiye'de uygulanan gelir ve kurumlar vergilerinde, elde edilen gelirler takip eden yılda beyan edilerek vergilendirilmekte ve hesaplanan vergiler de üç eşit taksitte ödenmektedir. Dolayısıyla, gelirin elde edilmesi yani vergiyi doğuran olay ile gelirin vergilendirilmesi arasında 1 ile 1.5 yıllık bir süre geçmektedir. Bu durumda, mükellefler ödeyecekleri vergileri en az 1 yıl gecikme ile vergi dairesine ödemekte, devlet de vergi alacağını en az 1 yıl gecikme ile tahsil edebilmektedir. Beyanname yoluyla vergilendirilme, özellikle enflasyon oranının yüksek seyrettiği ülkelerde mükelleflerin lehine devletin ise aleyhine bir sonuç doğurmaktadır. Devletin aleyhine olan bu durumu ortadan kaldırmak için birçok ülkede peşin ödeme yöntemi uygulanmaya başlanmış ancak bu yöntemin de uygulama alanı oldukça sınırlı kalmıştır. Peşin ödeme yöntemi de, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi kısaltmaktadır. Ancak, kaynakta vergilendirme yöntemi, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi en fazla kısaltan vergi tahsil yöntemidir. Bu yöntemde gelir, sahibinin eline geçmeden önce vergilendirilmekte ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay ile gelirin vergilendirilmesi aynı anda gerçekleşmektedir. 'Stopaj gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki müddeti asgari hadde indirmekte ve böylece, hazine, vergi alacağını süratle tahsil etmiş olmaktadır.¹⁰²

C. Vergi Kaçırma İhtimalini Azaltması

Kaynakta vergilendirme yöntemiyle tahsil edilen vergilerde vergi kaçırma ihtimali çok düşüktür. Kaynakta vergilendirme yöntemine tabi kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesenler asıl vergi mükellefi olmadığından vergi kaçırma menfaati olmadığı gibi vergiyi kesmemesi veya eksik olarak kesmesi halinde, vergiyi ve

¹⁰¹ Ali Galip Özgül HALICI, **Türkiye'de Gelir Vergilerinde Stopaj Müessesesi ve Uygulama Sonuçları (Gelir ve Kurumlar Vergileri)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Doktora Tezi, İzmir 1985,s.35.

¹⁰² SARILI, a.g.e., s.13.

cezasını doğrudan doğruya kendisinin ödemesi gibi bir sorumluluğu bulunmaktadır. Ayrıca, 'vergiyi kaynaktan kesmek durumunda bulunan sorumlu, aynı zamanda gerçek usulde vergi yükümlüsü ise, yaptığı ücret ödemelerini kendi beyannamesinde gider olarak gösterebilmesi için bunları muhtasar beyannamede göstermesi ve vergilerini kaynaktan kesmiş olması gerekir'. Burada, vergi sorumlusu ile asıl vergi mükellefi arasında bir çıkar birliği olmadığı için verginin kaçırılması da pek mümkün görünmemektedir. 'Ancak, kaynaktan kesme yönteminin, özellikle bir tarh yöntemi olarak uygulandığı hallerde, vergi yükümlüsü ile vergiyi kesip ödemekle yükümlü olan üçüncü şahsın aralarında anlaşarak vergiye tabi geliri düşük gösterme yoluna gittikleri de görülmektedir'. Özellikle, işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerin kira bedelleri, olması gerekenden düşük gösterilmekte ve bunun sonucunda kaynaktan vergilendirmeye tabi iradın tutarı düşük gösterilmektedir.¹⁰³

Diğer yandan, geliri üzerinden, herhangi bir miktarı ödemek baskısı hoş olmadığından, stopaj yönteminde, vergi mükellef tarafından daha az hissedilmekte ve pek fark edilmemektedir.¹⁰⁴ Bu da, vergi kaçırma isteğini azaltan bir diğer olgudur. Günümüzde kurumlaşmanın hızlanmış ve yaygınlaşmış olması, geniş ölçüde stopaj yapacak müesseselerin sayısını artırmakta ve bu tür müesseselerde vergi kaçırmadaki şahsi çıkar saiki zayıflamaktadır. Ancak, patronlarla işçilerin anlaşmak suretiyle vergi ziyanına yol açmaları mümkün görülebilirse de, sosyal sınıfların güçlenmesi, işçinin geliri ile sosyal güvenlik ödemeleri arasında ilgi bulunması, bu olayları da azaltmıştır.¹⁰⁵

Ayrıca, tevkifat yönteminde, vergi alacağının doğması ve tahsili kısa sürede gerçekleştiğinden, mükelleflerin vergiye karşı dirençleri azalmaktadır.

D. Vergi İdaresinin İşlerini Kolaylaştırması ve Vergi Tahsil Giderlerini Azaltması

Vergilerin mali niteliklerine ilişkin ilkelerden birisi de düşük maliyet ilkesidir. Bu ilke, Devlet yönünden vergilerin toplanmasında katlanılan masrafların,

¹⁰³ SARILI, a.g.e., s.14.

¹⁰⁴ HALICI, a.g.e., s.36.

¹⁰⁵ HALICI, a.g.e., s.37.

mümkün olduğu kadar düşük bulunduğu vergilerin seçilmesi ve vergi doğuran olaydan verginin tahsiline kadar geçen süre içindeki masrafların mümkün olan asgari seviyeye indirilmesini ifade eder.¹⁰⁶

Kaynakta vergilendirme yönteminde, verginin tarh ve tahsiline ilişkin işlemler vergiyi kesenler tarafından yerine getirilmesi vergi dairelerinin işini kolaylaştırmakta ve iş yükünü hafifletmektedir. Ayrıca, çok sayıda mükellefe ait vergilerin muhtasar beyannamelerde toplanması vergi dairelerine verilecek beyanname sayısının büyük ölçüde azalmasına neden olmakta, dolayısıyla bu durum vergi dairelerinin işlerini kolaylaştırmaktadır. Öte yandan, verginin tarh ve tahsiline ilişkin işlemler vergi sorumluları tarafından yapılması ve kesilen vergilerin vergi dairelerine ödenmesi, vergi dairelerinin vergi tahsil giderlerini yani 'Vergilemenin İdari Maliyetleri'ni (Administrative Costs of Taxation) önemli ölçüde azaltmaktadır. Çünkü vergilerin tahsilinde kaynakta vergilendirme yönteminin uygulanması, vergi dairelerinde daha az sayıda memurun çalışmasına neden olur. Ayrıca, çok sayıda mükellefe ait vergilerin muhtasar beyannameler ile beyan edilerek kesilen vergilerin ödenmesi, vergi dairelerinin kırtasiye giderlerinin de azalmasına neden olmaktadır.¹⁰⁷

Tahsilâtta iktisadilik ilkesi olarak da isimlendirilebilecek bu ilke, Adam Smith tarafından “Her vergi öyle düzenlenmelidir ki, halkın elinden çıkan miktar ile hazineye giren vergi miktarı arasındaki fark mümkün olduğu kadar az olmalıdır” şeklinde belirlenir. Yani tahsilatta ucuzluk ilkesine göre vergi toplama maliyetinin en aza indirilmesi gerekmektedir.

Ancak, tahsilatta iktisadilik ilkesinin gerçekleştirilmesi, öncelikle iyi bir mevzuatın ve etkin bir teşkilatın oluşturulmasına bağlıdır. Bunun için, “kaynakta kesme”, “peşin ödeme” ve “tahakkuku tahsile bağlı vergiler” gibi modern tahsil yöntemleri ve bazı teknikler vergi mevzuatına dahil edilmektedir.¹⁰⁸

¹⁰⁶ HALICI, a.g.e., s.38.

¹⁰⁷ SARILI, a.g.e., s.14.

¹⁰⁸ Adnan GERÇEK, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, 2003,s.14

E. Mükelleflerin Vergi Yüklerini Daha Az Hissetmesi

Elde edilen kazanç ve iratların kaynakta vergilendirme yöntemiyle vergilendirilmesi durumunda mükellefler verginin olumsuz etkisini psikolojik olarak pek hissetmezler. Çünkü gelir, mükellefin eline geçmeden önce vergilendirilmekte ve dolayısıyla mükellefler söz konusu vergiyi bizzat vergi dairesine yatırmadıkları için katlandıkları vergi yükünü hissetmemektedirler. Hatta bu mükelleflerin birçoğu, elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden ne kadar vergi kesildiğini dahi bilmezler.¹⁰⁹

F. Geniş Bir Mükellef Kitesini Beyanname Verme Külfetinden Kurtarması

Kaynakta vergilendirme yönteminin nihai vergilendirme olarak uygulandığı hallerde mükelleflerin elde ettikleri kazançlar sadece kaynakta vergilendirilmekte ve ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilmemektedir, örneğin, Türkiye'de kaynakta vergilendirme yöntemiyle vergilendirilen ücretler tutarı ne olursa olsun ayrıca yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmediği için kaynakta vergilendirme bunlar için nihai vergi olmaktadır. Sadece kaynakta vergilendirmeye tabi olan kazanç ve iratlar için ayrıca beyanname verilmediği için bu kazançları elde edenler beyanname verme külfetinden kurtulmaktadır. Ayrıca, vergi kesintilerine ilişkin kaydi ve şekli yükümlülükler vergi sorumluları tarafından yerine getirildiği için, vergi mükellefleri söz konusu yükümlülüklerden kurtulmuş olmaktadır.¹¹⁰

Mükelleflere kolaylık sağlanması ilkesi olarak da ifade edilebilecek bu uygulamada, mükelleflere zaman, mekân ve ödeme kolaylığı sağlanmış olmaktadır. Aynı zamanda, Adam Smith tarafından ifade edilen ve vergilerin mükellef ve devlet bakımından en uygun zamanda ve en elverişli koşullarda tahsil edilmesi anlamındaki uygunluk ilkesi de gerçekleşmiş olmaktadır.

¹⁰⁹ SARILI, a.g.e., s.14.

¹¹⁰ SARILI, a.g.e., s.15.

G. Vergilerin Etkin Bir Maliye Politikası Aracı Olmasında Önemli Rol Oynaması

Sonradan tahsil metodunda, gelirin doğuşu ile vergilendirilmesi ve verginin tahsili arasında bir yılı aşkın bir süre bulunmaktadır. Uzunca sayılabilecek bu süre, gelir vergisi tahsilatına, konjonktür dalgalanmalarının gecikerek tesir etmesi sonucunu doğurur. Özellikle ani ve şiddetli buhran dönemlerinde, gelir vergisi mükelleflerinin likidite imkânlarının kaybolması sonucu, vergiler tahsil edilemez hale gelir.¹¹¹ Tevkif suretiyle vergileme bu sakıncayı ortadan kaldırır. Bu yöntemle devlet, konjonktürel dalgalanmalardan etkilenmeden vergi hâsılatını güvence altına alma ve vergi alacağını da tahsil etme olanağı elde etmiş olur.

Verginin kaynakta kesilmesi usulü, özellikle piyasada enflasyonist baskıların fazla olduğu dönemlerde, ücretler ve maaşlardaki artışlar sonucunda piyasaya sürülen paraların, ödeme yapılmadan önce vergilendirilmesi yoluyla enflasyonist etkisini azaltır' Ücretlerin arttığı dönemlerde, bu artıştan dolayı ortaya çıkabilecek talep artışını kısmak amacıyla kaynakta vergilendirme yöntemi araç olarak kullanılabilir. Çünkü, kaynakta vergilendirme yöntemiyle vergilendirilen ücretler, sahibinin eline geçmeden önce vergisi kesilmekte ve muhtemel talep artışı önlenmekte ve dolayısıyla enflasyon oranının yükselmesi engellenmiş olmaktadır. Ayrıca, deflasyonist dönemlerde gelirlerin kaynakta vergilendirilmesi nedeniyle ödeme yetenekleri zayıflayan vergi mükelleflerinden vergi alınamaması ve vergi alacağını güvence altına alınması sağlanmış olmaktadır. Ayrıca, mükellefler de, mali yönden sıkışık oldukları dönemlerde kamu alacağı ile daha sıkışık bir duruma düşmekten kurtulmuş olurlar.¹¹²

H. Devlet-Vatandaş İlişkisi Yönünden Stopaj

Vergi sorumlularının, yaptıkları ödemelerin bir kısmından vergi tevkif ederek, vergi dairesine yatırmaları, onların vergi tahsili yönünden devlete ihmal edilemeyecek yardımda bulunmalarından başka bir şey değildir. Her ne kadar vergi

¹¹¹ HALICI, a.g.e., s.40.

¹¹² SARILI, a.g.e., s.15.

tevkif edilmesi ve vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi, vergicilikte kanunlarla zorunlu hale getirilmiş devlet-vatandaş işbirliğini teşkil etmekte ise de, bu hizmetin tamamen onlara gördürülmesi işbirliğinden daha da ileri gitmektedir. Bunun vergicilik sahasında yeni ve ileri bir hamle olduğuna şüphe yoktur. Bu sebeple devletin görevlerinden bir kısmının vatandaşlara intikal ettirilmesi ve sorumluluklar verilmesi; vatandaşlık bilincinin gelişmesi ile devlet-vatandaş dayanışmasının sağlanması hususunda faydalı bir unsur olabilir.

Ancak, bu işbirliğinin verimliliği ve "ekonominin bütünü bakımından vergi tahsilâtında etkinlik, yalnız devlet dairelerinin değil, aynı zamanda vergi mükellefinin yükleneceği maliyetin de asgariye indirilmesini gerektirir. Söz konusu işbirliğinin güçlendirilebilmesi için, devletin az da olsa gayret göstermesi ve vergi tabloları ve diğer yardımcı bilgileri cetvel halinde hazırlayarak, stopajı yapılacak vergiyi işverenlerin kolaylıkla hesaplayabilmelerine yardımcı olması gerekmektedir.¹¹³

I. Vergi Sorumluluğunun Yayılması

Tevkif suretiyle vergilendirme, verginin asıl borçlusu olan mükellef yanında, bir üçüncü kişiyi daha vergi borcunun ödenmesinden sorumlu tutmaktadır. Bu şekilde vergi sorumluluğunun yayılması hem vergi tahakkuk ve tahsili güvenliği açısından, hem de vergi kaçırmanın önlenmesi açısından önemli olmaktadır.

J. Dar Mükelleflerin Vergilendirilmelerini Kolaylaştırması

Türkiye’de işyeri bulunmayan dar mükelleflerin, verginin mülkiliği ilkesi çerçevesinde vergilendirilmek istenmesi halinde, bu mükelleflerin, mali idare tarafından izlenmesi ve beyan usulünde vergilendirilmelerinin güçlüğüne karşı, tevkif suretiyle vergilendirme, daha etkin uygulanabilir bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

¹¹³ HALICI, a.g.e., s.40.

II. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRME YÖNTEMİNE GETİRİLEN ELEŞTİRİLER

Kaynakta vergilendirme yöntemine yöneltlen eleştiriler; uygulama alanının sınırlı olması, bazı gelir unsurlarının vergilendirilmesinde artan oranlı tarifenin uygulanmasına imkân vermemesi, ön vergilendirme yöntemi olması, vergi kesintisi yapanların iş yüklerini veya maliyetlerini artırması ve vergi idarelerine ek iş yükü getirmesidir. Bu eleştiriler aşağıda kısaca açıklanacaktır. ¹¹⁴

A. Uygulama Alanının Sınırlı Olması

Kaynakta vergilendirme yönteminin tüm kazanç ve iratların vergilendirilmesinde uygulama olanağı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bu yöntemin uygulama alanı sınırlı kalmaktadır. Örneğin, gelir vergisi içinde büyük öneme sahip ticari kazançların vergilendirilmesinde kaynakta vergilendirme yönteminin uygulanması oldukça güçtür. Kaynakta vergilendirme yönteminin yapısında bazı objektif nitelikler onun bütün gelir unsurlarına uygulanmasını önlemektedir. ¹¹⁵

B. Bazı Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesinde Artan Oranlı Tarifenin Uygulanmasına Olanak Vermemesi

Mükelleflerin ödeme güçlerinin belirlenmesinde kullanılan en önemli araçlardan birisi 'Artan Oranlı Tarife Uygulaması'dır. Artan oranlı tarifenin uygulanmasında, elde edilen kazanç ve iratların toplam tutarı arttıkça uygulanacak olan vergi oranı da artmaktadır. Dolayısıyla, az kazananlar daha düşük oranda, çok kazananlar ise daha yüksek oranda vergilendirilerek verginin ödeme gücüne göre alınması sağlanmış olmaktadır. Genellikle, artan oranlı tarife gelir vergilerinde uygulanmaktadır. Kaynakta vergilendirmeye tabi kazanç ve iratların vergilendirilmesinde artan oranlı tarifenin uygulanması pek mümkün değildir. Her ne kadar, kaynakta vergilendirilen ücretlerde artan oranlı tarife uygulanırsa da, birden fazla işverenden elde edilen ücretlerin toplamına artan oranlı tarife uygulanması mümkün değildir. Dolayısıyla, birden fazla işverenden elde edilen ücretlerde, her

¹¹⁴ SARILI, a.g.e., s.15.

¹¹⁵ SARILI, a.g.e., s.16.

ücret ayrı ayrı her işveren bünyesinde artan oranlı tarifeye tabi tutulmaktadır. Öte yandan, ücretlerin dışında kaynakta vergilendirmeye tabi diğer kazanç ve iratlar üzerinden verginin kaynakta kesilmesi sırasında mükelleflerin diğer gelirlerinin bilinmemesi nedeniyle artan oranlı tarifenin uygulanması mümkün değildir. Beyanname ile bildirilmeyen ve kaynakta vergilendirmeye tabi kazanç ve iratların, kaynakta vergilendirilmesi sırasında artan oranlı tarifenin uygulanamaması verginin ödeme gücüne göre alınmasını engellemektedir. Dolayısıyla, kaynakta vergilendirme yönteminin uygulandığı vergilerde, vergi adaletinin sağlanması pek mümkün olmamaktadır. 'Zamanımızda müterakkiye imkân vermeyen bir vergileme metodu noksan ve kusurlu addedilmeye mahkûmdur'.¹¹⁶

C. Ön Vergilendirme Yöntemi Olması

Kaynakta vergilendirme yöntemi, bazı kazanç ve iratlar için nihai vergilendirme yöntemi olmakta, bazıları için ise ön vergilendirme yöntemi olmaktadır. Genellikle ücretler sadece kaynakta vergilendirme yöntemiyle vergilendirilmekte ve bunlar için ayrıca yıllık beyanname verilmemektedir. Dolayısıyla, kaynakta vergilendirme yöntemiyle kesilen vergiler bu kazançlar için nihai ve kesin vergi olmaktadır. Ancak, ücretlerin dışındaki bazı kazanç ve iratlar hem kaynakta vergilendirilmekte hem de belli bir tutarı aşması halinde ayrıca yıllık beyanname ile vergilendirildiğinden bu kazanç ve iratlar için kaynakta vergilendirme yöntemi ön vergilendirme yöntemi olmaktadır. Bu durumda, kaynakta vergilendirme yöntemi, henüz beyanname usulünün yerini alamamış ve dolayısıyla beyanname usulünü tamamlayan yardımcı bir fonksiyon ifa etmektedir.¹¹⁷

D. Vergi Kesintisi Yapanların İş Yüklerini veya Maliyetlerini Artırması

Kaynakta vergilendirme yönteminde, verginin tarh ve tahsiline ilişkin işlemlerin vergiyi kesenler tarafından yerine getirilmesi, vergi dairelerinin işini kolaylaştırmakta ve iş yükünü hafifletmektedir, öte yandan, verginin tarh ve tahsiline

¹¹⁶ SARILI, a.g.e., s.16.

¹¹⁷ SARILI, a.g.e., s.16.

ilişkin işlemler vergiyi kesenler tarafından yapılması ve kesilen vergilerin vergi dairelerine ödenmesi vergi kesintisi yapanların iş yüklerini artırmaktadır. Çünkü, büyük çaptaki işletmeler söz konusu işlemlerin yapılabilmesi için kendi bünyelerinde muhasebe bölümü oluşturmakta ve bu bölümde personel istihdam etmektedirler. Eğer, vergi sorumluları kesilen vergilerin tarh ve tahsil işlemlerini kendi bünyelerinde değil de serbest muhasebeci veya mali müşavirlere yaptırırlarsa bu durumda bu kişilere belli bir ücret ödeyecekleri için giderleri artacaktır. Vergi mükellefi veya sorumlularının vergilerin tarh ve tahsiline ilişkin katlanmış oldukları giderlere Vergilemenin Uyum Maliyetleri' (Compliance Costs of Taxation) denilmektedir. Vergilerin tahsil edilmesinde kaynakta vergilendirme yönteminin uygulanması, bir taraftan vergilemenin idari maliyetlerini azaltırken diğer taraftan uyum maliyetlerini artırmaktadır.¹¹⁸

E. Vergi İdarelerine Ek İş Yükü Getirmesi

Genellikle, kaynakta vergilendirme yöntemiyle vergilendirilen ücretler ayrıca yıllık beyanname ile bildirilmediği için ikinci bir tarh işlemi olmaz ve kaynakta kesilen vergi bu kazançlar için nihai vergi olur. Ancak, ücret dışındaki kazanç ve iratlardan kaynakta vergilendirilenler belli tutarları aşması halinde ayrıca yıllık beyanname ile bildirilmek zorunda olduğu için bu kazanç ve iratlar için vergi dairesi tarafından ikinci bir tarh işlemi yapılarak mahsup veya iade işlemleri gerçekleştirilmektedir. Vergi daireleri tarafından söz konusu kazanç ve iratlar için ikinci bir tarh işlemi yapılması gerekliliği vergi idarelerine ek iş yükü getirmektedir. Ayrıca, bu durumlarda vergi daireleri daha fazla memur istihdam etmek ve kırtasiye gideri yapmak zorunda olduğu için vergilemenin idari maliyetleri de artmaktadır. Öte yandan, mükelleflerin beyan ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmesi sonucu vergi idareleri yüklü miktarlarda iade ödemesi ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Bilindiği üzere, kaynakta vergilendirme kazanç ve iratların brüt değerleri üzerinden yapılırken, beyanname üzerinden ödenecek vergiler ise kazanç ve iratların net değerleri üzerinden hesaplanmakta ve kaynakta kesilen vergiler beyanname üzerinden

¹¹⁸ SARILI, a.g.e., s.17.

hesaplanan vergiden fazla olması sonucu vergi iadesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, devletin kaynakta vergilendirme yöntemiyle tahsil ettiği vergilerin bir kısmını mükelleflere yılsonunda iade etmesi gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır.¹¹⁹

F. Yıllık Beyanname Yöntemi ve Stopaj

Stopaj yöntemi ne kadar gelişirse gelişsin, yıllık beyanname verme yöntemini ortadan kaldıramamaktadır. Nitekim Türk Gelir Vergisi Sisteminde, birden fazla işverenden ücret alınması halinde, ücretlerin tamamı üzerinden tevkif yoluyla vergi ödenmiş olması halinde bile, yıllık beyannamenin alınması zorunlu olmaktadır. Şu hale göre, stopaj yönteminin bütün faydalarına rağmen, normal beyanname yönteminin yerini alamayacağını söylemek yanlış olmayacaktır,

Bu durumda, kaynakta vergi tevkifatı yöntemini, vergilemede sürat ve kolaylık sağlayan, normal vergilemeye yardımcı olan tali bir sistem olarak kabul etmek gerekir.¹²⁰

G. Ödeme Durumları ve Stopaj

Stopaj müessesesinde, sistemin özü çeşitli ödeme durumlarının ortaya çıkmasına yol açmakta, buna göre vergi sorumlusu ile vergi alacaklısı olan Devlet arasında, stopajdan doğan bası sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunları üç ayrı örnek şeklinde göstermek mümkündür.

Vergi sorumlusu, tevkif ettiği vergiyi beyan etmeyebilir. Bu birinci durumda, vergi sorumlusunun tevkif ettiği vergiyi, vergi dairesine ödemesi, ancak vergi incelemesi yoluyla tespiti halinde mümkündür. Bu durumda sorumlu, belli bir vergi cezası ile birlikte tahsil ettiği vergiyi ödeyecektir. Burada önemli olan husus, söz konusu cezanın geç ödeme nedeni ile devletin maruz kaldığı vergi kaybını, hatta zararını ne ölçüde dengeleyebildiğinin belirsizliğidir. En azından bu durumda, vergi yönünden devletin gücünün aksadığı söylenebilir.

¹¹⁹ SARILI, a.g.e., s.17.

¹²⁰ HALICI, a.g.e., s.46.

İkinci duruma gelince, bu durum, vergi sorumlusunun tevkif ettiği vergiyi, kanunda öngörülen süreler içerisinde beyan etmesiyle ortaya çıkar. Şöyle ki, bu sürelerin en uzununu dikkate alındığında sorumlu, bu süre zarfında tevkif ettiği vergiyi, bir bakıma karşılıksız olarak kullanmış olacaktır, Bunu karşılıksız bir kredi olarak değerlendirmek mümkündür. Ancak, bu sorunu hafifletici bir başka yöne de burada değinmekte yarar var. Bu da, sorumlunun daha önce değinildiği gibi, devlet adına, bir vergi memuru gibi fonksiyon yüklenmesi; hatta bu nedenle bazı masraf ve külfetlere katlanmış olmasıdır.

Stopaj ve ödeme ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek olan üçüncü ve en önemli sorun ise, sorumlunun tevkif ettiği vergiyi hem beyan etmemesi; hem de vergi tarhiyatındaki zaman aşımından yararlanma durumunu iktisap edebilmesidir. Bu durumda, tahsil edilen vergi, haksız iktisap niteliği kazanacaktır. Bu bakımdan, stopajda vergi incelemesi, sorumlunun, mükellef olarak kendi gelirin ait verginin incelenmesine nazaran daha büyük önem arz etmektedir.¹²¹

H. Vergi İadesi ve Stopaj

Üzerinden tevkif yoluyla vergi ödenen gelirin, diğer gelir unsurlarıyla birlikte beyanına bağlı olarak, diğer gelir unsurlarının negatif (zarar) olması durumunda, stopaj yoluyla ödenmiş olan vergilerin iadesi söz konusudur. Bu durumda, iade, özellikle buhran dönemleri için, zaten güçlüklerle karşılaşan hazinenin sorunlarını daha da artırıcı bir etki yapar. Bu hususu da, stopajın buhran dönemleri için bir başka mahzuru olarak kabul etmek mümkündür.¹²²

Ayrıca, tevkif suretiyle ödenen verginin, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu sonucunda bir vergi iadesinin söz konusu olması, vergilendirme sürecindeki iş yükünün artması ve çalışma sermayesinin kaybına da neden olmaktadır.

¹²¹ HALICI, a.g.e., s.47.

¹²² HALICI, a.g.e., s.48.

I. Stopaj ve Vergi Kaçırma Alanının Genişlemesi

Stopaj yöntemiyle vergi ödeyenler yönünden, vergi kaçırma imkânlarının çok daralması, mükelleflerin vergi kaçakçılığına elverişli alanları seçmeleri sonucunu doğurabilir. Böylece, vergi kaçırmanın pek mümkün olmadığı maaş ve ücretli meslekler yerine, bağımsız çalışan işletmelerin sayılarında artışlar meydana gelebilir. Başka bir deyişle, kısmî olarak ekonominin, belki de öngörülmeven şekilde, sektörel yapısını değiştirici etkiler yapabilir.¹²³

J. Vergi Bilincinin Oluşmasına Olumsuz Yönde Etki Etmesi

Özellikle ücretlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesi, net ücret anlaşmaları nedeniyle, ücretliler için vergi bilincinin oluşmasına engel teşkil etmektedir. İşveren işçi ilişkisindeki güç farkı, sadece eline geçen net ücretle ilgilenen ücretliyi, bu gelirin işveren tarafından tevkif suretiyle doğru şekilde vergilendirilmemesi ihtimaline karşı da duyarsız hale getirebilmektedir. Net ücret elde edip, vergi ödediğinin farkında olmayan, yani vergi öderken bunu hissetmeyen ücretlide vergi bilinci oluşması da güç olmaktadır.

Bu bağlamda, öderken yükü en fazla hissedilen vergi türlerinin dolaylı vergiler ve özellikle, KDV ile ÖTV olduğu söylenebilecektir. Zira bu vergilerin fiyat üzerindeki etkileri, harcama anında tüketicinin dikkatini çekmektedir.

K. Vergi Adaletinin Sağlanmasında Olumsuz Etki Yaratması

Ücret gelirleri üzerinden yapılan tevkifat büyük ölçüde, net tutar üzerinden yapılmaktadır.

Ancak diğer gelir unsurlarında; vergi ödeme gücünün göstergesi olan, elde edilen net gelir üzerinden vergilendirme yerine, brüt gelir üzerinden vergilendirmeye yol açan, nihai vergilendirme niteliği kazanmış olan tevkifat yöntemi, aynı zamanda

¹²³ HALICI, a.g.e., s.48.

tüm gelir gruplarından da aynı oranda vergi alınmasına neden olmaktadır. Bu bağlamda, mali güce göre vergi ödeme ve vergide adalet ilkeleri zedelenmiş olmaktadır.

Ayrıca, bazı gelir unsurlarında tevkifatın varlığı, tevkif suretiyle vergilendirilmeyen gelir unsurları açısından, 1,5 yıla varan gecikmeli tarh ve tahsil nedeniyle, bir avantaj yaratmakta, gelir unsurları arasında eşitsiz bir vergilendirme ortaya çıkmaktadır.

III. TEVKİF SURETİYLE VERGİLENDİRMENİN GENEL BÜTÇE GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI

Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2009) (EK-11), Merkezi Yönetim Gelirleri Tahminleri ve Gerçekleşmeleri (2007-2009) ise (EK-12)'de gösterilmiştir.

Buna göre, 2009 yılında, üç önemli vergi olan, gelir, kurumlar ve KDV tahsilatının vergi gelirleri içindeki payı %64,6 olmuş, tek başına KDV tahsilatının, vergi gelirleri içindeki payı ise, %30.7 olarak gerçekleşmiştir.

Diğer yandan, 2009 yılında tahsil edilen 46 Milyar TL'lık gelir vergisinin 42 Milyar TL, 20.7 Milyar TL'lık kurumlar vergisinin 224 Milyon TL, 34 Milyar TL'lık dahilde alınan KDV'nin 1 Milyar TL'lık bölümünün tevkif suretiyle ödendiği anlaşılmaktadır. Görüldüğü üzere, gelir vergisinin çok önemli bir bölümü tevkif suretiyle alınmaktadır. Bir bakıma, gelir vergisi mükellefiyeti açısından tevkifat, nihai vergileme olarak düşünülmüş bulunmaktadır.

Kurumlar açısından tevkifat düşük düzeyde kalmakla birlikte, kurumlar vergisinin tamamına yakını, geçici kurumlar vergisi olarak ödenmektedir.

Sonuç olarak gerek tarh ve tahakkuk, gerekse tahsil usulleri açısından, kamunun, vergi gelirlerini daha kısa sürede ve güvenli olarak toplayabilmek için, tevkif suretiyle vergilendirmeye, git gide daha fazla ağırlık verdiği anlaşılmaktadır.

Ancak, özellikle gelir vergisinde, neredeyse nihai vergiye dönüşmüş olan tevkif suretiyle vergilendirmenin, gelirin oluşumu sırasındaki giderlerin vergi yükünü azaltıcı etkisini bertaraf etmesi, tüm gelir grupları itibarıyla tek oran olarak uygulanması nedeniyle, vergi yükünün adaletli olmasını önlediği gibi sakıncalarının varlığı da, yukarıdaki bölümlerde sıralanan yarar ve sakıncalarına ilave olarak dikkat edilmesi gereken hususlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

SONUÇ

Kamu hizmetlerinin finanse edilmesinde kullanılan en önemli gelir kaynağı olan vergiler, temel ilke olarak, mükellefin beyanı ile tarh edilmekte; keza tahakkuk eden vergi de bizzat mükellefi tarafından vergi dairesine ödenmektedir.

Ancak, bazı durumlarda vergi matrahlarının beyanından ve tahakkuk eden vergilerin ödenmesinden asıl mükellefin yerine üçüncü kişiler sorumlu tutulabilmektedir. Tevkifat yöntemi olarak adlandırılan bu yöntemde, pasif vergi süjesi konumundaki mükellefin yükümlülüğü, üçüncü bir kişi (vergi sorumlusu) tarafından yerine getirilmekte, gerek vergiye tabi gelirin beyanı, gerekse tahakkuk eden verginin ödenmesi bakımından, bu üçüncü kişi alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu tutulmaktadır.

Devlet, kamu hizmetlerini istenilen anda ve devamlı olarak sağlayabilmek için, en önemli finansman aracı olan vergileri, en kısa sürede, en az masrafla ve en uygun zamanda tahsil etmek çabasıdır.

Vergileme tekniği açısından, vergiyi doğuran olayla birlikte vergi borcunun ödenmesi, ödeme sırasında mükelleflere kolaylık sağlanması ve vergi alacağının güvence altına alınmasını gerçekleştirmek için tevkifat yöntemi geliştirilmiştir. Kaynakta kesme bir vergi ödeme yöntemi olmasına rağmen, üzerinden vergi kesintisi yapılan bazı kazançların daha sonra yükümlüler tarafından ayrıca beyan edilmesine gerek olmaması nedeniyle, aynı zamanda bir tür vergilendirme yöntemi olarak da uygulama alanı bulmuştur.

Tevkifat, esas olarak, nihai vergiden mahsup edilmek üzere yapılabildiği gibi, bazı durumlarda nihai vergi haline de gelmektedir. Ancak tevkifat yönteminin en önemli işlevi, vergilerin tahsilâtında önemli yer tutan bir tahsil yöntemi olmasıdır. Bu yöntemde gelir, daha sahibinin eline geçmeden vergilendirilmektedir.

Kaynakta vergilendirme, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla, belirli faaliyetler veya kazanç türleri için ön vergilendirme yani tahsil yöntemi niteliğinde; bazı kazanç unsurları için ise nihai vergilendirme niteliğinde olan bir yöntemdir. Kaynakta vergilendirmeye tabi olan kazanç ve iratlar, kaynakta vergilendirildikten sonra ayrıca ilgili döneme ilişkin yıllık beyanname ile de beyan edilerek vergilendirilirse, kaynakta vergilendirme, ön vergilendirme yani bir tahsil yöntemi olmaktadır. Öte yandan, kaynakta vergilendirmeye tabi olan kazanç ve iratlar kaynakta vergilendirildikten sonra ayrıca vergi kanunları uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmiyorsa bu durumda kaynakta vergilendirme nihai (kesin) bir vergilendirme yani vergilendirme yöntemi olmaktadır.¹²⁴

Tevkif suretiyle vergilendirmenin, devletin vergi alacağıının güvence altına alınması, vergiyi doğuran olay ile tahsilât arasındaki süreyi kısaltması, vergi kaçırma ihtimalini azaltması, vergi idaresinin işlerini kolaylaştırması ve vergi tahsil giderlerini azaltması, mükelleflerin vergi yüklerini daha az hissetmesi, geniş bir mükellef kitlesini beyanname verme külfetinden kurtarması, vergilerin maliye politikası aracı olarak daha etkin kullanımı sonucunu doğurması ve vergi sorumluluğunun yayılması gibi yararları bulunmaktadır.

Ancak, tevkif suretiyle vergilendirme yöntemi, uygulama alanının sınırlı olması, artan oranlı tarifelerin uygulanmasına imkân vermemesi, ön vergilendirme yöntemi olması, vergi kesintisi yapanların iş yüklerini veya maliyetlerini artırması, vergi idarelerine ek iş yükü getirmesi, özellikle ücret geliri elde edenlerde vergi bilincinin oluşmasını güçleştirmesi ve ücret dışındaki gelir unsurlarında da vergi adaletinin sağlanmasında olumsuz etki yarattığı yönünde eleştiriler de almaktadır.

Türk vergi sistemi de genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi ile KDV ve BSMV gibi işlem vergilerinde mükellefler, belirli bir dönem içinde elde ettikleri kazançlar ya da gerçekleştirdikleri işlemleri, verdikleri beyannamelerle mali idarenin bilgisine sunmakta, mali idare de bu bilgilere dayanarak, vergi tarihini gerçekleştirmektedir.

¹²⁴ SARILI, a.g.e., s.318.

Bununla birlikte, vergi sistemimiz içinde yer alan tevkifat esaslı birçok uygulama açısından nihai vergi niteliği taşıdığından ve idare açısından tahsil güvenliği sağlamasından dolayı gün geçtikçe beyan esasının yerini almaya başlamaktadır.¹²⁵

Özellikle gelir vergisi sistemimizde tevkif suretiyle vergilendirme oldukça ağırlıklı bir yer tutmaktadır. Kurumlar vergisi ve KDV açısından ise, tevkif suretiyle vergilendirme fazla bir öneme sahip değildir.

Bu bağlamda, genel bütçe vergi gelirlerinin %23'ünü oluşturan gelir vergisinin, %92'si, genel bütçe vergi gelirlerinin %10'unu oluşturan kurumlar vergisinin, %01'i, genel bütçe vergi gelirlerinin %30'unu oluşturan KDV'nin de, %01,5'u tevkif suretiyle tahsil edilmiştir.

Gelir vergisinde uygulanan yüksek tevkifat yüzdesi, gelir vergisine tabi olan gelir unsurlarının, büyük bölümünün vergilendirilmesinde, tevkifat yönteminin kullanılmasından kaynaklanmaktadır.

Gerçekten, yıllara sari inşaat işi hariç ticari kazançlar, konut kiralrı ve sair kazanç ve iratlar dışındaki, gelir vergisi kanunda sayılan tüm gelir unsurları için tevkifat söz konusudur. Ayrıca, kaynakta vergilendirme yönteminin en yaygın şekilde kullanıldığı gelir vergisinde, ücret unsuru üzerinden alınan gelir vergisinin hemen hemen tamamına yakın kısmı kaynakta vergilendirme yöntemiyle tahsil edilmektedir.

Oysa kurumlar vergisine tabi kurum kazancı, büyük ölçüde gelir vergisi kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre vergilendirilmekte, dar mükellef kurumlar ile yıllara sari inşaat işi yapan kurumlar dışında, tevkifat söz konusu olmamaktadır. Ayrıca, kurumlar vergisinin hemen hemen tamamına yakın bölümünün, vergilendirme dönemi içerisinde, geçici vergi olarak tahsil edilmesi, devletin kurumlar vergisini tevkif suretiyle vergilendirme gereksinimindedir.

¹²⁵ Cem TEKİN, **İdari İşlem veya Eylem Olmamasına Rağmen Vergi Tevkifatının İdari Dava Konusu Olması**, Yaklaşım Sayı:117,s.97.

ortadan kaldırmaktadır. Gerçekten, EK 12'deki tablo incelendiğinde, Örneğin 2009 yılında, 20 Milyar TL olan kurumlar vergisi tahsilâtının, 19 Milyar TL'lık bölümünün geçici kurumlar vergisi olarak tahsil edildiği görülecektir.

Ayrıca, KDV'de de, aylık vergilendirme döneminin olması, zaten kısa olan tarh, tahakkuk ve tahsil süreci nedeniyle, tevkif suretiyle vergilendirmeye gereksinimi azaltmakta; sadece vergi tahsil güvenliğinin sağlanması amacıyla, kısıtlı bir tevkifat uygulamasını gündeme getirmektedir.

Ancak, 2004 yılında çıkarılan 91 no.lu KDV genel tebliğinden sonra, KDV'de sorumluluk uygulamasının kapsamı genişletilmeye başlanmıştır.

İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasının yaptırdığı bir araştırmada şu bulgular tespit edilmiştir:

“Ülkemizde gelir vergisi tahsilâtının 1995 yılında yüzde 9,7'lik kısmı beyana dayalı olarak tahsil edilirken yüzde 84,2'si gelir vergisi tevkifatıdır. Günümüzde ise beyana dayalı gelir vergisi tahsilâtının payı yüzde 5,5'e gerilemiş ve gelir vergisi tevkifatının payı yüzde 90,4'e çıkmıştır. Dolayısıyla denilebilir ki, ülkemizde gelir vergisi tahsilâtının çok büyük bir kısmı stopaja tabi gelir vergisi mükelleflerinden elde edilmektedir. Stopaj (tevkifat, kaynaktan kesme) yöntemi ile gelir vergisi tahsilâtı, gerek idari zaman ve maliyetten tasarruf gerekse mükellefin eline vergiden arındırılmış kazancın geçmesi ile mükellefin vergiye tepki göstermemesi nedenleriyle artmaktadır.

Araştırmaya katılan gelir vergisi tevkifat yoluyla kesilen deneklere, tercih hakları olsa, beyanname dolduran, gerçek usulde gelirini beyan eden gelir vergisi mükellefi olup-olmayacakları sorulduğunda; yüzde 67'lik bir kesimi beyannameli olmayı tercih ederken, yüzde 33'lük kesimi durumunu değiştirmeyi düşünmemektedir.

Deneklerin söz konusu tercih hakkı, yaşlarına göre incelendiğinde görülmektedir ki; 33 ve 50 yaşları arasındaki deneklerin önemli bir kısmı tercih

hakkı olsa stopaj usulünü bırakmayı düşünmekte iken, 18-25 yaşlarındaki denekler ile 51 ve üstü yaştaki denekler ise stopaja tabi bir şekilde gelir vergilerini ödemeyi devam ettirmeyi düşünmektedir.

Söz konusu soru deneklerin eğitim düzeylerine göre değerlendirildiğinde; eğitim düzeyi yükseldikçe deneklerin tercihlerini stopajdan yana kullanmak istedikleri görülmektedir. Öte yandan daha az eğitilmiş denekler de beyannameye geçmeyi tercih etmektedir.

Deneklerin gelir düzeylerine bakıldığında da; deneklerin gelir düzeyleri düştükçe, beyannameye tabi olmamayı tercih ettikleri görülmektedir.”¹²⁶

Vergi sistemimizde tevkifat;

- gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyetinde; çoğunlukla, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin ileride tahakkuk ettirilecek vergilerinden mahsup edilmek, bazen de beyanname verme ve gelirin toplanması ilkeleri çerçevesinde nihai vergileme niteliğinde olmak üzere, bu mükelleflere geliri sağlayan kimse tarafından, söz konusu gelirin vergisinin, daha başlangıçta gelirin elde edilmesi sırasında vergilendirilmesinin, yani kaynağında kesilmesinin,

- GVK'nun Geçici 67. Maddesine göre, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde, nihai vergilendirmenin sağlanmasının,

- KDV'de ise, büyük ölçüde, vergi güvenliğinin artırılmasının,

aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Stopajın yarar ve sakıncaları konusunda buraya kadar yapılan kısa ve genel değerlendirmeler, daha önce belirtildiği gibi, ekonominin gelişmişlik düzeyine, ele alınan zamana ve vergi sisteminin bir bütün olarak yerleşmiş olmasına bağlı

¹²⁶ Binhan Elif Yılmaz - Murat Şeker, **Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları**, İSMMMO Web Sayfası, e-Kitap.

bulunmaktadır. Bununla birlikte, modern bir müessese olarak stopajın yararlarının daha fazla olduğunu söylemek mümkündür.

Konu Ülkemiz yönünden ele alındığında, stopajın yararları ile gelir teşkilatının gerek personel, gerek bina, gerekse makine ve teçhizat durumu göz önünde tutulduğunda bu yöntemin vazgeçilmez bir müessese olduğu sonucuna varılır.¹²⁷

Nitekim, gelir vergisinin çok büyük ölçüde tevkif suretiyle vergilendirildiği ülkemizde, son yıllarda yapılan yasal düzenlemelerle, kurumlar ve KDV'nin de daha büyük ölçüde tevkif suretiyle vergilendirilmesine çalışıldığı gözlemlenmektedir.

Bu değişimin de, verginin Hazine'ye intikalinin çabuklaştırılması yoluyla, kamunun ekonomik sorunlarının çözümüne katkı sağlama yanında, vergi tahakkuk ve tahsil güvenliğinin sağlanması, vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması amacıyla yapıldığı anlaşılmaktadır.

Ancak, tevkif suretiyle vergilendirmenin, uygulamada sakıncaları da söz konusu olmaktadır. Şirketlerden kar payı elde edenlerin karşılaştıkları vergi yüklerinin, gelir vergisi mükelleflerinin karşılaştığı vergi yüklerinden daha ağır olması, kurumsallaşmanın yaygınlaşmasını önlemekte gelir vergisi mükellefiyetini ise daha cazip hale getirmektedir. Türkiye'de kayıt dışı ekonomiyi küçültmek amacıyla kurumsallaşmanın teşvik edilmesi ve yaygınlaştırılması gerekir. Kurumsallaşmayı teşvik etmek amacıyla kurumlardan elde edilen kar paylarına uygulanan kaynakta vergilendirmenin tamamıyla kaldırılması gerekir.¹²⁸

ÖRNEK: Ortaklarının tümü gerçek kişi olan, Kar Anonim Şirketinin 100 TL kurum kazancı olduğunu ve vergi sonrası karın tamamının dağıtıldığını varsayarsak;

¹²⁷ HALICI, a.g.e., s.49.

¹²⁸ SARILI, a.g.e., s.325.

Kurum Kazancı	:	100 TL
Kurumlar Vergisi (%20)	:	20 TL
Dağıtılabilir Brüt Kar	:	80 TL
Kar Payı Tevkifatı (%15)	:	12 TL
Beyan Edilecek Kar Payı(1/2)	:	40 TL
Kar Payının Gelir Vergisi (%15)	:	6 TL
İade Edilecek Gelir Vergisi	:	6 TL
Toplam Vergi Yüğü	:	26 TL
- Kurumlar Vergisi	:	20
- Tevkifat	:	12
- İade Alınan Vergi	:	6

Görüldüğü üzere, 100 TL'lık kurum kazancının, kar payı olarak ortağa intikal etmesinin vergisel maliyeti 26 TL olup, bu durum, kar dağıtımını yapılması halinde kurum üzerindeki vergi yükünün %20 den %26'ya yükseldiğini göstermektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar GVK'na göre ticari kazanç sayılmakta ve dolayısıyla ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar her yıl değil, işin bittiği yılın kazancı olarak vergilendirilmektedir. Böylelikle, söz konusu işlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi, işin bittiği yıla kadar ertelenmekte ve o yıla kadar elde edilen kazançların tümü son yılın kazancı olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu işlerden kazanç elde edenler, ertelenen vergi tutarı kadar avantaj sağlamaktadırlar. Sağlanan bu avantajın karşılığı olarak da yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, kaynakta vergilendirme kapsamına alınmıştır. Kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanlar yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla istihkak sahiplerine yaptıkları ödemeler (avans olarak ödenenler dahil) üzerinden kaynakta vergilendirme yapmak zorundadırlar. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, işin devamı süresince istihkak sahibine, istihkak ve avans ödemeleri üzerinden yapılan %3 oranında kesilen vergiler yıllık beyanname ile ödenecek vergilere mahsuben kesilmiş olduğu için peşin vergi niteliğindedir.

Kaynakta vergilendirmenin yapılmasında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yapılan istihkak ödemelerinin gerçek veya tüzel kişilere ya da kuruma yapılmasının önemi yoktur. Söz konusu ödemeler ister gelir vergisi mükelleflerine, isterse kurumlar vergisi mükelleflerine yapılsın, yapılan tüm ödemeler üzerinden kaynakta vergilendirme yapılmak zorundadır, ihalenin yapıldığı aşamada inşaat ve onarım işlerinin yıllara sirayet edeceğinin belli olması durumunda, işlerin başlangıcından itibaren yapılan istihkak ödemeleri üzerinden kaynakta vergilendirme yapılırken, bu inşaat ve onarım işlerinin aynı takvim yılında bitirileceğinin öngörülmüş olması durumunda ise yapılan istihkak ödemeleri üzerinden kaynakta vergilendirme yapılmamaktadır.

Sözleşmeye göre birden fazla takvim yılına sirayet etmeyen ve bu nedenle de ödenen istihkaklardan kaynakta vergilendirme yapılmamış bulunan inşaat ve onarım işinin, herhangi bir nedenle tamamlanmayarak ertesi yıla sirayet etmesi durumunda; bu konuda taraflar arasında yeniden düzenlenen sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren, ödenecek istihkaklardan kaynakta vergilendirmenin yapılması gerekir. Bu durumda, ilk takvim yılında elde edilen inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yapılan istihkak ödemeleri üzerinden kaynakta vergilendirme yapılmamakta ve ilk yılın vergisi tamamen ertelenmiş olmaktadır. Böylesine bir uygulama, muvazaaya son derece açık olup, mükelleflere sözleşmelerini kısa süreli düzenleyerek en azından bir yıl için bir vergi ödememe imkânı vermektedir. Bu imkândan yararlanma niyetinde olan mükellefler sözleşmelerini kısa süreli düzenleme yoluna gitmekte, dürüst mükelleflerin ise bu yola başvurmamaları nedeniyle aleyhlerine bir durum ortaya çıkmaktadır. Söz konusu olumsuzluğu ortadan kaldırmak için, sözleşmeye göre birden fazla takvim yılına sirayet etmeyen ve bu nedenle de ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılmamış bulunan inşaat ve onarım işinin, herhangi bir nedenle tamamlanmayarak ertesi yıla sirayet etmesi durumunda işin yıllara yaygın nitelik kazandığı tarihten sonra değil, önceki yılın istihkak ödemeleri üzerinden de geriye dönük kaynakta vergilendirme yapılması gerekir.¹²⁹

¹²⁹ SARILI, a.g.e., s.327.

Sonuç olarak; Türk vergi sisteminde uygulanan tevkif suretiyle vergilendirme, vergi tarh, tahakkuk ve tahsilinin, hızlı, güvenli ve kolay yapılmasını amaçlayan bir vergilendirme ve tahsil usulü olarak karşımıza çıkmakta ve bu bağlamda;

- ücret gelirleri açısından, tarh, tahakkuk ve tahsilin hızlanması ve vergilendirme sürecinin kolay ve daha uygulanabilir olması,

- yıllara sari inşaat işlerinde, vergi tahsil süresinin öne alınması yani peşin vergi alınması,

- dar mükellefler açısından, bu mükelleflerin verginin mülkiliği ilkesi çerçevesinde izlenme ve vergilendirme güçlüğüne ortadan kalkması,

- mesleki kazanç ve gayrimenkul sermaye iratlarında, beyanname ile yapılacak tarhiyatın ön ödemesinin alınması,

- menkul sermaye iratlarında büyük ölçüde nihai vergilendirmenin yapılması,

- KDV’de vergi tahsil güvenliğinin sağlanması,

dolayısıyla, verginin tarhındaki ve verginin tahsilindeki etkinliğin artırılmasını hedeflemektedir.

Bu hedef nedeniyle de, tevkif suretiyle vergilendirmenin yaygınlaştığı görülmektedir.

Ancak, bu yaygınlaşmaya paralel olarak, tevkifat usulünün ortaya çıkardığı, özellikle vergide adalet ve eşitlik ile herkesin mali gücüne göre vergi vermesi ilkelerine aykırılık teşkil ettiği yönündeki eleştirilerin giderilmesine yönelik düzenlemelerin yapılması da bir gereksinim olarak karşımıza çıkmaktadır.

KAYNAKLAR

A. KİTAPLAR

ACAR Mustafa Gürhan ve Lütfü Çetin Çalı, **Katma Değer Vergisi Kanunu-İhracat İstisnası ve İadeler İle Tevkifat Uygulamaları**, Dileksan Kağıtçılık, 2008.

AKDOĞAN Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, 2003.

AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi-İstanbul, 1991.

ARIKAN Zeynep, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

BAHAR Cevdet Okan, **Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

BIYIK Recep ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2000.

DEĞER Nuri, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

EKER Aytaç ve Dr. Kamil Tüğen, **Kamu Maliyesine Giriş**, Akliselim Ofset Tesisleri, 3. Baskı, 1990.

EKMEKÇİ Esra, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Yayınları, 1994.

ERDAĞ Nevzat, **Türk Vergi Sistemi**, Beta Basım, 2002.

EROL Ahmet, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

EROL Ahmet ve A.Ercan Yıldırım, **Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, 2001.

GERÇEK Adnan, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilât İşlemi ve Etkinliği**, Ekin Kitabevi, 2003.

KARAKOÇ Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Bası, 2007.

KIZILOT Şükrü, **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, 2010.

MAÇ Mehmet, **Kurumlar Vergisi**, Denet Yayıncılık A.Ş.,3.Baskı,1999.

MAÇ Mehmet, **KDV Uygulaması**, Denet Yayıncılık A.Ş.,4.Baskı,1998.

ÖNCEL Mualla, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 2008.

ÖZBALCI Yılmaz, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 1998.

ÖZBALCI Yılmaz, **Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 1999.

ÖZBALCI Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, 1999.

SAKAL Mustafa ve Mustafa Alpaslan, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Grafmat Basım, 2008.

SARILI Mustafa Ali, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004.

TOSUNER Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, 15. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, 2010.

TOSUNER Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, İzmir 2009.

TOSUNER Mehmet ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, İzmir 2010.

TUNCER Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, 2003.

VURAL Vural, **Katma Değer Vergisi İade Rehberi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001.

YALÇIN Hüseyin ve Erkan Gürboğa, **Stopaj-Kaynakta Vergilendirme**, Kılavuz Yayınları, 1997.

YILMAZ Kazım, **Türk Vergi Hukuku- Vergi Sisteminin Esasları- Temel Kavram ve Kurumlar**, Ce-Ka Yayınları, 2007.

B. MAKALELER

AKYOL İhsan, **Kurum Menkul Sermaye İradına İlişkin Stopaj Tutarının Hesaplanması ve Özellik Arzeden Durumlar**, Vergi Dünyası Sayı:189.

AKSOY Mehmet, **Bazı Hizmetler Üzerinden Hesaplanan Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması**, Lebip Yalkın Sayı:33.

AKYOL M. Emin, **Dar Mükellef Kurum Kazançlarında Vergi Kesintisi**, Yaklaşım Sayı:179.

AKYOL M. Emin, **Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde KDV Tevkifatı**, Lebip Yalkın Sayı:54.

AKYOL M. Emin, **KDV Sorumluluğu Uygulamasında Son Durum**, Vergi Dünyası Sayı:313.

ALDAGÜL Necdet ve Hüseyin Demir, **Serbest Meslek Kazancında Stopaj İadesi ve Haksız İadede Gecikmeden Doğan Faiz**, Mükellefin Dergisi Sayı:112.

BAŞAK Levent, **Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. Maddesinde İfadesini Bulan "Hesaben Ödeme" Kavramının Analizi**, Yaklaşım Sayı:131.

BELGE Gökhan, **Dar Mükellef Kurumlardan Satın Alınan Bilgisayar Yazılım Lisanslarında Kurumlar Vergisi Kesintisi**, Vergi Dünyası Sayı:338.

BOZTAŞ Hakan, **Katma Değer Vergisi Kanununda Sorumluluk Uygulaması**, Vergi Dünyası Sayı:331.

DURAK Gündoğan, **Yıl İçinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergiler İle Geçici Verginin Mahsup ve İadesi**, Lebip Yalkın Sayı:40.

ELELE Onur, **Uluslar arası Vergi Anlaşmalarından Yararlanacak Kişilerin Belirlenmesinde Mukimlik Sorunu ve Mukimlik Belgesi**, Yaklaşım Sayı:181.

KIRIKTAŞ İlhan, **İhraç Edilen Malların Yurt Dışında Pazarlanmasını Sağlayan Yabancı Kişi Ve Kuruluşlara Ödenen Komisyonlarda KDV**, Yaklaşım Sayı:79.

MAÇ Mehmet, **Kira Stopaj Fazlasının İadesi ve Stopaj Ödenmemesinin Mal Sahibine Etkisi**, Lebip Yalkın Sayı:49.

MAÇ Mehmet, **KDV Tevkifatı Konusunda Bilgiler İçeren Tablolar**, Vergi Dünyası Sayı:297.

MAÇ Mehmet, **Stopaja Tabi Ödemelerin Ayın veya Hizmet Şeklinde Olması Durumunda Stopaj Yapılıp Yapılmayacağı**, Vergi Dünyası Sayı:294.

MAÇ Mehmet, **KDV Tevkifatına Tabi Tutulmuş Mal ve Hizmetlerin Aktarılmasında Tekrar KDV Tevkifatı Gerekir mi?**, Vergi Dünyası Sayı:311.

ÖCAL Erdoğan, **Dar Mükelleflere Ödenen Bilgisayar Yazılım Bedellerinin Tevkifat Sorunu**, Yaklaşım Sayı:197.

ÖZYÜREK Mustafa, **Şirketlerde I.Temettü ve Gelir Vergisi Stopajı**, Yaklaşım Sayı:117.

TEKİN Cem, **İdari İşlem veya Eylem Olmamasına Rağmen Vergi Tevkifatının İdari Dava Konusu Olması**, Yaklaşım Sayı:117.

TOLU Abdullah, **Şirketlerin Ortakları veya Üçüncü Şahıslardan Binek Otomobil Kiralamalarında Sorumlu Sıfatıyla KDV Beyanı**, Yaklaşım Sayı:106.

TUNCER Selahattin, **Türkiye'nin Yabancı Devletlerle İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları**, Yaklaşım Sayı:175.

UFUK Mehmet Tahir, **Menkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi**, Yaklaşım Sayı:186.

UFUK Mehmet Tahir, **Stopaj Yoluyla Kesilen Vergilerin Yıllık Beyanname Üzerinden Hesaplanan Gelir veya Kurumlar Vergisinden Mahsubu**, Vergi Dünyası Sayı:312.

ÜREL Gürol, **Tam Mükellef Kurumlardan Yapılacak Vergi Kesintisi**, Lebip Yalkın Sayı:44.

YAKIŞIKLI Ramazan, **Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Tevkifatı ve Beyanı**, Vergi Dünyası Sayı:287.

YILDIRIM Emin Serhat ve Özgür Özkan, **KDV Tevkifatlarının Vergi Ziyat Karşısındaki Durumu**, Yaklaşım Sayı:169.

C. TEZLER, SÖZLÜKLER VE DİĞER KAYNAKLAR

ÇUBUKÇU, Murat, **Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu**, İstanbul Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, İstanbul 2006.

HALICI, Ali Galip Özgül, **Türkiye’de Gelir Vergilerinde Stopaj Müessesesi ve Uygulama Sonuçları (Gelir ve Kurumlar Vergileri)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Doktora Tezi, İzmir 1985.

OKTAR, S. Ateş, **Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk: Vergi Usul Kanunu’nun 11. Maddesi ve Anayasa Mahkemesi’nin Soruna Yaklaşımı**, İstanbul Üniversitesi Doçentlik Çalışması, İstanbul 1996.

ORHAN Feryal ve Göksel Yücel, **Muhasebe ve Finans Terimleri Sözlüğü-İngilizce,Almanca,Türkçe**, Eko-Bil Ekonomi ve Bilimsel Yayınlar Ltd.Şti.,1983.

SARILI, Mustafa Ali, **Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kaynakta Vergilendirme**, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2001.

YILMAZ Binhan Elif – ŞEKER Murat, **Vergiye Karşı Tepkiler: Mükellef Davranışları**, İSMMMO Web Sayfası, e-Kitap.

SEYİDOĞLU Halil, **Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı**, Güzem Yayınları-4. Bası,1992.

Katma Değer Vergisinde Sorumluluk ve Tevkifat Uygulaması, Mali Mevzuat Platformu 15 Şubat 2006.

Ansiklopedik Kambiyo Sözlüğü, Dünya Yayıncılık,1998.

Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü, Dünya Yayıncılık,1998.

Doing Business In Turkey, Arthur Andersen.

D. YASAL DÜZENLEMELER

02.11.1984 Tarihli ve 18563 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan, 25.10.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.

Katma Değer Vergisi Kanunu Tebliğleri.

Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri.

Katma Değer Vergisi Kanunu İç Genelgeleri.

21.06.2006 Tarihli ve 26205 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan, 13.06.2006 Tarihli ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.

Kurumlar Vergisi Kanunu Tebliğleri.

06.01.1961 Tarihli ve 10700 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan, 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.

Gelir Vergisi Kanunu Tebliğleri.

Türk Vergi Kanunları Uygulamalarına İlişkin Özelgeler (Muktezalar) (1996-1998), T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1999.

10.01.1961 Tarihli ve 10703 Sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanan, 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

EKLER

EK 1. Gelir Vergisi Tevkifat Oranları

GELİR VERGİSİ TEVKİFAT ORANLARI (%)

TÜRÜ	İLGİLİ MADDE	ALT BENT	SON DURUM (2003/6577,2006/10731, 2006/11449 s.BKK'ları)
ÜCRET	94 / 1		103 ve 104 md
S.M.K	94 / 2	a	17
		b	20
TİC. KAZ. (yıl.yay.ınş.)	94 / 3		3
Telif, Pat.Sat.(Dar.Mük.)	94 / 4		20
		a	20
GMSİ	94 / 5	b	20
		c	20
		i	0
M.S.İ. (75/4) (Kâr Payı)	94 / 6/a	ii	10
		i	15
		ii	15
M.S.İ. (75/5) (Tahvil Faizi)	94 / 7	iii	15
		a	0
		b	0
		c	0
		d	10
		e	10
		f	-
M.S.İ. (75/7)	94 / 8/a	g	10
		aa	24
		ab	18
		ba	18
		bb	18
	94 / 8/b	bc	16
		bd	12
		be	7
		ca	8
		cb	18
	94 / 8/c	cc	16
		cd	12
		ce	7
		da	18
		db	0
M.S.İ. (75/12)	94 / 9	a	0
		b	18
		ca	18
		cb	16
		cc	12
MİLLİ PİY. SAT.& PAZARLAMACI	94 / 10	a	20
		b	20
ZİRAİ KAZANÇ	94 / 11/a	i	1
		ii	2
	94 / 11/b	i	2
		ii	4
	94 / 11/c	i	2
ii		4	
94 / 11/d		0	
PTT ACENTELİĞİ	94 / 12		20
ESNAF MUAF. YARARLANANLAR	94 / 13	a	2
		b	2
		c	5
		d	10
MSİ (75/14) (REPO KAZ.)	94 / 14		22
MSİ (75/15) (Bireysel Emeklilik)	94 / 15	a	15
		b	10
		c	5

GELİR VERGİSİ TEVKİFAT ORANLARI (%)

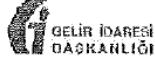
TÜRÜ	İLGİLİ MADDE	ALT BENT	SON DURUM (2003/6577 s.BKK) (2006/10731 s. BKK)
Türkiye Jokey Kulübünde organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine yapılan ve 2010 yılı sonuna kadar gelir vergisinden müstesna olan ticaret ödemeleri	Geç. 68		20
Halka açık şirketlerin 1.1.2006 tarihinden sonra iktisap edilen ve 1 yıldan daha kısa bir süre elde tutulmuş olan hisse senetlerinin Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar aracılığıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Çayrimenkul ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin satışı dahil) - Dar mükellef gerçek kişi - Tam mükellef gerçek kişi	Geç. 67/1 Geç. 67/1		0 10
Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin kar payları (yani bunların ilgili fona idaresinden sağlanan gelirler) - Dar mükellef gerçek kişi - Tam mükellef gerçek kişi	Geç. 67/1 Geç. 67/1		0 10
1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonolarının (eurobondlar hariç) Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar kanalıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar - Dar mükellef gerçek kişi - Tam mükellef gerçek kişi	Geç. 67/1 Geç. 67/1		0 10
Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler - Dar mükellef gerçek kişi - Tam mükellef gerçek kişi	Geç. 67/1 Geç. 67/1		0 10
1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nev'i tahvil ve Hazine bonolarının (eurobondlar hariç) faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler - Dar mükellef gerçek kişi - Tam mükellef gerçek kişi	Geç. 67/1,2 Geç. 67/1,2		0 10
Mevduat faizleri (TL ve döviz cinsinden)	Geç. 67/4		15
Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları ve katılım bankalarında ödenen kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları	Geç. 67/4		15
Menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler (repo gelirleri)	Geç. 67/4		15

KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFAT ORANLARI
(5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve Geçici 1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri Uyarınca Tam Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler İçin Geçerli Kesinti Oranları)

KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFAT ORANLARI
(5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 ve Geçici 1/4 ile GVK'nun Geçici 67'inci Maddeleri Uyarınca Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemeler İçin Geçerli Kesinti Oranları)

İlgili Madde	Açıklama	Oran	İlgili Madde	Açıklama	Oran
KVK 15/1-a	Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri	3	KVK 30/1-a	Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri	3
KVK15/1-b KVK Geç.1/4	Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri	20	KVK 30/1-b	Petrol arama faaliyetleri için yapılan serbest meslek kazancı ödemeleri	5
GVK Geç. 67/1,2	1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarının faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Eurobondlardan elde edilen hariç)	10	KVK 30/1-b	Diğer serbest meslek kazancı ödemeleri (Ücret ödemeleri dahil)	20
GVK Geç. 67/4	Mevduat faizleri (TL ve döviz cinsinden) (menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları tarafından elde edilen hariç)	15	KVK 30/1-c	Finansal kira ödemeleri	1
GVK Geç. 67/4	Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları (menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları tarafından elde edilen hariç)	15	KVK 30/1-c	Diğer gayrimenkul sermaye iratları	20
GVK Geç. 67/4	Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları (menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları tarafından elde edilen hariç)	15	GVK Geç. 67/1,2	1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarının faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler	0
GVK Geç. 67/4	Menkul kıymetlerin geri-alım (ters repo) veya satım (repo) taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlere (Repo Gelirleri) (menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları tarafından elde edilen hariç)	15	Geç. 67/4	Mevduat Faizleri (TL Döviz Cinsinden)	15
GVK Geç. 67/8	Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları - Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için - Bunların dışında kalanlar için	0	Geç. 67/4	Menkul kıymetlerin geri-alım ve satım taahhüdü ve iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlere (Repo Gelirleri)	15
KVK 15/2	Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden,	15	Geç. 67/4	Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları	15
GVK Geç.61 ve Geç. 69	24.04.2003 tarihinden önceki müracaatlara dayanarak alınmış olan yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan harcamalar dolayısıyla hak kazanılan yatırım indiriminden yararlanan (KV beyannamesi üzerinde indirilen) kısım	19,8	Geç. 67/4	Kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kar payları	15
GVK Geç. 67/1	Halka açık şirketlerin 1.1.2006 tarihinden sonra iktisap edilen ve 1 yıldan kısa bir süre ile elde tutulan hisse senetlerinin Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar aracılığıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Gayrimenkul ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin satışı dahil)	10	KVK 30/1-ç	Her nevi alacak faizleri - Yabancı Devletler, Uluslararası Kurumlar veya Yabancı Banka ve Kurumlardan Alınan Her Türü Krediler için Ödenecek Faizler - Diğerlerinden	0
GVK Geç. 67/1	Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin kar payları (yani bunların ilgili fona iadesinden sağlanan gelirler)	10	KVK 30/1-ç	GVK'nun 75/10'uncu maddesinde yazılı menkul sermaye iratları (Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri-yarıdaşında mukim factoring kuruluşlarına ödenen faizler)	10
GVK Geç. 67/1	1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarının (eurobondlar hariç) Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar kanalıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	10	KVK 30/1-ç	Diğer menkul sermaye iratları	15
GVK Geç.67/1	Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler	10	KVK 30/2	Ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığının bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaba ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden	20
GVK Geç.67/5	Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının GVK'nun Geçici 67'inci maddesinin 1, 2, 3 ve 4 numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri üzerinden, - Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için - Diğerleri için	0	KVK 30/3	Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımı sayılmaz) ve Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar paylarından,	15
			KVK 30/5	Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden	0
			KVK 30/6	Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarıldıkları tutar üzerinden	15
			GVK Geç. 67/1	Halka açık şirketlerin 1.1.2006 tarihinden sonra iktisap edilen ve 1 yıldan kısa bir süre ile elde tutulan hisse senetlerinin Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar aracılığıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar (Gayrimenkul ve menkul kıymet yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin satışı dahil)	0
			GVK Geç. 67/1	Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin kar payları (yani bunların ilgili fona iadesinden sağlanan gelirler)	0
			GVK Geç. 67/1	1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil (Devlet-özel sektör) ve Hazine bonolarının Türkiye'de faaliyette bulunan banka veya aracı kurumlar kanalıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar	0
			GVK Geç. 67/1	Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler	0
			KVK 30/7	Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesabın yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın	30

EK 3. Muhtasar Beyanname (GVK 94 üncü ve Geçici 67 nci Maddeleri ile KVK 15



MUHTASAR BEYANNAME

1003

(GVK 94 üncü ve Geçici 67 nci Maddeleri ile KVK 15 İnci ve 30 uncu Maddelerine Göre Yapılan Tevkifatlar İçin)

1 VERGİ Dairesi MÜDÜRLÜĞÜNE
2 İLÇE

YILI : AYLIK ÜÇ AYLIK
OCA ŞUB MAR NİS MAY HAZ
TEM AĞU EYL EKİ KAS ARA

V.D. KODU
(Vergi Dairesince Belirlenir)

3 Vergi Kimlik No (T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası yazılacaktır.)
4 E-Posta Adresi
5 Telefon No.
6 Soyadı
7 Adı Unvanı

TABLO - 1 MATRAH VE VERGİ BİLDİRİMİ

ÖDEMELERİN TÜR KODU (*)	ÖDEMELERİN GAYRISAFİ TUTARI (Türk Lirası)	(Kı)	GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ TUTARI (Türk Lirası)	(Kı)
8				8
9				9
10				10
11				11
12				12
13				13
14				14
15				15
16				16
17 TOPLAM	a		b	17

18-a Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5984 Sayılı Kanun Gereği Terkin Edilen Tutar (**)
18-b Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5225 Sayılı Kanun Gereği Terkin Edilen Tutar (**)
18-c Ücret Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatın 5745 Sayılı Kanun Gereği Terkin Edilen Tutar (**)

19 Terkin Sonrası Kalan Gelir Vergisi Tutarı (17b- (18a+18b+18c))

20 KVK 34/8 Maddesine Uygunca KVK 15/3 Maddesine Göre Yapılan Vergi Kesintisinden Mahsup Edilecek Kesinti Tutarları
21 Men Kayı,Yet.Fosforun İz Men. Kay. Yat. Ort. GVK Geç. Md. 97/8'e Göre Hesaplanacak Vergiya Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarları
22 Asgari Geçim İndiriminden Doğan Mahsup Edilecek Gelir Vergisi
23 Mahsup Edilecek Toplam Vergi (20+21+22)

ÇALIŞTIRILAN İŞÇİ SAYISI (**)
AYLIK 3 AYLIK
1.Ay 2.Ay 3.Ay
Asgari Ücretli
Diğer Ücretli
TOPLAM

TABLO - 2 TAHAKKUKA ESAS İCMAL CETVELİ

Vergi Tevkifatı (0803 / 0011) (Türk Lirası)	(Kı)	Tevkifata İlişkin Damga Vergisi (1046) (Türk Lirası)	(Kı)
1 Matrah (17a)		6 Ödenecek	
2 Tahakkuk Eden (18)			
3-a Mahsup (23)			
3-b Tecil Edilecek Tutar (****)			
4 Ödenecek (2-3a)		7 Ödenecek	
5 İade Edilecek (3a-2)			

VERGİ SORUMLUSUNUN
Adı ve Soyadı
İmzası
Tarih

BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN S.M. VEYA S.M.M.M.
Vergi Kimlik No
(T.C. vatandaşı olan gerçek kişilerde T.C. kimlik numarası yazılacaktır.)
E-Posta Adresi
Adı ve Soyadı
İmzası
Tarih

(*) Ödemelerin türlerine göre kodları ayrı sayfa/daki cetvelde belirtilmiştir.
(**) a- 5984 Sayılı Kanun uyarınca gelir vergisi stopajı tevkifatı ilişkin bildirimle (5) no.lu sabırdan yarar alan tutarların toplamı bu sabırdan gösterilecektir.
b- 8225 sayılı Kültür Yatırımları ve Girişimleri Tevki Kanunu uyarınca yapılacak terkin tutarları toplamı bu sabırdan gösterilecektir.
(**) 34/8 sayılı Kanunla ve 97/8 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilen 15/3 maddesine göre aylık beyanname verileri çalıştırılan işçi sayısı olarak belirlenmiştir.
(****) GVK 94 üncü maddesine göre aylık veya üç aylık beyanname verileri çalıştırılan işçi sayısı olarak belirlenmiştir.
(**) 1 seri no.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kurumu Genel Tebliği kapsamında tecil edilecek tutar. Aylık gelir vergisi tevkifat tutarlarına ilişkin bildirimler (g) subusunda yer alan tutarlardır.
OKUNAKLI VE BÜYÜK HARFLERLE DOLDURULACAKTIR
PARASIZDIR

TABLO - 3 ÜCRET VE ÜCRET SAYILAN ÖDEMELER İLE MENKUL SERMAYE İRATLARI DIŞINDA KALAN ÖDEMELERE AİT BİLDİRİM (*)					
ÖDEME YAPILANIN		ÖDEMENİN		KESİLEN VERGİ TUTARI	
Adı ve Soyadı: (Unvanı)	Vergi Dairesi ve Vergi Kimlik No.	Tür Kodu	Gayrisafi Tutarı (Türk Lirası)	(K)	(Türk Lirası) (K)
Adresi					

TABLO - 4 ÖDEMELERİN TÜRÜNE GÖRE KOD CETVELİ					
ÖDEME VE KAZANÇLARIN TÜRÜ		KODU	ÖDEME VE KAZANÇLARIN TÜRÜ		KODU
ÜCRET	Asgari Ücret (GVK Md. 84/1)	011	SERBEST MEŞEK	GVK'nın 75/15 inci Maddesinde (a) Alt Bendinde Yer Alan Ödemeler (GVK Md. 84/1-a)	131
	Diğer Ücretler ve Ücret Sayılan Ödemeler (GVK Md. 84/1)	012		GVK'nın 75/15 inci Maddesinde (b) Alt Bendinde Yer Alan Ödemeler (GVK Md. 84/1-b)	132
SERBEST MEŞEK	13 üncü Madde Kapsamında Diğer Ödemeler (GVK Md. 84/2-a)	021	SERBEST MEŞEK	GVK'nın 75/15 inci Maddesinde (c) Alt Bendinde Yer Alan Ödemeler (GVK Md. 84/1-c)	133
	Diğer Serbest Meşek Kazançları (GVK Md. 84/2-b)	022			
YILLARA YATIRIM İNŞAAT	Birlik, Fakülte Takımı Yılına Yatırım İnşaat ve Onarım İşleri Dolayısıyla Yapılan Harakata Ödemeler (GVK Md. 94/3)	031	DİĞER ÖDEMELER	Telif ve Patent Hakları Satış, Devir, İstisna ve Diğer Miktarlı Telif Haklarına Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/4)	141
	Birlik Fakülte Takımı Yılına Yatırım İnşaat ve Onarım İşleri ile Ulaştırma Kurumlarına Yapılan Harakata Ödemeleri (GVK Md. 101/1-a)	032		Maliyet İhtisabı İncelemesi Çerçevesinde Satılan ve Diğer İşletmelerden Alınan Bu Nitelikteki Biletlerin Satışına Yapılan Komisyon, Prim ve Ödemeler (GVK Md. 84/10-a)	142
MİRA	70 üncü Maddeye Yatırımlar ve Halkın Yatırımlarına Karşılıklı Yatırım Ödemeleri (GVK Md. 94/2)	041	DİĞER ÖDEMELER	4077 ve Kanuna Göre Kapsam Dışındaki Kurumların Tüzel ve Fiziksel Kişilere Yapılan Komisyon, Prim ve Ödemeleri (GVK Md. 94/10-b)	143
	70 üncü Maddeye Yatırımlar ve Halkın Yatırımlarına Karşılıklı Yatırım Ödemeleri (GVK Md. 94/2)	042		PTT Acenteliği Yapılan ve Bu Faaliyetleri Nedeniyle Ödemeler Konseyi Bedeli (GVK Md. 84/12)	144
YATIRIM FONU VEYA ÖRT. KAZANÇLARI	Men Kıymetli Yatırım Fonu ve Ort. Payları Kazançları (GVK Geç. Md. 67/8)	052	DİĞER ÖDEMELER	Emisyon Masraflarından Yararlanılan Maliyet ve Hizmet Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/13-a, c, d)	145
	Akın ve Kayımla Medyanın Yatırım Fonu veya Ort. Payları Kazançları (GVK Md. 15/6)	053		Banka Masraflarından Yararlanılan Hukuki Mali Alımları Karşılığında Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/13-b)	146
YATIRIM FONU VEYA ÖRT. KAZANÇLARI	Çayır, Orman Yatırım Fonu veya Ort. Kazançları (GVK Md. 15/5)	054	DİĞER ÖDEMELER	Diğerleri	161
	Gayrimenkul Yatırım Fonu veya Ort. Kazançları (GVK Md. 15/5)	055			
KURUMLARIN DAĞITILIRI KAR PAYLARI	Konut Finansman Fonu ve Varlık Finansmanı Fonu Kazançları (GVK Geç. Md. 67/3)	056	YILLARA YATIRIM İNŞAAT	Har Müktefel Kurumlarda Birlik Fakülte Takımı Yılına Yatırım İnşaat ve Onarım İşleri Dolayısıyla Yapılan Harakata Ödemeler (GVK Md. 94/3)	221
	Tam Müktefel Kurumlar Tarafından, Tam Müktefel Çeşitli Kurumlar, Gelen ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	061		SERBEST MEŞEK	Fiziki Anonim Faaliyetleri İçin Yapılan Serbest Meşek Kazançları (GVK Md. 30/1-a)
KURUMLARIN DAĞITILIRI KAR PAYLARI	Tam Müktefel Kurumlar Tarafından, Tam Müktefel Çeşitli Kurumlar, Gelen ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	062	SERBEST MEŞEK		Diğer Serbest Meşek Kazançları (GVK Md. 30/1-a)
	Vergilerden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 15/2)	065		DİĞER ÖDEMELER	Finansal Kurumlar Kapsamındaki Gayrimenkul Sermaye İratları (GVK Md. 30/1-c)
YAT. İND.	Yatırım İhtisabından Yatırımların Kazançları (GVK Geç. Md. 6)	071	DİĞER ÖDEMELER		Diğer Gayrimenkul Sermaye İratları (GVK Md. 30/1-c)
HER NEVI TAHVİL FAZLİLERİ	Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Fazlileri ve Toplu Konut İdareleri ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	081		KAR PAYLARI HARİCİ MENKUL SERMAYE İRATLARI	Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Fazlileri ve Toplu Konut İdareleri ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)
	Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Fazlileri ve Toplu Konut İdareleri ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	082	Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Fazlileri ve Toplu Konut İdareleri ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)		252
	Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Fazlileri ve Toplu Konut İdareleri ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	083	Wendell Fazlileri (GVK Geç. Md. 67/4)		253
ZİRRA MAAKULLER VE HİZMETLER	Ticarət Kurumlarında Tesadüf Etkisiyle Bulunan Anonim Hisseler ve Bunların Müktefel Bekletme ve Süresi İçerisinde Müktefel İlgili Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/11-a)	091	KAR PAYLARI HARİCİ MENKUL SERMAYE İRATLARI	Fazlile Olarak Kredi Verilere Ödenen Kar Payları ve Ziraat Ziraat Örtülü Belgesi ve Katılım Bankalarında Kar ve Ziraat Kurumları Haricinde Ödenen Kar Payları (GVK Geç. Md. 67/4)	254
	Ticari Kurumlarında Tesadüf Etkisiyle Bulunan Anonim Hisseler ve Bunların Müktefel Bekletme ve Süresi İçerisinde Müktefel İlgili Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/11-a)	092		GVK'nın 75/15 üncü Maddesinde Yatırımların Sermaye İratları (GVK Md. 30/1-c)	266
	Ticari Kurumlarında Tesadüf Etkisiyle Bulunan Anonim Hisseler ve Bunların Müktefel Bekletme ve Süresi İçerisinde Müktefel İlgili Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/11-a)	093		Repo Gelirleri (GVK Geç. Md. 67/4)	267
	Ticari Kurumlarında Tesadüf Etkisiyle Bulunan Anonim Hisseler ve Bunların Müktefel Bekletme ve Süresi İçerisinde Müktefel İlgili Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/11-a)	094		Diğer Menkul Sermaye İratları	268
MİRAS FAZLİLERİ	Ziraat Kurumlarında Tesadüf Etkisiyle Bulunan Anonim Hisseler ve Bunların Müktefel Bekletme ve Süresi İçerisinde Müktefel İlgili Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/11-a)	095	KURUMLARIN DAĞITILIRI KAR PAYLARI	Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Fazlileri ve Toplu Konut İdareleri ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	262
	Ziraat Kurumlarında Tesadüf Etkisiyle Bulunan Anonim Hisseler ve Bunların Müktefel Bekletme ve Süresi İçerisinde Müktefel İlgili Yapılan Ödemeler (GVK Md. 94/11-a)	096		Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Fazlileri ve Toplu Konut İdareleri ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	263
MİRAS FAZLİLERİ	TL Miraslı Hesaplarına Verülen Fazliler (GVK Geç. Md. 67/4)	101	DİĞER ÖDEMELER	Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Fazlileri ve Toplu Konut İdareleri ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	264
	Devlet Tahvilatı Hesaplarına Verülen Fazliler ve Katılım Bankalarında Devlet Kurumları Hesaplarına Ödenen Kar Payları (GVK Geç. Md. 67/4)	102		Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Fazlileri ve Toplu Konut İdareleri ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	265
FAZLİLE OLARAK VERİLEN MENKUL SERMAYE İRATLARI	Fazlile Olarak Kredi Verilere Ödenen Kar Payları ve Ziraat Ziraat Örtülü Belgesi ve Katılım Bankalarında Kar ve Ziraat Kurumları Haricinde Ödenen Kar Payları (GVK Geç. Md. 67/4)	111	DİĞER ÖDEMELER	Tam Müktefel Kurumlar Tarafından, Tam Müktefel Çeşitli Kurumlar, Gelen ve Kurumlar Vergisi Müktefel Ödemelerine ve Gelen Vergilerinden Muaf Olarak Dağıtılan 75 üncü Maddesinde (1), (2) ve (3) Numaralı Benzerinde Sayılan Kar Payları (GVK Md. 94/2-b)	271
	Repo Gelirleri (GVK Geç. Md. 67/4)	121		Diğer Menkul Sermaye İratları	284

(*) Bu bildirimde yer alan bilgilerin doğruluğundan bildiren, sorumlu kişi veya kişilerdir.
 (**) 882 sayılı Yasa ile Mesaj Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toprak Kurumlarının Kurulması Hakkında Kanunla Madde 16'nın 1995/104 ve 1995/105 sayılı hükümlerinde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılan ödemeler bu bildirimde yer almaz.
 (***) 882 sayılı Kanun'un 13 üncü maddesindeki diğer hükümlerle düzenlenmiş olan diğer ödemeler için yapılan ödemeler bu bildirimde yer almaz.

EK 4. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsup Dilekçesi Örneği

MAHSUP DİLEKÇESİ (*)

..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ'NE
İSTANBUL

Ek-2
Sayfa No:1

ADI SOYADI/UNVANI									
VERGİ KİMLİK NUMARASI (TCK NO)									
BAGLI OLDUĞU VERGİ DAİRESİ									
BABA ADI									

BEYANNAMENİN AIT OLDUĞU YIL	
TARİH	

Daireniz nezdinde, yılında ödediğimiz toplam TL (.....)..... iade alacağımız doğmuştur. Söz konusu alacağımızın aşağıda yer alan dönemi (.....) stopaj (.....) borcumuza mahsubunu arz ederiz .

İmza/Kaşe

Vergi Dairesi Evrak Kayıt No:.....

TEVKİFATI YAPANIN VERGİ KİMLİK NUMARASI	MAHSUBEN İADESİ TALEP EDİLEN		TUTARI
	TEVKİFATIN TÜRÜ	GEÇİCİ VERGİNİN DÖNEMİ	
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
TOPLAM			

(*) Çoğaltılarak kullanılabilir

(**) Mahsup talep edilen vergi borçlarının gösterilmemesi halinde mahsup işlemi, 6183 sayılı kanunun 47 nci maddesi kapsamında yapılacaktır.

(***) Vadesi geçmiş borcun bulunmaması halinde mahsup işlemi vergi dairelerince doğacak vergi borçlarına yapılacaktır.

(****) Üçüncü kişilerin/kurumların borçlarına mahsup talep edilmesi halinde, bunlara ilişkin bilgiler Tablo III kısmında gösterilecektir.

EK 5. Yürürlükte Bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

YÜRÜRLÜKTE BULUNAN ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI (12.01.2010)						
	Taraf Devlet	Anlaşmanın İmza Edildiği Tarihi	Yayımlandığı Resmi Gazete Tarihi No	Yürürlük Tarihi	Vergiler Açısından Uygulanmaya Başlandı Tarihi	
1)	Avusturya	03/11/1970	01.08.1973 - 14612	24/09/1973	01/01/1974	
	Avusturya(Revize)	28/03/2008	26.06.2009 - 27270	01/10/2009	01/01/2010	
2)	Norveç	16/12/1971	21.12.1975 - 15445	30/01/1976	01/01/1977	
3)	Güney Kore	24/12/1983	02.10.1985 - 18886	25/03/1986	01/01/1987	
4)	Ürdün	06/06/1985	15.07.1986 - 19165	03/12/1986	01/01/1987	
5)	S.Arabistan (Hava Taşımı)	11/01/1989	02.07.1990 - 20566	09/08/1990	01.01.1987	(1)
6)	Tunus	02/10/1986	30.09.1987 - 19590	28/12/1987	01/01/1988	
7)	Romanya	01/07/1986	21.08.1988 - 19906	15/09/1988	01/01/1989	
8)	Hollanda	27/03/1986	22.08.1988 - 19907	30/09/1988	01/01/1989	
9)	Pakistan	14/11/1985	26.08.1988 - 19911	08/08/1988	01/01/1989	
10)	İngiltere	19/02/1986	19.10.1988 - 19964	26/10/1988	01/01/1989	
11)	Finlandiya	09/05/1986	30.11.1988 - 20005	30/12/1988	01/01/1989	(2)
12)	K.K.T.C.	22/12/1987	26.12.1988 - 20031	30/12/1988	01/01/1990	
13)	Fransa	18/02/1987	10.04.1989 - 20135	01/07/1989	01/01/1990	(3)
14)	Almanya	16/04/1985	09.07.1986 - 19159	31/12/1989	01.01.1990	
15)	İsviç	21/01/1988	30.09.1990 - 20651	18/11/1990	01/01/1991	(4)
16)	Belçika	02/06/1987	15.09.1991 - 20992	08/10/1991	01.01.1992	
17)	Danimarka	30/05/1991	23.05.1993 - 21589	20/06/1993	01/01/1991	
18)	İtalya	27/07/1990	09.09.1993 - 21693	01/12/1993	01/01/1994	
19)	Japonya	08/03/1993	13.11.1994 - 22110	28/12/1994	01/01/1995	
20)	B.A.E.	29/01/1993	27.12.1994 - 22154	26/12/1994	01.01.1995	(5)
21)	Macaristan	10/03/1993	25.12.1994 - 22152	09/11/1995	01/01/1993	
22)	Kazakistan	15/08/1995	08.11.1996 - 22811	18/11/1996	01/01/1997	
23)	Makedonya	16/06/1995	07.10.1996 - 22780	28/11/1996	01/01/1997	
24)	Amavutluk	04/04/1994	05.10.1996 - 22778	26/12/1996	01/01/1997	

57)	Suriye	06/01/2004	28.06.2004 - 25906	21/08/2004	01/01/2005
58)	Tayland	11/04/2002	08.01.2005 - 25694	13/01/2005	01/01/2006
59)	Lüksemburg	09/06/2003	08.01.2005 - 25694	18/01/2005	01/01/2005
60)	Estonya	25/08/2003	04.07.2004 - 23512	21/02/2005	01/01/2005
61)	İran	17/06/2002	09.10.2003 - 25254	27/02/2005	01/01/2005
62)	Fas	07/04/2004	22.06.2005 - 25853	18/07/2006	01/01/2007
63)	Lübnan	12/05/2004	17.08.2006 - 26262	21/08/2006	01/01/2007
64)	Güney Afrika Cumhuriyeti	03/03/2005	20.11.2006 - 26352	06/12/2006	01/01/2007
65)	Portekiz	11/05/2005	15.12.2006 - 26377	18/12/2006	01/01/2007
66)	Sırbistan-Karadağ	12/10/2005	08/08/2007 - 26607	10/08/2007	01/01/2008
67)	Etiyopya	02/03/2005	09/08/2007 - 26608	14/08/2007	01/01/2008
68)	Bahreyn	14/11/2005	21.08.2007 - 26620	02/09/2007	01/01/2009
69)	Katar	25/12/2001	05.02.2008 - 26778	11/02/2008	01.01.2009
70)	Bosna Hersek	16/02/2005	08.04.2007 - 26487	18.09.2008	01.01.2009
71)	S.Arabistan	09/11/2007	03.02.2009 - 27130(M)	01/04/2009	01/01/2010
(1) Anlaşma yalnızca Akit Devletlerin hava taşımacılık faaliyetleri dolayısıyla alınan vergilere uygulanacaktır.					
(2) Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (h) bendinin 2 nci fıkrası, 11 nci maddesinin 3 üncü fıkrasının (c) bendi ve 14 üncü maddesinin 2 nci fıkrası gereğince bir Akit Devlette vergilendirilmeyecek olan kazanç ve iratlar hakkında 1.1.1987 tarihinden itibaren başlayan vergilendirilme dönemleri için yürürlüğe girmiştir.					
(3) Anlaşmanın deniz ve hava taşımacılığına ilişkin hükümleri 1.1.1983 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır.					
(4) Anlaşma uçakların uluslararası trafikte işletilmesinden sağlanan kazançlar yönünden 1.1.1987 tarihinden itibaren elde edilen gelirler üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.					
(5) Anlaşma hava taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ile bu kazançlar için açtırılan mevduat hesabı dolayısıyla elde edilen faiz gelirleri için 1.1.1988 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					
(6) Anlaşma hükümleri müteahhidlik yönünden 17.08.1995; diğer hükümler yönünden ise 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanacaktır.					

Ek 6. FAİZ VE GAYRİMADDİ HAK BEDELLERİ ÜZERİNDEN KAYNAK DEVLETTE ALINACAK VERGİ ORANLARI

TARAF DEVLET	FAİZ (%)	GAYRİMADDİ HAK BEDELİ (%)
1.AVUSTURYA	15	10
AVUSTURYA (REVİZE)	&5 (Oesterreichische Kontrollbank AG ya da amacı ihracatı teşvik etmek olan benzeri bir Türk kamu kuruluşu tarafından ihracatı teşvik amacıyla verilmesi, garanti edilmesi ya da sigortalanması durumunda) &10 (Faiz bir banka tarafından elde edilmişse) &15 (Tüm diğer durumlarda)	10
2.NORVEÇ	15	10
3.GÜNEY KORE	10 (iki yılı aşan borçlarda ve alacak taleplerinde) 15 (diğerlerinde)	10
4.ÜRDÜN	10	12
5.TUNUS	10	10
6.ROMANYA	10	10
7.HOLLANDA	10 (iki yılı aşan kredilerde) 15 (diğerlerinde)	10
8.PAKİSTAN	10	10
9.İNGİLTERE	15	10
10.FİNLANDİYA	15	10
11.KKTC	10	10
12.FRANSA	15	10
13.ALMAN YA	15	10
14.İSVEÇ	15	10
15.BELÇİKA	15	10
16.DANİMARKA	15	10
17.İTALYA	15	10
18.JAPONYA	10 (kredi finans kurumlarından alınmış ise) 15 (diğer durumlarda)	10
19.B.A.E	10	10
20.MACARİSTAN	10	10
21.KAZAKİSTAN	10	10
22.MAKEDONYA	10	10

23.ARNAVUTLUK	10	10
24.CEZAYİR	10	10
25.MOĞOLİSTAN	10	10
26.HİNDİSTAN	10 (finansal kurum veya banka tarafından verilen herhangi bir borca karşılık ödeniyorsa)	15
	15 (diğer durumlarda)	
27.MALEZYA	15	10
28.MISIR	10	10
29.Ç.H.C	10	10
30.POLONYA	10	10
31.TÜRKMENİSTAN	10	10
32.AZERBAYCAN	10	10
33.BULGARİSTAN	10	10
34. ÖZBEKİSTAN	10	10
35. A.B.D.	10 (faiz banka, finansal veya tasarruf kuruluşları ile sigorta şirketlerince verilen kredilerden kaynaklanıyorsa)	5 -10
	15 (diğer durumlarda)	
36. BEYAZ RUSYA	10	10
37. UKRAYNA	10	10
38. İSRAİL	10	10
39. KUVEYT	10	10
40. RUSYA	10	10
41. SLOVAKYA	10	10
42. ENDONEZYA	10	10
43. LİTVANYA	10	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) 10 (diğer durumlarda)
44. HIRVATİSTAN	10	10
45. MOLDOVA	10	10
46. SİNGAPUR	7,5 (her hangi bir finansal kurum tarafından alınan faizler için)	10
	10 (diğer durumlarda)	
47. KIRGIZİSTAN	10	10
48. TACİKİSTAN	10	10
49.ÇEK CUMHURİYETİ	10	10
50.BANGLADEŞ	10	10

51.LETONYA	10	5 (Sınai, ticari ve bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığı ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) 10 (tüm diğer durumlarda)
52.İSPANYA	10 (faiz bir banka tarafından verilen herhangi bir borçtan kaynaklanıyorsa veya sözkonusu faiz, ticari eşya veya ekipmanın bir Akit Devlet teşebbüsüne kredili olarak verilmesi karşılığında ödeniyor ise) 15 (tüm diğer durumlarda)	10
53.SUDAN	10	10
54.SLOVENYA	10	10
55.SURİYE	10	15 (patent, alameti farika, desen veya model, plan, gizli formül ya da üretim yöntemi veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için) 10 (sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının kullanımı veya kullanım hakkı için)
56.YUNANİSTAN	12	10
57)TAYLAND	10 (sigorta şirketi dahil herhangi bir finansal kurum tarafından alınmış ise) 15 (diğer durumlarda)	15
58)LÜKSEMBURG	10 (iki yılı aşan borçlanmalarda) 15 (diğer durumlarda)	10
59) ESTONYA	10	5 (sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanım hakkı karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarının) 10 (tüm diğer durumlarda)
60) İRAN	10	10
61. FAS	10	10
62. LÜBNAN	10	10
63. GÜNEY AFRİKA C.	10	10

64) PORTEKİZ	10 (iki yılı aşan borçlanmalarda) 15 (diğer durumlarda)	10
65. SIRBİSTAN VE KARADAĞ	10	10
66. ETİYOPYA	10	10
67. BAHREYN	10	10
68. KATAR	10	10
69. BOSNA HERSEK	10	10
70. SUUDİ ARABİSTAN	10*	10

* Anlaşmada faiz yerine "alacaktan kaynaklanan gelir" olarak düzenlenmiştir.

Ek 7. İKİLİ ANLAŞMALARDAKİ TEMETTÜ ORANLARI

TARAF DEVLET	SERMAYE PAYI (%)	VERGİ ORANI (%)
1.AVUSTURYA	25'den fazla ise	25
	25'den az ise	35
AVUSTURYA (REVİZE)	Türkiye için;	
	a) 25'den fazla ise (Avusturya'da vergiden istisna edilmesi koşuluyla)	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
	Avusturya için;	
	a)25'den fazla ise	5
	b) Tüm diğer durumlarda	15
2.NORVEÇ	25'den fazla ise Türkiye'de	25
	Norveç'de	20
	25'den az ise Türkiye'de	30
	Norveç'de	25
3.GÜNEY KORE	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
4.ÜRDÜN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
5.TUNUS	25'den fazla ise	12
	25'den az ise	15
6.ROMANYA	-	15
7.HOLLANDA (*)	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
8.PAKİSTAN	25'den fazla ise	10
	25'den az ise	15
9.İNGİLTERE	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20
10.FİNLANDİYA	25'den fazla ise	15
	25'den az ise	20

11.KKTC	25'den fazla ise 25'den az ise	15 20
12.FRANSA	10'dan fazla ise 10'dan az ise	15 20
13.ALMANYA	10'dan fazla ise 10'dan az ise	15 20
14.İSVEÇ	25'den fazla ise 25'den az ise	15 20
15.BELÇİKA (**)	10'dan fazla ise 10'dan az ise	15 20
16.DANİMARKA	25'den fazla ise 25'den az ise	15 20
17.İTALYA	-	15
18.JAPONYA	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
19.B.A.E (***)	25'den fazla ise 25'den az ise	10 12
20.MACARİSTAN	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
21.KAZAKİSTAN	-	10
22.MAKEDONYA	25'den fazla ise 25'den az ise	5 10
23.ARNAVUTLUK	25'den fazla ise 25'den az ise	5 15
24.CEZAYİR	-	12
25.MOĞOLİSTAN	-	10
26.HİNDİSTAN	-	15

27.MALEZYA	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
28.MISIR	25'den fazla ise 25'den az ise	5 15
29.Ç.H.C.	-	10
30.POLONYA	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
31.TÜRKMENİSTAN	-	10
32.AZERBAYCAN	-	12
33. BULGARİSTAN	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
34. ÖZBEKİSTAN	-	10
35. A.B.D	10'dan fazla ise 10'dan az ise	15 20
36. BEYAZ RUSYA	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
37. UKRAYNA	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
38. İSRAİL	-	10
39. KUVEYT	-	10
40. RUSYA	-	10
41. SLOVAKYA	25'den fazla ise 25'den az ise	5 10
42. ENDONEZYA	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15

43. LİTVANYA	Tüm durumlarda	10
44. HIRVATİSTAN	Tüm durumlarda	10
45. MOLDOVA	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
46. SİNGAPUR	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
47. KIRGIZİSTAN	-	10
48. TACİKİSTAN	-	10
49. ÇEK CUMHURİYETİ	-	10
50. BANGLADEŞ	-	10
51. LETONYA	-	10
	Türkiye için ;	
52. İSPANYA	a) % 25'den fazla ise(5inci fıkrada belirtilen şekilde vergiye tabi tutulmuş olan kazançlardan ödenen temettülerden) b)Tüm diğer durumlarda İspanya için ;	5 15 5
	a) % 25'den fazla ise b)Tüm diğer durumlarda	15
53. SUDAN	-	10
54. SLOVENYA	-	10
55. SURİYE	-	10

56.YUNANİSTAN	-	15
57.TAYLAND	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
58.LÜKSEMBURG	Türkiye için ; a) % 25'den fazla ise b)Tüm diğer durumlarda Lüksemburg için ; a) % 25'den fazla ise b)Tüm diğer durumlarda	10 20 5 20
59) ESTONYA	-	10
60) İRAN	25'den fazla ise 25'den az ise	15 20
61) FAS	25'den fazla ise 25'den az ise	7 10
62) LÜBNAN	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
63) GÜNEY AFRİKA CUM.	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
64) PORTEKİZ	25'den fazla ise 25'den az ise	5 15
65) SIRBİSTAN VE KARADAĞ	25'den fazla ise 25'den az ise	5 15
66) ETİYOPYA	-	10
67) BAHREYN	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
68) KATAR	25'den fazla ise 25'den az ise	10 15
69) BOSNA HERSEK	25'den fazla ise 25'den az ise	5 15

70) SUUDİ ARABİSTAN	a) 20'den fazla ise (bir şirketse veya Merkez Bankası veya tamamı devlete ait bir tüzel kişi ise)	5
	b)Tüm diğer durumlarda	10

(*) Protokol hükümlerine göre Hollanda'da iştirak kazançları uygulandığı sürece vergi oranı azami Holanda'da % 5, Türkiye'de % 10 olacaktır.

(**) Protokol hükümlerine göre Belçika'da azami % 5, Türkiye'de %10 olarak uygulanacaktır.

(***) Temettü elde edenin diğer Akit Devletin Hükümeti veya tamamı diğer Akit Devlete veya politik alt bölümlerine, mahalli idarelerine ait bir kamu kuruluşu ait olması halinde % 5.

EK 8. Katma Değer Vergisi Tevkifat Listesi

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU TEVKİFAT LİSTESİ

KDV TEVKİFATINA TABİ TESLİM VEYA HİZMETLER	TEVKİFAT ORANI (Hesaplanan KDV'nin)	KDV TEVKİFATI YAPMAK ZORUNDA OLANLAR	KDV TEBLİĞİ
Gayrimenkul Haric GVK'nın 70. Maddesinde Sayılan Mal ve Hizmetin Kiralana İşlemleri	% 100'ü	Gerçek Usulde KDV'ye Tabi Kiracılar (Kira veren gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmadığı ancak kiracının gerçek usulde KDV mükellefi olduğu hallerde)	30 ve 31
Profesyonel (Futbol Haric) Veya Amatör Spor Kulüplerine Oynayanların Formalarında Gösterilmek, Sahalara Veya Kınıplara Ait Bina, Aşa, Arazî Gibi Yerlerde Duvarlara Yazılmak, Panolar Olarak Yedeklenmek, Dergi, Kitap Gibi Yazılı Esaslarla Yayınlanmak Üzere ve Benzeri Şekillerde Verilen Reklamlar	% 100'ü	Reklam Verenler (Reklam alanların gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmadığı hallerde)	30
GVK'nın 18. Maddesi Kapsamına Giren İşlemler	% 100'ü	GVK'nın 94. Maddesinde Sayılan Kişi ve Kuruluşlar (Sadece GVK'nın 18. maddesindeki işlemlerinin tamamını 94. maddede sayılanlara yaparlarda)	19
Lisansız Depoculuk İşlemlerinde	% 100'ü	Lisansız Depo İşleticileri	KDVK Md.9
KDV İstisnasından Vazgeçenlerin Hurdalı veya Alık Metal, Plastik, İsaçık, Kaçuk, Kağıt ve Cam Teslimleri (*)	% 90'ı	Hurdalı ve Alıkları Satın Alanlar	91 (ayrıca bcz. 51, 53, 59, 70, 81, 85, 86, 89, 91, 97)
Hurdalı Metalden Elde Edilen Kütüphane Teslimi	% 90'ı	Aliciler	110
Hurdalı ve Alık Plastikten Elde Edilen Ürünler (*)	% 90'ı	Aliciler	97
Hurdadan Elde Edilenler Dışındaki Bakır, Alüminyum ve Çinko Külçe Teslimleri (*) (****)	% 90'ı	Aliciler	95, 104
Bakır, Alüminyum ve Çinko Ürünlerin Teslimleri (*) (****)	% 90'ı	Aliciler	96, 104
Tekstil ve Konfeksiyon Sektöründeki Fason Hizmetler	% 12'si	Fason İş Yapımlar	107 (ayrıca bcz. 51, 53, 56)
KDV Ödenmeden Yurtdışından Gelen Akaryakıtların Teslimi	% 30'ü	Alım Yapan Gerçek Usulde KDV Mükellefleri ile Kamu Kurum ve Kuruluşları	88, 85
Yapı Denetim Hizmetleri (*)	1/2'si	Tüm KDV Mükellefleri ile 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (*)	93 ve 99
Ulaştırması Gözetim Şirketleri Tarafından İfa Edilen Gözetim Hizmetleri (*)	1/2'si	91 No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (**)	91, 93
Yapım İşleri ve Bu İşle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Eriş-Proje Hizmetleri (*)	1/6'sı	91 No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (**)	91, 92, 95, 99
Temizlik Hizmetleri (*)	2/3'ü	91 No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (**)	91, 92, 95
Bahçe ve Çevre Bakım Hizmetleri (*)	1/2'si	91 No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (*)	91, 95
Yemek Servis Hizmetleri (*)	1/2'si	91 No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (**)	91, 95
Makine, Teçhizat, Donatılar ve Taahhüt Altı Teslim, Bakım ve Onarım Hizmetleri (*)	1/3'ü	91 No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (**)	91, 95
Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri (*)	1/2'si	91 No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (**)	91, 93, 99
İşgücü Hizmetleri (**)	% 90'ı	İşgücü Hizmetleri Alan KDV Mükellefleri ile 91 No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (**)	96, 97
Özel Güvenlik Hizmetleri (*)	4/5'i	Tüm KDV Mükellefleri	104
Büyük ve Küçükbaş Hayvan Etlerinin (Sakatat ve Bağırsak Dahil) Teslimi (*) (****)	1/2'si	Alım Yapan Tüm KDV Mükellefleri ile 91 No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde Sayılan Kurum ve Kuruluşlar (**)	108, 110
Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Hain Post ve Deri Teslimleri (*) (****)	9/10'u	Aliciler	107-108
Turizm Acentası, Rehber vb. lere Ödenen Komisyonlarda	2/3'ü	Komisyonu Ödeyen İşlemler	110

(*) Her bir işlemin beşli Vergi Usul Kanunu'na göre o yıl için geçerli tutara düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı 2010 yılı için KDV dahil 680 TL olduğundan, bu yılın sonuna kadar KDV ile birlikte 680 TL'yi geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait KDV'nin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalarına ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır.

(**) 91 Numaralı KDV Genel Tebliğ'in (A/2) Bölümünde sayılan Kurum ve Kuruluşlar Şunlardır: Genel bütçeye dahil idareler, katma bütçe idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birimler, diğer sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurum ve kuruluşları ile ilgili kuruluşlar, üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç), kanunla kurulan veya tüzel kişiliği hali emvili ve yardım sandıkları, bankalar, kamu idaresi teşebbüsleri (kanun dışı devlet teşebbüsleri), özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, hisse senetleri İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kote edilmiş şirketler (bunlar yalnızca "yapım işleri", "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" özel güvenlik hizmetleri ile "yemek servis hizmetleri"ne ait KDV'yi tevkifata tabi tutulacaktır.), yabancı fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte kurum, kuruluş ve işlemler. (Bunların birbirlerine karşı ifa ettikleri söz konusu hizmetlerde KDV tevkifatı yapılmayacaktır.)

(***) 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ'in (A) bölümüne göre hizmet alanlarında tevkifat uygulanması gereken kurum, kuruluş ve işlemlerde işgücü hizmeti verilmeli hâlinde işgücü hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi olmayacaktır.

(****) KDV Kanunu'nun 1711. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların (tarımsal amaçlı kooperatifler hariç), sermayelerinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait işlemlerinin ve özelleştirme kapsamındaki kuruluşların bu kapsamdaki işlemlerinde tutarına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacaktır.

EK 9.2 Numaralı KDV Beyannamesi (Vergi Sorumluları İçin)



KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ (Vergi Sorumluları İçin)

1015 B

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE
İL-İLÇE

VERGİLENDİRME DÖNEMİ YILI :

OCA	ŞUB	MAR	NIS	MAY	HAZ
TEM	AĞU	EYL	EKI	KAS	ARA

V.D.KODU
(Vergi Dairesince Doldurulacaktır)

2

VERGİ SORUMLUSUNUN

1 Vergi Kimlik Numarası [] 2 T.C. Kimlik No. []
3 E-Posta Adresi [] Telefon No: []
4 Soyadı (Unvanı) []
5 Adı []

TABLO - 1 TAM TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM

Matrah		KDV Oranı (%)	Vergi	
(Yeni Türk Lirası)	(YKr)		(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
6	[]	[]	7	[]
8	[]	[]	9	[]
10	[]	[]	11	[]
12	[]	[]	13	[]
14	Matrah Toplamı (6+8+10+12)			
15	Vergi Toplamı (7+9+11+13)			

TABLO - 2 KISMİ TEVKİFAT UYGULANAN İŞLEMLERE AİT BİLDİRİM

Matrah		KDV Oranı (%)	Tevkifat Oranı (%)	Vergi	
(Yeni Türk Lirası)	(YKr)			(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
16	[]	[]	[]	17	[]
18	[]	[]	[]	19	[]
20	[]	[]	[]	21	[]
22	[]	[]	[]	23	[]
24	[]	[]	[]	25	[]
26	[]	[]	[]	27	[]
28	Matrah Toplamı (16+18+20+22+24+26)				
29	Vergi Toplamı (17+19+21+23+25+27)				
30	Toplam KDV Matrahı (14+28)				
31	Tevkif Edilen KDV Toplamı (15+29)				
32	İlave Edilecek KDV				
33	Ödenmesi Gereken KDV (31+32)				

34 BEYANNAMENİN HANGİ SIFATLA VERİLDİĞİ
Vergi Sorumlusu Mirasçı Kanuni Temsilci (Veli, Vasi Kayyum)
T.C. Kimlik No / Vergi Kimlik No. []
(Kanuni Temsilci)
Adı ve Soyadı []
İmzası []
Tarih []

35 BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN S.M. VEYA S.M.M.M.
T.C. Kimlik No/Vergi Kimlik No []
E-Posta Adresi []
Adı ve Soyadı []
İmzası []
Tarih []

MAVİ VEYA SİYAH SİYAH TÜKENMEZ KALEMLE OKUNAKLI VE BÜYÜK HARFLERLE DOLDURULACAKTIR.
PARASIZDIR

www.gib.gov.tr

Örnek No. : 1935-g

D.M.O. Basım Müessesesi - 2006

EK 11. Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1988-2009)

**TABLO 57
GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI
(1988 - 2009)
(BİN TL)**

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ		GELİR VERGİSİ		KURUMLAR VERGİSİ		VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)		TOPLAM K.D.V. TAHSİLATI (DAHİLDE + İTİHALE)		VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)		GELİR +K.D.V. TAHSİLATI		VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ PAYI (%)	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ PAYI (%)	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ PAYI (%)	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ PAYI (%)	DAHİLDE	İTİHALE	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ PAYI (%)	GELİR +K.D.V.	TAHSİLATI	
1988	14.232	33,7	4.801	14,9	2.118	14,9	4.177	29,3	4.177		11.096	78,0	11.096	78,0	
1989	25.550	38,6	9.871	14,1	3.598	14,1	6.481	25,3	6.481		19.930	78,0	19.930	78,0	
1990	45.399	41,0	18.609	10,2	4.637	10,2	12.371	27,2	12.371		35.617	78,5	35.617	78,5	
1991	78.843	42,4	33.355	7,1	7.063	9,0	22.832	29,0	22.832		63.250	80,4	63.250	80,4	
1992	141.602	42,4	60.056	7,1	10.078	7,1	42.088	29,7	42.088		112.222	79,3	112.222	79,3	
1993	264.273	40,4	106.661	7,2	19.132	7,2	81.877	31,0	81.877		207.670	78,6	207.670	78,6	
1994	534.888 (1)	34,0	181.884	8,2	43.976	8,2	176.742	33,0	176.742		402.602	75,3	402.602	75,3	
1995	587.760 (2)	30,4	181.884	9,5	43.976	9,5	354.900	32,7	354.900		402.602	68,5	402.602	68,5	
1996	1.084.350	30,4	328.795	8,4	103.241	8,4	743.028	33,1	743.028		788.016	72,7	788.016	72,7	
1997	2.244.094	30,1	676.017	8,4	188.338	8,4	1.561.562	32,9	1.561.562		1.608.381	71,7	1.608.381	71,7	
1998	4.745.484	31,6	1.500.245	8,3	386.238	8,3	2.725.083	29,5	2.725.083		3.456.045	72,9	3.456.045	72,9	
1999	9.228.596	37,7	3.481.752	8,1	748.383	8,1	4.164.334	28,1	4.164.334		6.355.218	75,4	6.355.218	75,4	
2000	14.802.280	33,3	4.898.551	10,5	1.549.525	10,5	6.379.554	31,6	6.379.554		10.560.410	72,0	10.560.410	72,0	
2001	26.503.898	23,4	6.212.977	8,9	2.356.787	8,9	12.438.860	31,3	12.438.860		16.549.318	69,7	16.549.318	69,7	
2002	38.735.928	23,1	11.579.424	9,3	3.875.665	9,3	20.400.201	34,2	20.400.201		39.893.356	86,8	39.893.356	86,8	
2003	59.631.888	23,0	13.717.660	10,3	5.575.495	10,3	27.031.099	32,1	27.031.099		52.740.205	82,6	52.740.205	82,6	
2004	84.316.169	19,5	17.063.761	9,5	8.618.359	9,5	34.325.208	34,0	34.325.208		83.634.160	60,8	83.634.160	60,8	
2005	101.038.904	19,1	19.689.593	10,3	11.401.986	10,3	38.280.429	32,1	38.280.429		72.499.945	60,8	72.499.945	60,8	
2006	131.948.778	20,3	26.849.806	8,2	13.883.291	8,2	42.263.950	32,0	42.263.950		82.895.749	62,7	82.895.749	62,7	
2007	151.271.701	21,0	31.727.644	9,2	12.447.354	9,2	60.723.560	33,5	60.723.560		94.896.558	62,7	94.896.558	62,7	
2008	171.098.466	22,2	38.061.543	9,8	15.718.474	9,8	55.481.123	32,4	55.481.123		109.241.140	63,8	109.241.140	63,8	
2009	189.980.827	23,4	44.430.339	10,5	18.658.195	10,5	60.066.230	31,6	60.066.230		123.154.764	64,8	123.154.764	64,8	
	196.285.914	23,4	46.017.933	10,5	20.701.790	10,5	60.186.409	30,7	60.186.409		126.886.132	64,6	126.886.132	64,6	

(1) EDV İNAN VE ENTV HİSSE

(2) EDV İNAN VE ENTV İHRA

NOT: 1- 1988-2005 YILLARINDA MAHALLE İDARE VE FON PAYLARI İÇİNDEKİ PAYLAR DAHİL TUTULMUŞTUR.

2- 2006 VE 2007 YILLARINDA VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYLAR DAHİL TUTULMUŞTUR. BAKIMINA ASGARİ GELİR İNDİRİMİ TUTARI DAHİLDİR.

(*) ÖNCERKİ YILLARLA AYRI BAZA ÇETİMEK İÇİN KAKKAMURDA RED VE İSİTLER DAHİL EDİLMİŞTİR.

(**) 2004-2005 YILLARINDA MAHALLE İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İSİTLER DAHİL OLMADAN AYRI BAZA ÇETİMEK İÇİN KAKKAMURDA MAHALLE İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İSİTLER DAHİLDİR.

TABLE : 58
KATMA DEĞER VERGİSİNİN GENEL BÜTÇE VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI
(1985 - 2009)
(BİN TL.)

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ		DAHİLDE ALINAN		VERGİ GELİRLERİ		İTHALDE ALINAN		VERGİ GELİRLERİ		TOPLAM K.D.V.		VERGİ GELİRLERİ	
	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ (%)	K.D.V.	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ (%)	K.D.V.	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ (%)	K.D.V.	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ (%)	K.D.V.	TAHSİLATI	İÇİNDEKİ (%)
1985	3.829	14,8	567	384	14,8	14,8	384	10,0	951	24,8	951	951	10,0	24,8
1986	5.972	17,4	1.040	528	17,4	17,4	528	8,8	1.568	26,3	1.568	1.568	8,8	26,3
1987	9.051	17,3	1.563	1.004	17,3	17,3	1.004	11,1	2.567	28,4	2.567	2.567	11,1	28,4
1988	14.232	18,7	2.660	1.517	18,7	18,7	1.517	10,7	4.177	29,3	4.177	4.177	10,7	29,3
1989	25.650	16,3	4.176	2.285	16,3	16,3	2.285	8,9	6.461	25,3	6.461	6.461	8,9	25,3
1990	45.389	16,9	7.660	4.721	16,9	16,9	4.721	10,4	12.371	27,2	12.371	12.371	10,4	27,2
1991	78.643	18,5	14.541	8.251	18,5	18,5	8.251	10,5	22.832	29,0	22.832	22.832	10,5	29,0
1992	141.602	19,1	27.053	15.035	19,1	19,1	15.035	10,6	42.088	29,7	42.088	42.088	10,6	29,7
1993	264.273	19,3	50.892	30.985	19,3	19,3	30.985	11,7	81.877	31,0	81.877	81.877	11,7	31,0
1994	534.888 (1)	20,7	110.918	66.824	20,7	20,7	66.824	12,3	176.742	33,0	176.742	176.742	12,3	33,0
1994	587.760 (2)	18,9	110.918	66.824	18,9	18,9	66.824	11,2	176.742	30,1	176.742	176.742	11,2	30,1
1995	1.084.350	18,6	212.119	142.861	18,6	18,6	142.861	13,2	354.890	32,7	354.890	354.890	13,2	32,7
1996	2.244.094	18,7	419.167	323.859	18,7	18,7	323.859	14,4	743.026	33,1	743.026	743.026	14,4	33,1
1997	4.745.484	18,1	861.262	700.300	18,1	18,1	700.300	14,8	1.561.562	32,9	1.561.562	1.561.562	14,8	32,9
1998	9.228.596	17,2	1.589.060	1.136.023	17,2	17,2	1.136.023	12,3	2.725.083	29,5	2.725.083	2.725.083	12,3	29,5
1999	14.802.280	16,4	2.433.262	1.731.072	16,4	16,4	1.731.072	11,7	4.194.334	28,1	4.194.334	4.194.334	11,7	28,1
2000	26.503.698	16,9	4.487.808	3.891.746	16,9	16,9	3.891.746	14,7	8.379.554	31,6	8.379.554	8.379.554	14,7	31,6
2001	38.735.928	18,3	7.289.543	5.149.317	18,3	18,3	5.149.317	13,0	12.438.860	31,3	12.438.860	12.438.860	13,0	31,3
2002	59.631.868	19,4	11.542.749	8.857.452	19,4	19,4	8.857.452	14,9	20.400.201	34,2	20.400.201	20.400.201	14,9	34,2
2003	84.316.169	18,3	15.389.547	11.641.552	18,3	18,3	11.641.552	13,8	27.031.099	32,1	27.031.099	27.031.099	13,8	32,1
2004 (*)	101.038.904	18,5	18.666.461	15.659.747	18,5	18,5	15.659.747	15,5	34.325.208	34,0	34.325.208	34.325.208	15,5	34,0
2005 (*)	119.250.807	17,1	20.401.096	17.879.333	17,1	17,1	17.879.333	15,0	38.280.429	32,1	38.280.429	38.280.429	15,0	32,1
2005 (**)	131.948.778	16,7	22.038.878	20.224.772	16,7	16,7	20.224.772	15,3	42.263.650	32,0	42.263.650	42.263.650	15,3	32,0
2006 (**)	151.271.701	16,7	25.291.023	25.432.537	16,7	16,7	25.432.537	16,8	50.723.560	33,5	50.723.560	50.723.560	16,8	33,5
2007 (**)	171.098.466	16,8	26.985.495	26.496.628	16,8	16,8	26.496.628	15,5	55.461.123	32,4	55.461.123	55.461.123	15,5	32,4
2008 (**)	189.980.827	15,8	30.085.656	29.986.574	15,8	15,8	29.986.574	15,9	60.086.230	31,6	60.086.230	60.086.230	15,9	31,6
2009 (**)	196.285.914	17,3	34.033.046	26.133.363	17,3	17,3	26.133.363	13,3	60.166.409	30,7	60.166.409	60.166.409	13,3	30,7

(1) EDV/NAV VE EMTV/HARÇ

(2) EDV/NAV VE EMTV DAHİL

NOT: 1- 1985-2005 RAKAMLARI MAHALLI İDARE VE FON PAYLARI - HARÇ RED VE İADELER DAHİL TUTULMADIR.

2- 2006 VE 2009 YILLARI VERGİ GELİRLERİ İÇERİSİNDEKİ GELİR VERGİSİ TEYKİFAT RAKAMINA ASGARİ GECİM İNDİRİMİ TUTAR DAHİLDİR.

(*) ÖNCEKİ YILLARLA AYNI BAZA GETİRİLMİŞ İÇİN, RAKAMLARA RED VE İADELER DAHİL BULUNMAMIŞTIR.

(**) 2006 - 2009 YILLARI BÜTÇE MANUNUNDA MAHALLI İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİL OLMASINDAN, AYNI BAZA GETİRİLMİŞ İÇİN RAKAMLARA MAHALLI İDARE VE FON PAYLARI İLE RED VE İADELER DAHİLDIR.

EK 12. Merkezi Yönetim Gelirleri Tahminleri ve Gerçekleşmeleri (2007-2009)

GELİRİN CESHİ	2007			2008			2009		
	BÜTÇE TAHMINİ	TAHSİLAT	GERÇEKLEŞME (%)	BÜTÇE TAHMINİ	TAHSİLAT	GERÇEKLEŞME (%)	BÜTÇE TAHMINİ	TAHSİLAT	GERÇEKLEŞME (%)
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ	204.047.954	208.936.388	102,4	221.151.071	232.057.897	104,9	257.831.069	239.379.243	89,4
GENEL BÜTÇE TOPLAMI	200.131.815	203.333.016	101,6	216.588.031	225.486.339	103,9	253.243.700	232.975.221	89,5
VERGİ GELİRLERİ	73.381.816	71.048.485	96,9	187.504.321	189.880.837	101,3	220.602.859	196.289.914	89,0
GELİR VE KAZANÇ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	53.780.017	53.780.017	100,0	55.756.230	83.086.534	149,0	69.208.633	66.719.723	96,4
- GELİR VERGİSİ	34.322.897	34.061.543	100,1	38.780.119	44.430.339	114,6	46.698.274	46.017.933	96,6
- Borçlanma Üzerinden Gelir Vergisi	1.657.341	1.657.341	121,4	1.820.529	2.055.284	113,4	2.433.017	2.287.740	93,9
- Abonelik Üzerinden Gelir Vergisi	236.458	189.229	80,1	215.983	208.970	97,2	246.567	231.430	93,7
- Diğer Üzerinden Gelir Vergisi	33.935.678	35.026.484	103,0	35.460.150	40.957.192	115,5	42.926.547	43.208.510	99,1
KURUMLAR VERGİSİ	1.234.380	1.069.036	86,2	1.253.447	1.839.195	146,8	2.614.359	1.543.250	59,0
- Kurumlar Vergisi	14.410.186	15.718.474	109,1	16.976.161	18.658.195	110,0	20.701.760	20.701.760	100,0
- Kurumlar Vergisi Tevkiatları	1.954.175	942.471	48,2	1.262.920	1.152.697	91,4	2.053.080	224.047	10,9
- Kurumlar Vergisi Tevkiatları	12.557.675	210.280	1,7	15.244.215	17.338.973	113,8	21.057.600	19.242.237	91,4
MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	3.660.876	3.665.239	100,1	4.073.173	4.151.487	101,9	4.895.311	4.758.863	97,2
VERASET VE İHTİKAL VERGİSİ	135.815	136.442	100,3	157.082	149.718	95,3	125.978	173.066	137,4
MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ	3.225.061	3.528.797	109,7	3.916.091	4.001.749	102,2	4.769.333	4.585.777	96,2
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	78.354.418	75.040.734	97,0	84.300.938	80.710.059	95,7	83.457.481	86.486.297	102,4
DAHİLİ DE ALINAN KDV VE HİZMET VERGİLERİ	28.821.613	28.965.495	97,0	30.333.159	30.085.656	99,2	34.141.980	34.032.636	99,7
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	841.240	859.651	102,2	1.057.099	1.077.171	101,9	1.302.666	1.008.648	77,4
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	41.135.177	39.330.685	95,6	44.962.515	41.962.183	93,3	49.551.716	43.708.469	88,2
- Motorlu Taşıtlar Vergisi	21.795.767	22.235.675	102,0	25.709.692	25.709.692	100,0	28.608.917	25.582.593	89,4
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	4.591.776	4.363.955	95,0	4.679.993	4.827.227	103,1	5.268.667	3.363.537	63,9
- Kocaeli Gazetesi Alınan ve İletişim İlişkisi ÖTV	13.858.208	11.764.381	85,0	13.858.208	13.858.208	100,0	14.560.505	13.905.438	95,4
- Diğer İletişim Vergisi	1.021.429	1.041.574	102,0	1.021.429	1.021.429	100,0	1.096.627	856.891	77,6
BANKA VE SİGORTA MÜAMELELERİ VERGİSİ	3.119.701	3.176.013	101,8	3.176.013	3.176.013	100,0	4.132.096	4.043.186	97,8
- Banka ve Sigorta Müameleleri Vergisi	3.119.701	3.176.013	101,8	3.176.013	3.176.013	100,0	4.132.096	4.043.186	97,8
ŞANŞ OYUNLARI VERGİSİ	420.489	420.489	100,0	420.489	420.489	100,0	415.693	395.834	95,0
- Şans Oyunları Vergisi	4.157.658	4.157.658	100,0	4.157.658	4.157.658	100,0	4.157.658	3.955.934	95,2
ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ	32.055.136	29.001.074	90,4	33.537.856	32.809.172	97,8	42.038.716	4.274.732	10,2
ULUSLARARASI TİC. VE İNŞAAT AL. VERGİLERİ	2.385.121	2.454.878	102,9	2.958.173	2.788.589	94,3	4.192.095	4.043.186	96,4
GÜMRÜK VERGİLERİ	29.884.311	26.495.628	89,0	30.504.085	29.980.574	98,3	36.513.793	3.955.934	10,7
İTHALAT VERGİLERİ	29.884.311	26.495.628	89,0	30.504.085	29.980.574	98,3	36.513.793	3.955.934	10,7
- İthalat Vergisi	94.703	50.571	53,4	65.598	40.069	61,0	46.292	52.556	113,6
- İthalat Vergisi	3.677.332	3.677.079	100,0	4.228.369	3.877.640	91,7	4.763.906	4.205.352	88,3
DANIŞA VERGİSİ	3.657.332	3.677.079	100,3	4.228.369	3.877.640	91,7	4.763.906	4.205.352	88,3
DANIŞA VERGİSİ	3.657.332	3.677.079	100,3	4.228.369	3.877.640	91,7	4.763.906	4.205.352	88,3
HARÇLAR	4.707.707	4.897.894	103,2	5.512.516	5.180.554	94,0	6.127.241	4.856.226	79,3
- Tapu Harçları	1.855.959	2.027.138	109,5	2.027.138	2.027.138	100,0	2.496.897	1.908.659	76,5
- Yargı Harçları	579.534	579.534	100,0	579.534	579.534	100,0	590.642	595.142	100,6
- Diğer Harçlar	2.272.214	2.291.222	100,8	2.905.844	2.580.882	89,1	3.039.702	2.252.435	74,1
- Noter Harçları	522.537	522.537	100,0	522.537	522.537	100,0	522.537	522.537	100,0
- Pasaj ve Konsolosluk Harçları	599.882	640.689	106,8	748.936	644.814	86,1	812.064	249.809	30,7
- Trafik Harçları	178.150	8.752	4,9	14.950	10.169	68,0	14.917	10.169	68,2
- Gemiler Harçları	222.600	810	0,4	5.916	10.443	173,2	648.507	652.957	100,7
- İmzavarnama, Kütüphane ve Diploma Harçları	460.790	529.862	115,0	549.673	544.260	99,0	618.866	624.646	101,1
BANKA VE SİGORTA MÜAMELELERİ VERGİLERİ	73.065	48.629	66,6	90.099	81.886	90,9	81.886	31.165	38,1
- Banka ve Sigorta Müameleleri Vergisi	42.492	13.412	31,6	42.930	7.851	18,3	9.212	31.165	336,3
TEŞEBBÜS VE MÜLKİYET GELİRLERİ	30.573	35.277	115,4	9.001.433	7.442.735	82,7	52.774	59.193	112,1
- Banka Yordam Sınırlarından Diğer Vergiler	7.826.459	8.299.577	106,1	1.689.939	1.350.885	80,0	7.382.865	9.773.722	132,4
- Mali ve Hizmet Satış Gelirleri	1.395.197	1.322.872	94,8	1.111,4	1.111,4	100,0	1.653.173	1.768.931	107,0
- Malların Kullanımı ve Faaliyette Bulunma İleri Gelirleri	3.658.687	4.787.645	131,1	4.247.707	3.999.539	94,2	3.348.718	4.058.623	121,2
- Kira ve Kampanya Gelirleri	2.925.087	4.215.410	144,1	1.725.226	750.749	43,5	987.713	681.576	69,1
- Kurumlar Karları	107.276	688.722	642,1	600.111	533.764	79,2	681.297	681.297	100,0
- Diğer Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	524.488	524.488	100,0	538.870	556.895	103,3	859.374	1.084.364	126,2

