

54223

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

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
KAYNAKTA KESME (STOPAJ) YOLUYLA VERGİ TAHSİLATI**

VE
ETKİNLİĞİ
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Günnur BULUT

(1594)

DANIŞMAN

Doç. Dr. Doğan ŞENYÜZ

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

BURSA, 1996

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ.....	9
KISALTMALAR.....	11
BİRİNCİ BÖLÜM.....	1
KAYNAKTA KESME'NİN TANIMI, VERGİ HUKUKUNDA GELİŞİMİ VE ELEŞTİRİLERİ, BAZI VERGİ SİSTEMLERİNDEKİ YERİ.....	1
I. KAYNAKTA KESME YÖNTEMİ NEDİR ?	2
A. TANIM VE TERMİNOLOJİ	2
<i>Kaynakta Kesme (Stopaj, Vergi Tevkifatı)</i>	2
B. VERGİ TEVKİFATINDA TARAFLAR	3
1. Vergi Alacaklısı.....	3
2. Vergi Borçlusı	4
3. Vergi Sorumlusu	5
4. Vergi Sorumluluğu.....	6
C. STOPAJ USULÜNDE TARAFLAR ARASI İLİŞKİLER	7
1. Vergi Sorumlusu ve Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki	8
2. Vergi Borçlusı ve Vergi Sorumlusu Arasındaki İlişki.....	9
3. Vergi Borçlusı ve Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki.....	10
4. Vergi Borçlusı ile Vergi Sorumlusunun, Vergi Alacaklısının Birlikte Sorumlulukları (Müteselsil Sorumluluk).....	11
II. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN VERGİ HUKUKUNDAKİ GELİŞİMİ VE	

ELEŞTİRİLERİ	12
A. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN TARİHÇESİ.....	12
B. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN DİĞER VERGİ TAHSİL USUL VE TEKNİKLERİNDEN FARKLILIKLARI.....	14
1. Kaynakta Vergileme ve Peşin Ödeme Sistemi	14
2. Kaynakta Vergileme ve Otomatik Vergi Değerleme Sistemi	16
3. Kaynakta Vergileme ve İltizam Yöntemi.....	17
4. Kaynakta Vergileme ve İhale Yöntemi	17
5. Kaynakta Vergileme ve Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil	18
6. Kaynakta Vergileme ve Emanet Usulü.....	18
C. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN YARARLARI	18
D. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN SAKINCALARI	20
III. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN ÇEŞİTLİ VERGİ SİSTEMLERİNDEKİ YERİ	22
A- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE STOPAJ	22
B- İNGİLİZ VERGİ SİSTEMİNDE STOPAJ.....	22
C- ALMAN VERGİ SİSTEMİNDE STOPAJ.....	23
D- JAPON VERGİ SİSTEMİNDE STOPAJ.....	24
E- DİĞER BAZI VERGİ SİSTEMLERİ VE KAYNAKTA VERGİLEME	24
İKİNCİ BÖLÜM	26
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI	26
GENEL AÇIKLAMA	27

I- GELİR VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME	28
A.KAYNAKTA VERGİLEME YAPMAYA ZORUNLU OLANLAR.....	28
B.KAYNAKTA VERGİLEMENİN KOŞULLARI	28
C- KAZANÇ VE ÜCRETLERDE VERGİNİN KAYNAKTA KESİLMESİ	30
1. Ücret Nedir?	30
2. Ücret veya Ücret Sayılan Ödemeler Nelerdir?.....	31
3. Kaynakta Vergileme Yöntemi Kapsamına Alınmayan Ücretler.....	32
4. Ücretlerde Vergi Kesintisine Esas Alınacak Matrah	35
5. Ücretlere Uygulanacak Vergi Kesinti Oranları.....	36
6. Ücretlerde Vergi Kesintisi Ne Zaman Yapılır?.....	37
7. Ücretlerde Gider Kaydının Yapılıp Yapılmaması Vergi Kesintisini Etkiler Mi?.....	38
8. Aynı Ücretlerde Vergi Kesintisi Matrahi.....	39
9. Ücretlerde Artan Oranlığın Uygulanmadığı Durumlar	39
a. Gemi Adamlarına Ödenen Ücretlerde Tevkifat	40
b. Sporculara Ödenen Transfer Ücretlerine Uygulanan Tevkifat.....	40
D- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİNİN KAYNAKTA KESİLMESİ.....	41
1- Serbest Meslek Kazancı Nedir?	41
2- Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Matrahi.....	41
3- Serbest Meslek Kazançlarına Uygulanacak Kesinti Oranları.....	42
E- TİCARİ KAZANÇLARDA VERGİNİN KAYNAKTA KESİLMESİ	43
1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kaynakta Vergileme	43
2-Ziraî Ürün Satan Tacirlerin Satışlarında Kaynakta Vergileme	45
3- PTT Acenteliği Yapanların Kazançlarında Kaynakta Vergileme.....	47
4- Milli Piyango Bileti Satanların Kazançlarında Kaynakta Vergileme	47
5-Götürü Usule Tabi Olan Ticaret Erbabları ile Esnaf Muaflığından Yararlananlardan Alınan	

<i>Mal ve Hizmetler İçin Yapılan Ödemelerde Kaynakta Vergileme</i>	48
F- ZİRAİ KAZANÇLARDA VERGİ TEVKİFATI.....	49
G- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA KAYNAKTA VERGİLEME	52
1- Normal Kira Ödemelerinde Kaynakta Vergileme.....	53
2- Vakıf ve Derneklere Ait Gayrimenkullerin Kiralanması Sonucu Yapılan Ödemelerde Kaynakta Vergileme.....	55
3- Kooperatiflere Ödenen Kira Bedellerinde Kaynakta Vergileme.....	56
H. MENKUL SERMAYE İRADLARINDA KAYNAKTA VERGİLEME	56
1- Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Kazançlarında Vergi Kesintisi	59
2-Gelir Vergisi Mükellefleri ile Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin (Yatırım Fon ve Ortaklıkları Hariç) Menkul Sermaye İradlarında Vergi Kesintisi.....	61
3- Her Nevi Tahvil Faizleri, Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler	67
4- Mevduat Faizlerinde Kaynakta Vergileme.....	69
5- Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr Payları ile Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi ve Özel Finans Kurumlarınca Kâr/Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Paylarında Kaynakta Vergileme.....	70
6- Repo Gelirlerinde Kaynakta Vergileme	71
I. GELİR VERGİSİ KESİNTİLERİNİN BEYANI (MUHTASAR BEYANNAME)	72
1-Muhtasar beyanname nedir?	72
2-Muhtasar beyannamede hangi bilgiler yer alır?	73
3-Beyannamenin verileceği yer	73
4-Muhtasar Beyanname Verme Zamanı.....	74
5-Muhtasar Beyanname Vermeme ve Eksik veya Geç Tahakkukun Cezası	75
J. GELİR VERGİSİNE AİT VERGİ KESİNTİLERİNİN ÖDENMESİ.....	75

K. GELİR VERGİSİNE AİT VERGİ KESİNTİLERİNİN MAHSUBU.....	76
1-Götürü Mükelleflerdeki Vergi Tevkifatının Mahsubu.....	78
2-Gerçek Mükelleflerdeki Vergi Tevkifatının Mahsubu.....	78
L. VERGİ KESİNTİLERİNİN RED VE İADESİ.....	78
II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİ.....	79
GİRİŞ.....	79
A. KİMLER VERGİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDADIR.....	81
B. KAYNAKTA VERGİLEME KAPSAMINA GİREN KAZANÇ VE İRADLAR.....	81
C. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEMEYE TABİ	
ÖDEMELERİN GELİR UNSURLARINA GÖRE UYGULANMASI.....	82
1- Dar Yükümlülerin Ücret Gelirlerinde Kaynakta Vergileme.....	82
2. Dar Yükümlülerin Serbest Meslek Kazançlarında Kaynakta Vergileme.....	83
3. Dar Yükümlülerin Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergileme.....	84
4-Dar Yükümlü Kurumların Menkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergileme.....	85
5- Dar Yükümlülere Gayrimaddi Hakların Satışında Kaynakta Vergileme.....	87
D- KURUMLAR VERGİSİ KESİNTİSİNİN MATRAHI.....	87
E. KURUMLAR VERGİSİNDE KAYNAKTA VERGİLEME ZAMANI VE STOPAJ	
TUTARININ HESABI.....	88
F- KURUMLAR VERGİSİ KESİNTİLERİNİN MUHTASAR BEYANNAME İLE BİLDİRİMİ	
VE ÖDENMESİ.....	90
G. KURUMLAR VERGİSİ KESİNTİLERİNİN MAHSUBU RED VE İADE İŞLEMLERİ.....	90
III- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME	
YÖNTEMİ.....	92
A- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDA OLANLAR VE	

KESİNTİ YAPILMA KOŞULLARI	92
B- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KESİNTİ MATRAHI	93
C- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KESİNTİ ORANLARI	94
D- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KESİNTİSİNİN BEYAN, ÖDEME VE MAHSUBU.....	95
IV. DAMGA VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİ.....	95
A- DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDA OLANLAR.....	96
B- DAMGA VERGİSİ KESİNTİLERİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ	96
V. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME.....	100
A. KİMLER VERGİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDADIR?	100
B. KDV KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME KAPSAMINA GİREN KAZANÇ VE İRATLAR	100
C. KDV KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME UYGULAMASI.....	101
1. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Tevkifat Uygulaması.....	101
2. Hurda Metal Alımlarında Tevkifat Uygulaması	103
3- Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde İfa Edilen Te'lif Faaliyetlerinde Sorumluluk Uygulaması.....	104
4-Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması.....	104
5- Reklâm Verme İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması.....	105
D. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ KESİNTİLERİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ... 105	
E. KATMA DEĞER VERGİSİNE AİT VERGİ KESİNTİLERİNİN MAHSUBU, İNDİRİM VE İADE İŞLEMLERİ.....	106
SONUÇ	107
KAYNAKLAR.....	112

<i>EK-1 Muhtasar Beyanname (Aylık, Üç Aylık).....</i>	<i>1</i>
<i>EK-2 Muhtasar Beyannamelere İlişkin Yıllık Bildirim.....</i>	<i>2</i>
<i>EK-3 2 No.lu KDV Beyannamesi.....</i>	<i>3</i>



GİRİŞ

Bu çalışmanın konusu, "Türk vergi sisteminde kaynakta kesme (stopaj) yoluyla vergi tahsilatı ve etkinliği"dir.

Vergilerin tahsili, vergi yükümlüsünün mal varlığından, kamu kesimine (Devlet hazinesine), vergi miktarına eşit bir paranın geçmesi için gerekli bütün idari ve teknik usulleri kapsar.

Vergilerin tahsiline ilişkin tarihsel nitelikteki vergi usullerinin bir kısmının bugünkü vergi sistemlerinde uygulama alanı bulunmadığı, bunların yerlerine modern tahsil yöntemleri getirildiği bilinen bir konudur.

Tarihsel nitelikteki vergi usullerinin örnekleri şunlardır: "İltizam", İhale", "Halk temsilcileri yoluyla tahsil".

İltizam usulünde, Devlet kanunlara göre verginin tarh ve tahsil hakkını "mültezim" denilen üçüncü kişilere verir ve karşılığında belirli bir bedel alır.

İhale usulünde, Devlet tarh ve tahakkukunu yaptığı vergilerin tahsil işini anlaşmalarla üçüncü kişilere verir. Bu kişiler, tahsilatı gerçekleştirmek için yaptığı çalışma ve giderlerin karşılığı olarak tahsil ettiği vergi tutarı üzerinden belirli bir yüzde alır.

Halk temsilcileri yoluyla tahsil yöntemi ise, Devletin kendi mâlî örgütlenmesini oluşturamadığı zamanlarda ortaya çıkmıştır. Devlet adına halktan seçilen kişiler, tahsilat işiyle görevlendirilmişlerdir.

Bu tahsil yöntemlerinin terkedilmesiyle birlikte kamu alacaklarının zamanında ve eksiksiz olarak tahsilatını gerçekleştirmek için modern tahsil yöntemleri geliştirilmiş ve uygulamaya konmuştur.

Bunlardan biri, ülkemiz dışında diğer bazı vergi sistemlerinde yer alan "Peşin ödeme sistemi (Paye= Pay as you earn)"dir. Bu tahsil yöntemi, ticarî, ziraî, sınaî, serbest meslek kazançlarında uygulama alanı bulmuştur. Bunda, bir sene önceki gelirlerin vergilendirilmesi yerine "gelirin doğduğu yıl, vergilerin tahminî yöntemlerle tahsili" yoluna gidilmektedir. Gelir vergisi yükümlüleri, içinde bulunulan yıla ait vergilerini 4 taksit halinde tahminî olarak öderler. Vergilendirme döneminden sonra mükellefin yapacağı kesin beyana göre yıl içinde yaptığı tahminî ödemelerin mahsubu yoluna gidilir. Bu usule benzer tahsil usulleri Türk vergi sisteminde önce "Dahili tevkifat" adı altında tatbik edilmiş, daha sonra kaldırılarak 3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı

Kanunla "Geçici Vergi" olarak uygulama alanı bulmuştur.

Günümüzde bir çok ülkede uygulama alanı bulan bir diğer vergi tahsil yöntemi ise, "Kaynakta kesme"dir. Kaynakta kesme, istihkak sahiplerine ödeme yapılırken daha sonra mahsubu yapılmak üzere, verginin sorumlularca kesilip vergi alacaklısına ödenmesi işlemlerini kapsayan bir vergi tahsil metodudur. Bu ise, çalışmamızın konusudur.

Kaynakta kesme, vergilendirme çeşidi olmayıp, bir vergi tahsil usulüdür.

Türk vergi sisteminin uygulanması sonucu yapılan tahsilatların büyük bölümü, bu yolla elde edilir. Bu sebeble tevkifat uygulaması, vergi hukukumuzda önemli bir konudur.

Türk ekonomisinin gelişmesine bağlı olarak, vergi sisteminin gelişeceği hatta yer yer değişeceği muhakkaktır. Tahsilat usulleri de zaman zaman bu değişikliklerden etkilenmektedir. Amacımız bu değişme içinde konuyu ele almaktır.

Çalışma esas itibariyle, iki bölüm ve bir sonuçtan oluşmaktadır. İlk bölüm teorik yaklaşımı, ikinci bölüm ise, uygulamayı ele almaktadır. Her bölüm kendi içerisinde sistematik olarak verilmiştir.

Birinci Bölüm'de kaynakta kesme yönteminin ne olduğu, vergi hukukundaki gelişimi, sisteme yöneltilen eleştiriler ve çeşitli vergi sistemlerinde bu yöntemin nasıl bir uygulama alanına sahip olduğu konuları ele alınmıştır.

İkinci Bölüm ise, Türk vergi sisteminde tevkifat yönteminin uygulama alanına ilişkindir. Bu bölümde, öncelikle uygulama alanının genişliği itibariyle Gelir Vergisi Kanunu'nda kaynakta vergileme konusu işlenmiştir. Konu hem kanunda yer alan sıralama, hem de gelir unsurları dikkate alınarak, kazanç ve ücretlerde, serbest meslek kazançlarında, ticarî ve zirai kazançlarda, gayrimenkul ve menkul sermaye iradlarında uygulamanın nasıl yapıldığı tek tek açıklanmıştır. Daha sonra Kurumlar Vergisi Kanunu'nda tevkifat uygulamasına geçilmiş ve yukarıdaki düzence göre incelenmiştir. Tevkifat uygulamasının yer aldığı, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki ilgili maddeler de bu bölümün sonunda gözden geçirilmiştir.

Sonuç kısmı, bu çalışmanın vardığı kanaatleri ifade etmenin yanısıra tenkit ve teklifleri de ihtiva etmektedir.

KISALTMALAR

AATUHK: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu

a.g.c.: adı geçen eser

bk.: bakınız

BKK: Bakanlar Kurulu Kararı

D.: Daire

Dan: Danıştay

DVK: Damga Vergisi Kanunu

E.: Esas no

GVK: Gelir Vergisi Kanunu

K.: Karar no

KDV: Katma Değer Vergisi

KVK: Kurumlar Vergisi Kanunu

MB: Maliye Bakanlığı

md.: madde

Mük: Mükerrer

RG: Resmi Gazete

s.: sayfa

S.: Sayı

T.: Tarih

TL : Türk Lirası

TTK: Türk Ticaret Kanunu

vb.: ve benzer/leri

VİVK: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

vs.: ve saire

VUK: Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

KAYNAKTA KESME'NİN TANIMI, VERGİ HUKUKUNDA GELİŞİMİ VE ELEŞTİRİLERİ, BAZI VERGİ SİSTEMLERİNDEKİ YERİ



I. KAYNAKTA KESME YÖNTEMİ NEDİR ?

A. TANIM VE TERMİNOLOJİ

Kaynakta Kesme (Stopaj, Vergi Tevkifatı)

Çalışmamızın konusunu teşkil eden "Kaynakta kesme" diğer adlarıyla "stopaj", "vergi tevkifatı", modern bir vergi tahsil usulüdür. Vergilendirme metodu değildir. Bu usul değişik kaynaklarda şu şekilde ifade edilmektedir:

"Vergi tevkifatı, bir kimseye kazanç ve irat sağlayan diğer kimsenin kazanç ve iradı üzerinden vergi keserek vergi dairesine yatırmasıdır."¹

"Verginin kaynakta kesilmesi usulü, verginin sonradan mahsubu yapılmak üzere ödeme yapıldığı esnada kesilmesidir".²

"Verginin, istihkakların ödenmesi sırasında sorumlular tarafından kesilerek vergi dairesine peşinen yatırılmasına vergicilikte TEVKİF USULÜ veya STOPAJ denilmektedir."³

Stopaj terimi İngilizce olup durdurma anlamındadır. Bu dilde "Stoppage at source" ve "Withholding" kavramlarıyla ifade edilir. Fransızca "stoppage à la source", "retenue à source" terimleri vardır. Almandada ise "der Steuerabzug", "Erhebung an der Quelle" dir.

Türkçede ise stopaj teriminin yanında özellikle kanun dilinde "Tevkifat" tabiri kullanılmaktadır. "Tevkîfât" Arapça bir kelimedir. "Vakkafa" fiilinin mastarı olan "Tevkîf" kelimesinin çoğuludur. Tevkîf'in sözlük anlamı durdurmak demektir. Dilimizde tevkifat teriminin kullanılması, bu kelimeye ait kullanımın eski olduğuna delalet eder.

Tevkifat, istihkak sahiplerine ödeme yapılırken daha sonra mahsubu yapılmak üzere, verginin sorumlularca kesilip vergi alacaklısına (Devlet'e) ödenmesi işlemlerini kapsayan bir vergi tahsil metodudur.

Yukarıda anılan terimlerin Türkçeleştirilmesi ise şu ifadelerle yapılmak istenmiştir: "Kaynakta Kesme", "Kaynakta Durdurma", "Vergi Kesintisi", "Kaynakta Vergileme", "Yerinde Kesinti".

¹ Salih Şanver, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, İstanbul, 1972, s.194.

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

³ Hakkı Musaballı, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1978, s. 116.

Bu çalışmada ise "Kaynakta Vergileme", "Stopaj", "Kaynakta Kesme" terimleriyle birlikte vergi kanunlarımızda kullanılması ve hukuki bir vasıf taşıması sebebiyle "Tevkifat" terimi sıkça kullanılacaktır.

B. VERGİ TEVKİFATINDA TARAFLAR

Vergi tevkifatında öncelikle tevkifata esas alınan kazanç ve iradın sahibi olan, kendisine vergi borcu düşen, gerçek ve tüzel kişi yani vergi borçlusu var olacaktır. Taraflardan biri bu "vergi borçlusu"dur. Diğer taraf ise, bu kişinin kazanç ve iradı üzerinden vergi kesen ve vergi dairesine yatıran kişidir ki, bu da "vergi sorumlusu"dur. Yani vergi sorumlusu, vergi tevkifatını fiilen gerçekleştirmek durumunda olan kişi olmaktadır.

Devlet ise, egemenliğinin gereği vergi alacaktır.

Modern bir vergi tahsil usulü olan stopaj ise Vergi borçlusu, Vergi sorumlusu ve Devletin karşılıklı ilişki içinde bulunduğu bir üçlü üzerine kuruludur.

1. Vergi Alacaktır

Devlet, egemenlik gücünü kullanarak vergileme (vergi koymak) yetkisine sahiptir. Yani asıl vergi alacaktır, Devlettir. Ancak Devlet bazı durumlarda diğer kamu kuruluşları ve müesseselerini de bu alanda görevlendirebilir. Bu kamu kuruluş ve müesseseleri de Devletin kendilerine yetki verdiği oranda "vergilendirme yetkisi"ne sahip olur.

Merkezi devlet sistemlerinde, Türkiye'de olduğu gibi vergilendirme yetkisi yalnızca devlete aittir. Sadece Devlet, vergi alacaktır. Amerika Birleşik Devletleri veya İsviçre gibi federal devletlerde anayasalarına dayanarak bu yetki federe ve federal devletler arasında ayrı vergi alanları oluşturularak kullanılır.

Vergilemede mali egemenlik gücü sözkonusu olduğundan Devleti, bu alanda vergi alacaktır olarak hazine veya gelirler idaresi temsil eder. Diğer kamu kuruluş ve müesseselerinin alacaktır durumda olması kanunla görevlendirilmesine dayandığından kamu hukuku alanındadır. Bu nedenle alacaktır ile karşısında bulunan yükümlü ve vergi kesen arasındaki ilişki kamu hukukunda ele alınır.⁴

Vergi tevkifatı ile ilgili olarak, "ülkemizde vergi alacaktır Maliye Bakanlığına bağlı Gelirler

⁴ Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1989, s. 38; Akif Erginay, Vergi Hukuku İlkeler-Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1990, 14. baskı, s. 52; Ahmet Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme, İstanbul, 1992, s. 37-38.

Genel Müdürlüğü'nün yönetim ve denetimi altında bulunan vergi daireleri tarafından tahsil edilmektedir."⁵

2. Vergi Borçlusu

Gerçek ve Tüzel kişiler vergi kanunları ile vergi alacaklısına karşı parasal yükümlülük altına girerler. Bu yükümlülük vergi borcudur.

Vergi kanunlarındaki diğer bir yükümlülük de bazı şekli ve kaydı işlemlerin yapılması konusundaki yükümlülüktür ki, Verginin hesaplanıp, yatırılması, beyanname verme, defter ve belgeleri tutma gibi işlemleri kapsar.

Vergi kanunlarına göre kişi hem parasal yükümlülük hem de şekli ve kaydı işlemlerin yapılmasına dayanan bir yükümlülük içindeyse, bu kişi "yasal yükümlü (Kanuni Vergi Mükellefi)" dir.

Kanuni vergi mükellefi, verginin mali yükünü bir başkasına yansıtabiliyorsa, kendisi bu durumda "aracı yükümlü "Mutavassıt Mükellef" olacaktır.

Vergi Yasalarına göre kişi veya kurumlar sadece kayıtsal ve şekli yükümlülük altına giriyorlarsa, bu durumda "Vergi Sorumlusu (Mutavassıt Ödeyici)" olarak kanun kapsamındadırlar ki, "vergi tevkifatında taraflar" konusunda kaynakta kesme yönteminin üçüncü tarafı olarak daha detaylı biçimde ele alınacaktır.⁶

Gerçek ve tüzel kişiler vergi kanunları ile sadece parasal yükümlülük altına giriyorsa, vergi alacaklısı ile aralarındaki ilişki borç ilişkisidir ve yükümlü "vergi borçlusu (vergi yükümlüsü)" dır.

Vergi Usul Kanununun 8. maddesi 1. fıkrasında, Vergi yükümlüsü şu şekilde tanımlanır: "Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek ve tüzel kişidir." Buradan vergi yükümlülüğünün sadece yasalara dayalı olduğu " yasaya dayanmayan vergi yükümlülüğünün idari bir işlemle yaratılamayacağı, yükümlülüğün konusunun vergi borcu olduğu, yükümlünün gerçek veya tüzel kişi olabileceği, Türk vergi sistemine göre de vergi borcunun kural

⁵ Doğrusöz, a.g.e., s. 38. Aynı sayfa dipnotları arasında şu bilgi ilave edilir: 207 sayılı ve 8.6.1984 tarihli Kanun Hükmünde Kararname (RG.T.18.6.1984, S.18435 mükerrer) ile değişik 178 sayılı ve 13.12.1983 tarihli Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri hakkında Kanun Hükmünde Kararname" (RG.T. 14.12.1983, S. 18251 Mükerrer)

⁶ Aykut Herekman, Kamu Maliyesi, Ankara, 1986, s. 143-144-145; Aksoy, Vergi Hukuku ..., s. 39-41.

olarak bir para borcu olduğu anlaşılmaktadır.⁷

Vergi borçlusunun Devletle olan ilişkisi vergi kanunlarımızda ikametgah, muvakkat ikamet bakımından kurulmuştur. Gelir Vergisi Kanununun 3 ve 4. maddelerinde mükellefiyetin ikametgah, muvakkat ikamet açısından tanımlaması yapılmıştır. "İkametgah kavramı bu anlamda vergi borçlusunun belirtilmesi bakımından gerçek kişilerin devletle olan bağlılığını gösteren hukuki bir ilkedir. Bu ilkenin temeli mülkîlik ve şahsîlik kuralıdır."⁸

"Mükellefiyet için kanuni ehliyet şartı aranmaz. Hükmi şahısların (tüzel kişilerin), küçüklerin ve kısıtlıların mükellef olmaları halinde, bunlara düşen görevler, müdürler, kanuni temsilciler, veli, vasi ve kayyumlar tarafından yerine getirilir. Kanuni mükellefin ölümü halinde ise, Mükellefe düşen ödevler, mirası reddetmemiş olan kanuni ve mansup mirasçılar tarafından yerine getirilir."⁹

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre Vergiyi doğuran olay "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder." denerek mükellefiyeti, vergiyi doğuran olay'a bağlamıştır.

Vergi Usul Kanunu 9/2 Md.'ye göre de "Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz" denerek vergi borçluluğunun bu durumda da devam edeceği açıkça belirtilmiştir.

"Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz" (VUK. md.8/3).¹⁰

3. Vergi Sorumlusu

Gerçek vergi yükümlüsü olmadıkları halde asıl vergi mükelleflerinin ödemesi gereken vergiyi vergi alacaklısına ödeyen ve vergi kanunlarının kendisinden istediği şekli ve kaydı işlemlerini yerine getirmekle yükümlü olan gerçek ve tüzel kişilere "Vergi sorumlusu (Mutavassıt ödeyici)" denir.

Vergi Usul Kanununun 8. Maddesi 2. fıkrasında " Vergi Sorumlusu, verginin ödenmesi

⁷ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, İstanbul, 1986-1987, s. 70-72.

⁸ Erginay, Vergi Hukuku, s. 55.

⁹ Şerafettin Aksoy, Kamu Maliyesi, İstanbul, 1991, s. 213; VUK md. 10.

¹⁰ Dan. 9. D. 23.5.1974 Gün ve E. 1974/727, K. 1974/926; 4. D. 23.2.1973 Gün ve E. 1971/9049, K. 1973/802.

bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" denilmektedir.

Aynı kanununun 11. maddesinde ise "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar" denerek hem verginin ödenmesi hem de şekli işlemlerin yerine getirilmesinin sorumluluk kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Vergi sorumlusu (Vergi kesen), asıl vergi borçlusunun ödemekle yükümlü olduğu vergiyi onun yerine öder ve onun yerine getirmesi gerekli şekli yükümlülükleri yerine getirir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi yoktur ve vergi sorumlusu bu yükümlülüğünü ancak kanundan alır. VUK md. 8/3'e göre bu yükümlülük özel sözleşmelerle devredilemez, sözleşmeler yapılmışsa bu vergi dairesini bağlamaz.

Vergi usul kanununun 9. maddesi 1 ve 2. fıkralarında ise Vergi sorumluluğu için kanuni ehliyetin şart olmayacağı, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş olması halinde bile vergi sorumluluğunun devam edeceği belirtilmiştir.

Kanuni ehliyetin olmadığı hallerde vergi sorumlusunun yükümlülükleri kanuni temsilcileri tarafından yerine getirilir.

4. Vergi Sorumluluğu

Vergilemede, verginin konusu ve verginin mükellefi vardır. Konu ile mükellef arasında oluşan ilişki "vergiyi doğuran olay"dır. Bu olay sonucu mükellefin veya sorumlunun "vergi borcu" doğar. Vergi borcunun ödenmesinden genel olarak mükellef sorumludur. Ancak bazen kanun koyucu mükellefin yerine veya onunla birlikte üçüncü şahısları da sorumlu tutmaktadır. Çeşitli vergi kanunlarında bu tür sorumlulukların yer aldığını biliyoruz.

Asıl vergi mükellefi yerine veya onunla birlikte vergi alacaklısına verginin ödenmesi ve şekli işlemlerin yerine getirilmesi ile ilgili sorumluluk yüklenmesine "vergi hukukunda sorumluluk" denilmektedir.¹¹

Vergi sorumluluğu kanunlarımızda çeşitli hükümlerle ortaya çıkmaktadır. Verginin kaynaktan kesilmesi yönteminin uygulama alanına giren bu hükümlerden konumuzla ilgili olanlar, ileride detaylı olarak incelenecektir. Ancak genelde bu sorumluluğun başlıcaları şunlardır:

a) Verginin sorumlu tarafından kesilip vergi dairesine ödenmesi sorumluluğu,

¹¹ Aksoy, Vergi Hukuku ..., s. 47.

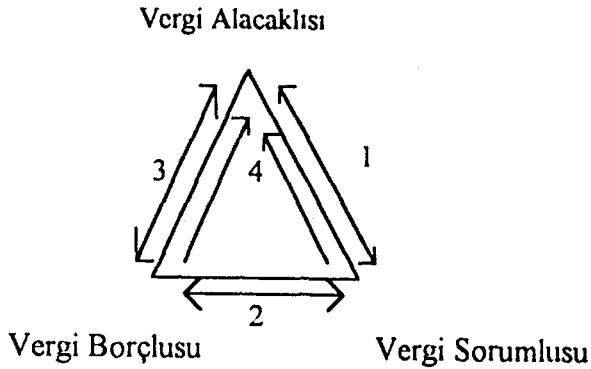
- b) Birden fazla kişinin, aynı vergi borcunun ödenmesinden doğan müşterek sorumluluk,
- c) Maliki olmadıkları gayrimenkulleri ellerinde bulunduran üçüncü kişilerin sorumluluğu,
- d) Vergi borçlusunun ölümü dolayısıyla varislerin, borçlu tüzel kişilerin infisahı dolayısıyla tasfiye memurlarının sorumluluğu,
- e) Aile reisi usulünde, aile reisinin eş ve çocuklarının vergi borçlarına ilişkin sorumluluğu,
- f) Gerçek ve tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin sorumluluğu.

Yukarıdaki çeşitli sorumluluk durumlarının incelenmesinden de anlaşılacağı gibi, vergi hukukunda sorumluluk, asıl mükellefle gerek kişisel gerekse vergi konuları itibarıyla ilgisi görülen üçüncü kişiler bakımından meydana gelir. Kanun koyucunun bundan amacı, bir yandan vergi tahsilatını kolaylaştırarak hızlandırmak, diğer yandan da asıl mükellefin çeşitli haller dolayısıyla artık bulunamaması (ölüm, gaiplik, infisah vb.) veya temsil edilmemesi nedeniyle vergiyi ödeyecek kişinin belirlenmesini sağlamaktır.¹²

Ancak vergi hukukunda sorumluluk, sadece modern bir vergi tahsil yöntemi olan kaynakta vergileme yöntemine özgü değildir. Bu vergi tahsil yönteminde vergi sorumluluğunun ve diğer hukuki durumların kanunlar çerçevesinde nasıl şekillendiğini belirlemek açısından, vergi alacaklısı vergi borçlusunu ve vergi sorumlusunu üçlüsü arasındaki ilişkileri incelemek gereklidir.

C. STOPAJ USULÜNDE TARAFLAR ARASI İLİŞKİLER

Vergi tevkifatında üçlü bir ilişkinin bulunduğunu ve bu ilişkide tarafların vergi alacaklısı, vergi borçlusunu, vergi sorumlusunu olduklarını belirtmiştik. Şöyle ki;



1- Vergi sorumlusunu ve vergi alacaklısını arasındaki ilişki,

¹² Erginay, Vergi Hukuku, s. 61.

- 2- Vergi borçlusunu ve vergi sorumlusu arasındaki ilişki,
- 3- Vergi borçlusunu ve vergi alacaklısı arasındaki ilişki,
- 4- Vergi borçlusunu ile vergi sorumlusunun, vergi alacaklısına birlikte sorumlulukları (Müteselsil sorumluluk),

Bu ilişkilere, genel hukuki yapı içerisindeki konumları ve karşılaşılan sorunlar açısından yaklaşılacaktır.

1. Vergi Sorumlusu ve Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki

Vergi kanunlarına dayanarak yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olan vergi sorumluları, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer yükümlülüklerini yerine getirmekten sorumludurlar.¹³

Bu ilişkide, vergi sorumlularının ödemiş oldukları vergilerden dolayı vergi alacaklısının asıl mükellefe geri dönme hakkı ortadan kalkmaz.¹⁴ Gelir Vergisi Kanununun md. 107/3'de verginin tevkif yoluyla alınması halinde, mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanların (vergi sorumlularının) tarhiyatın muhatabı olacağı belirtilmiştir.

VUK md. 11/1 ve GVK md. 107/3'e göre yaptığı ödemelerde vergiyi eksik kesen ve vergi kesmeyen vergi sorumlusu, asıl yükümlü eksiklikten dolayı vergi ve ceza muhatabı olacaktır.

VUK md. 122'de "Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler" denerek bu talebin mükelleflerce yapılacağı belirtilmiştir. Vergi sorumlularının böyle bir hakkı yoktur. Bu hak, hak sahibi yükümlü veya kanuni temsilcileri tarafından kullanılabilir.

Danıştayın bu yöndeki kararları çoğunluktadır. Aksi yöndeki kararları da vardır. Fazla kesilen verginin asıl mükellefin mal varlığını ilgilendirdiği gerekçesi ile ve fazla kesilen verginin vergi dairesine yatırıldıktan sonra düzeltme talebiyle geri alınması suretiyle stopaj usulünün kötüye kullanılabilceği dikkate alınarak sorumluya düzeltme hakkı verilmemiştir.¹⁵

Vergi sorumlusu tarafından fazla kesilen vergi, asıl mükellefe iade olunacaktır; ancak düzeltme hakkı mükellefe aittir. Mükellef vergi dairelerine başvurarak düzeltme talebinde bulunacaktır.

¹³ VUK md. 11/1.

¹⁴ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 49; Alicfendioğlu, a.g.e., s. 8.

¹⁵ Dan. 4. D. E.1974/2244, K. 1976/510, T. 4.3.1976.

Kesilen verginin yanlış olduğu bu gibi durumlarda, Vergi Usul Kanunu 377. maddesi de "Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler" denilmektedir. Mükelleflerin dava açmaya yetkili olduğu belirtilirken VUK 8. maddesinde "mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir" denerek vergi sorumlularının da dava açma hakkının bulunduğu ifade etmektedir. Ancak aynı kanunun 11/2. maddesi bu hakkı kullanılamaz hale getirmiştir.

Danıştayın da kararlarında vergi sorumlularının asıl mükellefler adına vergi dairesine yatırdıkları vergiler için dava hakkının bulunmadığı belirtilmiştir.¹⁶

Vergi alacaklısı ve Vergi sorumlusu arasında bir diğer hukuki olay, vergi sorumlusu asıl yükümlüden vergiyi kesmiş ve yatırmışsa ve vergi alacaklısı bu vergiyi yükümlüye geri vermişse daha sonra da görüş değiştirerek tekrar tarhiyatta bulunursa bu vergi borçlusuna adına mı? yoksa vergi sorumlusu adına mı? tarh edileceği problemidir.

Burada tarhiyatın vergi sorumlusu adına olması haksızlıktır. Vergi dairesi bunu vergi sorumlusu adına yapmaktadır ki bu yanlıştır. Vergi dairesinin burada hatalı tutumu sözkonusudur. Görevini kanunlara göre tam olarak yerine getiren vergi sorumlusu muhatap olamaz. Danıştay da bu konuda vergi sorumlusundan tekrar kesintinin yapılamayacağına hükmetmiştir.¹⁷

Vergi sorumlusu yükümlülüğünü yerine getirmeyerek ödemede bulunmamışsa, cezai sorumluluğunun bulunduğu açıktır. Vergi borçlusuna daha sonra bu gelirini beyan edip vergilendirilmesi halinde vergi aslından doğan sorumluluktan vergi sorumlusu kurtulmakla birlikte, cezai sorumluluğu zaman aşımı süresince devam edecektir.¹⁸

2. Vergi Borçlusuna ve Vergi Sorumlusuna Arasındaki İlişki

Vergi sorumlusu, istihkak sahibi olan asıl vergi mükellefine bu istihkaktan vergi kanunlarında belirtilmiş olan oranlardaki vergi miktarını keserek kalan miktarı nakden veya hesaben ödemekle yükümlüdür. Vergi borçlusuna kalan miktar kadar olan istihkakını talep etme hakkına sahiptir.

Vergi sorumluları istihkaktan kesmeleri gereken vergileri kesmeden ödeme yaptıkları

¹⁶ Erginay, Vergi Hukuku, s. 63-64; Doğrusöz, a.g.e., s. 48; Dan. 4. D. 23.12.1964 Gün ve E. 1964/2547, K. 1964/5932..

¹⁷ Dan. 4. D. 21.1.1971 Gün ve E. 1969/5563, K. 71/330.

¹⁸ Aliefendioğlu, a.g.e., s. 8; Doğrusöz, a.g.e., s. 51.

zaman cezalı tarhiyata tabi tutulabilirler. Kesinti yapılmadığı durumlarda öncelikle vergi sorumlusuna gidilecektir. Yükümlüye kesinti yapılmadan ödenen istihkaklarda vergi sorumlusunun yükümlüye rücu hakkı vardır.¹⁹ Ancak bu kesintinin yapılmamış olması dolayısıyla Vergi usul kanunu 341 maddeye göre vergilendirme ile ilgili yükümlülüklerin zamanında yerine getirilmemesinden veya eksik yerine getirilmesinden vergi zamanında tam olarak tahakkuk ettirilemez ve vergi ziyanına sebebiyet verilmiş olur, bu yüzden vergi sorumlusuna uygulanacak vergi cezaları gecikme zamları ve bunların faizleri ancak vergi sorumlusundan alınır zira bu bir şahsi kusurdur.²⁰

Vergi sorumlusunun bu kişisel kusurundan doğan cezalarında yükümlüye rücu hakkı yoktur.

VUK 11. maddeye 11.12.1989 tarih 3239 sayılı yasayla eklenen fıkralarda, vergiyi kestiği veya tahsil ettiği halde yatırmayanlar ile yükümlü arasında verginin tahsil edilmemesini sağlamaya yönelik bir ilişkinin bulunması durumunda müteselsil sorumluluğu öngören hükümlere yer verilmiştir.²¹

VUK md.11/3'de "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden alım satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zimnen dahi olsa irtibat olduğu tesbit olunanlar müteselsilen sorumludurlar" denerek verginin tahsilini önlemeye yönelik bu tür anlaşmaların önlenmesi amaçlanmıştır. Müteselsil sorumluluğun nasıl uygulanacağı ile ilgili ayrıntılar, bu çalışmada dördüncü ilişki olarak ele alınacaktır.

3. Vergi Borçlusu ve Vergi Alacaklısı Arasındaki İlişki

Verginin kaynakta kesilmesi yönteminde, vergi alacaklısının vergi kanunlarına göre alacaklı olduğu vergi miktarını, en hızlı ve kesin olarak alınması vardır. Bunu sağlamak için bir anlamda vergi borçlusu ile olan ilişkiler ilk bakışta kesilen verginin matrahının beyannameye dahil olması halinde dönem sonlarında verilecek beyannameler üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu işlemine indirgenmiştir. Vergi sorumlusu vergi borçlusu adına hareket ettiğinden yükümlü ön planda görünmemektedir. Fakat daha sonra karşılaşılan sorunların çözümünde düzeltme talebi ve dava hakkını vergi borçlusu kullanabilmektedir.

¹⁹ VUK md. 11/2. 2

²⁰ Kancti, a.g.e., s. 76.

²¹ Kancti, a.g.e., s. 76-77.

Vergi alacaklısı vergi sorumlusundan tahsil ettiği vergiyi vergi borçlusuna iade eder, sonra bunun hatalı olduğuna hükmedip tekrar tarhiyat yaparsa bu durumda da vergi borçlusuna ile karşılaşır. Vergi sorumlusu hiç vergi kesmemiş ise vergi alacaklısı vergi borçlusuna rücu edemez²². Ancak vergi kesilmediği halde kesilmiş gibi beyanda bulunulup yıllık beyannameden mahsubu yoluna gidilirse bu durumda vergi alacaklısı ile vergi borçlusuna karşı karşıya gelir ve tarhiyat borçlu aleyhine yapılır.²³

4. Vergi Borçlusuna ile Vergi Sorumlusunun, Vergi Alacaklısının Birlikte Sorumlulukları (Müteselsil Sorumluluk)

Bir vergi borcuna karşılık tek bir vergi yükümlüsü vardır. Ancak bazı durumlarda kanuna dayanarak vergi alacaklısına karşı birden fazla mükellef sorumluluğu alabilirler. Bu sorumluluk sadece verginin ödenmesini değil bütün şekli ve kaydı işlemleri de kapsar. Vergi cezalarında şahsilek sözkonusu olduğundan müteselsil sorumluluk kapsamına girmez.²⁴

Vergi usul kanununun 11. maddesine, 11.12.1985 tarih 3239 sayılı kanunla eklenen ek üçüncü fıkra ile "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat tesbit olunanlar müteselsilen sorumludurlar" denmektedir.

Burada yükümlülük, katma değer vergisi için sözkonusu gibi görünse bile; bunu bu şekilde değerlendirmek doğru olmaz. Bu fıkra vergi tevkifatında da uygulama alanındadır. Bu fıkradaki müteselsil sorumluluk bir sonraki fıkrada belirtilen mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için uygulanmaz.

Vergi Usul Kanunu 11. maddesine 31.3.1988 tarih 3418 sayılı kanunla eklenen fıkrada ise Maliye Bakanlığı'nın müteselsil sorumluluk alanında bazı düzenlemeler yapmaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı, zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir.

²² VUK md. 11; AATUHK md. 22.

²³ Doğrusöz, a.g.e., s. 55.

²⁴ Erginay, Vergi Hukuku, s. 64.

Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır ve Maliye Bakanlığı müteselsil sorumluluğun şartlarını, sınırlarını bu konuya ilişkin usul ve esasları belirler.²⁵

II. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN VERGİ HUKUKUNDAKİ GELİŞİMİ VE ELEŞTİRİLERİ

A. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN TARİHÇESİ

Vergi tarihi ve sosyal bir müessesedir.²⁶ Vergi sistemlerindeki değişme ve gelişmeler ülkelerin ekonomik, sosyal ve politik yapılarına göre şekillenir. Ülkelerin yapıları bu anlamda dinamikdir, dolayısıyla vergi sistemleri de dinamiklik arzeder. Bu nedendir ki, dünya vergi sistemlerinde, vergi reformları hep yapılagelmiş ve ideal bir vergi reformu oluşturma çabaları süregelmiştir.²⁷

Bu değişen ve gelişen vergi sistemlerine çeşitli vergi tahsil yöntemleri ve teknikleri girmiş, uygulanmış, bazıları terkedilirken bazıları da gelişerek devam edegelmiştir. Bu tahsil yöntemlerinden biri de kaynakta vergileme yöntemidir.

Kaynakta vergileme yöntemi geçmiş dönemlerde uygulanan bazı yöntemlere benzer gibi görünüyorsa da bu yöntemin farklılıklarını da sonraki bölümlerde açıklanmaya çalışılacaktır.

Kaynakta vergileme yöntemi fikrini modern anlamda ilk kez Mareşal S. Vauben (1633-1707), 1707 yılında yazdığı "la dime Royale" adlı Fransızca eserinde ortaya atmış, ancak uygulamaya sokulamamıştır. 1798 yılında İngiltere'de Başvekil Pitt zamanında uygulanan gelir vergisi sistemi içinde stopaj yöntemi de yer almış 1803 yılında "Addington's Act" isimli bir kanunla bazı gelirlerin stopaj yoluyla vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir.²⁸

Kaynakta vergileme, 1913 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde, Japonya'da 1920 yılında, Fransa'da 1939 yılında uygulama alanına girmiştir. Almanya'da 1929'da dünya ekonomik bunalımı sebebiyle uygulanmakta olan kaynakta vergileme yöntemine ara verilmiş,²⁹ 1934'de

²⁵ Gelir Vergisi 164 seri nolu genel tebliğ VUK md. 11

²⁶ Akif Erginay, Kamu Maliyesi, Ankara, 1982, 8. baskı, s. 25.

²⁷ Nihad Sayar, Kamu Maliyesi Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, İstanbul, 1970, 4. baskı, s. 251; Esfender Korkmaz, Vergi Yapısı ve Gelişimi, İstanbul, 1982, s. 18.

²⁸ Aliefendioğlu, a.g.e., s. 3; Doğrusöz, a.g.e., s. 16.

²⁹ Günter Schmolders, Genel Vergi Teorisi, İstanbul, 1976, 4. baskı, s. 22-23.

kapsam genişletilerek tekrar uygulamaya girmiştir.

Osmanlılarda gelir vergisine eş durumda olan "temettü vergisi" adı altında çok dar bir alanda bu yöntem uygulanmıştır.

Türk vergi sisteminde modern anlamda kaynakta vergileme yöntemi 1926 yılında 755 sayılı "Kazanç Vergisi Kanunu" ile başlamış. Kanunda sadece ücret gelirleri için stopaj yönteminin uygulanmasına olanak sağlanmış, bu kanun 1934 yılında kaldırılarak 2395 sayılı "Kazanç Vergisi Kanunu" yürürlüğe girmiş stopaj yönteminin sadece ücret gelirlerine uygulanabilirliğiyle sınırlı kalınmayıp alanı genişletilmiştir. Ticarî ve sınaî müesseselerinin işlerini devamlı olarak gören, serbest meslek erbabının, bu müesseselerin istişare, proje tanzimi, aracılık ve takip v.b. işlerini bir defaya mahsus olsa bile görenlerin, mesleki teşekküllere mensup olmayanların, artist, şarkıcı ve çalgıcıların gelirleri de, kaynakta kesme yönteminin kapsamına alınmıştır.³⁰

1950 yılında 5421 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu" ile daha ayrıntılı ve geliştirilerek stopaj yöntemi müstakil bir bölüm olarak "Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname" başlığı altında düzenlenmiştir. Kanuna göre ücret sayılan ödemeler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iradları stopaj kapsamında yer almıştır. 193, 202 ve 1137 sayılı kanunlarla uygulamadan kaynaklanan aksaklıklar yeniden düzenlenerek alanı genişletilmeye çalışılmıştır. 1963 yılında yürürlüğe giren 199 sayılı kanun ile dar yükümlülüğe tabi kurumların bazı gelirleri de stopaj kapsamına alınmıştır.

Türk vergi sisteminde kaynakta vergileme yöntemi ile ilgili düzenlemeler sadece "Gelir Vergisi Kanunu" ve "Kurumlar Vergisi Kanunu" ile sınırlı kalmamış, 1959 yılında çıkartılan 7338 sayılı "Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu" da stopaj yöntemi verginin ödenmesinde bir güvence olarak yer almıştır (md. 17). 1963'de 196 sayılı "Dış Seyahat Harcamaları Vergisi Kanunu"nda da stopaj yöntemi ile düzenlemeler yer almış ise de 1984'de 1989 sayılı kanunla kaldırılmıştır. Ayrıca "Damga Vergisi Kanunu" ve "Katma Değer Vergisi Kanunu"nda da stopaj yöntemine yer verilmiştir. Gelir, Veraset ve İntikal vergilerine ilişkin konular ile gayrimenkullerini ivaz karşılığı satanlar ile spor-toto, milli piyango ve banka ikramiyesi kazananların gelirlerini stopaj yöntemiyle vergilendiren 1972 tarih 1598 sayılı Mali Denge Vergisi, 1982 tarih 2772 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.³¹

³⁰ 22.3.1934 Tarih 2395 sayılı "Kazanç Vergisi Kanunu" 24-29 Maddeler.

³¹ Doğrusöz, a.g.e., s. 18.

B. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN DİĞER VERGİ TAHSİL USUL VE TEKNİKLERİNDEN FARKLILIKLARI

Bu bölümde kaynakta vergileme yönteminin vergi tahsil yöntem ve teknikleri arasında nasıl bir yapı arzettiğini anlayabilmek için bu yöntemlerin neler olduğu hakkında kısa bilgiler verilerek, farklılıkları ortaya konacaktır. Öncelikle modern tahsil teknikleri olarak bilinen peşin ödeme sistemi, Otomatik bilgi değerlendirme sistemi ile kaynakta vergileme yöntemi ele alınacak, bunları takiben de İltizam yöntemi, İhale usulü, Halk temsilcileri eliyle tahsil, Devlet memurları eliyle tahsil (Emanet Usulü) gibi zaman içinde kullanılmış tahsil usulleri³² ile kaynakta vergileme yöntemi incelenmeye çalışılacaktır.

1. Kaynakta Vergileme ve Peşin Ödeme Sistemi

Vergi tahsilatında tahsil süresini kısaltan yöntemlerden biri olan peşin ödeme sistemi (Pay as you earn=PAYE) kaynakta vergileme yöntemi gibi vergiyi en hızlı şekilde tahsil etme amacına yönelmiş bir sistemdir. Bu sistemde " bir sene önceki gelirlerin vergilendirilmesi yerine gelirin doğduğu yıl vergilerin tahmini yöntemlerle tahsiline gidilmektedir."³³ Yükümlüler taksitler halinde bu vergiyi öderler. Bu ödemeler tahmini ödemelerdir. Cari yıl sonunda yükümlü hesaplarını kapatıp kesin hesaplarında kârını bulduğu ve vergisini hesapladığında, yıl içinde ödediği vergi kesin olarak hesaplanan vergisinden azsa, aradaki farkı yükümlü ödeyecek; ödediği vergi kesin vergisinden fazlaysa, mükellef iade alacaktır. Peşin ödeme sistemi ülkemizde Türk vergi sistemine 27.12.1980 gün ve 2361 sayılı yasayla girmiş iki yıl uygulandıktan sonra 31.12.1982 gün ve 2772 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır.³⁴

Ancak vergi kanunlarımıza bu tarihten yaklaşık üç yıl sonra iki kavram daha girmiştir. Önce "dahili tevkifat", daha sonra da "geçici vergi". 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine eklenen fıkrayla peşin ödeme sistemine benzer bir düzenleme yapılarak " dahili tevkifat" usulü kabul edilmiştir.³⁵ Dahili tevkifat sistemine göre mükellefler cari vergilendirme dönemine ait yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplayacakları vergiden mahsup etmek üzere dahili tevkifat hesaplamakta ve Katma Değer Vergisi veya Banka ve Sigorta muameleleri Vergisi dönemlerinde ödemektedirler. Dahili

³² Salih Turhan, Vergi Teorisi, İstanbul, 1993, 5. baskı, s. 77-80.

³³ İlhan Özer, Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulanması, Ankara, 1979, s. 98.

³⁴ Selahattin Tuncer, Vergi Uygulamaları, İstanbul, 1983, s. 178-181.

³⁵ Aksoy, Vergi Hukuku, s. 302.

tevkifat; KDV'nin % 50 si, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine tabi olanların da bu verginin % 50 si, özel matrah şekillerine tabi KDV mükelleflerinin mal alış ve satışları arasındaki farkın % 5'i, diğerlerinde yapılan teslimler karşılığı alınan bedelin % 2'si şeklindeydi ki bunlar da bir tür peşin ödemedir.³⁶ Dahili Tevkifat, 3505 sayılı kanunun 34. maddesiyle yürürlükten kaldırılmış, yerine 3.12.1988 tarih ve 3505 sayılı kanunun 15 inci maddesiyle 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 120 nci maddesi ile "Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticarî kazanç sahipleri ile serbest meslek erbaplarının, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi ödemeleri öngörülmüştür. Geçici vergi tutarı, içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, ticari ve mesleki kazanç (GVK'nun 42'nci maddesi kapsamına giren kazançları elde edenlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) isabet eden kısmın % 50'i oranındadır. Geçici vergi uygulamasına kurumlar vergisinde de yer verilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefleri cari vergilendirme dönemine ait kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere GVK mükerrer 120'nci maddesindeki esaslara göre geçici vergi öderler (KVK Mük. md. 40). Kurumlarda geçici vergi oranı ise %70'dir.

Bu oranı %100'e kadar arttırmaya veya %25'e kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. (Bakanlar Kurulu bu yetkisine dayanarak oranı 93/5142 sayılı kararı ile %50 olarak belirlemiştir.) Geçici vergi, yıllık gelir vergisi beyanamesi ile beyan edilir ve yıllık gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirilir. Geçici vergiyi izah eden GVK md. 120'ye göre, Kurumlar da dahil olmak üzere, mükellefler dilerlerse, ilgili hesap döneminde üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre hesaplanan kazançların % 25'ini geçici vergi olarak öderler. Bu usulde hesaplanan geçici vergi, üçer aylık dönemleri takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar gelir ve kurumlar vergisi bakımından bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Bu usulü seçen mükellefler hakkında ikinci fıkra hükümleri uygulanmaz. Bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmeden bu usulden dönmeyizler.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin eksik beyanı saptanırsa eksik beyan edilen bu kısım için resen ve ikmalen geçici vergi tarh edilir. Yıllık beyanname süresi geçmişse geçici verginin aslı aranmaz, bu vergiye sadece gecikme faizi ve ceza uygulanır.

Bir önceki takvim yılında tahakkuk eden geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilmeyen tutar, içinde bulunulan yıla ilişkin

³⁶ Kaneti, Vergi Hukuku ..., s. 287; Erginay, Vergi Hukuku, s. 204-205.

olarak ödenecek geçici vergiye, artan kısmı diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, mükellefin o yıl sonuna kadar yazılı olarak talep etmesi halinde kendisine red ve iade edilir.

İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı ayı takip eden aylara ilişkin geçici vergi taksitleri ödenmez. Geçici verginin yıllık tutarı ile işin bırakıldığı aya kadar (bu ay dahil) olan tutarı arasındaki fark, vergi dairesince terkin edilir.

Cari vergilendirme dönemine ilişkin ödenmemiş geçici verginin; aynı dönemde ticarî ve meslekî kazançlar üzerinden tevkif yoluyla ödenen gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) kadarlık kısmı, terkin edilir. Terkin işleminin yapılabilmesi için tevkif yoluyla ödenen verginin belgelendirilmesi şarttır.

Geçici vergiye yapılan itirazlar geçici verginin tahsilini durdurmaz.

Geçici vergiye ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı tarafından tesbit edilir.

Geçici Vergi taksidinin ilki, yıllık beyannamenin verildiği Mart ayında, diğer taksitler de her ayın 20'inci günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenir" denmektedir ki, geçici vergide bir peşin ödeme yöntemidir. Peşin ödeme yönteminde vergiyi vergi sorumlusu değil mükellef öder, vergi hesaplanırken mükellefin kişisel durumu da dikkate alınır. Ayrıca peşin ödeme sisteminde vergi, gelir unsurlarına uygulanır; kaynakta vergileme gibi gelir unsurlarını oluşturan kazançlara değil. Her iki yöntemde beyan ve ödeme süreleri birbirinden farklıdır.

2. Kaynakta Vergileme ve Otomatik Vergi Değerleme Sistemi

Otomatik vergi değerlendirme sistemi A.D.P. (Automatic Data Processing) vergilemede bilgilerin makinalar aracılığıyla toplanıp, değerlendirilmesi ve vergileme hizmetlerinde kullanılmasını sağlanan bir sistemdir. Sistemin kurulması aşamalarında vergi maliyetini yükseltmesi sözkonusu olsa bile ileriki yıllarda bu giderler süratle azalmaktadır.³⁷ Amerika, İsviçre ve Fransa'da uygulanan bu yöntemde ödemeyi yapanlar maaş, ücret, faiz, temettü ve benzeri şekillerde yaptıkları ödemelerle ilgili bilgileri, vergi dairelerine düzenli olarak bildirmekle yükümlüdürler. Ayrıca beyanname bilgileri eklerindeki bilgiler bilgisayarlara aktarılır. Tüm bilgilerin toplandığı bu bilgi fişleri vergi hizmetlerinin süratle en az yanılma ve vergi kaybını en aza indirgeyerek yerine getirilmesini sağlar. Bu yöntemde yükümlünün herhangi bir vergi ödemesi sözkonusu değildir. Bu yöntemin vergi tahsilatını içermediğini vergileme hizmetlerine yardımcı

³⁷ Özer, a.g.c., s. 114-124.

mahiyet taşıdığını söyleyebiliriz.

3. Kaynakta Vergileme ve İltizam Yöntemi

İltizam yöntemi, aynı ekonomi döneminde uygulanmış bir usul olmasına rağmen, para ekonomisi döneminde de kısmen uygulanma alanı bulmuştur. Bu yöntemde devlet, alacaklı olduğu vergiyi, kendisi tahsil etmeyerek bir bedel karşılığı bu görevi mültezim adını taşıyan şahsa vermektedir. Bir anlamda vergi toplama hizmetlerini özelleştirmektedir. Devlet açık arttırma yöntemiyle devlete daha çok para vermeyi taahhüt eden kimseye bu görevi verdiği için, mültezim de hem taahhüdü yerine getirme açısından hem de taahhüden arta kalan pay kendisine kalacağından, bu payın en fazlaya ulaşması için adil olmayan zorbalığa dayanan çeşitli yollara başvurmuş bu da yöntemin en zayıf noktasını oluşturmuştur.³⁸

İltizam yönteminde ülke belirli yörelere ayrılır, her yörenin vergi toplama hakkı belli bir bedel karşılığında satılırdı. Devlet hiçbir mali örgüt kurmadan, hiçbir tahsil maliyeti olmadan vergisini peşin olarak alırdı. 1925 tarihinde Aşar vergisinin kaldırılmasıyla yürürlükten kaldırılmış oldu.³⁹

Kaynakta vergileme yöntemi ile iltizam yöntemi vergi tahsilatının üçüncü kişilere bırakılması yönünden benzerlik arzederlerse de vergi tahsilatını yapan kişi iltizam yönteminde bu hakkı vergi kanunlarından değil, sözleşmeden alır ve çıkarı sözkonusudur ve siyasi bir yönü vardır. Tüm bunlar kaynakta vergileme yönteminde yoktur. Kaynakta vergileme yönteminde vergi sorumlusu vergi kanunlarına göre hareket eder. Yükümlülükleri sınırlı ve belirlidir. Vergi sorumlusu bu yükümlülükleri yerine getirirken herhangi bir ücret alamaz böyle bir hakkı yoktur. Vergileme de vergi kanunlarında belirli olan, Devletin belirlediği vergi oranları üzerinden yapılır.

4. Kaynakta Vergileme ve İhale Yöntemi

İhale yöntemi, iltizam yöntemine benzemektedir. İhale yönteminde yine tahsilatı üçüncü şahıs yapmakta ve yapılan tahsilat üzerinden belirli bir yüzde almaktadır. Devlet en az yüzde talep eden kişiye gene ihaleyle vergi tahsilatını vermektedir. Bu yöntemde devletin zarar etme olasılığı iltizam yöntemine göre daha fazladır. Bu yöntem de günümüzde uygulama olanağını yitirmiştir.

³⁸ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, 1976, s. 271-273.

³⁹ Herckman, a.g.e., s. 204-205.

Bu yöntem de Kaynakta vergileme yönteminden oldukça farklıdır. Vergi sorumluları tahsilat karşılığı devletten belirli bir yüzde almazlar. İhale yönteminde iltizam yöntemi kadar olmasa bile zulüm olanağı vardır. İhale yöntemi, iltizam yöntemi gibi sözleşmeden kaynaklanır, kaynakta vergileme yönteminde bu sözkonusu değildir.⁴⁰

5. Kaynakta Vergileme ve Halk Temsilcileri Eliyle Tahsil

Devletin mali örgütlenmesinin tam olmadığı zamanlarda devlet vergi tahsilatı işini çeşitli halk temsilcilerine vermiştir (imam, muhtar gibi). Bu kişiler güçlerini kamu otoritelerinden aldıkları halde bu otoriteyi kullanacak güçleri olmadığından verimli bir vergi tahsilatı yapamamışlar ve bu yöntem pek kullanılmamıştır.⁴¹

Kaynakta vergileme yöntemi gibi bu yöntemde de üçüncü kişiler vergi tahsilatı için devlet tarafından görevlendirilmiştir. Ve iltizam ve ihale yönteminde olduğu gibi bir parasal kazançları yoktur. Ancak yukarıda belirtildiği gibi görevlendirilen kişilerin gelişen ve karmaşıklaşan ekonomik yapılarda gerekli bilgileri toplama, değerlendirme, kaydı ve şekli işlemleri yapma vergi, tahsilatını vergi alacaklısına ödeme gibi güçleri yoktur.

6. Kaynakta Vergileme ve Emanet Usulü

Emanet usulü diğer adıyla Devlet memurları eliyle tahsil yönteminde verginin tarh ve tahsiline ilişkin bütün işlemler devletin ilgili örgütleri tarafından gerçekleştirilir. Bu işlerde çalışan memurlar sadece ücret alırlar. Burada iltizam ve ihale usullerinde olduğu gibi vergi toplama işinde bir yüzde veya kâr almaları sözkonusu değildir. Bu usul de zamanımızda terkolunmuştur.⁴² Modern vergilemenin gereklerinden biri de vergilemenin süratle yapılmasıdır. Kaynakta vergilemede bu sağlanmaktadır; ancak emanet usulünde vergi ve yükümlü sayısı zamanla çok artmış olduğundan hem bu sürat sağlanamamakta hem de modern vergilemenin bir diğer ilkesi olan vergileme maliyetinin en düşük maliyetle olmasına ters düşmektedir.

C. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN YARARLARI

1- Kaynakta vergileme yönteminde tarhiyat ve tahsilat birbirine öyle çok yaklaştırılmıştır ki, bu yöntem bir tahsil yöntemi sayılmaktadır. Bu sistemin en belirli özelliğidir. Stopaj

⁴⁰ Aksoy, Vergi Hukuku ..., s. 78-79.

⁴¹ Herekman, a.g.e., s. 206.

⁴² Nadaroğlu, a.g.e., s. 274.

yönteminde gelirin doğuşu ile vergilendirilişii arasındaki mesafe son derece kısaltılmıştır. Tarh, tahakkuk ve tahsil aynı ana sığdırılmıştır.⁴³ Gelir elde edildikçe vergi ödendiğinden, yükümlülerinin vergi kaçırmaları güçleşeceğı hatta hiç olmayabileceğı gibi varsayımları ortadan kaldırarak devletin alacağı teminata kavuşmuş olur.

2- Stopaj yönteminin modern bir tahsil usulü olmasının sebeplerinden biri de modern vergilemenin gelirin doğumu ile vergilendirme aralığının en kısa olması ilkesinin bu yöntemde mükemmel bir şekilde uygulanması, gelirin elde edilmeden önce vergilendirilmesidir. Bu nedenle kaynakta vergileme yöntemi önceden tahsil yöntemidir.⁴⁴ Vergi alacaklısı hiç beklemeden, hatta gelir yükümlünün eline geçmeden vergisini peşinen aldığından sonradan vergileme yöntemlerine göre vergilemede sürat sağlar.

3- Stopaj yöntemi vergi kaçakçılığını ve vergi kaybını önler. Vergi sorumlusu üçüncü şahıs konumundadır ve vergiyi kaçırmakta yararı yoktur. Vergi sorumlusu, vergi kaçırdığında veya vergi kaybına sebebiyet verdiğinde vergiyi ve cezasını kendisi ödeme durumunda kalacağından böyle bir yola girmek istemez. Ayrıca Vergi sorumlusu, yaptığı ücret ödemelerini yıllık beyannamede gider yazabilmek için muhtasar beyannamede bunu göstermek zorundadır. Muhtasar beyannamenin verilmesi demek ücretlerin ödenip stopajının yapılmış olması demektir ki vergi kaçakçılığına olanak vermez.

4- Devletin vergi tahsilatı masrafları bu yöntemle azaltılır. Fazla memur kullanmaya gerek kalmadan, kırtasiye giderlerinden kazanarak verginin maliyeti azaltılabilmektedir. Ayrıca bu yöntemde fazla incelemeye, kontrole gerek bırakmadan verginin tahsil edilmesini sağladığı için vergi maliyeti azalmakta ve vergi kaçakçılığını en aza indirdiğı için de bu maliyet bir anlamda düşürülmüş olmaktadır. 100.-TL'lik vergiyi toplamak için gelir idaresinin yaptığı harcamaların vergi gelirleri içindeki payı, 1991'de 2,08; 1992'de 1,54; 1993'de 1,37 oranlarındadır.

5- Vergi mükellefi, vergisini, geliri eline geçmeden önce ödediğı için vergi yükünü pek hissetmez.⁴⁵ Dolayısıyla kaynakta kesme yöntemi mâli his iptaline yol açtığından vergiye karşı reaksiyonları da azaltır. Ayrıca mükellef yıl içinde gelirini elde ettikçe vergisini ödediğinden yıl sonunda alınması gereken ağır vergi borcundan kurtulmuş olur. Vergisi yıl içinde parça parça alındığından hazinenin işi kolaylaşmış olmaktadır.

⁴³ Özer, a.g.e., s.104,105.

⁴⁴ Aliefendioğlu, a.g.e., s. 3.

⁴⁵ Heinz Haller. Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri. İstanbul, 1974. 4. baskı, s. 316.

6- Bir diğerk kolaylık da vergi idaresi ile karşı karşıya gelen yükümlü sayısı, vergi sorumluları muhtasar beyannemelerinde yükümlüleri topladıklarından birden fazla yükümlünün vergilerini sorumlu sıfatıyla ödediklerinden azalır. Vergi idaresi büyük ödeme merkezlerinden (iktisadi işletmeler, devlet daireleri v.b.) çıkmadan önce çok sayıda yükümlü için bir tek bildirimle (kısa bildirim, muhtasar beyanname) vergisini toplamaktadır.⁴⁶

7- Vergi mükellefleri, vergi ödemelerini ve vergi kanunlarına göre yapmaları gereken kaydı ve şekli yükümlülükleri vergi sorumluları vasıtasıyla yaptıklarından bu kaydı ve şekli yükümlülüğten de kurtulmuş olurlar.

8- Konjonktürel hareketlilik hallerinde enflasyonist ve deflasyon dönemlerinde vergi alacaklısı bu yöntemle vergi tahsilatında yaratılacak kayıplardan korunmuş olur. Şöyleki; enflasyonist baskının fazla olduğu dönemlerde ücret ve maaşlardaki artış sonucu piyasaya giren paranın önceden vergilendirilmiş olması nedeniyle vergi alacaklısına tahsilat eksikliği yaratmaz.⁴⁷ Vergi kaynaktan kesilmeseydi bir sonraki yıl vergilendirilecekti ki, bu da vergi alacaklısının tahsilatını azaltacaktı. Depresyon, buhran dönemlerinde de yani piyasada yeterli talebin olmadığı, üretimin yetersiz olduğu, işsizliğin fazla olduğu, bunların tekrar talep yetersizliği yarattığı ve kısır bir döngü içine girildiği durumlarda da vergiler, gelir elde edilmeden toplandığından tahsilat eksikliği olmayacaktır.

D. KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN SAKINCALARI

1- Modern vergilemede gelirler arttıkça vergi oranlarının artması artan oranlılık (müterakkiyet) ödeme gücünün vergilendirilmesi açısından önemli bir ilkedir. Ancak stopaj yönteminde vergi mükellefinin başka gelirleri olup olmadığını bilmek mümkün olmadığından kaynaktan vergilendirilen her gelire ancak kendi içinde artan oranlılık uygulanabilir. Beyana tabi gelirlerde yıllık beyannameyle gelir bütün olarak görüleceğinden artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması sağlanabilir.

Kaynaktan vergilemede ana ilke gelirin elde edilmeden vergilendirme olduğundan bu vergileme yöntemi yükümlüden tahsil edilecek vergi miktarını etkileyecek kişisel özellikleri (evlilik-çocuklu olmak gibi) ücretlilerde vergi kanunlarına konan özel hükümlerle, vergi karne ve cetvelleriyle belirlenebilmekte ancak bu bilgiler gayrimenkul, menkul sermaye iradı vb.

⁴⁶ Kenan Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1971, 4. baskı, s. 214.

⁴⁷ Özhan Uluatam, Kamu Maliyesi, Ankara, 1978, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi yayınları, no: 413, s. 17-33.

mükellefiyetler için sözkonusu olmamaktadır. Bu sakıncaların giderilebilmesi için gelirlerin toplanması prensibinin uygulanması çözüm olabilir. Yıllık gelir üzerinden hesaplanan vergiden, kaynaktan kesilen vergiler mahsup edilebilir.

2- Kaynaktan vergileme yönteminde bazı gelir türleri üzerinden hesaplanan stopaj kesin nitelikte olmayabilir, daha sonra düzeltme gerektirerek iade durumu doğabilir. Ücretlerden kesilen stopaj bir düzeltme gerektirmez. Ancak menkul sermaye iradlarında alınan vergi biraz önce bahsedildiği gibi bir iade durumu doğurabilir. Stopaj yönteminin vergi tahsilatında yarattığı geçicilik, tahsil edilen verginin, devlet açısından gerçek bir gelir mi olduğu tereddüdünü yaratır ve kamu geliri tahminlerini yanıltabilir.

3- Stopaj yöntemi, modern bir tahsil yöntemidir. İlerde ayrıntılı olarak bahsedileceği gibi günümüzde vergi gelirlerinin büyük oranı bu yöntemle alınmaktadır. Ancak stopaj'ın tüm gelirlere uygulanma olanağı ise yoktur. Gelir unsurlarından ticarî, ziraî ve serbest meslek kazançlarında kaynaktan vergileme sistem bütününe hakim olacak şekilde yapılamamaktadır.

4- Kaynaktan vergileme yöntemi vergi tahsilatının tamamını kapsamına almadığından, yıllık beyanname verilmesi yöntemini ortadan kaldırmamaktadır. Stopaj yöntemiyle tüm vergi tahsilatının gerçekleştirilmesi sözkonusu olamaz. Uygulama alanı sınırlıdır.⁴⁸

5- Vergi mükelleflerinden bir kısmı vergisini vergi kanunlarına göre stopaj yöntemiyle vermekte yani gelirini elde etmeden ödemesini yapmakta, diğer bir kısmı da (ticarî, ziraî ve sınaî gibi) vergisini bir veya birbuçuk yıl gibi bir gecikmeyle ödemektedir. Bu da geliri hemen vergilendirilen vergi mükellefleri aleyhine bir durum yaratmakta ve vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerine ters düşmektedir.⁴⁹ Vergisini beyan usulü ile ödeyen mükellefler yıllık mevduat faizleri ve mevcut enflasyon oranlarında ek bir gelir sağlamış olurlar. Ayrıca beyanda mükellef çeşitli yöntemlerle vergi miktarını çeşitli muhasebe ayarlamalarından yararlanarak belirleme olanağına sahiptir.

6- Kaynaktan vergileme yönteminde mükelleflerin yapacakları şekli ve kaydı işlemler vergi sorumlularına yüklenmiştir. Vergi sorumluları devlet adına bir anlamda vergi tahsilatını gerçekleştirmektedirler. Bu anlamda devletin yapacağı bazı emek ve parasal harcamalar da vergi sorumlularınca yapılmaktadır. Özellikle büyük çaptaki işletmeler bu yükümlülükleri yerine getirebilmek için ek mali yükümlülükler almaktadır.

⁴⁸ Arif Nemli, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, İstanbul, 1979, s. 120.

⁴⁹ Abdurrahman Akdoğan, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara, 1980, s. 148.

III.KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN ÇEŞİTLİ VERGİ SİSTEMLERİNDEKİ YERİ

Kaynakta vergileme yöntemi ülkemiz dışında Amerika Birleşik devletleri, İngiltere, Avusturya, Almanya, Japonya, Danimarka gibi ülkelerin hukuk sistemlerinde de yer almış yaygın ve verimli bir biçimde uygulanmaktadır. Burada bu ülkelerin bazılarında Kaynakta vergileme yöntemi nasıl uygulanmaktadır, sistemlerinde nasıl yer almaktadır, bunları görmeye çalışacağız.

A- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE STOPAJ

Kaynakta vergileme yöntemi Amerika Birleşik Devletleri'nde İngiltere'deki kadar geniş değildir. Ücretlilerin bu yolla vergilendirmesi 1943 yılında kabul edilen Current Tax Payment kanunuyla başlamıştır. Ücretlerde verginin kaynakta kesilmesi usulü ev işçileri ve tarım işçileri için böyle bir sorumluluk olmamakla beraber isterlerse bu usule tabi olabilirler. Ücretliler her yıl iki beyanname düzenlerler. Beyannemelerden biri geçen yılın kesin hesap durumunu, diğeri içinde bulunulan yıla ait tahmini gelir durumunu gösterir.⁵⁰ Kaynakta vergileme yöntemi ABD'de yaygın olarak ücretlerde uygulanmaktadır. İşçilere ücretlerinin ödendiği dönemler bordro dönemleridir. Bu dönemler günlük, haftalık, aylık, birkaç haftalık gibi olabilir. Kesinti oranı gayrisafı ücret üzerine uygulanır. Kesinti matrahından sosyal sigorta vergisi, sigorta aidatı, emekli primi vs. gibi indirimler düşülmez. Ücretlerin dışında işçilere ödenen ikramiye, izin paraları, yemek bedelleri gibi ödemelerde vergi kesintisine tabi tutulur.

İşverenlerden kesilen gelir vergisi ile birlikte hesaplanan federal ve eyalet işsizlik vergileri ücretler üzerinden hesaplanır ancak işveren tarafından karşılanır fakat bunun işçilere ödenen ücret ödemeleri ile ilişkisi yoktur.

Şirketler tarafından para, hisse senedi, diğer menkul değerler gibi kâr dağıtımları, garanti kesintisine tabidir. Vergi kesenler, vergi kesintisi uyguladıkları zaman kâr payı ödemesi ile birlikte garanti kesintisini de gösteren bir belgeyi düzenleyerek hak sahibine vermek zorundadır.⁵¹

B- İNGİLİZ VERGİ SİSTEMİNDE STOPAJ

İngiliz vergi sisteminde stopaj önemli bir tahsil usulüdür. 1967-68 vergileme döneminde bu ülkede toplam gelir vergisinin % 72,7 si bu yöntemle tahsil edilmiştir. İngiliz gelir vergisi

⁵⁰ Alicfendioğlu, a.g.c., s. 19.

⁵¹ Doğrusöz, a.g.c., s. 19-20.

sisteminde ücretler, gayri menkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, sair ödemeler stopaj yöntemiyle vergilendirilir. Bu hukuk sisteminde işveren yaptığı ücret ödemelerinden vergi kesmekle ve kestiği vergiyi vergi dairesine yatırmakla yükümlüdür. Emekli aylıkları da stopaja tabidir. Hazine iki tip cetvel hazırlamıştır. Birinci cetvelde istisnalar vardır. İkinci cetvelde ise, gelirler karşısında ödenmesi gereken vergiler vardır. Ücretliye uygulanacak indirim miktarlarının karşılığı kod numaraları birinci cetvelde buna göre ödemesi gereken vergi ikinci cetvelde bulunur. İşverenler vergilendirmeye ilgili bu bilgileri yükümlünün iş kartına işler.

Gayrimenkul sermaye iradlarında, arazi, bina ve madenlerden alınan kiralar üzerinden hesaplanan vergi, kural olarak kiracı tarafından kesilir ve kalan mal sahibine ödenir. Kesilen vergiyi, kiracı, vergi dairesine yatırır. Menkul sermaye iradlarında vergi bu iradın ödenmesi veya ödenebilir hale gelmesi durumunda kesilir. Hisse senedi gelirlerinde şirketler, kendi kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödedikten sonra, kalan dağıtılır, kazançtan gelir vergisi kesilir. Banka faizleri, istisnaları çıktıktan sonra vergilendirilir. İngiliz vergi sisteminde ayrıca yardımlardan kişinin bir yakınına altı yıldan az olmayacak bir anlaşma ile belirli süreler içinde ödeme yapmayı kabul etse stopaj zorunluluğu vardır. Kazanç gayesi güdülen işlerde telif ve patent haklarından da stopaj kesilir.

C- ALMAN VERGİ SİSTEMİNDE STOPAJ

Almanya'da vergi tahsilatı, gelir vergisinde peşin ödeme yöntemiyle yapılır. Menkul kıymetlerde, maaş ve ücretlerde ise stopaj yöntemi uygulanır.

Ücretlerde stopaj yıllık miktarı 600 DM'dan az olan, yardım olarak kesilen paralar, işsizlik tahsilatı, bazı mevsimlerde verilen primler istisna tutularak toplam ücrete uygulanır. Vergi, aylık, haftalık, gündelik ücret ödeme esasına göre vergi sorumlusu tarafından hazırlanan kesinti cetvellerine göre kesilir. Her yükümlü için vergi kartı düzenlenir. Burada onların kişisel durumları, meydana gelen değişiklikler izlenir. Ücretlilerin yıllık gelirleri belirli bir oranı aştığında (24.000 DM) beyan usulüne göre vergileri alınır.

Menkul sermaye iradlarında iradın borçlusu tarafından alacaklısı adına kesilir. Yükümlünün kişisel durumları dikkate alınmaz. Menkul sermaye iradlarının tümü değil, Alman gelir vergisi kanunlarında yer alan menkul sermaye iradlarına uygulanır. Bu iradlar, bankalarca ödenen mevduat faizleri, kıymetli evraklardan alınan faizler, tahvil faizleri, anonim, eshamlı komandit, limited şirketlerle alım satım kooperatiflerinden, merkez bankasından ve tüzel kişiliğe sahip kurumlardan alınan her türlü kâr paylarıdır.

Dar yükümlülüğe tabi edebiyat ve güzel sanatlara ilişkin olarak yapılan faaliyetlerden, edebiyat ve güzel sanatlara ait telif haklarının devredilmesinden doğan gelirler stopaja dahildir.

Yönetim kurulu üyeleri aldıkları aynı ve nakdî her çeşit huzur hakları üzerinden stopaj yoluyla gelir vergisi öderler.

D- JAPON VERGİ SİSTEMİNDE STOPAJ

Kaynakta vergileme yöntemi, Japonya'da 1920 yılında sisteme sokulmuştur. Japon vergi sisteminde vergi tahsilatı beyana dayanır. Menkul kıymet iradları ve ücretler ise stopaj yöntemiyle vergilendirilir. Stopaj yoluyla hesaplanan vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. Taşınır kıymet iradları üzerinden stopaj, kurumlarca yapılır ve vergi dairesine yatırılır. Ücretlerde verginin kesilmesi 1940'dan beri uygulanmakta ve ücretlerin yanında çeşitli ikramiyeler, ödüller, primlerden de stopaj yoluyla vergi alınmaktadır. Ücret geliri elde eden yükümlü kişisel özelliklerinin yer aldığı bir aile fişi düzenler, bunu vergi sorumlusuna verir. Vergi sorumluları, bu fişler doğrultusunda, vergi idaresince hazırlanan cetveller yardımıyla kesilecek vergi miktarını hesaplar ve ertesi ayın 10. gününe kadar vergi dairesine yatırır.⁵²

E- DİĞER BAZI VERGİ SİSTEMLERİ VE KAYNAKTA VERGİLEME

Kaynakta vergileme sisteminin uygulandığı ülkelerin içinde Avusturya ve Danimarka da bulunmaktadır. Avusturya'da stopaj uygulaması Almanya'dakine benzer. Bu ülkede de ücretler ve kâr payları kaynakta vergileme usulüyle vergilendirilir. Ücretlerde stopaj, safi ücrete uygulanır ve artan oranlılığa sahiptir. Ancak ikramiye, pirim gibi bir kez yapılan ödemelerde sabit bir oran uygulanır. Hisse senetlerinden elde edilen kar payları da vergi kesintisine tabi tutulur. İştirak kazançlarında, iştirakin en az % 25 olması koşuluyla kesinti kapsam dışındadır. Bu istisna sadece tam mükellefler için geçerlidir. Huzur hakkı ödemeleri de stopaj kapsamındadır.

Danimarka'da A. Geliri olarak tanımlanan Ücret ve ücrete bağlı ödemeler, aylık ve tazminatlar, kurumların yönetim kurulu, komisyon, konsey v.b. organlarına yapılan ödemeler stopaj kapsamındadır. Avans niteliğindeki ödemelerde de stopaj uygulanır. A. Geliri ödemesi olan yükümlülere vergi idaresi bir bildirim ve beyanname gönderir. Bu bildirimde matraha uygulanacak indirim miktarları belirlenmiştir. Tahmini yıllık gelire göre kesinti oranlarını gösteren beyannameler işverenlerine verilir. İşverenler bunlardan yararlanarak kesinti yapıp vergi idaresine yatırılırlar.

⁵² Mehmet Akmansu, Japon Vergi Sistemi, Ankara, 1971, s. 3-29.

Sorumlulukları, koydukları veya koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı olan ortaklıklarda ortaklar ve mukim ortaklıklar, tüketim kooperatifleri, banka ve sigorta kurumları, ciro edilebilir sertifika veren yatırım şirketleri, dağıttıkları kâr paylarından temettü vergisi kesilir. Kesintiler temettünün ilgililer adına ödenmesine veya tahakkukuna karar verilmesinden itibaren bir ay içinde uygulanarak vergi dairesine yatırılır. Yükümlüler temettülerinden kesilen stopajı, yıllık vergilerinden mahsup edebilirler.⁵³



⁵³ Doğrusöz, a.g.e., s. 22-24.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİNİN UYGULANMASI



GENEL AÇIKLAMA

Bu bölümde vergi sistemimiz içerisinde yer alan vergi kanunlarımızda, kaynakta vergileme yönteminin nasıl uygulama alanı bulduğu incelenecektir. Yürürlükte bulunan vergi kanunlarımızdan Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanununda bu yönetime yer verilmiştir. Mali Denge Vergisi Kanununda yer alan tevkifata ilişkin maddeler ise yürürlükten kaldırılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu 94. maddesinde vergi tevkifatına ilişkin esas hükümler yer almıştır. Bu maddede tevkifat kapsamına giren gelirler, tevkifata kimlerin tabi olacağı, hangi oranların uygulanacağı ; 95. maddede ise tevkifata tabi olmayan ücretler; 96. maddede vergi tevkifatında uygulanacak esaslar; 97. maddede vergi tevkifatının gösterilmesi; 98. maddede Muhtasar Beyanname verilme zamanı, 99. Maddede Muhtasar beyanname Muhteviyatı, 100. maddede muhtasar beyanname verilmeyecek haller; 119. Maddede Vergi Tevkifatının Yatırılması, 121. Maddede ise Vergi Tevkifatının Mahsubunun nasıl yapılacağına ilişkin hükümler yer almıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu 24. maddesinde stopaj yoluyla alınan Kurumlar Vergisi; tevkifat yapmaya mecbur olanlar ve tevkifata ilişkin muhtasar beyanname (KVK md. 45/6); 44. maddede kesilen vergilerin mahsubu şeklinde bir düzenleme yapılmıştır.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununda ise, ihtiyati tedbirler adı altında stopaj yöntemi yer almıştır. 17. maddesi, ihtiyati tedbirler ve tahsil hükümleri başlığını taşımaktadır.

Damga Vergisi Kanununun 8. maddesinde Damga Vergisi kesecek olan resmi daireler belirtilirken, 19. maddesinde Maliye Bakanlığının iznine veya gerekli görmesine bağlı vergi kesintisi yapabilenler yer almıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu md. 9'a dayanarak vergi alacağının emniyet altına alınmasını sağlamak amacıyla Maliye Bakanlığının gerekli gördüğü bazı hallerde kaynakta kesme yöntemine yer verilmiştir.

Bu sayılan Kanunlar ve Kanun maddeleri ışığı altında Kaynakta vergileme yöntemi Gelir Vergisi kanunundan başlanarak incelemeye çalışılacaktır.

I- GELİR VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME

A.KAYNAKTA VERGİLEME YAPMAYA ZORUNLU OLANLAR

Kamu idare ve müesseseleri,

İktisadî kamu müesseseleri

Sair Kurumlar,

Ticaret şirketleri (kollektif şirket, adi komandit şirket, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, anonim şirket, limidet şirket),

İş ortaklıkları,

Dernekler,

Vakıflar,

Dernek ve Vakıfların İktisadi işletmeleri,

Kooperatifler,

Yatırım Fonu Yönetenler,

Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,

Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tesbit eden çiftçiler Tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Yukarıdaki listeye baktığımızda gelir vergisi açısından gerçek usulde vergilendirilen esnaf ve küçük çiftçi muafılığından yararlananlar, götürü ticarî ve zirai kazanç sahipleri ile götürü usulde vergilendirilen çiftçiler ve götürü serbest meslek erbabı vergi sorumluluğu kapsam dışında bırakılmıştır.

B.KAYNAKTA VERGİLEMENİN KOŞULLARI

Kaynakta vergilemenin yapılabilmesi için öncelikle tevkifattan sorumlu olan kişinin vergi borçlusuna yaptığı ödemenin, sorumlunun kendisi zirai, ticarî veya serbest meslekî faaliyetiyle ilgili olması gerekir. Şahsi işleriyle ilgili ödemelerden kesinti yapılması sözkonusu değildir. Örneğin bir tüccarın kendisini tedavi eden doktora ödediği ücretten kesinti yapılamaz, nihayetinde tedavi onun şahsıyla ilgilidir, ticarî işiyle ilgisi yoktur. Ancak tüccarın işiyle ilgili olarak bir sağlık hizmeti satın alması halinde (örneğin, hastalanan işçileri için işyeri hekimliği vb.) tüccar tevkifat

yapacaktır. İkinci olarak ödeme yapılan kişi, gelir vergisi yükümlüsü olması -kural olarak- zorunludur. Kesinti gelir vergisine mahsuben yapılır. 94. madde bu yöndedir. Kurumlar vergisi yükümlülerine yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaz.

Ancak GVK 94. maddesindeki bazı durumlarda istisnalar oluşmuştur. Ödeme yapılan kişi gelir vergisi yükümlüsü olmadığı halde vergi kesinti kapsamına alınmıştır. GVK 94. madde 3. fıkrada belirtilen GVK 42. maddesi kapsamına giren işler (inşaat ve onarma işleri) nedeniyle yapılan ödeme gelir vergisi yükümlüsü olmayan müteahhide olsa bile kesinti yapılır. GVK 18. madde kapsamındaki (GVK 94/2-a) telif kazançlarının tümü, kazancı elde eden gelir vergisi mükellefi olmasa bile vergi kesintisine tabi tutulur.

Kazançları serbest meslek kazançları olan kollektif ve adi komandit şirketlere yapılan ödemelerden, bu şirketlerin bizzat gelir vergisi mükellefi olmadıkları halde kesinti yapılır.

Bakanlar Kurulu Kararı ile vergi muafiyeti tanınan vakıflar, dernekler ve kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanmasında yapılan ödemelerde ödemeyi alacak bu kişiler gelir vergisi mükellefi olmasalar da kesinti yapılır.

Kurumlar vergisinden muaf ve müstesna bulunan kazançlar ile GVK 39. maddesinde düzenlenen indirilebilecek gelirlerden bazıları üzerinde de gelir vergisi kesintisi yapılır.¹

Bu istisnalara dayanarak 94 maddenin hem gelir vergisi tevkifatı, hem de kurumlar vergisi tevkifatını kapsadığını söyleyebiliriz. Bazı durumlarda da ne gelir, ne de kurumlar vergisi mükellefi olmayan dernek ve vakıfların da kesinti kapsamına alındığını görüyoruz.

Bu iki koşulun dışında tabidir ki, kesintinin yapılması için md. 94 kapsamına giren ödemelerin sözkonusu olması gerekir. Vergi kesintisi yapılırken kesintinin hangi gelir unsurlarından sayılacağı ödemeyi yapanın değil, faaliyeti gerçekleştirenin durumuna göre tesbit edilir. Esas olan faaliyeti yapan kişinin durumu ve faaliyetin niteliğidir.

Ayrıca kanun maddesinde tevkifatın-gelir vergisine mahsuben-yapılacağı belirtilmektedir. "Mahsuben" terimi kesin vergilemenin daha sonra yapılacağı, bunun ya kesintinin nihai vergileme olabileceği, ya da beyannamedeki kârın vergiden mahsup edilebileceği anlamı taşımaktadır.

Tevkifat "nakden" veya "hesaben" ödeme sırasında yapılacaktır. Nakden ödeme, parasal ödemedir; hesaben ödeme ise, kaydî bir ödeme olup, ödeyicileri borçlu durumda gösteren bu türlü kayıt ve işlemlerdir. Aynı ödemelerde gayrisafi tutar hesaplanıp üzerinden tevkifat yapılması

¹ Doğrusöz, a.g.e., s. 77-80.

gerçekir.

Ancak kanununun 94. maddesinin 6. fıkrasında nakden ve hesaben ödeme değil, bir kazancın dağıtılıp ve dağıtılmaması gibi bir durum sözkonusudur ki bazı yazarlarca "iç tevkifat" sistemi olarak adlandırılmıştır.² İleride bu ödemelerin neler olduğu nasıl uygulandığı anlatılırken üzerinde ayrıca durulacaktır.

C- KAZANÇ VE ÜCRETLERDE VERGİNİN KAYNAKTA KESİLMESİ

Ücret, kira veya menkul sermaye iradı gibi periyodik olarak doğan bir gelirdir. İş anlaşmalarına göre günlük, haftalık, aylık veya yıllık bile olabilir. Genelde bu anlaşmalar aylık olarak yapılır. Muayyen bir zamanın geçmesi için görülmesi sonucunda hizmet erbabının alacağı doğar. İşveren ise borçlu durumdadır. Ücretlerde alacağın tahakkuku, gelirin elde edilmiş olduğu anlamına gelmez; elde etme ücretin tahsiline bağlıdır.³

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesi kaynakta kesme yöntemine göre yapılmaktadır. Ücretlerin büyük bölümü gerçek usulde vergilendirilir. Ancak bazen vergiye tabi safi ücret miktarını bulmak kolay olmaz. Bu durumlarda ücretler götürü usule göre vergilendirilir. Konumuz kapsamında olan, ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinin de bir tahsil tekniği olan stopaj uygulanmaktadır.

Toplam vergi tahsilatımız içerisinde tahsil edilen gelir vergisine baktığımızda, ücret gelirlerinin büyük paya sahip olduğunu görüyoruz. Ülkemiz milli geliri içinde de ücret gelirleri kârdan sonra ikinci gelir grubumuzdur.

Milli Gelir ile ödenen gelir vergisi dağılımı 1993 yılı gelir grupları itibariyle incelendiğinde, milli gelir içinde ücret gelirleri % 34; Gelir Vergisi içinde de % 56'lık bir paya sahip olmaktadır.⁴ Tüm bunlardan da anlaşılacağı gibi ücret gelirlerinde stopaj yönteminin önemi son derece büyüktür.

1. Ücret Nedir?

Ücret, Borçlar Kanunu md. 313/1'e göre; hizmet akdi içerisinde şöyle tanımlanır: "hizmet

² Billur Yaltı Soydan, Kurum Kazançlarında Tevkifat Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi Sorunları Dergisi, S. 79, Nisan, 1995, s. 92-127.

³ Aksoy, Vergi Hukuku s. 245.

⁴ Türk Vergi Sisteminin Yapısı, Ankara, 1993, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yayını, s. 18.

akdi bir mukaveledir ki onunla işçi, muayyen veya gayri muayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüd eder". İş Kanunu 26. maddeye göre de "Bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve nakden ödenen meblağı kapsar" denmektedir. Bu tanımlar özel hukukun tanımları olup Kamu hukuku alanına giren hizmetlilerin, memurların aldığı ödemeleri kapsamaz. Vergi hukukumuzda daha geniş bir tanımlama yapılarak bu ödemeler de ücret tanımına dahil edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu 61. maddede ücret "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve aylıklar ile sağlanan ve para ile tahsil edilebilin menfaatlerdir" denmektedir.

2. Ücret veya Ücret Sayılan Ödemeler Nelerdir?

Gelir Vergisi Kanunu 94. maddesi 1. bendinde Hizmet erbabına ödenen ücretler ve Gelir Vergisi Kanunu 61. maddede ifade edilen ve ücret sayılan ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu 61. maddeye baktığımızda ücretin ne olduğu belirtilmiştir ki, bu tanımlama yukarıda yapılmıştır. İşte ücret bu tanımlamada kendini bulan ödemelerdir.

Ücret sayılan ödemeler ise, kanunda şu şekilde sıralanmıştır: Ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında yapılan ödemeler, bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmaması şartıyla, kazancın belli bir yüzdesi olarak tesbit edilmiş olması durumları da ücret sayılır. Bu son durum, ödemenin ücret olma mahiyetini değiştirmez.

Aynı kanun maddesinde 6 bend halinde sayılan ücret kapsamına alınan ödemeler ise şunlardır.

1. 23 üncü maddenin 11 numaralı bendine göre, istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıkları.

23. maddenin 11 numaralı bendindeki istisnalar şunlardır. "Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (Tüzel kişiliği haiz muhtelif emekli sandıkları tarafından ödenen aylıklar, toplam hizmet süresi ve aylık seviyesi aynı olan Devlet memurlarına ödenen miktardan fazla ise, aradaki fark ücret olarak yıllık beyanname ile vergiye tabi tutulur -kesinti yoluyla değil-. (Buna genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahildir.)

2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve

ayınlarla sağlanan diğer menfaatler.

3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve Belediye meclisleri üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine veya yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.

5. Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler.

6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Yukarıda belirtilen yasaca ücret sayılan ödemelerden kaynakta Tevkif yoluyla vergi alınır.

3. Kaynakta Vergileme Yöntemi Kapsamına Alınmayan Ücretler

Gelir Vergisi Kanununun 95. maddesinde üç bend halinde sayılan aşağıdaki ödemeler tevkifat kapsamına alınmamıştır.

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı.

Bu durumdaki dar yükümlü yıllık beyanda bulunmak durumundadır. Ancak Türkiye'deki hizmetini tamamlayarak ülkeyi terk edip, süresi içinde beyanda bulunmayan yükümlünün sonradan beyanını sağlamak güçtür ve Türkiye'de gerçekleştirilen bir hizmetin vergilendirilmemesi sakıncasını doğurur. AATUHK hakkında kanundan dar yükümlünün ikametgahının Türkiye'de bulunmaması özelliğinden ihtiyatî haciz, ihtiyatî tahakkuk müesseseleri ilk vergi alacağı teminata alınabilir.⁵

2. 16. maddede yazılı istisnadan faydalanamayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri.

İstisnalar şunlardır: Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler, bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muafır.

⁵ Doğrusöz, a.g.c., s. 92.

3. Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.

Yıllık beyanname ile gelirlerini bildirirler.

95. madde dışında vergi tevkifatına tabi olmayacak ücretler Gelir Vergisi Kanunu 23. maddede yer alan ücretler ve 24. maddede yer alan gider karşılığı olan ödemeler de gelir vergisinden istisna edilmiş olduğundan dolayısıyla kaynakta vergileme de yapılamaz. Bu ücretler şunlardır:

-Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri.

-Gelir vergisinden muaf veya götürü gider usulünde vergiye tabi çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretleri (bekçi ve çoban ücretleri dahil).

-Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri.

- Ticari ve sınai kazançları vergiden muaf bulunanların bu işlerinde çalıştırılan hizmet erbabının ücretleri,

-Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri.

-Hizmetlerin ücretleri (hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır. Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir).

-Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atelyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler.

-Hizmet erbabına işverenlerce yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işlerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 100.000 lirayı aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek kesme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir).

-Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçi ve özel kanunlarına göre

barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m² yi aşan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m² yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz.)

-Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla, işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri.

-Kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz bulunan emekli sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (Tüzelkişiliği haiz muhtelif emekli sandıkları tarafından ödenen aylıklar, toplam hizmet süresi ve aylık seviyesi aynı olan Devlet memurlarına ödenen miktardan fazla ise, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur. Buna genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahildir).

-2089 sayılı Çırak, Kalfa ve Ustalık Kanunu hükümlerine tabi çırakların asgari ücretleri aşmayan ücretleri.

-Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları.

-Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.

-Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki amatör sporcu çalıştıranların her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretlerin iki katını aşmamak kaydıyla.)

Gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler de 24. madde ile Gelir Vergisinden istisnadır, Kaynakta vergileme kapsamına girmez.

-Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler.

-Harcırah Kanunu kapsam dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler. (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet

memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)

-657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı (memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak ödenenler dahil).

-Sayım işleriyle, seçim işlerinde çalıştırılanlara özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları.

4. Ücretlerde Vergi Kesintisine Esas Alınacak Matrah

Diğer gelir unsurlarında olduğunun aksine, ücretlerde vergilendirme safi tutarlar üzerinden yapılır. Ancak giderlerin indirilmesi burada bazı güçlükler çıkarır. Ücretlerin elde edilmesi için yapılan harcamaların gerçek tutarlarının tesbiti çok zordur. Bahsedilen giderler, işverenler tarafından yapılır. İşin yapılması için işgören'in bir yere gönderilmesi durumunda yol ve ikamet v.s. giderler işverence ödenir ve ücretli için bunlar bir gelir değil, gider karşılığı gelirdir. İşverenin taşıtı ile işe gidemeyen işçiler, ulaşım için yaptıkları giderleri, ücretten düşmemektedir. İşverenin tertiplemediği işgörenin kalifiyeliğini arttıran maliyetler de ücretten indirilmektedir.

Ücretten indirilecek giderleri tesbit etmenin güçlüğü götürü gider indirim sistemini getirmiş ve giderleri karşılamak için de bütün ücretlerden belli bir miktar indirim yapılmaktadır. Özel indirim adı altında uygulanan bu indirim matrahdan yapılmaktadır.

Giderlerin bu şekilde indirim güçlüğü yaratması, ücret gelirlerini diğer gelir unsurları karşısında güçsüzleştirmiştir.⁶

GVK md. 63'e göre gayrisafi ücretten safi ücrete geçerken aşağıdaki indirimler yapılır.

-657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 190'ıncı maddesi uyarınca yapılan kesintilerle Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanunî kesintiler.

-Emekli aidatı ve Sosyal Sigorta Primleri.

-Mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortaları için hizmet erbabı tarafından ödenen primler.

-Sendikalar kanunu hükümlerine göre, sendikalara ödenen aidatlar .

-Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira

⁶ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s. 110-111.

harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'ü.

Ücretlerden yapılan vergi kesintisi çoğu zaman kesin vergilenmedir. Gelir unsurlarının vergilendirilmesinin safi tutarlar üzerinden yapıldığını söylemiştik. Tevkifat kapsamına giren gelir unsurlarında matrah, gayri safi tutardır. Ücret gelirleri tevkifatı bu yönüyle farklıdır. Ücretlerde matrah, safi tutardır. İşveren ve işgören ödeme tutarını net olarak tesbit etmişlerse brüt miktar bulunur ve buradan safi tutara geçilerek matrah tesbit edilir.

Gelir Vergisinin temel prensiplerine dayanarak ücretlerde gerçek ve safi miktarlar üzerinden vergilendirilir demiştik. Ücretlerin safi miktarının tesbiti için ücret olarak ödenen nakit ve ayın menfaatlerin değerinden emekli ve sosyal sigorta aidatları, diğer şahıs sigortaları için ödenen primler belirli bir oran ile indirilmesi esastır.

Gerçek ücretlerin tesbiti ise bazı durumlarda zordur. Hesap tutmayan, tutmalarına gerek olmayan kişiler tarafından verilen ücretler ise götürü usule göre vergilendirilir. Bunlar da diğer istisnalardan faydalanırlar.

5. Ücretlere Uygulanacak Vergi Kesinti Oranları

Gelir Vergisi Kanunu 94/1'de ücret ve ücret sayılan ödemelerden 103. ve 104. maddelere göre verginin hesaplanacağı belirtilmiştir. 104. maddede Yıllık Gelir Vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından, 31. maddedeki indirimler yapıldıktan sonra, 103. maddedeki oranlar uygulanmak suretiyle hesaplanır denmektedir. Gelir Vergisi Kanunu 31. maddeye göre gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanacak indirimler şunlardır:

1. Özel İndirim: Bakanlar Kurulu Kararına göre günde(60.000), ayda (1.800.000), yılda (21.600.000) liradır (3824 sayılı kanunla değişik). Bakanlar Kurulu, özel indirim tutarlarını sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücret tutarına kadar arttırmaya yetkilidir. Bu yetki kalkınmada öncelikli yörelere bu yörelerdeki il ve ilçelere göre özel indirim tutarları değişir.

2. Sakatlık İndirimi: Çalışma gücünün asgari % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci dereceden sakat sayılır. Özel indirim tutarının sekiz katı indirim uygulanır. Asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan ikinci dereceden sakatlar dört katı, asgari % 40'ını kaybetmiş üçüncü dereceden sakatlar için özel indirim tutarının iki katı tutarında sakatlık indirimi uygulanır.

Gelir Vergisi Kanunu 103. Maddede Gelir Vergisine tabi gelirler.

1996 yılı gelirlerine uygulanacak tarife göre

300.000.000.- liraya kadar.....	% 25
600.000.000.- liranın 300.000.000.-lirası için 75.000.000.- lira fazlası	% 30
1.200.000.000.-liranın 600.000.000.- lirası için 165.000.000.- lira fazlası.....	% 35
2.400.000.000.- liranın 1.200.00.000.-lirası için 375.000.000.- lira fazlası.....	% 40
4.800.000.000.- liranın 2.400.000.000.- lirası için 855.000.000.- lira fazlası.....	% 45
9.600.000.000.- liranın 4.800.000.000.- lirası için 1.935.000.000.- lira fazlası.....	% 50
9.600.000.000.- liradan fazlasının 9.600.000.000.- lirası için 4.335.000.000.- lira fazlası.....	% 55

nisbetinde vergilendirilir. Ücretlerin vergilendirilmesinde aylık vergi, yıllık verginin 12'ye bölünmesi yoluyla; gündelik vergi, aylık verginin 30'a bölünmesi yoluyla bulunur. Verginin hesaplanmasında matrah ve verginin lira kesirleri gözönüne alınmaz. Başka bir yolla ücretin 103. madde dilimlerine nasıl uygulanacağı Maliye Bakanlığı 128 nolu tebliğine göre, hizmet erbabına takvim yılı başından başlayarak ödenen ücretin safi tutarları hangi vergi dilimleri içinde kalıyorsa o vergi oranına tabi tutulur. Ödeme dönemleri itibarıyla, ödenen ücretlerin safi tutarları toplanarak bu dilimler üzerine oturtulur ve buna göre oran belirlenir. Madde 103'e baktığımızda ücretlere sabit tek bir vergi oranının uygulanmadığını, bir artan oranlılık sisteminin var olduğunu görmekteyiz. Ücret gelirleri arttıkça tesbit edilen vergi dilimleri itibarıyla vergi oranları da artmaktadır.

Birden fazla işyerinde çalışan hizmet erbabı ücretleri için toplama yapılmaz her iki işveren de ödediği ücretleri ayrı ayrı vergilendirecektir. Birden fazla işverenden ücret alan kişinin gayrisafi ücret tutarları toplamı 1996 yılı için 900.000.000.-TL'yi aşması durumunda yıllık beyanname vermek durumundadır. Bu beyannameye ise gerçek vergisi saptanıp mahsup işlemi bunun üzerinden yapılabilecektir.

Ücret gelirlerinde vergi tarifesinin artan oranlılık niteliği taşıdığını, sabit bir oran olmadığını belirtmiştik. Ancak Bakanlar Kurulu aşağıda belirtilecek bazı durumlarda % 15 veya % 10 gibi bir sabit oranın uygulanması kararını almıştır.

1- Tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarına münhasıran uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen ücretler.

2- Sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler.

Bu % 10 veya % 15'lik tevkifatların nasıl yapılacağı ileride anlatılacaktır.

6. Ücretlerde Vergi Kesintisi Ne Zaman Yapılır?

Ücretlerde vergi kesintisi, Gelir Vergisi Kanunu 94. maddesine göre sayılan ödemelerin

nakden veya hesaben istihkak sahiplerine yapıldığı sırada yapılır.

Nakden ödeme istihkak sahibine yapılan parasal (nakit) ödemedir. Hesaben ödeme ise, kazanç ve iradları ödeyenlerin hesaplarına gider olarak kaydedilmesidir.

Bazı yazarlar hesaben ödeme tanımlamasının yersiz olduğu, çünkü gider kaydına bağlı bir hesaben ödemenin tahakkukla birleşeceği 94. maddenin 1. fıkrasında yer alan gerçek ve tüzel kişilerden büyük kısmı kazançlarını ticarî kazancın tesbitine ilişkin usullere göre tesbit ederler. Ticarî kazançta ise tahakkuk esas geçerlidir. Gider unsuru tahakkuk ettiği anda hesaplara intikal ettirilir. Yani vergi kesintisinin tahakkuk sırasında yapılmasını ifade eder. Buna ise vergilemenin genel ilkesi bakımından olanak yoktur. Vergi kesintisi de bu nedenle ödemeye bağlanmıştır. Şeklen ödemeye bağlanıp, fiilen tahakkuku esas alan bir kanunî düzenleme olamaz.

Kesintinin zamanını tesbit bakımından sadece ödeme deyimi yeterlidir.

İşgörence elde edilmemiş ücretin işgörence ödenmiş olduğundan sözedilemez. 94. maddeye göre, ödenmiş sayılan ücretin elde edilmemiş sayılması mümkün değildir. Ücretlerden kesinti suretiyle alınan vergi normal vergilemeye tekabül eder. Kesinti ödeme sırasında yapılacağına göre, ödeme ile elde etme arasında farklılık olmasına imkan yoktur.

Tasarruf edilmeyen bir gelirin vergi olarak ödenmesi (ticarî ve ziraî kazançlar dışında) istenemez. Ancak tasarrufun gelirin nakden veya aynen fiili tasarrufa bağlanması mümkün olamaz. Çünkü, bu durumda fiili tahsilatı, gelir sahibi istediği zaman yapabilme imkanına sahip olacak ve vergilendirme dönem ve oranı üzerinde istediği düzenlemeyi yapacaktır. Böyle bir uygulama kabul edilemez.

Bu sebeple ekonomik tasarruf esastır. Ancak gelirin ne zaman sahibinin emrine amade olacağını ifade eden ekonomik tasarrufun belirlenmesi zordur. Hukukî tasarrufla ise, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi sözkonusudur ve daha belirleyicidir. Ücret sahibi tarafından talep edilebilir hale geldiği anda, ödendiğinin kabulü ve vergi kesintisinin yapılması gerekir. Ücret şahsî hesaba yatırılmış olsa bile, eğer talep hakkı doğmamışsa ödenmiş sayılmaz ve kesinti yapılamaz.⁷

7. Ücretlerde Gider Kaydının Yapılıp Yapılmaması Vergi Kesintisini Etkiler Mi?

Vergi sorumluları, hizmet erbabına ödedikleri ücretleri ticari işletmelerine, serbest meslek

⁷ Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1983, s. 690-693.

faaliyetlerine, Kurumlar, kendi işletmelerine gider olarak kaydedeseler de kaydetmeseler de bu ücretlerden kesinti yapmak zorundadırlar. Ücretlerden vergi kesintisi yapılması bu ödemelerin gider yazılıp yazılmamasına bağlı değildir. Bu konudaki çeşitli uyuşmazlıklarda Danıştay "Ücret ödemelerinin gider olarak kaydedilmemesinin vergi kesintisine engel bir durum olmadığı" yönünde kararlar almıştır.⁸ İşveren ücret ödemesini mutlaka gider yazmalıdır diye de bir zorunluluk yoktur. Ücret ödemesi, kanunen kabul edilmeyen giderler kapsamında olabilir. Gider yazılması mümkün olmayabilir, ancak ödeme bir ücret ödemesidir ve vergi kesintisi yapılacaktır.

8. Aynı Ücretlerde Vergi Kesintisi Matrahı

Ücret ödemeleri her zaman para ile olmayabilir. Ödemeler bazen aynı nitelik taşıyan menfaatler şeklindedir. Aynılar verildiği zaman ve verildiği yerdeki ortalama perakende fiyatlar üzerinden, konut tedariki ve sair menfaatler, konutun emsal kirası veya menfaatin emsal bedeli nazara alınarak değerlendirilir ve kesintiye tabi tutulur. Bu değerlere Katma değer vergisi de eklenir. Aynı nitelikteki bu tür ödemelerde net ücret= emsal bedel+KDV'den oluşur. Katma değer vergisi 9 seri nolu genel tebliği 4. şıkda sayılan aynı nitelikteki bazı ödemelerde katma değer vergisi hesaplanmaz. Bu ödemeler şunlardır.

- Personle işyerinde veya müstemilatında yemek verilmesi,
- Personle yatacak yer veya konut tahsisi,
- Personelin toplu olarak işe geliş-gidişi için taşıma hizmetleri,
- Demirbaş olarak verilen giyim eşyaları.

Vergi sorumlusu işverenler, bu tür ücretlerden kestikleri vergileri Vergi Usul Kanunu 238. maddesine göre ücret bordrosu düzenlerler veya 239. maddeye göre bordro yerine geçecek vesikalarda gösterirler.⁹

9. Ücretlerde Artan Oranlığın Uygulanmadığı Durumlar

Genelde ücret ve ücret sayılan ödemelerde tevkifat gelir vergisi tarifelerine göre yani 103. ve 104. maddede yer alan oranlara göre yapılır. Ancak bazı özel durumlarda tarifede yer alan artan oranlılık terkedilerek, sabit bir oran ile tevkifat uygulamasına gidilir. Bu özel durumlar

⁸ Dan. 4. D. T.25.06.1974, E. 1973/5918. K. 1974/2730.

⁹ Doğrusöz, a.g.c., s. 86.

şunlardır:

Tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarına münhasıran Uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen ücretler ve sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler.

a. Gemi Adamlarına Ödenen Ücretlerde Tevkifat

Gemi adamları kaptan, gemi zabıtları, tayfalar ve gemi de istihdam edilen diğer kimselerdir.¹⁰

Gelir Vergisi Kanunu geçici madde 39/6'ya göre, Tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarına, münhasıran uluslararası sularda geçen hizmetleri karşılığında ödenen ücretler 1.1.1994 ile 31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden % 10 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine şumulü yoktur denmektedir.

Bu ücret ödemeleri, ücret ve onunla birlikte ödenen makam tazminatı, fazla mesai, aile ve çocuk yardımı v.b. ödemeleri de kapsar. Bunlar da % 10 tevkifata tabidir. 854 sayılı Deniz İş Kanunu kapsamına girmeyen veya girmekle birlikte uluslararası sularda hizmet vermeyenlere ödenen ücretlere uygulanacak oran bu % 10'luk kapsama girmez. 103. maddedeki artan oranlı tarife üzerinden vergilendirilir.

Bakanlar Kurulu, GVK geçici madde 39/6'ya göre, % 10 oranını % 25 oranına kadar arttırmaya veya kanunî oranına indirmeye yetkilidir.

b. Sporculara Ödenen Transfer Ücretlerine Uygulanan Tevkifat

Gelir Vergisi Kanunu geçici madde 40'a göre sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler 1.5.1994 ile 31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu istisnanın tevkifat yoluyla ödenen gelir vergisine şumulü yoktur.

Transfer ücretlerine uygulanan bu % 15'lik oranı, Bakanlar Kurulu % 25 oranına kadar arttırmaya veya kanunî oranına indirmeye yetkilidir.

¹⁰ TTK md. 821

D- SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA VERGİNİN KAYNAKTA KESİLMESİ

1- Serbest Meslek Kazancı Nedir?

Gelir Vergisi Kanunu md. 65'e göre, serbest meslek kazancı her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlardır. Serbest meslek faaliyeti sermayeden ziyade şahsî mesaiye, ilmî ve meslekî bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticarî mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsî sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Bu tanıma göre, kanunî sayılan serbest meslek faaliyetleri şunlardır:

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler, kolektif, adi komantid ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görevle devamlı olarak uğraşanlar, gümrük komisyoncuları, bilimum borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabının bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar, serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler. 25.01.1993 Tarih B. 07. 0. GEL. 0.02/112-619 sayılı Maliye Bakanlığı özelgesine göre, serbest muhasebecilik faaliyetinden dolayı kurumlar vergisi mükellefi olan limited şirkete veya anonim şirkete yapılan serbest meslek ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmaz.

2- Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Matrahı

Serbest meslek kazançlarında kesinti uygulanan ödeme, serbest meslek ödemesi olduğundan ödeme yapılanın kazancının devamlı veya arızî nitelikte olup olmadığının önemi yoktur.¹¹ Serbest meslek kazancını arızî olarak elde edenlere yapılan ödemeler de telif niteliği taşıyanlar hariç tevkifat kapsamında değildir.

Serbest meslek kazanç matrahı, 96. maddeye göre gayrisafi tutar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. Bunu şöyle formülize edebiliriz:

¹¹ Doğrusöz, a.g.e., s. 95

$$\text{Brüt ücret} = \frac{\text{Net ödeme} \times 100}{100 - \text{Kesintiler}} = \frac{\text{Net ödeme} \times 100}{100 - (\text{GVT} + \text{Fon})}$$

Formülü bir örnekle uygulamaya geçirirsek; serbest meslek erbabının ücretini taraflar net 50.000.000.- lira olarak kararlaştırmışlarsa, brüt ücretin hesabı şu şekilde olacaktır.

$$\text{BÜ} = \frac{50.000.000.- \times 100}{100 - (20 + (20 \times \%10))}$$

Örnekteki serbest meslek faaliyeti md 94'e göre diğer serbest meslek ödemeleri kapsamına girdiğinden % 20 tevkifat oranı uygulanmıştır. Bu oranın % 10'u ise fon payı kesintisidir.

$$\text{BÜ} = \frac{50.000.000.-}{0,78} = 64.102.564.-\text{TL olur.}$$

Aynı örnekte serbest meslek ödemesi brüt olarak 64.102.564.-TL olarak kararlaştırılmışsa net ücret hesabı şöyledir.

$$\text{Gelir Vergisi Kesintisi} = 64.102.564 \times \%20 = 12.820.513.-\text{TL}$$

$$\text{Fon Kesintisi} = 12.820.513 \times \%10 = 1.282.051.-\text{TL}$$

$$\text{Kesintiler Toplamı} = 12.820.513 + 1.282.051 = 14.102.564.-\text{TL}$$

$$\text{Net Ücret} = 64.102.564 - 14.102.564 = 50.000.000.-\text{TL}$$

Ödemelerde Katma değer vergisi net ücret kararlaştırılması durumunda brüt ücrete KDV oranı uygulanarak bulunur. Brüt ücret kararlaştırılmışsa iç yüzde hesabına göre KDV oranı brüt ücretten düşülerek bulunan matraha tevkifat oranları uygulanır.

Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan ve GVK md. 68'de sayılan giderler indirildikten sonra kalan farka müşteri ve mükellefinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilerek bulunur. Serbest meslek kazancı sahipleri yıllık beyannamelerinde bildirdikleri yukarıda hesabı kısaca hesaplanan hasılatları üzerinden tevkif yoluyla ödedikleri vergileri düşerek oluşan fark üzerinden ödeme ve iade işlemlerine geçilir.

3- Serbest Meslek Kazançlarına Uygulanacak Kesinti Oranları

Gelir Vergisi Kanunu 94/2. maddeye göre aynı kanununun 18. maddesi kapsamına giren

serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 10 oranında kesinti uygulanır. İlgili maddeye göre Serbest meslek kazançlarında müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo oyunu gibi eserlerini, gazete, dergi, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak ve kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ve ihtira beratlarını satmak ve bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Eserlerin neşir, temsil ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler de gelir vergisinden istisnadır. Sayılan bu kazançların arızî olarak elde edilmesi durumunda da gelir vergisi istisnası geçerlidir. Telif niteliğindeki bu serbest meslek kazançları, gelir vergisinden istisnadır ve 94/2'a göre tevkifat yoluyla vergilendirilir ve maddede yazılı bu kazançların serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilmesi şarttır.

Telif niteliği taşımayan diğer serbest meslek işleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ki, bunlardan götürü usulle tesbit edilen serbest meslek kazançları¹² ve noterlere yapılan ödemeler, tevkifat kapsamı dışında olduğundan¹³ hariçtir, uygulanacak tevkifat oranı % 20'dir.

Ayrıca dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden % 25 tevkifat yapılır.

Götürü usule tabi serbest meslek erbabına gider pusulası karşılığı yapılan ödemelerden¹⁴ GVK 94/13'e göre, % 10 oranında kesinti yapılır. Md. 94/2 ve md. 69'da yer alan götürü usule giren serbest meslek kazançları tevkifat kapsamı dışında tutulurken ki bunu yukarıda belirtmiştik; md. 94/13'e göre tevkifata tabi tutulmuştur.

E- TİCARİ KAZANÇLARDA VERGİNİN KAYNAKTA KESİLMESİ

1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kaynakta Vergileme

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazanç işin bitim tarihinin tesbitinden sonra vergilendirilir. Ancak bu durumda uzun bir süre bu mükellef grubundan vergi alınmaması, vergilemede gecikmeye yol açıp, verginin mali amacı ve genellik ilkesine ters düşmektedir.¹⁵

¹² GVK md. 69.

¹³ GVK md. 94/2

¹⁴ Doğan Şenyüz, Türk Vergi Sistemi Gelir ve Kurumlar Vergisi, Bursa 1995, s. 261.

¹⁵ Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Ölçümleme, Ankara, 1980, s. 98.

Gelir Vergisi Kanunu md. 94/3'e göre aynı kanunun 42. maddesine giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Md. 42'e göre, yıllara yaygın olmayan başladığı yıl içinde bitirilen inşaat ve onarım işlerinden kesinti yapılmayacaktır. Buradaki yıl kavramı 12 aylık bir süreyi değil, işin başladığı takvim yılından sonraki takvim yılında sona erdiği kapsamaktadır.

Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden sağlanan istihkaklardan kesinti yapılabilmesi için işin taahhüt niteliği taşıması ve sözleşmeye bağlı olması şarttır.¹⁶ Kendi nam ve hesaplarına özel inşaat yapan ve satanlar, tevkifat kapsamında değildir.

Bu tip işlerde GVK md. 94/3'e göre, kesinti oranı % 5'tir. İnşaat ve onarım işlerinin birden fazla yıla yayılıp yayılmayacağı ihalenin yapıldığı sırada belli olur. Ödenen istihkak bedellerinden inşaatın başlangıcından itibaren vergi kesintisi yapılır. İşin bitim tarihinden sonraki yılın mart ayında kesin hesaplar çıkartılarak elde edilen kazanç, beyannameyle bildirilir. İstihkaklar üzerinden yapılan kesinti tutarları toplamının mahsubu yoluna gidilir.

Yine Kanunun md. 94/3'e göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kesintinin istihkak bedellerinden (avanslar dahil) yapılacağı belirtilmiştir. İstihkak niteliği taşımayan ödemeler (Proje ve Kontrol hizmetlerini yürüten müessese ve elemanlara yapılan ödemeler) vergi dışıdır. Ancak istihkak kavramını geniş anlamda ele almalıdır. İstihkak bedeli dışında müteahhide ödenen prim, kur farkı, fiyat farkı gibi ödemeler de istihkak olarak anılmasa da kesinti kapsamındadır.¹⁷ Kesinti, tahakkuk eden değil; fiilen ödenen istihkaklardan yapılır.

Bu genel açıklamalardan sonra uygulamada çoklukla ortaya çıkan bazı özel durumları inceleyelim.

Sözleşmelerinde aynı yıl içerisinde bitirileceği öngörülen fakat bitirilemeyip bir sonraki yıla sarkan inşaat ve onarım işlerinde bu konuda taraflar arasında yeniden düzenlenen sözleşmenin düzenlenme tarihinden itibaren, ödenecek istihkaklardan kesinti yapılır.¹⁸

Sözleşmelerinde aynı yıl içinde bitirilmesi öngörülüp, bitirilen fakat istihkakının bir sonraki yılda ödendiği inşaat ve onarım işlerinde ise, tevkifat sözkonusu değildir. Çünkü bu işler yıllara yaygın değildir ve 42. madde kapsamına girmediğinden 94/3'e göre tevkifata tabi değildir.

¹⁶ Doğrusöz, a.g.e., s. 102.

¹⁷ a.g.e., s. 105,106.

¹⁸ Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi, s. 99.

Tamamı yapımı taahhüt edilen inşaat kapsamında olan ve ayrı ayrı yerlerde yapılacak inşaatların herbirinin bağımsız olarak ayrı bir inşaat işi olarak değerlendirilemez. Bu işler için ödenecek istihaklardan, işin tamamının yıllara yaygın oluşu nedeniyle gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.¹⁹

GVK 42. madde kapsamına giren inşaat ve onarma işlerini üstlenen müteahhitler, işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırabilirler. Taşeronlara yaptırılan işler, yıllara yaygın ise vergi kesintisi yapılır. Yıllara yaygın değilse, kesinti yapılmaz. Taşerona verilen işin tümü değil, hepsi tek tek gözönüne alınarak yıllara yaygın olup olmadığına bakılır. Malzemenin müteahhit tarafından temin edilip işçiliğinin taşeronlara yaptırıldığı durumda da iş yıllara yayılıyorsa kesinti sözkonusudur. Çünkü sadece işçiliği üstlenseler bile taşeronlar kâr ve zarar edebilmektedirler. (İşçiliği daha yüksek değerlendirerek kazanç sağlayabilirler.) Taşerona yaptırılan ancak GVK md. 42 kapsamına girmeyen inşaat işlerinde, işi yapanlara ödenen istihaklardan tevkifat yapılmaz.²⁰

Yurtdışında yaptırılan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde yabancı müteahhitlere ödenen istihak bedelleri üzerinden vergi kesilecek midir? Yabancı müteahhit firmanın işyeri veya daimi temsilcisi Türkiye'de değilse GVK 7/1 ve KVK 12/1'e göre yükümlülüğü sözkonusu olmayacağından vergi kesintisi yapılmaz. Yabancı müteahhit firmanın Türkiye'de üyesi veya daimi temsilcisi bulunuyorsa, kazancını bunlar aracılığı ile sağlıyorsa, yukarıdaki kanun maddelerine göre gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olacağından, bu yabancı müteahhitlere ödenen istihak bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

2-Zirai Ürün Satan Tacirlerin Satışlarında Kaynakta Vergileme

Zirai ürün satan tacirlerle mal alım satımı yapan diğer bir tacir arasındaki ilişki bir ticari faaliyetten doğan ticari ilişkidir. GVK 37. maddeye göre, "Her türlü ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır" ve gelir vergisine tabidir. Ancak VUK 11. maddesi, "Maliye Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile ticaret borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve

¹⁹ Maliye Bakanlığı öznelgesi T. 25.04.1992, S. KVK/22112; Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Tebliği T. 06.03.1985, Seri no: 411(11), S. 127251-22/23005.

²⁰ Dan. 4. D., T. 26.03.1990, E. 1989/1232, K. 1990/1080.

süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır. Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir" der.²¹

Buna göre çiftçilerden zirai ürün alımı yapan tacir, çiftçiden vergi kesintisi yapmışsa zirai ürün satışı yapan bu tacirden alım yapan diğer bir tacir vergi sorumlusu olarak kesinti yapmayacaktır. Ancak çiftçiden alım yapan zirai ürün satıcısı tacir vergi sorumlusu olarak çiftçiden GVK 94/11'e göre kesinti yapmamışsa bu tacirden zirai ürün alımı yapan diğer tacir ilk tacirle birlikte vergi alacaklısına karşı müteselsil sorumlu durumunda olduğundan bu ticari kazançta kesinti uygulanacaktır.

GVK md. 94/11, sadece ticarî kazançlara uygulanabilecek gibi görünüyorsa bile, bu müteselsil sorumluluk şartlarının Maliye Bakanlığı'nca belirleniyor olması ve tebliğlerde bu şekilde yer alması nedeniyle, bu tip bir ticari faaliyette zirai ürünlere münhasır olarak uygulanmaktadır.²²

Ancak bir nokta daha var ki stopajın ilk safhada uygulanıp uygulanmadığı zirai ürün satan tacirden mal alımı yapan tacir tarafından nasıl bilinebilecektir?

Bu tür bir ticari faaliyette vergi kesintisi, alım satıma konu olan bitkisel ve hayvansal ürünlerin satış bedeli üzerinden yapılır (GVK 94/11'e göre).

1.08.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4108 sayılı kanunla değişen şekli ve 95/7137 sayılı BKK ile getirilen oranlara göre,

a) Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

i- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1

ii- (i) alt bendi dışında kalanlar için % 2

b) Diğer zirai mahsuller için

i-Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için %2

ii-(i) alt bendi dışında kalanlar için % 4 tevkifat yapılır.

c) Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden ,

i-Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler

²¹ Bk. Vergi Borçlusu ile Vergi sorumlusunun, vergi alacaklısına birlikte sorumluluğu.

²² 164 ve 175 nolu Gelir Vergisi Tebliği.

için %2,

ii-Diğer hizmetler için %4.²³

3- PTT Acenteliği Yapanların Kazançlarında Kaynakta Vergileme

PTT acenteliği yapanlara ödenen komisyon bedelleri ticari kazanç sayılarak götürü usule göre vergilendirilirken 3418 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanuna eklenecek mükerrer 18. madde ile bu tür kazançlar 1.1.1988 tarihinden itibaren gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

İlgili madde "PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır" der ve "Bu kazanç istisnasının bu maddenin 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümülu yoktur" diyerek, bu kazançlardan verginin 94.üncü maddeye göre tevkif yoluyla ödeneceğini belirtir.

Gelir Vergisi Kanunu 94/12, PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden tevkifat yapılacağını belirtir.

PTT acenteliği yapanlara ödenen komisyon bedeli üzerinden tevkifatı PTT kurumu yapar. Uygulanacak tevkifat oranı ise % 25'tir.

4- Milli Piyango Bileti Satanların Kazançlarında Kaynakta Vergileme

Bir işyeri açmadan gezici olarak milli piyango bileti satanlara yaptıkları satış karşılığı milli piyango idaresi komisyon, prim ve benzeri ödemede bulunur. Bu ödemeler Gelir Vergisi Kanunu 9. maddeye 3239 S. kanunla yapılan eklemeye gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

Aynı maddeyle bu kazançların 94. madde kapsamında olduğu da belirtilerek kazançlar tevkifat uygulanacağı belirtilmek istenmiştir.

Milli piyango idaresi, bayilere sattıkları bilet tutarları karşılığında idarece belirlenen miktarda komisyonu peşin olarak öder. Komisyon, bilet üzerinde yazılı değerden katma değer vergisi düşüldükten sonraki kalan üzerinden hesaplanarak gezici satış yapanlara ödenir.²⁴

Başbayiler hariç olmak üzere Milli Piyango İdaresince çıkarılan biletleri satanlar ile diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara ödenen komisyon, prim ve benzeri bu ödemeler (GVK 94/10) tevkifat kapsamındadır.

²³ Vahit Bilgin, Vergi Rehberi, 1996, s. 10.

²⁴ Doğrusöz, a.g.c., s. 144.

Belirtilen bu tip kazançlar yıllık beyannamelerde GVK 9. maddeden kaynaklanan muafiyet nedeniyle gelir vergisi kapsamında olmayacağından GVK 94/10'a göre yapılan tevkifat geçici bir vergilendirilmeyi değil nihai vergilemeyi ifade edecektir. Burada bu kişiler açısından defter, belge ve beyan gibi şekli yükümlülükler olmadığından ücretliler gibi kesin bir vergilendirme sözkonusudur. Ancak ücretlilerde 103. maddede uygulanacak en düşük oran % 25 olup artan oranlılığa göre bu oran artar. Gezici piyango bileti satanlarda ise, yapılacak tevkifat sabit olup % 20'dir.

Gelir Vergisi Kanunu md. 94/10'deki bu tevkifatı, Milli Piyango İdaresi yapar. Gezici olarak milli piyango bileti satanların bu tip kazançlarında uygulanacak tevkifat oranı 1.08.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4108 sayılı kanunla değiştirilerek 95/7137 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla % 20 olarak tesbit edilmiştir.

5-Götürü Usule Tabi Olan Ticaret Erbabları ile Esnaf Muaflığından

Yararlanarlardan Alınan Mal ve Hizmetler İçin Yapılan Ödemelerde Kaynakta Vergileme

Vergi Usul Kanunumuzda birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutma zorunluluğunda olan çiftçi ve serbest meslek erbabı, faaliyetleriyle ilgili mal ve/veya hizmet alım ve satımları için 232. maddeye göre fatura kullanmak mecburiyetindedirler. Ancak VUK 234. maddeye göre, kazançları götürü olarak tesbit edilen tüccarlar, vergiden muaf esnaf, belge verme zorunluluğunda değildir. Belge düzenleme yükümlülüğünü bu durumda bu kişilerden mal ve/veya hizmet alımı yapan birinci ve ikinci sınıf tüccarla defter tutma mecburiyetinde olan çiftçi ve serbest meslek erbabı yerine getirecek gider pusulası düzenleyerek bu alımlarını fatura gibi belgeleyeceklerdir.

VUK md. 244'ye göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin; kazançları götürü usulde tesbit olunan tüccara, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler ve onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası, işleri yaptıranlar için fatura hükmündedir.

Düzenlenecek bu gider pusulalarına konu olan mal ve/veya hizmet ödemeleri üzerinden GVK md. 94/13'e göre vergi sorumluları olan kişiler tevkifat yapmak durumundadırlar.

01.08.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4108 sayılı kanunla değişen şekli ve 95/7137 sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla getirilen oran değişikliklere göre tevkifata uygulanacak oranlar şöyledir.

Götürü usule tabi olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile esnaf muaflığından

yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden;

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

b) Değerli kağıt ve damga pulu satışlarında komisyon bedelleri üzerinden % 20.

c) Diğer mal alımları için % 5.

d) Diğer hizmet alımları ("a", "b", ve "c" alt bendleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) için % 10.

F- ZİRAİ KAZANÇLARDA VERGİ TEVKİFATI

Gelir Vergisi Kanunu md. 94/11'e göre, çiftçilerinden satın alınan ziraî ürünler ve hizmetler için yapılan ödemelere vergi kesintisi uygulanır. Çiftçilerden yapılan bu alımlar tüketim amacıyla ise tevkifat uygulanmaz.

Kanun maddesine baktığımızda tevkifatın yapılabilmesi için öncelikle satıcının vergi kanunlarına göre çiftçi sıfatını taşıması gerekir.

Çiftçi "Gelir Vergisi Kanununun 11, 12 ve 13. maddeleri çerçevesinde, aynı Kanunun 52. maddesinde belirlenmiştir. Bu hükümlere göre çiftçi, adı ortaklıklar da dahil olmak üzere, zirai faaliyetde bulunan ve zirai işletme işleten gerçek kişilerdir. Tüzel kişiliği bulunan ticaret şirketleri ile sair kurumlar, zirai işletme işletseler veya zirai faaliyetde bulunsalar dahi, kazançları ticari kazanç addolunduğundan, çiftçi sayılmazlar ve bunlardan yapılacak zirai ürün alımlarına da vergi kesintisi uygulanmaz."²⁵

Kesintinin uygulanabilmesi için yapılan ödemenin zirai bir ürüne ilişkin olması gerekir. GVK 52. madde çerçevesinde zirai ürün, zirai faaliyet sonucu ortaya çıkan üründür. Zirai kazançlar üzerinden yapılacak tevkifatı GVK 94'ncü maddesinde belirtilen vergi sorumluları yapacaklardır. Tevkifatın yapılabilmesi açısından çiftçinin hangi usule göre vergilendirildiği veya vergiden muaf olmasının önemi yoktur. Tevkifat bu durumda yapılacaktır. Çiftçiden satın alınan zirai ürüne tevkifat yapılmışsa bu ürünün başka bir tacire satılması durumunda tekrar tevkifat yapılmaz. Çiftçi olmayan bir kişiden alınan zirai ürüne bu bir ticarî kazanç sayılacağından tevkifat uygulanmaz ancak müteselsil sorumluluk nedeniyle zirai ürüne daha önceki safhada

²⁵ Doğrusöz, a.g.c., s. 145.

tevkifat uygulaması yapılmamışsa tevkifat uygulanır. Tevkifatın yapıldığına kanaat getirirlerse tevkifat yapmayabilirler.²⁶ Bu da ticarî kazançlarda tevkifat kapsamında olup daha önce ilgili bölümde açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 11. maddesine 2361 S. kanunla eklenen fıkraya göre küçük çiftçi muafliğından yararlanarak kazançlarından gelir vergisi alınmayan çiftçiler GVK 94. madde gereğince tevkifat yoluyla vergilerini ödeyeceklerdir. Bu muaflikten yararlanan çiftçiler, beyanname verme yükümlülüğünde olmadığından tevkifat tutarını mahsup edemeyecekler ve bu tevkifat onlar için kesin vergileme niteliği taşıyacaktır.

Vergiden muaf çiftçiden tevkifatın yapılabilmesi için ziraî ürünü satın alan kişinin vergi sorumlusu olması gerekir.

Gelir Vergisi Kanununa 3239 sayılı kanunla eklenen Mükerrer Madde 112 ile çiftçilerin GVK 94'üncü maddeye göre tevkif yoluyla ödedikleri vergi "asgari ziraî vergi" olarak isimlendirilmiştir. Asgari ziraî vergi olarak anılan bu tevkifatın ziraî ürünlerin satış bedelleri üzerinden yapılacağı da belirtilmiştir.

Kamu kurum ve kuruluşları da yaptıkları destekleme alımlarında çiftçilerden veya çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan aldıkları ziraî ürünlerin (Söz konusu ziraî ürün ister destekleme kapsamında olsun ister olmasın) alış bedelleri üzerinden tevkifat yaparlar.

Vergi sorumluları, tevkifat ile ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmesinde müteselsil sorumludurlar.

Vergi sorumluları, çiftçilerden satın aldıkları ziraî ürün ödemelerinden tevkifat yapmak zorundadır. Tevkifat yapılmamışsa, ziraî ürünün satışının ikinci safhasındaki vergi sorumlusu tevkifatı yapacaktır. Her iki safhadaki vergi sorumluları, vergi alacaklısına karşı tevkifatın yapılmasından birlikte sorumlu tutulacaklardır. Çiftçiden ziraî ürünü alan ilk vergi sorumlusu kamu kurum veya kuruluş ise ikinci vergi sorumlusunun tevkifatın yapılmasında müteselsil sorumluluğu yoktur.

İkinci alım satım safhasındaki vergi sorumlusunun müteselsil sorumluluğun dışında kalabilmesi her halükarda gelir vergisi tevkifatı yaparak vergi dairesine yatırmaya bağlıdır.

Eğer ilk safhada tevkifat yapılmışsa, ilk vergi sorumlusu çiftçiden tevkif yoluyla tahsil ettiği vergiyi ödediğini belgeleyerek ikinci vergi sorumlusunun kendisinden tevkif yoluyla tahsil

²⁶ Maliye Bakanlığı özeldes, T. 04.10.1991, S. 25582-4972.

ettiği vergiyi, yıllık gelir vergisi beyannamesinde beyan ettiği geliri üzerinden hesaplanan vergisinden düşecektir.

İlk safhada tevkifat yapılmamışsa ikinci safhadaki vergi sorumlusu tevkifatı yapmışsa ilk vergi sorumlusu kendisinden tevkif edilen bu vergiyi kendisi daha önce çiftçiden tevkifat yapmadığından yıllık gelir vergisi beyannamesinden mahsup edemeyecektir.

Her iki safhada da tevkifat yapılmamışsa çiftçiden zirai ürünü alan ilk vergi sorumlusu kendisinden zirai ürünü alan ikinci vergi sorumlusuna tevkifat yaptığını söylese, aslında yapmasa, ikinci vergi sorumlusu da tevkifatın ilk safhada yapıldığına inanarak tevkifat yapmazsa, her iki vergi sorumlusu da müteselsil sorumlu olarak, yapılmayan tevkifattan sorumlu tutulacaklardır.²⁷

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsullerde tevkifatın zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden yapılacağını belirtmiştik.

1.08.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4108 sayılı kanunla değişen şekli ve 95/7137 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile getirilen tevkifat oranları:

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

-Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,

i- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için % 1

ii- (i) alt bendi dışında kalanlar için % 2

-Diğer zirai mahsuller için,

i- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar zirai mahsuller için % 2

ii-(i) alt bendi dışında kalanlar için % 4

-Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden,

i- Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhüdü bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakım, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için % 2

ii- Diğer hizmetler için % 4'tür.

²⁷ Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, s. 125.

G- GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA KAYNAKTA VERGİLEME

Gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin kaynağını sermaye (kanunda sayılan mal ve haklar) teşkil eder.

İratları gayrimenkul sermaye iradı sayılan mal ve haklar şahsi servet niteliğinde olan mal ve haklardır.²⁸ Bu mal ve hakların ticari ya da zirai işletmelere tahsis edilmiş olmaları (Bilançolarına dahil bulunmaları) halinde, gelirleri gayrimenkul sermaye iradı olma vasfını kaybeder. (GVK. Md. 70)

Gayrimenkul sermaye iradının tanımı (GVK 70'inci madde): Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır.

Gelirleri gayrimenkul sermaye iradı sayılan mal ve haklar şunlardır:

"-Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, maden, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

-Voli mahalleri;

-Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilimum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;

-Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

-Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira berati (ihtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.) alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)

-Telif hakları (Bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.)

²⁸ Ziya Gökalp Kaya, Vergi Beyannameleri, İstanbul 1978, s. 16; Kamil Mutluer, Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, Ankara, 1973, s. 34.

-Gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

-Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri."

Bu mal ve haklar tüccarlara ait olsa dahi işletmeye dahil bulunmayan gayrimenkullerle haklardan elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradidir. Ayrıca vakfın gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri de gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilir. (Ürün değeri emsal bedelinden paraya çevrilir ve kira bedeli bulunur.)

Gayrimenkul sermaye iradlarında kaynakta vergilemenin yapılabilmesi için kiraya verenin gerçek kişi olması gerekir. Ancak derneklerden veya vergi muafiyeti tanınmış vakıflar hariç olmak üzere, normal kira gelirleri dışında vakıflardan ve kooperatiflerden yapılan kiralamalar da tevkifat kapsamındadır.

1- Normal Kira Ödemelerinde Kaynakta Vergileme

Gelir Vergisi Kanunu md. 94/5'e göre, 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelere tevkifat uygulanır.

Gerçek kişiler tarafından yapılan kiralamalarda tevkifatın uygulanabilmesi için kira bedelleri elde eden açısından gayrimenkul sermaye iradı niteliği taşıması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu 94'üncü maddede sayılan vergi sorumluları tarafından GVK 70'inci madde kapsamına giren mal ve haklar kiralanıp nakden veya hesaben ödemenin yapılması sırasında tevkifat yapma zorunluluğu vardır. Kanuna göre vergi sorumlusu sıfatını taşımayan götürü usulde vergilendirilen ticaret, serbest meslek erbabı, çiftçiler ve vergiden muaf tutulan ticarî, zirai ve serbest meslek sahipleri faaliyetleriyle ilgili olsa bile, tevkifat yapmazlar.²⁹

Vergi sorumluları da kendi faaliyetleriyle ilgili olmayan kira ödemelerinden tevkifat uygulaması yapmazlar.

Vergi sorumlularının GVK 94. maddede sayılanlar olduğunu belirtmiştik. Ancak sayılan ticaret şirketlerinden kollektif şirket veya adi komandit şirketler kiralayana durumundaysa, vergi kesintisi yapılmaz." Bu şirketler ortakların dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptirler ve tüzel kişi olarak gelir vergisi yükümlüsü değildirler.

²⁹ Dan. 4. D., T. 21.06.1988, E. 1987/1483. K. 1988/1823

Ayrıca bu şirketlerin elde ettikleri gelir, ortaklar bazında vergilendirilmekle birlikte bu şirketlerin ortaklarının kazancı gayrimenkul sermaye iradını oluşturmaz, ticari kazançtır. Buna karşılık kiralayanın bir adı ortaklık olması durumunda bu ortaklarının dışında ayrı bir tüzel kişiliği olmaması nedeniyle, ortaklarının gelir vergisi yükümlüsü olmaları halinde vergi kesintisi yapılır.³⁰

Normal kira ödemelerinde kesinti yapılması için kiralayanın gelir vergisi yükümlüsü olması ve gelirin onun için gayrimenkul sermaye iradı niteliği taşıması gerekiyor. Bunun dışında kiralayan kiraya konu olan malın maliki, mutasarrıfı, zilyedi, irtifak veya intifa hakkı sahibi olmasının, kiralayan kiralanan malı bir başkasından kiralamasının önemi yoktur, tevkifat uygulanır. (GVK md. 70)

Kiraya veren ve kiralayan arasında bir anlaşmazlık olup kira ödemesi de tevkifat yapılması gerekir. Çünkü kanun sadece nakit ödemelerini değil hesaben ödemelerde de tevkifatın yapılacağını belirtmiştir. Anlaşmazlık durumunda kira miktarı sözleşmede yer alan veya bir taraf tarafından kabul gören miktar üzerinden defter ve belgelere yansıtacağından tevkifat bu miktar üzerinden yapılır. Bir yakınına ait işyerini kirasız kullanan davacının emsal kira bedeli üzerinden tevkifat yapılması gerekir.³¹

Gayrimenkullerin ticarî, ziraî ve serbest meslek faaliyetiyle ilgili olmadan konut olarak kiraya verilmesi halinde tevkifat uygulanmaz. Ancak gayrimenkul kısmen konut, kısmen işyeri olarak kullanılıyorsa kira bedelinin tamamına tevkifat uygulanır.

Gayrimenkul sermaye iradlarının tamamına uygulanan tevkifat, bu iradların gayrisafi tutarları üzerinden yapılır. Kira net olarak ödeniyorsa bu ödemenin gayrisafi tutarı hesaplanarak bu miktar üzerinden tevkifat tutarı ve fon hesaplanır. Kira brüt olarak tesbit edilirse tevkifat ve fon bu gayrisafi tutar üzerinden hesaplanır.

GVK'nin 21. maddesindeki istisna, yalnızca konut olarak kiraya verilen gayrimenkuller için sözkonusu olup, işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkuller nedeniyle yapılan ödemelerin tamamı üzerinden tevkifat yapılır.

Kira bedelleri ileriki yıllara ilişkin olarak peşin ödenmişse tevkifat peşin ödenen gayrisafi tutar üzerinden hesaplanır. Kiranın ileriki yıllara ait olmasının önemi yoktur.

Gelecek yıllara ait olup, peşin tahsil edilen kiralar, ilgili oldukları yılların geliri

³⁰ Doğrusöz, a.g.e., s. 110.

³¹ Dan. 4. D., T. 25.09.1990, E. 1989/2504, K. 1990/2683.

sayılacağından ilgili oldukları yıllarda beyan edilir. Peşin tahsil edilen kiralar üzerinden tevkif edilen vergiler, beyan edildikleri yılların gelirinin vergisinden mahsup edilir.

Gelir vergisi 73'üncü maddeye göre beyan edilen gayrimenkul sermaye iradları emsal kira bedelinden daha düşük olamaz. Bu kural yükümlüler beyanları açısından önemlidir, vergi sorumlularını ilgilendirmez.

Gayrimenkul sermaye iradlarında tevkifat oranları GVK md. 94/5'de 1.02.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 95/6429 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden % 25'tir.

2- Vakıf ve Derneklere Ait Gayrimenkullerin Kiralanması Sonucu Yapılan Ödemelerde

Kaynakta Vergileme

Gelir vergisi kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve haklardan sadece kiralanan şey bir gayrimenkul olduğu zaman vakıf ve derneklere yapılan ödemelerden tevkif yoluyla vergi alınmaktadır. Gayrimenkul dışında ilgili maddede sayılan diğer mal ve haklar dernek ve vakıflardan kiralansa, bu ödemeler tevkifat kapsamında değildir.

Vergi sorumlularınca yapılan ödemeler gayrimenkul ile ilgili olsa bile, bu gayrimenkulün maliki dernek ve vakıf değilse, dernek ve vakıf bu gayrimenkul üzerinde ziyedlik, intifa, irtifak gibi haklara sahip ise veya mutasarrıfı oluyorsa bu durumda tevkifat yapılmaz. Tevkifatın yapılabilmesi için kiralanan gayrimenkulün maliki dernek veya vakıf olması gerekir. Kanunda da (md. 94/5,6) belirtildiği gibi gayrimenkulün o dernek veya vakfa ait olması gerekir ki tevkifat yapılabilsin.

Gelir vergisi kanununa göre vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralınması sonucu yapılan ödemelerden kaynakta vergileme yapılmakla birlikte daha önceki bir uygulamada Bakanlar Kurulu bazen bazı dernek ve vakıflara ödenen bu tür kira bedelleri üzerinden tevkifat yapılmayacağını açıklayarak bazı dernek ve vakıfları tevkifat dışında tutmuş, onlara vergi muafiyeti tanımıştı. Bu defa kurumlar vergisininin 51 nolu tebliğinde belirtildiği üzere vergiden muaf dernek ve vakıfların sahip oldukları gayrimenkullerin kira bedelleri üzerinden tevkifat yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Kanaatimize göre vergiden muaf olsun veya olmasın esasen vergi mükellefi olmayan bir kişiden tevkifat yapılmasının uygun olmayacağı gerekçesiyle bu tür ödemelerin tevkifat kapsamına alınması yanlıştır.

Normal kira ödemelerinde olduğu gibi maliki dernek ve vakıflar olan gayrimenkullerin kiralınması sonucu vergi sorumlularının yapacakları tevkifat gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır.

GVK md. 94/5,6'ya göre, vakıflara ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden 1.02.1995 tarihinden geçerli olmak üzere tevkifat oranı % 20'dir.

3- Kooperatiflere Ödenen Kira Bedellerinde Kaynakta Vergileme.

Kooperatiflere ödenen kira bedelleri aynen dernek ve vakıflarda olduğu gibi sadece gayrimenkullerle ilgilidir. Diğer mal ve haklar sözkonusu olduğundan ödenen kira bedellerinden tevkifat yapılmaz.

14.6.1989 Tarih ve 3571 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan değişikliklere göre; Kooperatiflerin aktiflerine dahil bulunan gayrimenkullerini, GVK 94/1 fıkrasında yazılı gerçek ve tüzel kişilere kiraya vermeleri halinde bu kooperatiflere ödenecek kira bedellerinden, ödemeyi yapan sorumluca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.³²

Kiralanan gayrimenkul kooperatife ait olmalıdır. Kiralanan gayrimenkulun maliki kooperatif olmalıdır ki tevkifat yapılabilsin. Gayrimenkul üzerinde kooperatif maliklik dışında bir hakka sahipse vergi sorumluları kiralama sonucu yapacakları ödemelerden tevkifat yapmayacaklardır.

Tevkifat diğer kira ödemelerinde olduğu gibi gayrisafi tutarlar üzerinden hesaplanır. Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 94.'üncü maddesinin 5.b bendine göre % 25 oranında kaynakta vergileme yapılır. Üzerinden tevkifat yapılan kira geliri yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edildiğinde hesaplanan vergiden tevkifat yoluyla alınan verginin fazla olduğu görülür.

H. MENKUL SERMAYE İRADLARINDA KAYNAKTA VERGİLEME

Menkul Sermaye iradı Gelir Vergisi Kanunu 75'inci maddesinde "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakti sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır" şeklinde tanımlanmaktadır.

Kanunda kaynağı ne olursa olsun (sermaye veya para ile temsil edilen değerler veya kurucu ve intifa senetlerinin emek ve beceriye dayanan değerleri) menkul sermaye iradı sayılacak iradlar

³² Dan. 3. D., T. 29.05.1992, E. 1990/2991, K. 1992/2057.

şöyle sıralanmıştır:

"-Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (Kurucu hisse senetleri ve diğer intifa senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile sermaye piyasası kanunu'na göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları dahil.)

-İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklıklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklaşa, kooperatifle yaptıkları muameleler nisbetinde tevsii, kazanç dağıtımını sayılmaz).

Adi komandit şirketlerde komanditerlerin kar payları, şirket kârının ilişkin bulunduğu takvim yılında elde edilmiş sayılır;

-Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları;

-Kurumlar vergisi kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanneme veren kurumların, indirim ve istisnalar (4108) (Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddelerinin 1 ve 6 numaralı bentlere göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım;

-Her nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Ödeme, menkul kıymetlerin gelirleri ile birlikte menkul kıymetlerin itfa bedelini de ihtiva ettiği taktirde, menkul kıymetlerin itfa edilen kısmı irat sayılmaz. Ancak, döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılır.)

-Her nevi alacak faizleri (Adi, imtiyazlı, rehinli senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerin borçlanılan ve senete bağlanmış bulunan mblağlar için ödenen faizler dahil);

-Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunların dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır.)

-Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller;

-İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar;

-Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri;

-Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları."

-Vergi Alacağı (GVK Mük. md. 75):

Tam Mükellefiyete tabi kurumlarca;

1- Tam mükellefiyete tabi gerçek kişilere dağıtılan kâr paylarının,

2- Adi ortaklıklara, kolektif ve adi komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarının,

3- Eshamlı Komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın

1/3'ü, bunların vergi alacağını teşkil eder.

Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları için vergi alacağı hesaplanmaz.

Kaynağı ister sermaye ve para isterse emek ve beceri olsun menkul sermaye iradı sayılan gelirler bunlardır. İrad sayılmayan haller ise;

Gelir Vergisi Kanununun 76'ncı maddesine göre; "Menkul kıymetlerin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik, menkul kıymetler ile iştirak hisse senetlerinin tamamen veya kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler menkul sermaye iradı sayılmaz."

Kesilecek vergi gelir vergisi olduğundan ister dar isterse tam mükellefiyete tabi olsun, gerçek kişilere yapılacak ödemeler tevkiyat kapsamına girmektedir. Ancak farklı olarak Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan kurumlar dışındaki tüzel kişiler de tevkiyat kapsamındadır.³³

Tevkiyat kapsamına giren menkul sermaye iradlarında vergi kesintisi yapılabilmesi için ödemenin, gerçek kişilere ya da dar mükellefiyete tabi Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan kurumlar dışındaki tüzel kişilere yapılması gereklidir. Dolayısıyla kurumların gelirleri ve kurumlar vergisini de içerecek bir düzenleme yapılmıştır.

Vergi kesintisi Gelir Vergisi Kanunu 96'ncı maddesine göre 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Nakten ödeme; alacaklı tarafa ödemenin

³³ Kaya, a.g.e., s. 152.

bizzatihi para ve/veya para değeri ifade eden Őeylerle yapılan 6demelerdir. Hesaben 6deme ise alacaklı (tevkifatta istihkak sahipleri) tarafı borçlu karşısında (Tevkifatta vergi sorumluları) borçlu durumda g6steren kayıtsal işlemlerdir. Ancak Gelir Vergisi Kanununun tevkifatı kapsayan 94'6nc6 maddesinde menkul kıymetlerle ilgili tevkifat fıkralarında nakden ve/veya hesaben 6deme yerine dağıtılsın veya dağıtılmasın kelimesi yer almıştır. Kanunda bu kelimelerin yer aldığı t6m d6zenlemelerde tevkifat s6z konusu gelir, nakden veya hesaben 6dendiğinde değil, dağıtıldığında da dağıtılmadığında da yapılacaktır. İleride ilgili kanun maddelerine d6nd6đ6m6zde bu konudaki bilgilere yer verilecektir.

Menkul sermaye iradlarında vergi kesintisine ilişkin bu genel aŐıklamalarımızdan sonra kesintinin nasıl yapılacağına ilişkin aÇıklamalarımıza geÇerken konuyu aşağıda belirtilecek gruplar dahilinde ele alacağız.

1- Yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarında vergi kesintisi

2- Gelir vergisi m6kellefleri ile kurumlar vergisi m6kelleflerinin (Yatırım fon ve ortaklıkları hariÇ) menkul sermaye iradlarında vergi kesintisi,

3- Her nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince Çıkartılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerde vergi kesintisi,

4- Mevduat faizlerinde vergi kesintisi,

5- Faizsiz olarak kredi verenlere 6dnenen k6r payları ile k6r ve zarar ortaklığı belgesi ve 6zel finans kurumlarınca k6r ve zarara katılma hesabı karşılığında 6dnenen k6r paylarında vergi kesintisi,

6- Repo gelirlerinde vergi kesintisi.

1- Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının KazanÇlarında Vergi Kesintisi

Menkul kıymetler yatırım fonu 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununun 35-44 maddelerinde d6zenlenmiŐ t6zel kişiliği olmayan kuruluŐlardır.

Sermaye piyasasının aracı kuruluşları olan yatırım fonları daha 6ok ikincil sermaye piyasasında aktif rol oynayarak halkın elindeki katılma belgeleri karşılığı toplanan paralarla, belge sahipleri hesabına, riskin dağıtılması ilkesi ve m6lkiyet esaslarına g6re sermaye Şirketi araÇları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portf6y6 işletme amacıyla kurulan mal varlığı fonlarıdır. Portf6ylerinin durumuna g6re menkul kıymet yatırım fonu, gayrimenkul yatırım fonu vs. olarak adlandırılır.

Bu fonlar bankalar ve sigorta şirketleri tarafından kurulurlar. Fona ortak olanlar kurucuların mal varlığı üzerinde hiçbir hakka sahip değildirler. Yatırım fonlarını yatırım ortaklığından ayıran en önemli özellik budur.

Fon kurucusu, belge sahiplerinin haklarını koruyarak gerçekleştirdiği faaliyetten kazanç sağlarlar ve KVK md. 2'ye göre sermaye şirketi statüsü olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılırlar. Fonun katılma belgesi karşılığı gerçek kişilere dağıttıkları gelirler menkul sermaye iradı olup KVK 8'inci madde 4 numaralı bendine göre kurumlar vergisinden istisnadır. Gelir Vergisi Kanunu md. 94/6-a'ya göre bu kazançlardan vergi kesintisi yapılacaktır.

Yatırım ortaklıkları ise Anonim Şirket şeklinde tüzel kişiliğe sahip olarak kurulurlar. Bunların genel mal varlıkları (bina demirbaş v.b) ile menkul kıymetler portföyleri birbirinden bağımsız olmayıp ortaklar hem portföy üzerinde hem de ortaklığın diğer mal varlığı üzerinde hak sahibidirler. Sermaye piyasası araçları gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler işletmek amacıyla kurulur portföylerinin durumlarına göre menkul kıymet yatırım ortaklıkları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları v.b. adlandırılırlar.

Yatırım ortaklıklarının yatırım fonlarının sağladıkları kazançlar gibi Kurumlar Vergisi Kanunu istisnalarını içeren 8. maddesinin 4'üncü fıkrasına göre istisna kapsamındadır. (Sermaye piyasasını teşvik amacıyla bu kuruluşların kazançları kurumlar vergisi istisnaları arasında yer almıştır.) Ancak GVK md. 94/6-a'ya göre de tevkifat uygulama alanındadır ve bu gelirlere kanunda belirlenen oranlarda tevkifat uygulanır.

Gelir vergisi kanunu 94'üncü maddesi 6'ncı fıkrası a bendine göre dağıtılsın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 4 nolu bendinin (a), (b), (c), ve (d) alt bentlerinde yazılı kazançlardan vergi kesintisi yapılır.

Kurumlar Vergisi Kanunu md. 8/4'e göre bu kazançlar şunlardır.

a) Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile aynı nitelikteki menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar,

b) (a) alt bendi dışında kalan menkul kıymetler yatırım fonları (döviz yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

c) Risk sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

d) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden kesinti yapılacaktır.

Kesinti oranları ise;

Portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymet yatırım fonları (A Tipi) ve ortaklıklarının kazançlarından (GVK md. 94/6-a/i) "0" Sıfır.

Hisse senetleri miktarı portföyünün % 25'inden az olan yatırım fonları (B Tipi) ve ortaklıklarının kazançlarından (GVK md. 94/6-a/ii) % 10

Risk sermayesi yatırım fonları ve ortaklıklarının kazançlarından (GVK md. 94/6-a/i) "0" sıfır.

Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançlarından "0" sıfırdır.

Bendlerde yer alan % 25 portföy oranını % 20'ye kadar indirmeye veya % 100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.

2-Gelir Vergisi Mükellefleri ile Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin (Yatırım Fon ve Ortaklıkları Hariç) Menkul Sermaye İradlarında Vergi Kesintisi

Gelir Vergisi Kanununun md. 94/6-b maddesine göre, dağıtılsın veya dağıtılmasın 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradlarından (yatırım fonları ve ortaklıkları hariç) tevkifat yoluyla vergi alınır. Halka açık anonim şirketler ve bunların dışında kalan diğer kurumların 75/4'de yazılı menkul sermaye iradlarından vergi kesintisi yapılır. Gelir Vergisi Kanun 75/4'e göre menkul sermaye iradı sayılan gelirler şunlardır. Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar (Kurumlar Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1 ve 6 numaralı bentlerine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar hariç) düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım menkul sermaye iradı sayılır ve 94/6-b/i-ii'ye göre vergilendirilir.

GVK'nun yukarıdaki 75/4'üncü maddesine göre tevkifatın konusu Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım.

Bu tür menkul sermaye iradına ulaşabilmek için öncelikle GVK 75/4'deki parantez içi hükmüne göre varsa Kurumlar Vergisi Kanununun 8/1'deki İştirak Kazançları; kurumların tam mükellefiyete tabi başka kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlardır. Yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı sayılmamaktadır. 8/6'daki kâr payları iştirak kazancı sayılmamaktadır. 8/6'daki Yatırım fon ve ortaklıklarının kâr payları; portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan

menkul kıymetler yatırım fonları risk sermayesi yatırım fonları, gayrimenkul yatırım fonları katılma belgeleri kâr payları, portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymet yatırım ortaklıkları, risk sermayesi yatırım ortaklığı, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları, Kurum kazancından indirilecektir. GVK 75/4 deki parantez içi KVK 8/1 ve 8/6 istisnaları bu indirimi ifade eder.

GVK 75/4' deki indirim ve istisnalar düşülmeden önceki dağıtılabilir kurum kazancı kurumun ticari kâr ya da zararına Kanunen kabul edilmeyen giderler ile önceki yıl ayrılmış olan kurum kazancı eklenecek indirim ve istisnadan önceki kurum kazancına ulaşılır.³⁴

Tesbit edilen bu kurum kazancından düşülecek kurumlar vergisi tevkifatı matrahı kazanç unsurlarına ilişkin kurumlar vergisi olacaktır. Yoksa tevkifat matrahına girmeyen diğer kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi tabiki bu kazançtan düşülmeyecektir.

Bütün bu açıklamalarımıza göre menkul sermaye iradı	
Kurum ticari kâr ya da zararı	XXX
Kanunen kabul edilmeyen giderler	XX
Önceki yıl ayrılmış finansman fonu	XX
	+
Kurum Kazancı	<u>XXXX</u>
İndirim ve İstisnalar KVK 8/1 ve 8/6 (GVK md. 75/4'c göre kurumlar vergisi hesabından önce indirilecek indirim ve istisnalar) (Tablo 1'e göre 1 ve 4,5,6,7 nolu istisnalar)	<u>- XX</u>
Üzerinden KV hesaplanacak kurum kazancı	XXX
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	XX
	-
Menkul Sermaye İradı	<u>XXX</u>
(Tablo 1'e göre 2,9,10,13,15,16,17,20,21,22	

³⁴ Kâzım Metin, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 80, Mayıs, 1995, "Temettü Tevkifatı", s. 38.

Menkul sermaye iradı tevkifat matrahı

XXX

Gelir Vergisi Kanunu 94/6-b'de dağıtılsın veya dağıtılmasın 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iradlarından (Yatırım fonları ve ortaklıkları hariç) uygulanacak tevkifat oranı halka açık anonim şirketlerde % 10 diğerlerin de % 20 olarak tesbit edilmiştir. Ancak 1.01.1996 tarihinden geçerli olmak üzere 94/5307 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile eklenen parantez içi hükmüne göre yukarıda belirtilen tevkifat oranlarından bazı şartlarda daha farklı oranların uygulanacağı belirtilmiştir. BKK 95/7593 Karara göre diğerlerine uygulanacak % 20'lik tevkifat oranı yatırım indirimi için % 15 olarak uygulanır. Vergi Tevkifatı Halka açık anonim şirket ve diğer kurumların Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile toplu konut idaresi ve kamu ortaklığı idaresince çıkartılan menkul kıymetlerin gelirlerine isabet eden kısım için "0" olarak uygulanır. Bu kısım, bu faiz ve gelirlerin toplam kurum hasılatı içindeki payına göre hesaplanır.

Devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri, Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin gelirleri bu menkul kıymetlerin alım satım kazançları ve bu kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap edilmesi veya elden çıkartılmasından sağlanan gelirler ile portföyünün en az % 25'i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının (portföyünde döviz, altın ve diğer kıymetli madenler bulunanlar hariç), risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri ve hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının toplamının, indirim ve istisnalar (iştirak kazançları hariç) düşülmeden önceki kurum kazancı içindeki paylarına göre, bu bendin "b/i" ve "b/ii" alt bendleri uyarınca yapılacak vergi tevkifat oranları 1994 yılı kazançlarına uygulanmak üzere aşağıda gösterilmiştir.

<u>Sözkonusu Gelirlerin Kurum</u>	Halka Açık Anonim	Şirketlerde Uygulanacak Diğer Kurumlarda
<u>Kazancı İçindeki Payı:</u>	<u>Tevkifat Oranı:</u>	<u>Uygulanacak Tevkifat Oranı:</u>
a) % 5'i aşıyorsa	% 8,25	% 18,25
b) % 10'u aşıyorsa	% 6,30	% 16,30
c) % 15'i aşıyorsa	% 4.12	% 14,12
d) % 20'yi aşıyorsa	% 1.67	% 11.67
e) % 25'u aşıyorsa	% "0" Sıfır	% 8.89

f) % 30'u aşıyorsa	% "0" Sıfır	% 5.71
g) % 35'i aşıyorsa	% "0" Sıfır	% 2.05
h) % 37,5'i aşıyorsa	% "0" Sıfır	% "0" Sıfır.

GVK 94/6-b-i'de belirtilen halka açık anonim şirketlerde tevkifat oranı şirketlerin halka açılmalarını kolaylaştırmak amacıyla düşük tutulmuştur. Kurumlar Vergisi Kanunu 2 nci maddesinin son fıkrasına göre "2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre, Sermaye Piyasası Kurulunca halka açık anonim şirket olduğu kabul edilen şirketler, bu Kanun ve Gelir Vergisi Kanunu uygulamaları bakımından da halka açık anonim şirket sayılır. Ancak bu şirketlerin halka arz edilen hisse senetlerinin, nominal sermayesine oranının en az % 15 olması şarttır. Bakanlar Kurulu, bu oranı uygulayacağı takvim yılından 6 ay önce ilan etmek şartıyla % 40'a kadar yükseltmeye veya kazanç oranına kadar indirmeye yetkilidir."

Halka açık Anonim Şirket olma şartları, bu Kanun ile Sermaye Piyasası kanunu birlikte değerlendirildiğinde şu şekilde ortaya çıkmaktadır.

1- Halka arzedilecek hisse senetlerinin nominal değerleri toplam ortaklığın kurula başvuru tarihi itibarıyla nominal sermayesine oranı en az % 15 olmalı.

2- En az 100 milyon TL.'lık hisse senedi halka arz edilmelidir. Bu tutar şirketin sermayesinin % 15'ini aşıyor olması gerekir.

3- % 15 oranı hesap dönemi boyunca aranır. Dönem içinde şartı kaybedenler veya kazanan kurumlar Halka Açık Anonim Şirket sayılmaz.

4- Bu şartları ilk uygulama yılı olması nedeniyle 30.6.1994 tarihine kadar yerine getiren A.Ş.'ler halka açık Anonim Şirket sayılır.

5- Pay sahibinin 100'den fazla ve gerçek kişiler olması gerekir.³⁵

GVK 94/6-b-ii'deki Diğer Kurumlar ise Kurumlar Vergisi kanunu uyarınca yıllık ve özel beyanname veren halka açık anonim şirket ve yatırım fon ve ortaklıkları dışındaki kurumlardır ki bunlar,

Sermaye Şirketleri (Halka açık Anonim Şirket ve yatırım fon ve ortaklıkları hariç)

Kooperatifler

³⁵ Kâzım Metin, adı geçen makalesi, s. 41.

İktisadi Kamu Müesseseleri

Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler (Sendikalar, dernek, cemaatler vakıf hükmündedir.)

İş ortaklıkları

Kurumlar vergisi Kanununda yer alan indirim ve istisnaların Menkul Sermaye iradı tevkiyatına tabi tutulup tutulmayacağını şöyle özetleyebiliriz.

TABLO I

1. İştirak kazançları (KVK Md. 8/1)	<u>GVK md. 94/6-b'ye göre:</u> tevkifat kapsamında değil.
2. Risturn istisnası (KVK Md 8/2)	tevkifat kapsamında değil.
3. Turizm istisnası (KVK Mo. 8/3)	tevkifat kapsamında
4. A tipi yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları (KVK Md. 8/4a)	<u>GVK md. 94/6-a'ya göre:</u> tevkifat kapsamında
5. B tipi yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları (KVK Md. 8/4b)	tevkifat kapsamında
6. Risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları (KVK Md. 8/4c)	tevkifat kapsamında.
7. Gayrimenkul sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları (KVK Md. 8/4d)	tevkifat kapsamında.
8. a)Rütchan hakkı kuponlarının satışından elde edilen kazançlar b)Emisyon primleri (KVK Md.23)	<u>GVK Md. 94/6-b'ye göre:</u> tevkifat kapsamında. tevkifat kapsamında değil.
9. 4, 6 ve 7. sırada yer alan yatırım fonları ve ortaklıklarının katılma belgeleri ve hisse senetleri kâr payları (KVK md 8/6)	tevkifat kapsamında değil.
10. Yatırım indirimi (GVK ek md. 1/6)	tevkifat kapsamında.
11. Finansman fonu (KVK Mükerrer mad.8)	tevkifat kapsamında değil.

12. Hayat sigorta şirketleri ile emekli sandıklarının hisse senedi alım-satım kazançları (KVK Geçici md.20)	tevkifat kapsamında.
13. Devralınan Kurumlara ilişkin zararlar (KVK Geçici md. 21/1-b)	tevkifat kapsamında.
14. Eğitim Sağlık ve spor tesislerine ilişkin istisna (KVK Geçici md. 21/1-e)	tevkifat kapsamında değil.
15. Gayrimenkul veya iştirak hisselerinin satışından sağlanan kazançlar (KVK Geçici md.23)	tevkifat kapsamında.
16. Serbest Bölgede elde edilen kazançlar	tevkifat kapsamında değil.
17. Bankaların iştirak paylarının halka arzından sağlanan kazançlar (3332 Sayılı Kanun md. 7/b)	tevkifat kapsamında değil.
18. 4008 sayılı kanundan önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan istisnalar	tevkifat kapsamında.
19. 1.1.1986'dan evvel vergiden muaflığı kabul edilmiş menkul kıymetlerin temettü faiz ve ikramiyeleri (KVK Geçici md. 11)	tevkifat kapsamında.
20. Yurtiçi ve yurtdışı zararlar (KVK md. 14/7)	tevkifat kapsamında değil.
21. Devralınan Kurumların zarar istisnaları (KVK Geçici md. 21/1-b)	tevkifat kapsamında.

Not: Bu tablo Kâzım Metin'in 33 nolu dipnotta belirtilen "Temettü Tevkifatı" adlı makalesinde yer alan tablodan yararlanarak yapılmıştır.

Bu istisna ve indirimler ile ilgili daha geniş açıklamalar kurumlar vergisinde kaynakta vergileme adlı bölümde yer alacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu 119'uncu maddesinde vergi tevkifatının yatırımlarına ilişkin "94 ve 96'ncı maddeler gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır. Ancak 94'üncü maddenin 8 numaralı bendinde yazılı kazanç ve iratların dağıtılmaması halinde yapılacak vergi tevkifatı; biri beyanname verme sürecinde, diğeri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitleriyle birlikte

olmak üzere üç eşit taksitte ödenir." açıklaması yer alarak ödemede böyle bir değişiklik getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu 75/4 ve 94/6, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 ve 25 inci maddelerinin bu son şekilleri ile menkul sermaye iradlarındaki bu tevkifat bir tevkifat sistemi olmaktan çok kurumlar vergisinin % 46'dan % 25'e çekilmesi ile oluşan açığı kapatmaya çalışan ek kurumlar vergisi niteliğindedir. Tevkifat sistemi içinde yer almasının nedenlerinden biri bu ek kurumlar vergisinin özelliği bir yıl sonra değil de bu kazançların bir an önce vergilendirilmeye çalışılmasıdır ki bu da sistemi tamamen karıştırmaya yetmiştir. Örneğin;

GVK md. 94/6'da "Dağıtılın, dağıtılmasın" ibaresi nakden veya hesaben ödeme yerine konarak tevkifatın kesinlikle dağıtılabılır kâr payını vergilemeyi hedeflediğini anlamamız gerekir. Aksi halde dağıtılmayacak bir kâr payının vergilendirilmesinden nasıl söz edebiliriz. Statüleri gereği kâr dağıtamayan kurumlar da tebliğe göre tevkifat yapacaklardır. Bu nasıl mümkün olabilecektir. Dağıtılmamış, Dağıtılma imkanı olmayan kâr payları nakden veya hesaben ödeme sayılabilir mi? Ayrıca GVK md. 75'de Menkul Sermaye iradı tahsil edildiğinde elde edilmiş sayılır. Ancak tevkifat gerçek kişilere ait olmayan ve ödenmeyen kurum bünyesindeki gelir üzerinden de vergi alınır. Kurum kendi geliri üzerinden tevkifatı kendi yaparak ayrıca kaynaktan kesme yöntemini temelinden sarsarak üçlü sistemi bozmaktadır. (Vergi alacaklısı-Vergi sorumlusu-Vergi Borçlusunu) Vergi sorumlusu ile vergi borçlusunu aynı kişi olmakla normal vergileme sistemine dönmüştür. Buradan da adı tevkifat olsa bile ek kurumlar vergisi sistemi denebilir.

Gelir Vergisi Tevkifatı yapıldığı halde, dağıtılmayan kâr payları gelir vergisi beyannamesine eklenmiyor. Dağıtılmamış kurum kazancı menkul sermaye iradı sayılırken, ortaklar adına hesaben ödeme yapıp vergi kesintisi uygulanıyor. Bu durumda gelir vergisi açısından kâr payları beyannamede gösterilmeli, bunlar gelir sayılmaz ise gelir sayılmayan bir unsurdan nasıl tevkifat yapılıyor?

3- Her Nevi Tahvil Faizleri, Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler

Gelir Vergisi Kanunu md. 94'e göre, GVK 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Yatırım fonları ve ortaklıkları hariç) kanunda belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılır.

Gelir Vergisi Kanunu 75'inci maddede yazılı menkul sermaye iradları ise şunlardır; Her

nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu konut idaresi ve kamu Ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Ödeme, menkul kıymetlerin gelirleri ile birlikte menkul kıymetlerin itfa bedelini de ihtiva ettiği takdirde, menkul kıymetlerin itfa edilen kısmı irat sayılmaz. Ancak döviz cinsinden yahut dövize altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin iflâsı sırasında oluşan değer artışları irat sayılır.)

TAHVİL, TTK md. 420'de Anonim şirketlerin ödünç para bulmak için itibari kıymetleri eşit ve aynı olmak üzere çıkardıkları borç senetleri olarak tanımlanmıştır.

DEVLET TAHVİLİ: Devletin umumi borçları defterine kaydedilerek Devletçe çıkarılan genellikle uzun vadeli tahvillerdir.

HAZİNE BONOSU: Muvazene-i Umumiye Kanunuyla belirli sınırlar içinde olmak üzere hazine işlemleri için Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan faizli ve en çok bir sene vadeli borç senetlerine bu ad verilir. Bir seneden daha uzun süreli olmak üzere çıkarılan bazı senetlere de bono veya hazine bonusu denmektedir.³⁶

Bu tür menkul sermaye iradlarında ödeme sadece menkul kıymet gelirlerini değil, itfa bedellerini de kapsıyorsa itfa bedelleri menkul sermaye iradı sayılıp vergi kesintisi uygulanmaz sadece menkul kıymet geliri kesinti kapsamındadır.

Eğer menkul kıymetler dövize, altına veya başka bir değere endekslenmişse itfa sırasındaki değer artışları menkul sermaye iradına dahil edilerek tevkifat uygulanır.

GVK md. 94/7'ye göre bu menkul sermaye iradlarına uygulanacak tevkifat oranları şöyledir:

a) Devlet tahvili faizlerinden, % 0 "Sıfır"

b) Hazine Bonusu faizlerinden, % 0 "Sıfır"

c) Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden, % 10

e) Hamiline yazılı tahvil faizlerinden, % 10

f) Diğerlerinden, % 10

Finansman bonoları, Banka bonusu, Banka garantili bono, GVK md. 75/5 kapsamındadır. GVK md. 94/7-f'ye göre tevkifat uygulanır.

³⁶ Alicfendioğlu, a.g.e., s. 64-65.

4- Mevduat Faizlerinde Kaynakta Vergileme

Gelir Vergisi Kanunu md. 75/7'ye göre mevduat faizi; Bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunların dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatlerdir.

Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 8 numaralı bendine göre Mevduat faiz gelirleri de kaynakta vergileme yöntemine göre vergilendirilir.

3571 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği 20.06.1989 tarihinden önce merkez bankasınca belirlenen mevduat tasnifinde, tasarruf mevduatı veya mevduat sertifikası grubuna giren mevduat tevkifat kapsamındayken, diğer mevduata kesinti uygulanmamaktaydı. 3571 sayılı kanunla bu tür gelirlerde kesintinin uygulama alanı genişletilmiş, tam yükümlü kurumlara ödencen mevduat faizleri de vergi kesintisine tabi tutulmuştur.³⁷ GVK md. 94/8 de de bu belirtilmiş bankalar dışında kalan tüm mükellef kurumlara ödenenler dahil denerek kesinti alanı belirlenmiştir. Yani her türlü mevduata yürütülecek faiz (tasarruf mevduatı, mevduat sertifikası, resmi kuruluşlar mevduatı, ticari kuruluşlar mevduatı, diğer kuruluşlar mevduatı, bankalar mevduatı.) vergi kesintisine tabi tutulurlar.

Oda ve derneklere bağlı bir iktisadi işletmenin bulunmaması halinde, bunlara ödenecek mevduat faizlerinden vergi tevkifatı yapılmaması gerekir.³⁸

Gerçek kişilerin mevduat faizlerine uygulanacak vergi kesintisi nihai bir vergilemedir. Mevduat faizleri gerçek kişilerin beyannamelerinde yer almaz veya onlar için beyanname verilmez.³⁹ 31.12.1996'dan sonra elde edilen mevduat faizlerinin yıllık beyana dahil edilmeleri halinde vergi kesintisi nihai vergi olmayacaktır.

Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkındaki 32 sayılı karara göre mevduatın Türk lirası cinsinden veya döviz üzerinden açılmasının vergi kesintisi açısından önemi yoktur. Döviz tevdiat hesaplarına yürütülecek faizler de kesinti kapsamındadır.

Bankalar Kanununa göre belirlenen daha önce saydığımız bu altı tip mevduata kesinti uygulanır. Sadece mevduat sahibinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaması (dernek, vakıf gibi) veya vergiden muaf bir kurum olması halinde vergi kesintisi uygulanmayacaktır.

³⁷ 3295 sayılı GVK 60. maddesiyle değişik 85'inci maddesinin 2. fıkrası.

³⁸ Maliye ve Gümrük Bakanlığı özelgesi, T. 22.09.1991, S. 1-221112-590.

³⁹ Doğrusöz, a.g.e., s. 137-138.

Mevduat faizlerinde vergi kesintisini, vergi sorumlusu olarak faiz ödemesini yapacak olan banka yapar.

Bankalar arası mevduata uygulanan faizler üzerinden daha önce vergi kesintisi yapılırken, bu daha sonra kaldırılmış GVK md. 94/8'deki parantez içi hükümden de anlaşılacağı gibi bankalararası para piyasası işlemlerinden kaynaklanan mevduat faiz gelirleri, vergi kesintisi kapsamı dışına çıkarılmıştır.

Özel finans kurumlarında (Faisal Finans, Al Baraka gibi) döviz katılma hesaplarına ödenen kâr payları da mevduat faizi sayılarak vergi kesintisine tabidir.⁴⁰

Mevduat faizlerine uygulanacak vergi kesintisi oranları ise şöyledir:

a) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından % 10

b) Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden % 5

c) Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden % 5

d) Diğerlerinden % 5

oranlarına vergi kesintisi yapılır.

5- Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr Payları ile Kâr ve Zarar Ortaklığı

Belgesi ve Özel Finans Kurumlarınca Kâr/Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Paylarında Kaynakta Vergileme

Faizsiz olarak kredi verme, özel finans kurumlarının faaliyetleri içerisindedir. Bu kurumlar, faizsiz olarak kendi kullandıracağı gerçek ve tüzel kişilerle "kâr zarara katılma yatırım akdi" adı altına bir akid imzalamaktadırlar. Akid'de kâr-zarara katılma fon kullananın tüm faaliyetlerinin sonucuna katılma şeklinde olabileceği gibi, belirli bir işin yahut belirli bir mal alım satımından doğacak kâr-zarara katılma gibi de olabilmektedir. Kâr-zarara katılma oranı yine bu sözleşmeyle belirlenmektedir.

Kâr-Zarar Ortaklığı belgesi ise, Türk parası kıymetini koruma hakkında 30 sayılı kararın ek maddesinin verdiği yetkiyle sermaye piyasası kurulunun Seri III, no:2 tebliği ile düzenlenmiştir. Bunlara göre kâr-zarar ortaklığı belgesi; Anonim ortaklıkların, kâr-zarara ortak

⁴⁰ Doğrusöz, a.g.e., s. 141.

olmak üzere, iştiğal sahalarına giren tüm faaliyetlerinin finansman ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yurt içinde ve dışında satılmak üzere ihraç ettikleri bu tür menkul kıymetlerdir. Bu menkul kıymetler, halka arz yoluyla satılabilirler ve ihraç edilebilmeleri sermaye piyasası kurulunun iznine bağlıdır. Kâr-Zarara katılmanın nasıl gerçekleşeceği, izin prosedürü, halka arz ve satış gibi konular, yukarıda belirtilen tebliğdedir.

Kâr-Zarara Katılma Hesapları; Özel finans kurumlarınca kullanılan, bu kurumlara özgü hesaplardır. Kâr-zarara katılma hakkı veren bu hesaplar "kâr ve zarara katılma akdi" karşılığında, gerçek ve tüzel kişilerce özel finans kurumlarına en çok 5 yıl için yatırılan fonların kullandırılmasından doğacak kâr ve zarara katılma sonucunu doğuran fonlardır.⁴¹ Bu hesaplara yatırılabilen asgari fon miktarı 100.000.-TL olup karşılığında herhangi bir sabit gelir veya faiz ödenmediği gibi ana paranın aynen geri verilebileceği gibi bir garanti de yoktur. Türk lirası yatırılarak açılan kâr-zarar hesapları bu konu başlığına girerek vergi kesintisine tabi tutulur. Döviz yatırılarak açılan kâr/zarar hesapları ise, mevduat faizleri kısmının konusudur. Her ikisi de mevduat faizi olduğu halde kanunda bu şekilde yer almıştır.

Gelir Vergisi Kanunu 75'inci maddenin İkinci fıkrasının 12 numaralı bendinde yer alan bu menkul sermaye iradlarına ödenen kar payları da tam yükümlü statüsünde bulunan kurumlara ödenen kar payları da dahil olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu md. 94/9'a göre vergi kesintisine tabidir. Vergi kesintisi oranları ise;

Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarından % 10 (GVK md. 94/9-a)

Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr paylarından % 10 (GVK md. 94/9-6)

Özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarından % 10 dur. (GVK md. 94/9-c)

6- Repo Gelirlerinde Kaynakta Vergileme

Gelir Vergisi Kanunu md. 94/14'e göre, GVK'nun 75'inci maddenin ikinci fıkrasının 14 numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iradlarından vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. GVK md. 75/14'de ise bu menkul sermaye iradlarının GVK md. 75/5'de yer alan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler olduğu belirtilmiştir. Bu durumda 75/14 ve 75/5'de belirlenen menkul sermaye iradları

⁴¹ Doğrusöz, a.g.c., s. 142-143;Bk. 25.2.1994 tarih ve 18438 sayılı Resmi Gazetede yayınlana Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tebliği. Md. 18.

şunlardır.

Her nevi tahvil, hazine bonusu ile Toplu konut idaresi ve kamu ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler ki, bu gelirlere repo gelirleri diyoruz GVK md. 94/14'e göre vergi kesintisine tabidir.

Repo olarak adlandırılan geri alım sözleşmesi bir kuruluşun diğer bir kuruluşa belirli bir vade sonunda belirli bir faiz veya fiyatla geri alım taahhüdü yaparak menkul kıymet satması şeklindeki sözleşmedir ve bir tür kısa vadeli fon toplama yöntemidir. Repo'da faiz veya geri alım bedeli, repoya konu olan menkul kıymetin faiz ve diğer bir tür getirisinden farklı ve bağımsız olarak oluşur. Asıl önemli olan borç veren taraf için getirinin bir güvence olmasıdır. Repoda teminat değeri yüksek menkul kıymetlerin yer almasının sebebi budur. Burada getiri faiz değil menkul kıymetin elden çıkarılmasından doğan kazançtır.

Repo İşlemi: Bazı menkul kıymetlerin (devlet tahvili, hazine bonusu, gelir ortaklığı senetleri vb.) herhangi bir tarihte alınıp, yine sözleşme uyarınca belirlenen veya bir tarafın ihtiyarına bırakılan bir tarihte satılmasıdır.⁴²

Madde 94/14'ün parantez içi hükmüne göre Bankaların repo gelirlerine tevkifat uygulanmaz. Tam mükellef kurumların repo gelirleri ise vergi tevkifatı kapsamındadır.

Repo gelirlerinde vergi tevkifat oranı "0" Sıfırdır. Matrah, md. 75/5'de sayılan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığı sağlanan menfaatlerdir.

İ.GELİR VERGİSİ KESİNTİLERİNİN BEYANI (MUHTASAR BEYANNAME)

1-Muhtasar beyanname nedir?

Gelir Vergisi kanunu 94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iradlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri muhtasar beyanname ile vergi dairelerine bildirmek durumundadırlar.⁴³

Muhtasar (kısa) bildirim kaynakta kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından

⁴² Doğrusöz, a.g.c.. s. 126-127.

⁴³ GVK md. 98.

yatırılmasında kullanılır.⁴⁴

2-Muhtasar beyannamede hangi bilgiler yer alır?

Muhtasar beyannamede şu bilgilerin yer alması gerekir:

Tevkifatı yapanın adı ve soyadı veya ünvanı ile adresi, muhtasar beyannamenin ilgili olduğu ay veya aylar, kesilen vergi ücretler üzerinden ise aylık ücret bordroları icmalı, ki bu bordrolarda şu bilgiler bulunmalıdır: Hizmet erbabının sayısı, hizmet erbabına verilen ücretler tutarı, ücretlerden yapılan vergi tevkifatının tutarı (üç aylık muhtasar beyannamelerde her aya ait bordronun icmalı ayrı ayrı gösterilir.)

Vergi tevkifatına tabi ücret dışı ödemeler ve bunlara ait istihlak sahibinin adı ve soyadı ile iş adresi varsa bağlı bulunduğu vergi dairesi ve mükellef hesap numarası, ödemenin nevi, ödememin miktarı, ödmeden yapılan vergi tevkifatı yer almalıdır. Ayrıca muhtasar beyannamenin tanzim tarihi ve yetkili imzanın da beyannamede bulunması şarttır. Yetkili imzadan kasıt vergi kesenin imzası veya kanuni temsilcisinin vekilinin, tüzel kişiliklerde yetkili kişinin imzasıdır. Muhtasar beyannamede imza ile ilgili çeşitli ihtilaflar doğmuş ancak Danıştay kararlarına göre, imza noksanlığının esasa ilişkin olduğu vurgulanıp beyannamenin hiç verilmemiş sayılması sonucunu doğuran eksiklik olarak kabul edilmiş; beyannamede gösterilen matraha tekabül eden verginin süresinde ödendiği durumlarda da imza eksikliğinin şekli eksiklik sayılacağı yönünde kararlar verilmiştir.

3-Beyannamenin verileceği yer

Beyanname, ödemenin yapıldığı veya vergi kesintisine tabi kazançlarda tahakkuk yapıldığı yerin bağlı bulunduğu vergi dairesine verilir. Tahakkuk ve ödemenin ayrı ayrı yerlerde yapılması durumunda beyanname, istenilen yere, bağlı olduğu vergi dairesine verilebilir.⁴⁵ Ödeme sözkonusu olan durumlarda Muhtasar Beyanname ödemesinin yapıldığı yerin vergi dairesine verilir. GVK md. 94'e göre ödemenin sözkonusu olmadığı kesintilerle ödemenin yerini, tahakkuk almaktadır.

GVK md. 98'e göre, aynı belediye hudutları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi gerekir.

⁴⁴ Bulutoğlu, Türk Vergi Sistemi, s. 229.

⁴⁵ GVK md. 98.

4-Muhtasar Beyanname Verme Zamanı

Gelir Vergisi Kanunu 98'inci maddeye göre zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 9 ve daha az olanlar, 94'üncü maddeye göre yapacakları tevkifat ile ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine, Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının 20'nci günü akşamına kadar verebilirler. Süre, belirtilen ayların 20'nci günü akşamı saat 24'de sona erer. Saat 24'e kadar postaya verilen beyannameler vaktinde verilmiş sayılır. Muhtasar beyanname bir iki gün geç verilmiş ancak vergi zamanında ödenmişse, vergi ziyanına sebebiyet verilmediğinden oluşan eksiklik 1. derecede usulsüzlük sayılıp o şekilde değerlendirilir. Vergi kaçakçılığını önlemek, vergi kaybına sebebiyet vermemek olduğundan; beyanname geç verilir ve vaktinde ödeme yapılmazsa kaçakçılık ağır kusur veya kusur cezaları alabilir.

Beyannamenin üç ayda bir de verilebileceği bazı şartlar gerçekleştiğinde kanuna göre bu mümkün olabilmektedir. (GVK 98'inci maddeye göre) hizmet erbabı sayısı 9 veya daha az olacak ve muhtasar beyannamenin üç ayda bir verileceğinin bildirilmesi gerekir.

Vergi dairesine beyannamesini üç ayda bir vereceğini bildirmediği halde bunu uygulayanların beyannameleri geçerli sayılarak zamanında verilmeyen aylık kısımlara ait olanlar için usulsüzlük cezası verilir.

Hizmetli sayısı 10 veya daha fazlaya çıkarsa aylık beyanname verilmeye geçilir.

Üç ayda bir beyanda bulunanlar diğer ödemelerden yaptığı vergi kesintileri için ayrıca aylık beyanname vermeyip kesintileri bu beyannameye gösterebilirler.

Zirai ürün bedellerinden tevkifat yapanlar ve hizmetli çalıştırmayanlar üç ayda bir beyanname verme durumunda değildirler. Muhtasar beyanname vergi kesintilerinin beyan edilmeleri için kullanılmaktadır. Vergi kesintisi olmayan durumlarda Muhtasar beyanname verilmez.

Maliye Bakanlığınca bastırılan ve vergi dairelerinde kullanıma sunulan muhtasar beyannameler yanında Bilgisayarlar kullanılarak oluşturulan beyannamelerde belirlenen esasa ilişkin ve şekil şartları gerçekleştirilerek oluşturulursa vergi dairelerince kabul edilir.

Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermezler. (GVK md. 100)

Yıl sonunda tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek verginin bildirilmesi için bu

süre bir ay uzatılır.⁴⁶

5-Muhtasar Beyanname Vermeme ve Eksik veya Geç Tahakkukun Cezası

Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 347/1'e göre 01.01.1996 tarihinden geçerli olmak üzere, 30.12.1995 tarih ve 22509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95/7595 sayılı BBK ile Ağır kusur cezası kesilebilmesi için gerekli maktu hadler arttırılmış olup bend hükmü şu şekildedir: " Verilmesi gereken vergi beyannamelerinde, toplam 200.000.000.- TL'den az olmamak üzere, beyanname yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi veya beyan dışı bırakılan matrah veya matrah farkı veya yersiz vergi mahsup ve indirimleri nedeniyle ödenmesi gereken verginin 80.000.000.- TL'den az olmamak üzere noksan hesaplamasına veya bu miktarı aşan verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi.

Beyanname dışında ayrıca bir incelemeye ihtiyaç göstermeksizin beyanname yazılı bilgilere dayanılarak vergi dairesince tesbiti mümkün olan noksan bildirimler ile Katma Değer Vergisinin beyan edilmesi gereken dönemden bir dönem önce veya bir dönem sonra beyan edilmesi bu hükmün dışındadır.

30.maddede yazılı sebeplerle verginin re'sen tarhı halinde, yukarıdaki hadleri aşan matrah veya matrah farkları da noksan beyan hükmündedir. Mezkur maddenin 1 ve 2 no'lu bendlerinde yazılı sebeplerle yapılan takdirlerle, bu hükmün uygulanması için, takdir edilen matrahın 200.000.000.-TL'yi aşması yeterlidir."

Vergi Usul Kanunu md. 349'a göre 4.01.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 4008 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle ağır kusur cezasının miktarı ziyana uğratılan verginin 2 katı olarak tesbit edilmiştir.

Muhtasar beyanname süresi içinde verilmemişse VUK md. 352'ye göre, 1. derecede usulsüzlük sayılacağından Usulsüzlük cezalarına ilişkin cetvel'e göre cezalandırılır.

J.GELİR VERGİSİNE AİT VERGİ KESİNTİLERİNİN ÖDENMESİ

Gelir Vergisi, ilgili vergi dairesi tarafından beyannamelere dayanarak, bu vergiye muhatap olan gerçek kişiler adına tarh edilir ki bunlar; Küçüklerle kısıtlılarda, bunların nam ve hesabına kanuni temsilcileri, Aile reisi beyanlarında, gelir sahibi eş ve çocuklar hesabına aile reisi, verginin tevkif suretiyle alınmasında ise, mükellef hesabına vergi kesintisi yapmaya mecbur olanlar, dar

⁴⁶ Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, s. 263.

mükellefiyette, mükellefin daimi temsilcisi, daimi temsilci yoksa kazanç ve iradları yabancı kişiye sağlayanlar tarhiyata muhatap tutulur.

Vergi borçlarının ödenmesine ilişkin ortak hükümlere göre; Gelir Vergisi, ya bizzat mükellefler, vergi kesintisi yapanlar (vergi sorumluları), mirasçılar eliyle, ya da yetkili kılacakları kimseler aracılığıyla ödenir.

Vergi borcu kanunda belli olan zamanlarda ödenir. Ödemenin son günü vade günüdür vade günü tatile rastlıyor ise, tatilden sonraki ilk iş gününde vergi borcu ödenir.⁴⁷

Vergi borcu bizzat tahsile yetkili vergi dairesine veya bankaya ödenebilir.

Gelir Vergilerinin ödenmesinde, vergi tevkifatlarının ödenmesini de içine alan bu genel açıklamalardan sonra tevkif yoluyla gelir vergilerinin ödenmesine ilişkin esaslara baktığımızda;

Gelir Vergisi Kanununun 119'uncu maddesine göre, GVK 94 ve 96'ncı maddeler gereğince yapılan vergi tevkifatı vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri süre içinde bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır. Ancak 94'üncü maddenin 8 numaralı bendinde yazılı kazanç ve iradların dağıtılmaması halinde yapılacak vergi tevkifatı; biri beyanname verme süresinde, diğeri kurumlar vergisinin ikinci ve üçüncü taksitleriyle birlikte olmak üzere üç eşit taksitte ödenir denmektedir. Buna göre, Vergi sorumluları için vergi ödeme zamanı, kanunda belirtilen md. 94/8'deki, kazançlar hariç md. 94 ve 96'ya göre yapılan tevkifatlarda beyanname verme süresidir.

Gelir Vergisi Kanunu 98'inci maddede beyanname verme süreleri ise bir ay içinde vergi sorumlularının yaptıkları ödemelerden tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20'inci günü akşamına kadar ödenmelidir. Üç ayda bir muhtasar beyanname verecek olan vergi sorumluları ise, tevkif ettikleri vergileri her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım ayları 20'inci günü akşamına kadar yatırmak zorundadırlar.

K.GELİR VERGİSİNE AİT VERGİ KESİNTİLERİNİN MAHSUBU

Mahsup işlemleri vergi mükerrerliğini önleyen bir hesap işlemidir.⁴⁸ Gelir vergisi kanunundaki mahsup işlemlerinden biri de vergi kesintilerinin mahsup işlemleridir. Verginin Mahsubu, muayyen bir dönem için ödenecek vergilerden bir kısmının o dönem içinde önceden

⁴⁷ Kaya, a.g.e., s. 179-180.

⁴⁸ Tuncer, Vergi Uygulamaları, s. 174.

ödenmesi halinde, bu önceden ödenen vergilerin yıllık vergiden indirilmesi demektir.⁴⁹

Vergi kesintilerinin mahsubuna ilişkin gelir vergisi, Kanununun 121'inci maddesinde yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iradlardan bu kanuna göre kesilmiş veya götürü usulde tesbit edilmiş olan kazanç ve ücretler dolayısıyla ödenmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir vergisinden mahsup edilerek indirilir.

Mahsubu yapılan miktar (Götürü usulde tesbit edilen ticari ve mesleki kazançlar için ödenen vergi ile asgari zirai vergiden doğanlar hariç) gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Kanuna göre öncelikle vergi kesintisinin yapıldığı kazanç ve iradın beyannamede yer alması gerekir, ayrıca kesintinin Gelir Vergisi Kanununa göre yapılmış olması gerekmektedir. Başka bir kanuna göre herhangi bir vergi veya fon kesintisinin ilgili mevzuatda aksine bir hüküm bulunmadıkça mahsubu yapılamaz.

Kesilen vergilerin mahsupları yapılırken karşılaşılan bazı özel durumlarda mahsup işlemleri şöyle yapılır.

-Vergi kesintisine tabi bir ödeme, kollektif ve komandit şirkete yapılması halinde şirket ortakları (komandit şirkette komanditer ortaklarda dahil), yıllık beyanname üzerinden hesaplayacakları vergiden payları oranında mahsup yaparlar.

-Paylı komandit şirkete yapılan ödemelerde 94'üncü madde kapsamındaysa kesintiye tabi tutularak kesilen verginin mahsubu komandite ortaklarda kesintinin payları arasındaki kısmı yıllık beyannameleri üzerinden hesaplayacakları gelir vergisinden mahsup edilir. Kesintinin Komanditer ortağın payına isabet eden kısmı paylı komandit şirketin kurumlar vergisinden mahsup edilir.

-Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde inşaatın başlangıç ve bitimi arasında yapılan kesintiler iş bitirildiğindeki yılın yıllık beyannamesinden mahsup edilir.

-Devlet tahvili, hazine bonusu, Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi tarafından çıkarılan ve GVK md. 75/5'de yer alan menkul kıymetlerden vergi kesintisi yapılır. Bu oran günümüzde "0" Sıfırdır.

-Menkul kıymetler yatırım ortaklıkları ve fonlarına yapılan, portföy işletmeciliği kapsamında kalan ödemelerden yapılan vergi kesintisi bu kurumların portföy işletmeciliğinden

⁴⁹ Aksoy, Vergi hukuku ..., s. 301.

sağladıkları kazançlar kurumlar vergisinden istisna edildiğinden yıllık beyannameden mahsup edilmemektedir. Bu vergiler bu kurumların portföy işletmeciliğinden sağladıkları kazançlarından yapacakları vergi kesintisinden mahsup edilebilmektedir.⁵⁰

1-Götürü Mükelleflerdeki Vergi Tevkifatının Mahsubu

Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer Madde 121'e göre, götürü usule tabi ticaret ve serbest meslek erbabına bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan ödemelerden 94'üncü madde uyarınca tevkif edilen vergiler, bu mükelleflerin ertesi takvim yılında götürü usulde tesbit edilen kazançları üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir.

Tevkif yoluyla kesilen verginin götürü usulde tespit edilen kazançlar üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması veya mükellefin işini terk etmesi halinde, bu tutar mükellefe iade edilmez.

2-Gerçek Mükelleflerdeki Vergi Tevkifatının Mahsubu

Yıllık beyannamede gösterilen gelirlere dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş veya diğer yollarla ödenmiş vergiler düşülerek, ödenecek vergi bulunur. Mahsubu yapılan bu miktar, gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilerek mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur.

Zirai ürünlerin satış bedeli üzerinden tevkif yoluyla ödenen vergi, zirai kazançta isabet eden vergiden az olması halinde hesaplanan vergiden düşülmesi söz konusu değildir.

L. VERGİ KESİNTİLERİNİN RED VE İADESİ

Gelir Vergisi Kanununun 121'inci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44'üncü maddelerine göre, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, kesinti tutarlarının fazla olup mahsup edilememesi durumunda mahsup edilemeyen tutar mükellefe red ve iade olunur.

Bu iade işleminin yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen verginin vergi dairesine yatırılmış olması şarttır. Mükellef vergi sorumlularınca kesinti tutarının yatırıldığına dair belgeyi ilgili vergi dairesinden alarak iade ve mahsup dilekçelerine ekler. Bu şekilde hareket etmeyen mükellefler taleplerinde haklı dahi olsalar iade ve mahsupdan yararlanamazlar.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ait istihkaklardan tevkif yoluyla ödenen vergiler için bitiminde mahsup veya iade işlemi gerektiriyorsa mahsuplar sonunda kalan ve tutarı 10.000.000.- Lira ve daha az olanların tamamı, teminat aranmaksızın, inceleme yapılmadan iade edilir. Bu miktarı aşan vergilerin 10.000.000.- lirasının tamamı ile fazlasının % 30'u teminat olmadan, inceleme yapılmadan iade edilen kalan miktarın yarısının mükellefin talebi üzerine "süresiz ve şartsız banka teminat mektubu" karşılığında red ve iade edilmesi diğer yarısının ise inceleme raporu sonucuna göre yapılması gerekir. Sözü edilen teminat mektuplarının paraya çevrilmeleriyle ilgili hiçbir sınırlayıcı şart taşımamaları gerekir. Tevkif yoluyla ödenen diğer gelir ve kurumlar vergilerinin iadesinde ise, iade işlemlerinde 10.000.000.- liraya kadar olanlarda teminat mektubu ve inceleme raporu aranmaz. Bu miktarın üzerindeki red ve iade

⁵⁰ Doğrusöz, a.g.e., s. 176-180.

işlemlerinde 10.000.000.- Liranın tamamı ile fazlasının yarısı "süresiz ve şartsız banka teminat mektubu" karşılığında inceleme raporu beklenmeksizin red ve iade edilir. Diğer yarısının iadesi inceleme raporuna dayanılarak yapılır. Bu konudaki mahsuben iadelerde de aynı şekilde işlem yapılır. İade işlemlerinde kullanılacak teminat mektupları "Kesin teminat mektubu" niteliğinde olarak paraya çevrilmeleri konusunda sınırlayıcı şart taşımayacaktır. Bu nitelikleri taşımayan teminat mektupları iade işlemlerinde kullanılamaz. Banka teminat mektupları vergi inceleme raporlarına dayanılarak mükelleflere iade edilir. İadelerle ilgili tarihi ve zamanaşımı dolmuş bulunan teminat mektupları inceleme raporuna dayanmaksızın iade edilir.⁵¹

II. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİ

GİRİŞ

5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılı kurumların (Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları) kazançları kurumlar vergisine tabidir. Bu kurumların kazançları Gelir Vergisine tabi gelir unsurlarından (ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve menkul sermaye iradları, sair kazanç ve iradlar) oluşur. Kurumlar vergisi kanunundaki gelir unsurları ile Gelir Vergisi Kanunundaki gelir unsurları aynıdır.⁵² Kurumların Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir vergisi tevkifatları ile ilgili açıklamalar bir önceki bölüm olan "Gelir Vergisi Kanununda Kaynakta Vergileme Yöntemi" bölümünde açıklanmıştır.

Bu bölümde gelir vergisi kanunu kapsamı dışında kalıp, Kurumlar vergisi kanunu kapsamında yer alan vergi tevkifat uygulaması açıklanmaya çalışılacaktır.

Kurumlar Vergisi beyan esasına göre yıl sonunda verilecek beyannameye göre alınır, ancak 5422 sayılı kurumlar vergisi kanununun 24. üncü maddesine göre Dar yükümlü konumunda olan kurumlar yıl sonu beyanı beklenmeden bu kurumların hem iş merkezi hem de kanuni merkezleri Türkiye'de bulunmaması sebebiyle vergi güvenliğini zedeledikleri gerekçesiyle tevkifat kapsamına alınmıştır.⁵³ Bu kurumlar yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve haklar üzerinden vergilendirilir. Tam yükümlü kurumlar için ise tevkifat yöntemi uygulaması getirilmemiş bu

⁵¹ Doğrusöz, a.g.e., s. 180-187.

⁵² Aliefendioğlu, a.g.e., s. 144.

⁵³ Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, s. 401,402.

kurumların kazanç ve iradları hangi gelir unsurlarından oluşursa oluşsun kurum kazancı sayılarak vergilendirilmesi yoluna gidilmiştir. Dar yükümlü kurum kazançları ise, gelir unsurları açısından ayrı ayrı değerlendirilerek bazıları tevkifat kapsamına alınmıştır.

Dar mükellef kurum ortakları arasında gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişiler bulunmuyorsa, bu kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançlardan tevkifat tapılması açısından engel bir durum yoktur.⁵⁴

Vergilendirme dar yükümlü kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iradlar üzerinden yapılacaktır. Bu kurumlar açısından kazanç ve iradın hangi şartlarda Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı Kurumlar Vergisi Kanunu md. 45/a'da belirlenmiş ve bu maddede bu konuda Gelir Vergisi Kanununun 7. inci maddesinin uygulanacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu 7'inci maddesi gelir unsurlarını tek tek ele alarak şu şartları ortaya koymuştur. Buna göre,

"1- Ticari kazançlarda; Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı ve satıcının her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

2- Zirai kazançlarda, zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi

3- Ücretlerde;

a- Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

b- Türkiye'de kain müesseselerin idare müdürü, başkan ve üyelerine, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi.

4- Serbest meslek kazançlarında; Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

5- Gayrimenkul sermaye iradlarında; Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

⁵⁴ Dan. 4. D., T. 20.01.1992, E. 1990/1176, K. 1992/100.

6- Menkul sermaye iradlarında; sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması,

7- Sair kazanç ve iradlarda, bu kazanç ve iradları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi."

A. KİMLER VERGİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDADIR.

1. Sergi ve Panayırlardaki Ticari kazançlar dışında kalan kazançlar itibarıyla Vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları Kurumlar Vergisi Kanunu md. 24/6-7 ye göre bu kazanç ve iradları nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişilerdir.

Vergi kesintisinin yapılacağı vergi borçlusunun kanuna göre dar yükümlü olması şart koşulurken; vergi sorumlusu gerçek veya tüzel kişi, kurumlar vergisi veya gelir vergisi mükellefi, tam veya dar yükümlü olabilmektedir.

2- Sergi ve Panayırlardaki kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar Kurumlar vergisi kanunu 24/2. maddesi gereğince Gelir Vergisi Kanununun 30. maddesinin 1 numaralı fıkrasındaki hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden kendilerine tevkifat yapmak zorundadırlar. Bu durumda hem vergi borçlusu hem de vergi sorumlusu dar mükellef ticaret erbabı olmaktadır.

B. KAYNAKTA VERGİLEME KAPSAMINA GİREN KAZANÇ VE İRADLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu 24 üncü maddesine göre, dar yükümlülük kapsamına giren kurumlara yapılan ödemelerden kaynakta vergileme yapılamayacak kazanç ve iradları belirlersek, tevkifat yapılacak kazanç ve iradlar daha net ortaya çıkacaktır şöyleki (ilgili maddeye göre);

-Ticari kazançlar (KVK md. 24/2'nin Gelir Vergisi Kanunu 30/1 inci maddesinin kapsam dışı bırakılması neticesinde sergi ve panayırlardaki ticari kazançlardan tevkifat yapılacaktır.

-Zirai kazançlar

-Sair kazanç ve iradlar (KVK md. 24/1'e göre telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi haklar tevkifat kapsamındadır.) dışında kalan kazanç ve iradlar kaynakta vergileme kapsamındadır. Bu durumda KVK md. 24'te bizzat sayılmayıp vergi tevkifatı kapsamına giren ve KVK md. 24'te bizzat yer alan kazanç ve iradlar vardır. Bunlardan madde kapsamında yer almayan kazanç ve iradlar;

-Ücretler,

-Serbest meslek kazançları,

-Gayrimenkul sermaye iradları,

-Menkul sermaye iradları (Gelir Vergisi Kanunu 6 nolu bendine göre tevkifata tabi tutulan kazanç ve iradlardan ayrıca tevkifat yapılmaz).⁵⁵

Kurumlar Vergisi Kanunu 24 üncü maddede belirtilen kaynakta vergileme kapsamına giren gelir unsurları;

-Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devri ve temlik karşılığında alınan bedeller.

-Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırılarda, yaptıkları ticari faaliyetlerde elde ettikleri kazançlar. (KVK 24/2, GVK 30/1) kaynakta vergileme kapsamındadır.

Kaynakta vergileme kapsamına giren bu gelir unsurlarının nitelik ve kapsamlarının tayininde her bir gelir unsuru bakımında KVK Md. 45'e göre Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uygulanır.

Dar yükümlü kurum Türkiye'de bir işyeri açmak veya daimi temsilci bulundurmak yoluyla ticarî faaliyette bulunup gelir elde etmişse, kazancı üzerinden tevkifat yapılmaz. Bu kazanç GVK'na göre ticarî faaliyet sayılır ve KVK'na göre de kurum kazancı üzerinden vergi kesintisi uygulamasına gidilemez. Dar yükümlü kurumların Türkiye'de şube açarak ticarî veya ziraî faaliyette bulunup bu faaliyetleriyle ilgili bu faaliyetler çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iradlarda ticarî veya ziraî kazançlarına dahil edilerek tevkifat uygulaması yapılmaz ancak elde ettikleri tevkifat kapsamına giren kazanç ve iradları ticari veya ziraî faaliyetleriyle ilgili olmayıp o çerçevede değilse diğer ticarî ve ziraî kazançlarına dahil edilmeyip kaynakta vergileme kapsamındadır.⁵⁶

C. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEMeye TABİ

ÖDEMELERİN GELİR UNSURLARINA GÖRE UYGULANMASI

1- Dar Yükümlülerin Ücret Gelirlerinde Kaynakta Vergileme

⁵⁵ Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, s. 402-403.

⁵⁶ Doğrusöz, a.g.e., s. 196.

Kurumlar Vergisi Kanunu 12'inci maddesine göre ücret gelirlerinde kaynaktan vergilemenin uygulanabilmesi için ücretin "Türkiye'de elde edilmesi" gereklidir.⁵⁷ Bu ücret gelirinin hangi hallerde Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı KVK 45'inci maddesinin Gelir Vergisi Kanunu 7-8 inci maddelerine yaptığı gönderimle açıklık kazanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu 61. inci maddesindeki ücret tarifleri incelendiğinde ücretin kurum tarafından elde edilmesi düşünülemez. Ancak kurumların kendi elemanlarını (teknik eleman, denetçi, danışman vb.) başkalarının işlerinde çalıştırmak yoluyla ücret kazancı elde edebilirler. Başkasının işinde çalışan bu elemanın hak ettiği ücretin kendisine değil de bağlı olduğu kuruma ait olması halinde kurum ücret geliri elde etmiş sayılır.⁵⁸

Dar yükümlü kurumların elemanları vasıtasıyla elde ettikleri, Gelir Vergisi Kanunu 61'inci madde kapsamına giren ödemeler, bu nedenle kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulur.

Ödemeyi yapan kişi veya kuruluş bu elemanları kendi bordrosunda göstererek kaynaktan vergileme yöntemine göre vergilendirir. Bu tip ücret gelirleri Türkiye'deki gerçek veya tüzel kişiler tarafından dar yükümlü kurumlara nakden veya hesaben ödendiği veya tahakkuk ettiği anda vergi kesintisine tabi tutulacaktır (KVK md. 24). Ücretlerde vergi kesintisinin uygulanacağı matrah gene kurumlar vergisi kanunu 24'üncü maddesinde belirtilen gayrisafi tutarıdır. Hiçbir adla gider indirimi yapılmaz.

Tevkifat oranı ise 18.08.1994 tarih ve 94/6007 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş olan % 25 tir.

2. Dar Yükümlülerin Serbest Meslek Kazançlarında Kaynaktan Vergileme

Serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyet konusuna girmesi için ücrette olduğu gibi kazancın Türkiye'de elde edilmesi yani serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de yapılması ve Türkiye'de değerlendirilmesidir.⁵⁹

Gelir Vergisi Kanunu Md. 65'de serbest meslek faaliyeti ve kazancı tanımlanmıştır. "Sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması", serbest meslek faaliyeti olup bu faaliyet sonucu elde edilen kazanç ise

⁵⁷ Aliciendioğlu, a.g.e., s. 157.

⁵⁸ Mehmet Küçükince, Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Stopaj Matrahı, Ankara, 1976, s. 242.

⁵⁹ KVK md. 45 ve GVK md. 7.

serbest meslek kazancıdır.

Dar yükümlü kurumlar Türkiye'de GVK'nun 65. maddesi gereğince serbest meslek kazancını ücretlerde olduğu gibi organları veya elemanları aracılığıyla elde edebilirler. Plan ve proje yapılması, mühendislik hizmetleri, teknik danışmanlık, makina montaj işleri yapan şirketlerin bu işleri karşılığında alınan bedeller dar yükümlü kurumlar açısından serbest meslek kazancı olduğundan kaynakta vergileme uygulamasının yapılması gerekir.

"Türkiye OECD modeline koyduğu rezerv ile anlaşmalarında bir takvim yılında 183 günü aşan serbest meslek faaliyeti icralarından kaynaklanan serbest meslek kazançlarını Türkiye'de vergileme hakkını saklı tutmuştur. Uygulamada yabancı kuruma serbest meslek işi yaptıran firmaların, işi yapan yabancı kurumun elemanlarının Türkiye'de kaldıkları sürenin 183 günü aşmadığı hallerde stopaj yapmadıkları görülmektedir. O halde serbest meslek kazançlarından tevkifat yapıp yapılmayacağına faaliyetin bir takvim yılındaki 183 günlük süreçle karşılaştırılacaktır. Faaliyetin süresi 183 günü aşarsa, Türkiye'nin vergi alma hakkı doğmakta dolayısıyla stopaj yapılması gerekmektedir. İş yaptıran çoğu zaman işin ne kadar süreceğini başlangıçta kestiremez. Maliye Bakanlığı bu durumda stopaj yapılması; sürenin 183 günü geçmemesi halinde iade yoluna gidilmesini öngörmektedir.⁶⁰

Dar yükümlü kurumlara ödenen serbest meslek kazançları, nakden veya hesaben ödendikleri veya işletmenin hesaplarına gider olarak kaydedildiği anda vergi kesintisine tabi tutulur. Tevkifat matrahı ise, gayrisafi miktardır.

Serbest meslek kazançlarına uygulanacak vergi tevkifat oranları:

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla yapılacak serbest meslek kazançlarından % 5,
- Diğerlerinden % 20 dir.

3. Dar Yükümlülerin Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergileme

Dar yükümlü kurumlar, Gelir Vergisi Kanunu 70'inci maddesinde tanımlanan gayrimenkul sermaye iratlarını elde edebilirler. Bu iratlara vergi kesintisinin uygulanabilmesi için gayrimenkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmiş olması gerekir. Hangi durumlarda gayrimenkul sermaye iradının Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı konusunda KVK md. 45'a'nın gönderimde bulunduğu GVK md. 7 hükümleri uygulanır.

⁶⁰ Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, s. 402.

Gelir Vergisi Kanunu 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların dar yükümlü kurumlar tarafından kiralanması durumunda kira bedellerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

Yurt dışında kiralanarak yurda getirilen mallarla ilgili olarak kiracı tarafından kira sözleşmesi uyarınca ödenen paketleme, ambalajlama, taşıma, sigortalama, ithal ve sevk giderleri de kira bedelinin parçası sayılır ve vergi kesintisine tabi tutulur. Burada kira giderlerini indirilecek giderler olarak düşünmemek gerekir. Burada harcamalar sözleşme ile kiracıya yansıtılmıştır, kesintiyi gerekli kılar.⁶¹

Gayrimenkul sermaye iradları da nakden veya hesaben ödendikleri veya tahakkuk ettirildikleri anda vergi kesintisine tabi tutulur.

Vergi kesintisi iradın gayrisafi tutarı üzerinden yapılır. Vergi kesinti oranı

-Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1,

-Diğerlerinden % 20 dir.

4-Dar Yükümlü Kurumların Menkul Sermaye İratlarında Kaynakta Vergileme

Gelir Vergisi Kanunu 75'inci maddesi; "sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır." denerek menkul sermaye iradı tanımlanmıştır. Bu madde kapsamına giren iratlar dar yükümlü kurumlarca da elde edilmiş olabilirler. Bu kurumların Türkiye'de elde ettikleri bu çeşit iratlar da kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulur.⁶²

Menkul sermaye iradının hangi hallerde Türkiye'de elde edileceği hakkında KVK md. 45 ile GVK md. 7 hükümleri uygulanır. Ayrıca dar yükümlü kurumun menkul sermaye iradından vergi kesintisi yapılabilmesi için bu iradın ticarî faaliyet kapsamında olmaması gerekir. İrad ticari faaliyeti kapsamında ise ticarî kazanç sayılıp menkul sermaye iradı sayılmayacağından tevkifat uygulanmaz.

Kurumlar vergisi açısından tam yükümlü olan Türk şirketlerinin kar dağıtım yapmaları durumunda, dar yükümlü kurumlara isabet eden kısmı üzerinden vergi kesintisi yapılması

⁶¹ Doğrusöz , a.g.e., s. 203.

⁶² KVK. md. 24/4; Mehmet Gür, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1982, s. 479.

zorunludur. Ancak dağıtım konusu kazançlar GVK md. 94/7 ve 8'e göre kesintiye tabi tutularak, kurumlar vergisinden istisna edilmişse, bunlar ayrıca tevkifata tabi tutulmaz.

Dar yükümlü kurumların Türkiye'de ticarî faaliyet kapsamı dışında mevduat veya tahvil faizi, gelir ortaklığı veya kar-zarar ortaklığı geliri elde etmeleri mümkün olabilir.⁶³ Bu tür gelirler üzerinden de vergi tevkifatı yapılacaktır.

Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek alacak faizlerinden de vergi kesintisi yapılır.

Vergi kesintisi matrahı, menkul sermaye iradının gayrisafî tutarı üzerinden yapılır.

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin 2. fıkrasının 5 nolu bendinde yazılı menkul sermaye iradlarından:

-Devlet tahvili ve Hazine Bonosu faizlerinden "O" sıfır.

-(25.09.1994 tarihinden geçerli olmak üzere 94/6007 sayılı BKK ile değişik şekli) Toplu konut idaresi ve kamu ortaklığı idaresi başkanlıkları ile Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ve Türkiye İhracat Kredi Bankası anonim şirketlerince çıkarılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 5 nolu bendinde yer alan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden "O" sıfır. (94/6007 sayılı Karar hükümleri, anılan Kararın 2. maddesi gereğince bu kararın yürürlüğe girdiği tarihe kadar yukarıda sayılan kurumlarca ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ödenecek faiz ve gelirler hakkında da uygulanır.)

-Nama yazılı tahvil faizlerinden % 10,

-Hamiline yazılı tahvil faizlerinden % 10,

-Diğerlerinden % 10.

Mevduat faizlerinden:

-Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından % 10,

-Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden % 5,

-Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden % 5,

-Diğerlerinden % 5.

⁶³ Doğrusöz, a.g.e., s. 206.

Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından % 10. Her nevi alacak faizlerinden;

-Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden "0" sıfır,

-Diğerlerinden % 10.

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 10 no'lu bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından % 10.

Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 2. fıkrasının 14 nolu bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (bankalar hariç) "0" sıfır.

Vergi kesintisi oranları uygulanır.

5- Dar Yükümlülere Gayrimaddi Hakların Satışında Kaynakta Vergileme

Kurumlar Vergisi Kanunu 24. maddesine göre telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devri ve tasdiki karşılığında alınan bedeller dar mükellefiyete tabi kurumlar tarafından ticarî ziraî faaliyetleri dışında elde ediliyorsa ödenen bu bedeller vergi kesintisine tabi tutulur.

Kesintiye tabi matrah, bu bedellerin gayrisafi tutarları olup vergi kesintisi oranı % 25'tir.

D- KURUMLAR VERGİSİ KESİNTİSİNİN MATRAHI

Gelir unsurları açısından kurumlar vergisi kesintisinin nasıl uygulanacağı açıklarken de kısaca değinildiği gibi kurumlar vergisi kesintisinde KVK Md. 24/3'e göre kazanç ve iradlarda matrah gayrisafi tutardır. Taraflar ödenecek miktarı brüt olarak kararlaştırmışlarsa bu miktar üzerinden vergi kesintisi hesaplanıp düşülecek, kalan miktar dar yükümlü kuruma ödenecektir. Ödenecek miktar net olarak kararlaştırılmışsa, bu miktarın gayrisafi tutarı bulunacak ve vergi kesintisi bu brüt miktar üzerinden hesaplanıp düşülecek kalan net miktar dar yükümlü kuruma ödenecektir.

Taraflar arasında yapılan ödemenin net veya brüt tutar üzerinden yapılacağına ilişkin anlaşmalar, vergi sorumlusunun sorumluluğunu etkilemez. Çünkü bu ve bunun gibi taraflar arasında yapılan özel sözleşmeler vergi sorumluluğunu değiştirmeyeceği gibi ortadan da kaldırmaz.

Ödemeler yabancı para cinsinden yapılacaksa VUK Md. 280'e göre Türk lirasına çevrilerek bu değer üzerinden vergi kesintisi yapılır. Yabancı paranın yurt dışına transferi sırasında ortaya çıkabilecek kur farkları da tevkifat matrahına dahil edilir.⁶⁴

E. KURUMLAR VERGİSİNDE KAYNAKTA VERGİLEME ZAMANI VE STOPAJ

TUTARININ HESABI

Kurumlar Vergisi Kanunu md. 24/8'e göre, KVK 24'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapacak kişiler, vergi kesintisi uygulayacakları kazanç ve iradların nakden veya hesaben ödendiği veya tahakkuk ettirdikleri anda kaynakta vergileme yapacaklardır.

Vergi kesinti tutarı hesaplanırken, vergi kesinti matrahına kesinti oranları uygulanarak sonuca ulaşılır.

Kesinti oranları, Kurumlar Vergisi Kanunu 24. maddesine göre dar yükümlü kurumlara yapılan ödemelerde % 25 dir. Ancak gene aynı kanun maddesinde "Bakanlar Kurulu dar mükellefiyete tabi kazanç ve iratlardan yapılacak vergi tevkifat oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya yukarıda belirtilen oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye yetkilidir" denerek, Bakanlar Kurulu bu yetkisini kullanarak gelir unsurları ve faaliyet konuları açısından bir oranı çeşitlendirerek uygulamaya sokmuştur. Bakanlar Kurulunun bu yetkiye istinaden 30.12.1993 tarih 93/5147 (31.12.1993 tarih ve 21805 mükerrer sayılı Resmi gazetede yayımlanmıştır.), 27.01.1994 tarih 94/5256 ve 25.09.1994 tarihinde yürürlüğe giren 18.08.1994 tarih ve 94/6007 sayılı kararları ile tevkifat oranlarını aşağıdaki gibi tespit etmiştir:

1- Ücretlerden % 25,

2- Serbest meslek kazançlarından:

a) Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan % 5,

b) Diğerlerinden % 20,

3- Gayrimenkul sermaye iratlarından:

a) Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1,

⁶⁴ Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, s. 404.

b) Diğerlerinden % 20,

4- Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin, Gelir Vergisi Kanununun 30. maddesinin (1) no. lu fıkrasında yazılı kazançlarından sıfır,

5- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 2. fıkrasının 5 no.lu bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından:

a) Devlet Tahvili ve Hazine Bonosu faizlerinden "0" sıfır,

b) (25.09.1994 tarihinden geçerli olmak üzere 94/6007 sayılı BBK ile değişen şekil) Toplu Konut İdaresi ve Kamu ortaklığı İdaresi Başkanlıkları ile Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası ve Türkiye İhracat Kredi Bankası anonim şirketlerince çıkarılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 5 no.lu bendinde yer alan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerden "0" sıfır,

(94/6007 sayılı Karar hükümleri, anılan Kararın 2. maddesi gereğince bu Kararın yürürlüğe girdiği tarihe kadar yukarıda sayılan kurumlarca ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin olarak bu tarihten sonra ödenecek faiz ve gelirler hakkında da uygulanacaktır.)

c) Nama yazılı tahvil faizlerinden % 10,

d) Hamiline yazılı tahvil faizlerinden % 10,

e) Diğerlerinden % 10,

6- Mevduat faizlerinden:

a) Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler ile özel finans kurumlarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kâr paylarından % 10,

b) Nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden % 5,

c) Hamiline yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizlerden % 5,

d) Diğerlerinden % 5,

7- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından % 10,

8- Her nevi alacak faizlerinden:

a) Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden sıfır,

b) Diğerlerinden % 10,

9- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 10 no.lu bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından % 10,

10- Telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik mukabilinde alınacak bedellerden % 25,

11- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 2. fıkrasının 14 no.lu bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (bankalar hariç) "0" sıfır,

oranında tevkifat yapılır.

F- KURUMLAR VERGİSİ KESİNTİLERİNİN MUHTASAR BEYANNAME İLE BİLDİRİMİ VE ÖDENMESİ

Kurumlar Vergisi Kanunu 24. maddesine göre, bu madde gereğince, dar yükümlü kurumlara ödemedeki bulunarak onların bu kazanç ve iratları üzerinden vergi kesintisi yapan vergi sorumluları bir ay içinde nakden veya hesaben veya tahakkuk yoluyla ödedikleri kazanç ve iratlar ile bunlar üzerinden kestikleri kurumlar vergisini bir sonraki ayın yirminci günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek durumundadırlar.

Kurumlar vergisi muhtasar beyannamesinin şekli ve içeriği, bu beyannamede hangi bilgilerin bulunacağı gelir vergisi muhtasar beyannamesinde olduğu gibi kanun maddesiyle⁶⁵ belirlenmemiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu md. 24/ Son bende göre, beyannamenin şekil, muhteva ve eklerinin Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği belirtilmiştir.⁶⁶ Mükellefler beyanlarını Maliye Bakanlığı'nca saptanan beyanname ile yapmaya veya bu beyannamelerde yazılı bilgileri uygun olarak bildirmek zorundadırlar.

Beyannamede bildirilen vergi tutarı, beyannameyi takip eden ayın yirminci günü akşamına kadar yatırılacaktır.

G. KURUMLAR VERGİSİ KESİNTİLERİNİN MAHSUBU RED VE İADE İŞLEMLERİ

⁶⁵ GVK md. 99.

⁶⁶ Doğrusöz, a.g.e., s. 214.

Kurumlar Vergisi Kanunu 20 ve 22'inci maddesi hükümlerine göre dar yükümlü kurumlar vergi kesintisine tabi veya tabi olmayan kazançlarını yıllık veya özel beyanname ile vergi dairelerine bildirebilirler. Bu kurumlar beyannamelerinde vergi kesintisi yapılan kazanç ve iradları üzerinden hesaplanan tevkifatı beyannameye belirtilen vergiden Kurumlar Vergisi Kanunu Md. 44'e göre mahsup ederler. Gene ilgili maddeye göre "Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, keyfiyet vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin iş bu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde müracaat etmeyen mükelleflerden bu farktan doğan alacakları düşer."

Kurumlar Vergisi Kanunu md. 24/5'e göre, dar yükümlü kurumlar vergisi kesintisine konu olmayan ticari ve zirai faaliyetleri dışında kalan diğer kazanç ve iradlarını yıllık veya özel beyanname ile bildirmiş iseler, bu beyannamelerde vergi kesintisine tabi kazançlarını gösterip göstermemekte serbesttirler. Eğer beyannameye gösterirlerse, mahsup hakları da doğar.

Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu md. 24/5'in parantez içi hükmü dolayısıyla dar yükümlü kurumlar ticari veya zirai faaliyetler sonucu kazanç sağlayıp aynı zamanda bu faaliyetlerle ilgisi olmayan diğer kazanç ve iradları elde etmişler ya da ticari veya zirai faaliyetlerle ilgisi olmaksızın sadece diğer gelir unsurlarından kazanç ve irad sağlamışsalar KVK md. 24/5'de parantez içinde belirtilen kazançlarını ve bu kazançları üzerinden yapılan tevkifatı, yıllık veya özel beyannamelerinde göstermek zorundadırlar.

Bu kazançlar şunlardır:

-Her nevi tahvil faizleri ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı idaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler. (Ödeme, menkul kıymetlerin gelirleriyle birlikte itfa bedelini de ihtiva ettiği takdirde, menkul kıymetlerin itfa edilen kısmı irat sayılmaz. Ancak döviz cinsinden veyahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılır.)

-Mevduat faizleri (Bankalara, banker, tasarruf sendikalarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli vadesiz paralarla ödenen faizler ile bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralarla sağladıkları gelirler ve menfaatler de mevduat faizi sayılır.)

-Yatırım fonları ve ortaklıklarının katılma belgeleri ve hisse senetlerinden elde edilen kar

payları.⁶⁷

III- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KANUNUNUDA KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİ

Veraset ve intikal vergisi, veraset yoluyla veya herhangi bir şekilde olursa olsun, karşılıksız olarak bir kişinin mal varlığından diğer bir kişinin malvarlığına intikal eden gayrimenkul veya menkul malları üzerinden alınır. Tipik bir servet vergisidir.⁶⁸

Veraset ve intikal vergisi kanununa göre, veraset veya diğer şekillerde (sair suretle ivazsız bir tarzda) elde edilen malların kanunun 7. maddesine göre beyanname ile bildirilmesi gerekir. Ancak vergi kaybını önlemek için kanunun 17. maddesinde vergi güvenliğini sağlamak açısından vergi kesintisi uygulaması getirilmiştir.

A- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDA OLANLAR VE KESİNTİ YAPILMA KOŞULLARI

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 17. maddesine göre, vergi kesintisi yapacak olan vergi sorumluları, kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri olarak tesbit edilmiştir. Bunlar dışında kalanlar istihkak sahiplerine veraset ve intikal vergisinin alanına giren herhangi bir muamele dolayısıyla ödemede bulunurken vergi kesmek zorunda değildirler. Sadece kanunda sayılanlar vergi kesintisi yapacaklardır.

Veraset ve intikal vergisi kesintisinin uygulanabilmesi için;

-Hak sahiplerinin sözkonusu istihkakın vergisinin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş bir tasdiknameyi ibraz etmemesi veya ibraz etmek istememesi. Hak sahibi sözü edilen istihkakın vergisinin ödendiğine dair belgeyi ibraz ederse vergi sorumlusu bu istihkaka vergi kesintisi uygulayamaz.

-Vergi dairesinden verginin ödendiğine dair, belgenin alınabilmesi için istihkak, veraset ve intikal vergisi beyannameyi ile vergi dairesine bildirilmiş olması gerekir. Beyannameye yer

⁶⁷ Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, s. 407.

⁶⁸ Selahattin Tuncer, Teori ve Pratikte Servet Vergileri, İstanbul, 1966, s. 99; Fethi Hepar, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, Eskişehir, 1982, s. 151.

almayan istihkaklar için belge alınmaz. İstihkak daha önce beyanname ile bildirilmemişse, VUK hükümlerinden yararlanarak istihkak beyanname ile beyan edilerek ödendiğinde ilgili belge alınabilir. Bu durumda, veraset ve intikal vergisi kesintisi yapılabilmesi, vergi dairesinin belgesi olmadan mümkün değildir. Bu da istihkak sahibinin istihkakın vergisini ödemediği kaçınmasını önlemek amacıyla getirilmiş bir uygulamadır.

B- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KESİNTİ MATRAHI

İlgili Kanunun 17. maddesine göre vergi kesintisi yapmak zorunda olan Kamu idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra daireleri istihkak sahiplerine bu verginin konusuna giren herhangi bir muamele ile dolayısıyla para ve senet verebilirler. Vergi sorumluları kesintiyi iki tür ödemede bulunduğu gerçeğe göre gerçekleştirirler. Para ile ödeme veya senet ile ödeme bunların dışındaki ödemeler, kesinti kapsamı dışındadır.

Vergi kesintisine konu olacak ödeme Türk lirası cinsinden veya döviz cinsinden olabilir. Ödeme Türk lirası cinsinden ise ödeme miktarı kesinti matrahıdır. Döviz cinsinden ise ödenen miktar Türk lirası cinsine çevrilerek vergi kesintisi bu matraha uygulanır. Değerlemenin nasıl yapılacağı ödemede matrahın nasıl bulunacağı gene bu çerçevede Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md. 10/II-f'de açıklanmıştır. Buna göre yabancı paralar borsa rayici ile, borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığınca tesbit edilecek kura göre değerlendirilir.

İntikal eden senet ise matrah senedin değerlemeye tabi tutulmasıyla bulunur. Değerleme Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md. 10/II-d'ye göre yapılacaktır. Senet borsada kayıtlı ise ölüm tarihine takaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlendirilir. Burada kayıtlı değilse veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değerlerde değerlendirilir. Senet hisse senetleri cinsinden ise bu şekilde değerlendirilir. Senet menkul kıymetlerin değerlendirilmesi ise Vergi Usul Kanunu 261, 263, 275 ve 278. maddeleri hükümlerine göre değerlendirilir.⁶⁹ Senet kanunda geniş kapsamlı olarak ele alınmıştır. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 10. maddesine göre, "veraset ve intikal vergisi matrahı intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunan değerlerdir" denmektedir. Kesinti matrahı da kesinti şartları gerçekleştiğinde bu yönde tesbit edilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 23 maddesine göre, Banka nezdindeki kiralık kasa

⁶⁹ Doğrusöz, a.g.e., s. 226.

sahiplerinin birinin ölümü halinde (Sulh hukuk hakimi tarafından yapılacak tesbit hariç) vergi dairesinin yetkili bir memuru bulunmadıkça kasanın açılması mümkün değildir. Bu memurlar huzurunda kasa açılarak içerisindekilerin tesbiti yapılır. Kasada senet cinsi mevcutsa senetlerin değerlendirilmesi tesbit anında veya daha sonra vergi dairesine müracaat edilerek takdir komisyonlarında değerlendirilmesi istenebilir. Vergi kesintileri bu tutarlar üzerinden yapılır.

Müşterek hesaplarda ortaklardan birinin ölümü halinde ölenin mirasçılarının para çekmek istemesi durumunda vergi kesintisinin hesabın ne kadarına uygulanacağı konusunda öncelikle sözleşmede ortakların mülkiyeti konusunda belirginlik varsa ona göre ölenin hissesi belirlenerek hesabın çekilmek istenen kısmına vergi tevkifatı uygulanır. Sözleşmede bu konuda belirlilik yoksa her ortağın eşit hisseye sahip olduğu varsayılır ve ona göre kesinti matrahı bulunur.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md. 4/b,d ve e fıkraları ile

-Değerleri 10. maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklarda dahil olmak üzere fûruğ ve eşten herbirine isabet eden miras hisselerinin 1.665.000.000.-TL'si (Furuğ bulunmaması halinde, eşe isabet eden miras hissesinin 3.311.000.000.-TL'si) (Md. 4/b)

-İvazsız surette vaki intikallerin 39.000.000.- TL'si (Md. 4/d)

-Para ve mal üzerine tespit ve keşide olunan alemumum piyango ve kuralarda kazanılan ikramiyelerin 39.000.000.- TL'si (Md. 4/e) veraset ve intikal vergisinden istisnadır. Miras ile intikallerde ödemeyi yapan makam, aynı şahıslara başka bankalarda veya mercilerde miras kalan herhangi bir şey olup olmadığını tam olarak bilemeyeceğinden istisnalar burada dikkate alınmayabilmektedir. Konusu para olan ikramiye, piyango gibi istihkakların tutarı belli olduğundan kesinti matrahı bilindiğinden, istisnalar uygulanır.

C- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KESİNTİ ORANLARI

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 17. maddesinde tevkifat oranlarında aynı kanunun 16. maddesinde yazılı olan ve birinci gruba giren;

-Furuğlar, eşler, ana ve baba için (Evlatlıklarda nesebi sahih olmayan çocukların Medeni Kanunun 257 ve 443. maddelerine göre alacakları miraslar bu gruba dahildir.) vergi kesintisi oranı % 10.

İkinci gruba giren istihkaklardan yani;

-Kardeşler, büyük ana, büyük baba, ve fûruğları için uygulanacak vergi kesintisi oranı %

Üçüncü gruba giren istihaklardan;

-1. ve 2. grubun dışında kalan istihaklardan % 20 vergi kesintisi yapılır.

D- VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ KESİNTİSİNİN BEYAN, ÖDEME VE

MAHSUBU

Veraset ve intikal vergisi kesintisi yapmakla yükümlü olan vergi sorumluları VİVK md. 17'ye göre, kestikleri vergileri gene aynı maddeye göre engeç bir hafta içinde buldukları yerin mal sandığına yatırmaya, durumu ayrıca mensup buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar. Uygulamada kesilen vergiler doğrudan vergi dairesine yatırılmaktadır. Böylece mahsup işlemleri ortadan kalkarak vergilemede sürat sağlanmaktadır.⁷⁰ Bu kesintiler daha sonra istihkak sahipleri tarafından verilecek veraset ve intikal vergisi beyannamesinden mahsup edilir. Fazla olan kısım yükümlüye ret ve iade olunur.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu md. 17/3'e göre, vergi sorumluları vergi kesintisi yapmadan para ve senet verir, tevkif ettikleri vergiyi mal sandığına yatırmazlarsa (Hakimler hariç) kesinti yapmaya ve yatırmaya mecbur oldukları paralar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü hakkındaki kanun hükümlerine göre kesintiler % 10 fazlasıyla tahsil olunur.

IV. DAMGA VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME YÖNTEMİ

Damga vergisinin konusu, Damga Vergisi Kanununa ekli I sayılı tabloda yazılı kağıtlardır. Damga vergisi, hizmetler üzerinden alınan vergiler grubunda yer alır.⁷¹

Damga vergisini oluşturan kağıtlar dört grupta toplanmıştır. İlk grupta mukavelenameler, taahhütnameler, temliknameler, teklifnameler, sermaye şirketlerinin kuruluş sözleşmeleri, kefalet, teminat, rehin senetleri, tahkimnameler sulhnameler ve fesihnameler gibi akitlerle ilgili kağıtlar, ikinci grupta, ihale kararları, hakem kararları gibi kararlarla mazbatalar, üçüncü grupta kambiyo senetleri ve çekler dışında kambiyo senetlerine benzeyen senetler, emtia senetleri, taşıma senetleri, kanışmentolar, bilançolar, kâr ve zarar hesapları, işletme hesabı özetleri gibi ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar, dördüncü grupta, bir kısım makbuzlar, vergi beyannameleri, havale

⁷⁰ Doğrusöz, a.g.e., s. 229.

⁷¹ Aliefendioğlu, a.g.e., s. 187.

mektupları gibi diğer kağıtlar yer almaktadır.⁷²

Verginin ödenmesi dört şekilde olur:

- Kağıtlara pul yapıştırarak ödeme,
- Kağıtlara basılı damga konularak ödeme,
- Makbuz verilerek ödeme,
- İstihkaktan kesinti yapılarak ödeme.

Bu dört ödeme şekli konumuz olan istihkaklardan kesinti şeklinde ödeme Damga Vergisi Kanunu 19. maddesinde yer almıştır. İlgili maddede istihkaklardan kesinti yoluyla Damga vergisinin ödenmesinin uygulama alanının Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirleneceği açıklanmıştır.

A- DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDA OLANLAR

Damga Vergisi Kanunu 8. maddesine göre Genel bütçeli resmi dairelerle birlikte, "yaptıkları ödemelerden kestikleri gelir vergisini sorumlu olarak aylık (veya üç aylık) muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler" istihkaktan kesinti suretiyle damga vergisi ödemek zorundadırlar.⁷³

Genel bütçeye dahil daire ve idareler yapacakları gelir vergisi kesintileri nedeniyle muhtasar beyanname verme zorunluluğunda değildirlir; ancak damga vergisi kesintisi yapacaklardır.

Damga vergisini istihkaktan kesinti yoluyla ödeyenler, bunu damga vergisi defterine kaydetmek durumundadırlar.

B- DAMGA VERGİSİ KESİNTİLERİNİN BEYANI VE ÖDENMESİ

İstihkaktan kesinti yoluyla ödenecek damga vergisi, Gelir Vergisi Kanununun 94 ve 98. maddeleri uyarınca verilecek muhtasar beyannamelerde ayrı bir sütun halinde gösterilir. Ödeme muhtasar beyanname ile aynı süre içerisinde yapılır. Yani vergi sorumluları tarafından bir ay içerisinde yapılan vergi kesintileri ertesi ayın 20. günü akşamına kadar vergi dairesine

⁷² Mualla Öncel, Nami Çağan, Ahmet Kumrulu, Vergi Hukuku Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1982, s. 471-472.

⁷³ Özbalcı, Damga Vergisi, s. 94.

beyannameler ile beyan edilerek ödenir. Damga vergisi kesintisi yapılan ayda muhtasar beyanname ile bildirilecek kesintiler olmasa bile, istihkaktan kesinti yoluyla ödenecek damga vergisi için muhtasar beyanname verilir.

Maktu Damga Vergileri (DVK Mük. md. 30):

Mükerrer 30. maddedeki, "Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu vergiler o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında arttırılır. Bu suretle hesaplanan vergi miktarlarında 100.- TL kesirleri nazara alınmaz." hükmü gereğince 01.01.1996 tarihinden itibaren geçerli olan damga vergisi miktarlarını gösteren 27 seri no.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği Maliye Bakanlığınca 25.12.1995 tarih ve 22504 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, artırılan damga vergilerine ait 1 sayılı tablo aşağıda verilmiştir.

Damga Vergisine Tabi Kağıtlar:

I. Aktiflerle ilgili kağıtlar:

1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler

- | | |
|---|---------------|
| a) Belli parayı ihtiva edenler | (Binde 6) |
| b) Belli parayı ihtiva etmeyenler | (147.400 TL.) |
| c) Kira mukavelenameleri (Mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden) | (Binde 1,2) |
| d) Ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı mukavelenameleri | (47.800 TL) |
| 2. Teklifnameler | (47.800 TL) |

3. Anonim, eshamlı komandit ve limited şirket mukavelenameleri

- | | |
|-----------------------------------|------------|
| -İlk 100 milyon lira için | (Binde 12) |
| -Sonra gelen 100 milyon lira için | (Binde 9) |
| -200 milyon liranın yukarısı için | (Binde 6) |

(Vergi miktarı 1.015.525.200.-TL.yi aşamaz) Şirket sermayesinin artırılması halinde artırılan meblağa yukarıdaki nispetler yeniden uygulanır ve azami had yeniden nazara alınır.

4. Kefalet, teminat ve rehin senetleri:

- | | |
|---|---------------|
| a) Belli parayı ihtiva edenler | (Binde 6) |
| b) Belli parayı ihtiva etmeyenler | (147.400 TL.) |
| c) Ekici ile alıcı arasında düzenlenen tütün alım satımı ile ilgili rehin senetleri | (47.800 TL.) |

5. Tahkimnameler ve sulhnameler:

a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 6)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(403.300 TL.)
6. Fesihnameler:	
a) Belli parayı ihtiva edenler veya belli parayı ihtiva eden bir kağıda taalluk edenler (Binde 1,2)	
b) Diğerleri	(147.400 TL)
II. Kararlar ve mazbatalar:	
I. Meclislerden, resmi heyetlerden ve idari davalarla ilgili olmayarak Danıştaydan verilen mazbata, ilam ve kararlarla hakem kararları:	
a) Belli parayı ihtiva edenler	(Binde 6)
b) Belli parayı ihtiva etmeyenler	(376.000 TL.)
2- Artırma ve eksiltme kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararları	(Binde 3.6)
III. Ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar:	
1. Ticari ve mütedavil senetler:	
a) Kambiyo senetleri ve kambiyo senetlerine benzeyen senetler (Çekler hariç)	(Binde 6)
b) Emtina senetleri:	
1. Resepise (Makbuz senedi)	(147.400 TL.)
2. Varant (Rehin senedi)	(85.900 TL)
3. İyda senedi	(25.500.TL.)
4. Taşıma senedi	(7.300 TL.)
c) Konşimentolar	(85.900.TL.)
d) Deniz ödücü senedi	(Binde 6)
e) İpotekli borç senedi, irat senedi	(Binde 6)
2. Ticari Belgeler:	
a) (3239 sayılı Kanununun 140. maddesiyle kaldırılmıştır.)	
b) Akreditif ve kredi mektup ve telgrafları	(Binde 6)
c) Menşe ve Mahreç şahadetnameleri	(147.400 TL.)
d) Bilançolar ve işletme hesabı hülasaları (Resmi dairelere ve bankalara ibraz edilenler):	
1. Bilançolar	(301.400 TL.)
2. Kar ve zarar cetvelleri	(147.400.TL.)
3. İşletme hesabı hülasaları	(147.400 TL.)
e) Barnameler	(20.500 TL.)
f) Tasdikli manifesto nüshaları	(72.800.TL.)
g) Ordinolar	(11.500 TL.)

h) Bankalar veya ticarethaneler arasındaki münakale, tediye, irsal, teslim ve tahsil emirleri
(11.500 TL.)

IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar:

1. Makbuzlar (ibra senetleri ile kabzı mutazammın imza ve mühürleri ihtiva eden kağıtlar dahil):
(a, b, c, d, e, f fıkraları 3239 sayılı Kanununun 140. maddesiyle kaldırılmıştır.)

g) Avans makbuzları (Binde 6)

h) Kişiler tarafından belli parayı mutazammın olarak resmi dairelere verilen makbuz ve ibra senetleri ve resmi daireler hesabına ödenen paralar hakkında müteaddit nüsha olarak bankalara verilen makbuz senetlerinin mezkur dairelere ait nüshaları (Binde 6)

ı) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat vesaire gibi her ne ad ile olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paralar nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalcelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar (Binde 4,8)

j) Ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler (Binde 4,8)

k) İcra dairelerince resmi daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar (Binde 4,8)

2. Beyannameler:

a) Yabancı memleketlerden gelen posta müraselatının gümrüklenmesi için postanelerce gümrüklere verilen liste beyannamelerde yazılı her mürasele maddesi için (11.500 TL.)

b) Kanun hükümlerine göre resmi dairelere verilen diğer beyannameler:

1. Yıllık gelir vergisi beyannameleri (72.800 TL.)

2. Kurumlar vergisi beyannameleri (147.400 TL.)

3. Muhtasar beyannameler (47.800 TL.)

4. Diğerleri (11.500 TL.)

3. Havale mektupları, posta ve telgraf havale nameleri:

a) 500 liraya kadar olanlar (500 dahil) (700 TL.)

b) 3.000 liraya kadar olanlar (3.000 dahil) (11.500 TL.)

c) 3.000 liradan yukarı olanlar (20.500 TL.)

4. Tarifede yazılı kağıtlardan aslı (18.000) liradan fazla maktu veya nisbi vergiye tabi olanların resmi dairelere ibraz edilecek özet, suret ve tercümeleleri (11.500 TL.)

5. (3075 sayılı kanununun 1. maddesiyle kaldırılmıştır.)

V. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME

4008 Sayılı kanunun 30. maddesi ile değişen, Katma Değer Vergisi Kanunu md. 9/1'e göre "Mükellefin Türkiye içinde ikametghının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."

Katma Değer Vergisi Kanununda vergi sorumluluğunu ve tevkifatı düzenleyen bu maddenin mahiyetinde, görüleceği üzere madde vergi alacağının emniyetle tahsil edilmesini sağlama amacıyla getirilmiştir.

Maddede sayılan haller, mükellefin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın imkan dahilinde bulunduğu hallerdir. Bu haller sınırlı değildir. Vergi alacağının emniyet altına alınmasının gerekli grldği diğer durumlarda da Maliye Bakanlığı mükelleften kendi haricinde bir şahsı verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisi vardır.

KDV Kanunu md. 9/1'de gerekli görülen bu haller ve Maliye Bakanlığı yetkisine dayanılarak 10 Ocak 1996 tarih ve 22519 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 51 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin yayını tarihinden başlanarak vergi kesintisi uygulamasına geçilmiştir.

A. KİMLER VERGİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDADIR?

Kesintinin kimler tarafından yapılacağı KDV Kanununun 9/1'inci maddesinde "vergiye tabi işlemlere taraf olanlar" olarak belirtilmiştir. Bunlar mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir kimse veya kendisine mal teslim edilen yahut hizmet ifa edilen kişi olabilecektir.

B. KDV KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME KAPSAMINA GİREN KAZANÇ VE İRATLAR

KDV Kanunu'nda tevkifat kapsamına giren kazanç ve iratların neler olduğu tesbit edilirken KDV sorumluluğu ve stopaj sorumluluğu arasındaki farklılıkların belirlenmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun bazı maddelerinde kullanılan vergi kesintisi tabirleri ile sorumlu sıfatıyla

ödenecek katma değer vergisi kastedilmektedir.⁷⁴ Vergi kesintisi tabiri, Mehmet Maç'ın da değindiği gibi yerinde kullanılmamış bir deyim olup iki sorumluluğun iyi ayırdedilmemesinden kaynaklanmaktadır.⁷⁵ KDV'de mükellef ile vergi sorumlusu aracı durumundadır.⁷⁶

KDV Kanunu md. 9/1'e dayanarak Maliye Bakanlığı'nın yayınladığı tebliğlerde fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal alımları dışında serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yerine getirilen te'liflerde, kiralama işlemlerinde, reklam verme işlemlerinde, komisyon işlemlerinde md. 9/2'de yer alan belgesiz mal bulundurma veya hizmet satın alma durumlarında stopaj sorumluluğu KDV Kanunu'nun ilgili maddesinden kaynaklanmamakta, maddede sözü edilen sorumluluk KDV sorumluluğuna işaret etmektedir. Çünkü, KDV sorumluluğunda stopajda olduğu gibi istihkaktan kesinti söz konusu değildir. Vergi mükellefi olsun veya olmasın herkes KDV sorumlusu olabilir. Ancak genelde vergi mükellefi olmayanların KDV sorumlusu olması ender rastlanan bir durumdur. Yukarıda sayılan işlemlerde (fason tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal alımları dışında) vergileme genelde stopaj yoluyla yapıldığından aynı zamanda bu işlemler KDV kapsamında da olduğundan her iki sorumluluk karışıklığa yol açmaktadır. İlgili işlem gelir vergisi veya kurumlar vergisi stopajı kapsamında ise, bu kesintiler istihkaklardan kesinti yoluyla yapılır. Aynı işlemlerde KDV hesaplaması işlem bedeli üzerinden yapılır. Her ikisinin sorumluluk dışında birbiriyle ilgisi yoktur. Ancak hurda metal alımları ile fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde yapılacak stopaj, işlemin hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarının 2/3'üne uygulanarak hurda metal alıcıları ve fason işi yaptırılanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilir.

Maliye Bakanlığı, KDV Kanunu 9. maddesinden aldığı yetkiye dayanarak, 51 nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile iki konuda KDV tevkifatı uygulamasına yer vermiştir. Bunlardan biri Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, diğeri ise Hurda metal alımlarıdır. Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal alımlarına hangi işlerin dahil olduğu hem 51 nolu tebliğ hem de daha sonra çıkarılan 53 nolu tebliğde belirtilmiştir.

C. KDV KANUNUNDA KAYNAKTA VERGİLEME UYGULAMASI

1. Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşlerinde Tevkifat Uygulaması

⁷⁴ KDV Kanunu md. 39/2 ve 44/6.

⁷⁵ Mehmet Maç, KDV Uygulaması, İstanbul, 1995, Denet Yayıncılık A.Ş., s. 9.16.

⁷⁶ Abdullah Aykon Doğan, Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu, Ankara, 1985, s. 101.

Fason imalatta tevkifatın yapılabilmesi için imal edilecek mal ile ilgili ana hammadde ve diğer hammaddeler fason işi yaptıranlar tarafından temin edilmelidir. Fason işlerde mamul, bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, üretim aşamaları itibariyle kısmi olarak fason iş yaptırılması durumlarında da tevkifat uygulaması yapılacaktır.

Kendileri fason iş yapanlar, başkalarına fason iş yaptırırlarsa, kendi yaptığı fason işlere ihracatçı tevkifat uygulayacak, başkasına yaptırdığı fason işlere de kendisi tevkifat uygulayacaktır.

Fason olarak yapılan işlerde bu işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, tela, fermuar, düğme, astar vb. her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahil edilecektir. Fason iş için kullanılan bu madde ve malzemelerin ayrı fatura edilmesi gerekmez.

Çanta ve ayakkabı dışında deriden mamul giyim eşyasının fason işleri de tevkifat uygulamasına tabidir.

Tekstil ve konfeksiyon sektöründeki boya, apre, baskı ve kasarılama işlerinde, boya ve kimyevi maddelerin işi yaptıranlar tarafından temin edilip, bu işleri yapanlara verilmesi halinde tevkifat uygulanacak; boya ve kimyevi maddelerin bu işi yaptıranlar tarafından temin edilip kullanılması durumunda vergi kesintisi uygulanmayacaktır.

Bunların dışında ütüleme, çözgü, haşıl, dikim, kesim, kapitone, traşlama, zımpara, şardon, yakma, ram, nakış vb. bütün işler de vergi kesintisine tabidir.

Bu sayılan işler boya, baskı, apre ve kasarılama işlerinin bir unsuru veya tamamlayıcısı olarak onlarla birlikte yapılıyorsa, aynı faturada göstermek şartıyla bu işler tevkifat uygulaması bakımından boya, baskı, apre ve kasarılama hizmetleri gibi işlem görecektir.

Tekstil sektöründe vergi kesintisi giyim eşyaları ile sınırlı olmayıp perde, mobilya kumaşı, havlu, oto koltuk kumaşı, çuval ve benzerleri ile bunların imalinde kullanılacak iplik veya kumaşa verilen fason hizmetlerde de vergi kesintisi uygulanır.

Yukardaki alanlarda yaptırılan fason tekstil ve konfeksiyon işlerinde vergi kesintisi fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ü fason işi yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere tevkifata tabi tutulur. 1/3'ü ise fason işi yapana ödenir.

Fason iş yapanlar tevkifat uygulanacak hizmetleri nedeniyle düzenleyecekleri faturada; fason hizmet bedelini, bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile, vergi tutarlarının tevkifat uygulanacak kısmı ile fason iş yaptırandan tahsil edilecek kısmını ayrı ayrı gösterirler.

Örneğin: Tekstil ihracatçısı (A), Şubat 1996 döneminde imalatçı (B)'ye 200.000.000 .-

liralık fason iş yaptırmıştır. (B), faturasını şu şekilde düzenleyecektir:

(a) İşlem bedeli	200.000.000.-
(b) Hesaplanan KDV (a x %15)	30.000.000.-
Toplam	230.000.000.-
(-) KDV tevkifatı (b x 2/3)	20.000.000.- (fason işi yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecek miktar)
Tahsil edilecek tutar	210.000.000.-
Beyan edilecek KDV (b x 1/3)	10.000.000.- (fason imalatçı tarafından beyan edilecek tutar)

2. Hurda Metal Alımlarında Tevkifat Uygulaması

Hurda kavramına metal kırpıntılar, metal talaşları, mamul veya yarı mamul madde üreten imalathane ya da fabrikalardan çıkan standart dışı metal ürünler, izabe tesislerinden çıkan standart dışı metal hammaddeler, hadde bozukları ve benzerleri dahildir.

Tamir ve bakımdan sonra aynı amaçla kullanılması imkan dahilinde olan metal eşya teslimlerinde tevkifat uygulanmayacaktır. Örneğin, hurda jeneratör tamir ve bakım geçirdikten sonra gene jeneratör olarak kullanılabilir bir durumda bulunuyorsa jeneratör tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

Gerçek usule tabi mükelleflerden yapılacak hurda metal alımlarında teslim bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ü, alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere vergi tevkifatına tabi tutulacak, 1/3'ü ise satıcıya ödenecektir.

Vergi kesintisi, hurda metalin gerçek usule tabi mükellefler arasında her el değiştirmesinde uygulanacaktır. Götürü mükelleflerde böyle bir durum söz konusu değildir.

Örneğin: Götürü usule tabi hurda demir toplayıcısı (A)'nın 100.000.000.- liraya gerçek usule tabi (B)'ye sattığı hurda demir, (B) tarafından toptancı (C)'ye 120.000.000.- liraya, (C) ise haddehane sahibi (D)'ye 150.000.000.- liraya satmıştır.

Bu el değiştirmede (C) ve (D) vergi tevkifatı yapacaktır.

	Götürü Mükellef		Gerçek Usulde Mükellefler	
	(A)	(B)	(C)	(D)
Alış bedeli	-	100.000.000.-	120.000.000.-	150.000.000.-
Hesaplanan KDV	-	-	18.000.000.-	22.500.000.-
Tevkifat tutarı	-	-	12.000.000.-	15.000.000.-
Satıcıya ödenen KDV	-	-	6.000.000.-	7.500.000.-

3- Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde İfa Edilen Te'lif Faaliyetlerinde

Sorumluluk Uygulaması

GVK md. 18'e göre, bu madde kapsamına giren teslim ve hizmetlerin yapılması durumunda KDV mükellefi eserini satıp gelir elde eden kişidir. Ancak bakanlık, bu te'lif eserini satın alan kişinin GVK md. 94'de sayılan kişilerden olması durumunda, katma değer vergisinin bu kişi ve kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesini öngörmüştür. Te'lif eserini satan kişi, bu durumu önceden vergi sorumlusuna bildirecek, ayrıca KDV beyannamesi vermeyerek defter tutma zorunda da kalmayacaklardır.

Serbest meslek faaliyeti arızı bir nitelik taşıyorsa, katma değer vergisi konusuna girmedikten sorumlu söz konusu olmayacaktır.

4-Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması

KDV Kanunu md. 1/f'ye göre, GVK md. 70 kapsamına giren mal ve hakların kiralanması vergi konusuna dahildir. Ayrıca KDV Kanunu 17. madde 4-d bendine göre de iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralamaları vergiden istisna edilmiştir. Bu istisna dışında GVK md. 70'de belirtilen mal ve haklar için kiracıdan kira bedeli tahsil edilirken katma değer vergisi de alınıp kiralayan tarafından vergi dairesine mükellef sıfatıyla ödenecektir. Ancak kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefi olmaması, kiracının gerçek usulde KDV mükellefi olması durumlarında verginin beyan edilip ödenmesinden kiracı sorumlu tutulmuştur.

5- Reklâm Verme İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması

Reklâm herhangi bir firma aracılığıyla yapılıyorsa, reklâma aracılık eden bu firma bir ticari hizmeti yerine getirmesi nedeniyle katma değer vergisini reklâmı verenden tahsil edip vergi dairesine ödeyecektir. Reklâma aracılık eden, ticari niteliği bulunmayan bazı kişi veya kurumlar ise, katma değer vergisinin ödenmesinden reklâm veren sorumludur (KDV Genel Tebliği No: 30).

Reklâm verme işlerinde sorumluluk uygulamasının şartları şunlardır:

Reklâm hizmeti yaptıran veya reklâm veren işletmeler gerçek usulde KDV mükellefi olmalı,

Reklâm alanların gerçek usulde KDV mükellefi olmaması,

Reklâmın kişi ve kuruluşlara ait bina, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılması, pano olarak yerleştirilmesi veya,

Reklâmın dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanması veya,

Reklâmın yukarıdakilere benzer nitelikte olması gerekmektedir.

D. KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ KESİNTİLERİNİN BEYANI VE

ÖDENMESİ

Fason iş yaptıranlar, tevkifat tutarını, teslim ve hizmetin yapıldığı dönemde vergi sorumlularına ait 2 nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesi ile beyan edecekler ve bu tutarı aynı döneme ait 1 nolu Katma Değer Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yapacaklardır.

Fason iş yaptıranlar, beyan edilen tevkifata ait tahakkuk fişi ile verginin ödendiğine dair vergi dairesi alındılarının kaşeli ve imzalı fotokopilerini, beyannamenin verildiği tarihi izleyen ayın ilk 10 günü içinde satıcıya intikal ettireceklerdir. Satıcılara bu tarihe kadar belgeler gelmezse, durumu aynı ayın 20'nci gününe kadar alıcının vergi dairesine bildireceklerdir.

Fason olarak yapılan işler, fason iş yapanlar tarafından şu şekilde beyan edilir. 1 nolu KDV Beyannamesinin 24'ncü satırında üzerinden KDV tevkifatı yapılan işlem bedeli bulunarak, KDV matrahının vergi oranlarına göre dağılımını gösteren 38-43. satırlara KDV tevkifatı yapılmayan işlem bedelleri yazılır. Vergi kesintisi uygulanan işlem tutarları bir sonraki satırda yer alacaktır. Oran sütununda ise, vergi oranı 15/3 olarak gösterilecek vergi sütununa bu orana göre hesaplanan vergi yazılacaktır. Hurda metal alımlarında da beyan aynı şekilde yapılacaktır.

2 nolu beyanname ile beyan edilen vergi tabiidir ki aynı dönem içerisinde ödenecektir.

E. KATMA DEĞER VERGİSİNE AIT VERGİ KESİNTİLERİNİN MAHSUBU,

İNDİRİM VE İADE İŞLEMLERİ

Fason iş yapana ödenen, hesaplanan katma değer vergisinin 1/3'ü tutarındaki kısım, fason işle ilgili faturanın defterlere kaydedildiği dönemde indirim konusu yapılır.

Sorumlulara ait 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilen tutarlar aynı döneme ait 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır. İndirim için tevkifat tutarının beyan edildiği 2 nolu beyannamenin vergi dairesine verilmesi yeterlidir. Beyan edilen tutarın vergi dairesine ödenmemesi indirimi engellemez.

Hurda metal alımlarında tevkifat uygulamasında mükellefler iade talebinde bulunabilirler.

Hurda metal alımları dolayısıyla iade talep edecek olan mükellefler, 1 nolu KDV Beyannamesi eki "İade Hakkı Doğuran İşlemlere ve İhraç Kaydıyla Teslimlere Ait Bildirim"i doldurmak zorundadır. Bu bildirimde KDV tevkifatı yapılan mal bedelleri ve alıcı tarafından kesilen toplam KDV vergisi bulunacaktır.

Nakden iadede hurda metal teslimleri ile ilgili talep edilen iade alacakları 15.000.000.- liranın altında olması halinde inceleme raporu ve teminat aranılmadan iadeler yapılacak, iadenin bu tutarın üstünde olması halinde Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu ibrazı durumunda teminat ve vergi inceleme raporu aranmadan işlemler yerine getirilecektir. Teminat gösterilmesi durumunda iade talebi yeminli mali müşavir raporu ve vergi inceleme raporu aranmadan yerine getirilecek, teminat bu raporların sonuçlarına göre çözülecektir.

İadelerin yapılabilmesi için 2 nolu KDV Beyannamesi ve eklerinin vergi dairesine verilmiş olması gerekmektedir.

Hurda metal teslimleri ile ilgili vergi kesintisinden doğan iade alacaklarının mükellefin diğer borçlarına mahsubu mümkündür. Mahsup kapsamına, tevkifatlarla ilgili olarak verilen 2 nolu beyannameye göre tahakkuk eden vergiler de dahildir.

Mahsuben iade, nakden iadede olduğu gibi aynı şartlar, rapor ve teminatlara göre yerine getirilir.

SONUÇ

Bu çalışmamızın konusunu oluşturan kaynakta kesme yöntemi, Devletin vergi alacaklarını en kısa zamanda en hızlı bir biçimde tahsil etmesini sağlayan vergi tahsil tekniğidir.

Bu tahsil tekniğinde vergi, vergi sorumluları aracılığıyla istihkakların nakten veya hesaben ödenmesi sırasında kesilerek, vergi dairelerine yatırılır.

Kaynakta kesme yönteminin temelinde üçlü bir ilişki vardır: Vergi borçlusu olan mükellef; vergi alacaklısı olan vergi idaresi veya geniş anlamda devlet; kanunen vergi kesmek ve yatırmakla yükümlü olan vergi sorumluları olan kişiler.

Türk vergi sisteminde, Osmanlılar zamanında kaynakta kesme yöntemine benzer bazı yöntemler muhtelif zamanlarda kullanılmış olsa da modern anlamda ilk defa 1926 yılında uygulanmaya başlanmış ve giderek geniş bir uygulama alanına ulaşmıştır.

Türk vergi sisteminde kaynakta vergileme usulüyle vergi tahsilatı, gelir, kurumlar, veraset ve intikal ile damga vergilerinde yapılmaktadır. Bu usul, esas olarak Gelir Vergisi Kanunu 94, Kurumlar Vergisi Kanunu 24, Katma Değer Vergisi Kanunu 9, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 17, Damga Vergisi Kanunu 19. maddelerinde düzenlenmiştir.

Gelir Vergisinde kaynakta vergilemenin uygulanışıyla ilgili düzenlemelere bakıldığında, 94. maddede yer alan tevkifat konularının çoğunda yöntemin nihaî vergilemeyi oluşturduğunu, aslında bir tahsil yöntemi olan kaynakta kesmenin bunun yanısıra tarh niteliği taşıdığını da görüyoruz. Yöntemin bu ikinci fonksiyonunun sistem içerisinde ağırlığı arttıkça Gelir Vergisi Sistemimizde tevkifat kapsamına giren mükellefler aleyhine eşitsizliklerle karşılaşmaktadır.

Gelir vergisi tahsilatında tevkifat yoluyla tahsil edilen gelir vergisi giderek artan bir oran oluşturmuştur. Kaynakta vergileme yöntemi ile toplanan vergiler gerçek matrahları yakından izleyerek bir taraftan vergi dürüstlüğü, vergilerde eşitliği engellerken, diğer taraftan sistem vergi tahsilat oranlarını arttırmaktadır.

Tahakkuk eden gelir vergisi, gelir unsurlarına göre ayırma tabi tutulduğunda ise, ücret gelirleri nedeniyle tahakkuk eden miktarın oranının 1990'da %65,7 olduğu görülmektedir. Gelir vergisi sisteminde kaynakta vergilemenin bir tür tarh yöntemi olarak kullanılmasının doğal bir sonucu olarak gelir vergisi ücretlerin tahsilatta ağırlıkta olduğu bir vergiye dönüşmüştür.

Gelir Vergisi Kanununun tevkifata ilişkin 94. maddesinde vergi kesmekle yükümlü olan vergi sorumlularının kimler olduğu, vergi kesinti konuları ve ilgili kazanç ve iradlara uygulanacak vergi kesinti oranları düzenlenerek Bakanlar Kurulunun yetkilendirilmesine ilişkin hükümler de ilgili madde içerisinde yer almıştır.

Gelir Vergisi Kanunu 94. maddede tüm bunlar düzenlenirken aynı madde içerisinde geniş bir yelpaze sergileyen tevkifat konularının oranları ve yükümlülükleri yer almasından dolayı madde oldukça karmaşık bir hal almış ve madde içerisinde çelişkiler oluşmuştur. Örneğin, vergi kesme yükümlülüğü hem bir kısım gelir vergisi mükelleflerine, hem kurumlar vergisi mükelleflerine, hem de vergi mükellefi olmayan kuruluşlara verilmiştir. GVK md. 94/1'de vergi kesintisinin istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben yapılacağı belirtilmiş, ancak madde içerisinde kesintinin gelir vergisi mükellefi olmayan kimselerden de yapılması öngörülmüştür.

Gelir Vergisi Kanunu 94. madde, bir stopaj düzenlemesi olmasına rağmen, gerçekte stopaj niteliği taşımayan, üçlü bir ilişkinin olmadığı bazı düzenlemeleri de kapsamaktadır. Gelir Vergisi Kanunu md. 94/6'da düzenlenen kaynaktan vergilemeler bu niteliktedir. Bu hükümler, tevkifat tekniğini bozan vergilemeler mahiyetinde olup, sisteme oturmayan düzenlemeler bütünü oluşturmaktadır.

3946 sayılı yasayla, Gelir Vergisi Kanunu md. 94/8 ve 15'e göre yapılan vergi kesintileri yürürlükten kaldırılarak yerine 94/6-a,b şeklinde daha değişik bir düzenleme getirilmiştir. Aynı yasa ile kurumlar vergisi oranı %25'e indirilmiş, diğer taraftan 94/6-a,b getirilerek, indirilen kurumlar vergisi miktarı tekrar eski oranlara döndürülmeye çalışılmıştır. GVK md. 94/6-a,b böylece kaynaktan kesinti olmaktan çıkıp, kurumlar vergisini tamamlayıcı bir nitelik kazanmıştır. Aslında kanunun bu bentleri, Kurumlar Vergisi Kanunu'daki bazı istisnalardan yararlanan bir kısım kazançlar üzerinden ödenecek vergiyi kapsamaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bu kazançlar istisnalarda yer almış, ancak GVK md. 94/6-a,b'ye göre, 75. madde kapsamında olduğundan muhtasar beyanname ile gelir vergisi matrahı olarak vergiye tabi tutulmuştur. Tabiidir ki, bu düzenlemeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alarak, GVK 94. madde netleştirilmeye çalışılmalıdır. Klasik stopaj yöntemindeki unsurlar, bu son düzenlemelerde bulunmamaktadır. İç Tevkifat diyebileceğimiz bu düzenlemelerde "nakden veya hesaben ödeme" deyimini yerini "dağıtılın veya dağıtılmasın" terimine bırakmış, üçlü ilişki ortadan kalkarak vergi sorumlusu ve vergi mükellefi aynı kişi olmuş ve tevkifat vergi yükümlüsünün gelir vergisine mahsuben değil "aslı" bir vergilendirme niteliği almıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise, vergi kesintisi sadece dar yükümlülükler için düzenlenmiş, Gelir Vergisi Kanunu'nun konuyla ilgili maddesinde olduğu gibi burada da kesinti oranları eşit

olarak görünmekle birlikte Bakanlar Kurulu'na tanınan oran değiştirme ve farklılaştırma yetkisi nedeniyle sağlanan bu geniş hareket alanında eşitsizliklerin oluşabilmesi karar mekanizmaları tarafından kolay hale getirilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi'nde kaynakta vergileme yöntemi bir tahsil yöntemi değil, bir vergi güvenlik yöntemi olarak yer almıştır. Damga Vergisi Kanunu'nda tevkifat, bu verginin ödeme şekillerinden biri olarak; Katma Değer Vergisi Kanunu'nda ise, vergi alacağının emniyetle tahsilini sağlamaya yönelik uygulama alanı bulmuştur.

Ülkelerin vergi sistemlerini sosyal, ekonomik, kültürel ve idarî yapıları belirler. Tüm bunlar çok iyi düşünülüp planlanmadan, ülkelerin iktisat politikası amaçlarına en rasyonel bir şekilde yönelecek vergi sistemlerinden söz etmek pek mümkün değildir. Ancak genelde devletler kamu harcamalarını optimal düzeyde karşılayacak vergi sistemleri peşinde olagelmışlerdir. Vergi hasılatı da ülkelerin gelir seviyesi, gelir yapısı, gelir dağılımı ve fertlerin vergi gayretleriyle ilgilidir.

Gelişmiş iktisadî yapıya sahip ülkelerde fert başına millî gelir seviyesi, yüksek olduğu gibi, buna paralel olarak da kişi başına millî gelir ve kişilerin vergi kapasiteleri de üst düzeydedir. Amerika Birleşik Devletleri gibi gelişmiş ülkelerde toplam nüfusun %30-40'ı gelir vergisi mükellefiyken, gelişmekte olan ülkelerde bu oranın %5'e ulaşması başarı sayılmaktadır.

Çağdaş vergilemede, vergiler vergi ödeme gücünü temsil eden gelir, harcama ve servet unsurlarından alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler eğer gerçek kişilerden alınıyorsa, gelir vergisi; tüzel kişiler ve tüzel kişiliğe sahip olmayan hukuki varlıklardan alınıyorsa, kurumlar vergisi adını alır. Harcama vergilerinin temelini ise, günümüzde katma değer vergisi ile alkollü içkiler, sigara vb. üzerinden alınan özel tüketim vergileri oluşturur. Bütün gelişmiş ülkelerde malî hasılanın çok önemli bir bölümü bu iki grup (gelir, harcama) vergilerden oluşmaktadır. Servet vergileri ise, genelde sosyal amaçlı vergiler sayılabilir.

Çağdaş vergicilikte, vergi sisteminin az sayıda fakat çok gelir getiren vergilerden oluşması esastır. Türk Vergi Sistemi, dış görünüşü yönünden bu ilkelerle uyum halinde görünmektedir. Ancak mevcut durum ve uygulamalar bunu göstermemekte, her ne kadar dış görüntü bunu sergiliyorsa da Devlet vergilerden beklenen tahsilatı tam gerçekleştirememekte, kamu harcamalarını karşılayacak geliri sağlayamamaktadır.

1 Ocak 1950'den itibaren uygulanmaya başlanan gelir vergisi, Türk vergi sistemine çok geç girmiş olmasına rağmen süratli bir gelişme göstermiştir. Ancak son yıllardaki tahsilata göre, gelir vergisinin dağılımını incelediğimizde sistemin temelini oluşturması gereken beyana dayalı gelir

vergisi tahsilatının 1990'da %15,2; 1991'de %13,1; 1992'de %15; 1993 Ağustosunda %14 olduğu gözlemlenmektedir. Buna karşılık tevkifat yoluyla alınan gelir vergisi 1990'da %84; 1991'de %86,3; 1992'de %84,2; 1993 Ağustosunda %85 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisi tevkifatı içerisinde yer alan ücret tevkifatının yüzdesi ise, 1992 yılı için %56 oranındadır. Tüm bu rakamlar gösteriyor ki, Türk vergi sisteminin lokomotifi olan gelir vergisi tahsilatı büyük ölçüde kaynakta vergileme yoluyla sağlanmakta, vergi tahsilatında tevkifat yöntemi son derece etkin bir görev üstlenmektedir.

Gelir unsurları açısından bakıldığında, kaynakta vergileme yöntemi, ücretlilerin gelirlerinde daha ağırlıklı hissedilmektedir.

Kaynakta vergileme yönteminin vergi sistemimizdeki uygulamasına baktığımızda, öncelikle sistemdeki görülen sapmaların düzenlenmesi gerekmektedir. Gelir vergisi tevkifatı içinden, tamamlayıcı kurumlar vergisi çıkarılmalı, kendi kendine tevkifat dediğimiz kaynakta vergileme ilkelerine uymayan bu sistem kaldırılarak, tevkifata kendi kuralları çerçevesinde kanunlarda yer verilmelidir. Kaynakta vergilemenin yer aldığı kanunlar ve ilişkili olduğu maddeler tek tek alınarak yöntem sadeleştirilmelidir.

Kaynakta vergileme yöntemi, Ülkemizin bugünkü iktisadî, sosyal ve kültürel yapısı içerisinde vergi sisteminde etkin bir şekilde yer almak zorundadır.

Devlet, bugün için bu yöntemle kendi kuralları çerçevesinde mümkün olan en fazla tahsilatı yapmak durumundadır. Çünkü, daha önce de değindiğimiz gibi bu yöntem, vergi tahsilatını büyük ölçüde artırmakta ve sistemi taşımaktadır.

Türk vergi sisteminde yapılacak yeni vergi reformlarıyla vergi tahsilatında çok büyük artışlar olması beklenemez. Vergi sistemleri ve bu sistemlerin uygulamaya geçirilişi sonucu elde edilen vergi tahsilatları, ülkelerin gelişmişlik seviyelerine göre ileri bir düzey kazanır.

Ülkemizde vergi tahsilatında büyük oranlarda artış sağlamak ve kaynakta vergileme sonucu oluşacak tahsilatın bu tahsilat içerisinde en rasyonel bir şekilde yer almasını sağlamak için, ekonomik yapımız içerisinde kişisel ve aile şirketlerinin yerini sermaye şirketleri almalı ve böylece kurumlar vergisi tahsilatı arttırılmaya çalışılmalıdır. Bağımlı çalışan ücretli sayısı arttırılarak, bağımsız çalışanların azaltılması yolları aranmalıdır. Hem vergi dışı kalanlar vergileme kapsamına alınmalı, hem de götürü usul yerine gerçek usulün uygulanması sağlanmalıdır.

Ekonomide çalışan, üreten kesim arttıkça, milli gelir yükselecek; beyan yoluyla vergisini ödeyen mükellef sayısı dolayısıyla vergi tahsilatı artarak ekonominin tüm kesimleri en düşük gelir bile vergilendirilebilir durumda olacaktır.

Toplumda vergiye olan inanç ve vergi bilincinin yerleşmesi, yapılacakları kolaylaştıracaktır.

Bu gelişmelere paralel olarak Gelir idaresi yeniden yapılanmalıdır. Vergi sistemimiz içerisinde geçici vergi müessesesi geliştirilerek peşin ödeme sisteminin vergi tahsilatında tam olarak yer alması sağlanırsa, kaynakta vergileme yöntemi, vergi tahsilatında tüm kurallarıyla uygulandığı halde, daha düşük bir oranla ifade edilebilecektir.

Beyana dayalı olarak vergisini ödeyen mükellef sayısının az olduğu, vergi bilincinin tam yerleşmediği ülkelerde tevkifat yöntemi tahsilatta yüksek oranlarda yer almaya devam edecektir.



KAYNAKLAR

- Açıklamalı-Uygulamalı Gelir-Kurumlar Vergileri ve Örnekleriyle Beyanname Düzenleme, Ankara, 1982, Vergi Yayınları.
- Akdoğan, Abdurrahman; Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara, 1980.
- Akmansu, Mehmet; Japon Vergi Sistemi, Ankara, 1971, Maliye Tetkik Kurulu yayını.
- Aksoy, Şerafettin; Kamu Maliyesi, İstanbul, 1991.
- _____, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1989, 2. baskı.
- Aliefendioğlu, Yılmaz; Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi Stopaj, Ankara, 1975.
- Batirel, Ömer Faruk; Kamu Maliyesi Teorisine Giriş, İstanbul, 1979.
- _____, Teoride ve Türk Vergi Sisteminde Değerleme, İstanbul, 1974.
- Bilgin, Vahit; Vergi Rehberi, Bursa, 1996.
- Bulutoglu, Kenan; Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1971, 4. baskı, İÜ İktisat Fak. yayını.
- _____, Vergi Politikası, İstanbul, 1962.
- Doğrusöz, Ahmet Bumin; Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme, İstanbul, 1992.
- Doğan, Abdullah Aykon; Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu, Ankara, 1985.
- Ekonomik Forum, TOBB Aylık Dergisi, yıl 2, sayı 7, İstanbul, 15.7.1995.
- Emlak Vergisi (Açık Oturum Özeti), İstanbul, 1971, İktisadi Araştırmalar Vakfı yayını.
- Emlak Vergisi Kanunu ve Açıklamaları, İstanbul, 1972, 2. baskı, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Derneği yayınları no: 1.
- Ercoskun, Ayhan; Gelir Vergisi Mevzuatı, yrsz., 1984.
- Erginay, Akif; Vergi Hukuku, İlkeler- Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1990. 14. baskı.
- _____, Kamu Maliyesi, Ankara, 1982, 8. baskı.
- Gelegen, Taner/ Özgeneller, Fevzi; Vergi Uyuşmazlıklarına İlişkin Danıştay Kararları, I. cilt, 1974-1977.
- Gür, Mehmet; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1982.
- Haller, Heinz; Maliye Politikası Teorik Esasları ve Temel Problemleri, İstanbul, 1974, 4. baskı.
- Heper, Fethi; Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, Eskişehir, 1982.
- Herekman, Aykut; Kamu Maliyesi, Ankara, 1986.

- Kaneti, Selim; Vergi Hukuku, İstanbul, 1986-1987
- Karagözoğlu, Fevzi; Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması, Ankara, 1976.
- Kaya, Ziya Gökalp; Vergi Beyannameleri, İstanbul, 1978, 1. baskı.
- Kızılot, Şükrü; İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Ölçümleme, Ankara, 1980, 2. baskı.
- _____, Vergi Uyuşmazlıkları İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), I. cilt, Ankara, 1993.
- Kocahanoğlu, Osman Selim; Gerekçeli Türk Vergi Kanunları, İstanbul, 1994.
- Korkmaz, Esfender; Vergi Yapısı ve Gelişimi, İstanbul, 1982.
- Küçükince, Mehmet; Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Stopaj Matrahı, Ankara, 1976.
- Maç, Mehmet; KDV Uygulaması, İstanbul, 1995, Denet Yayıncılık A.Ş.
- Musaballı, Hakkı; Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul, 1978.
- Mutluer, Kamil; Türkiye'de Gayrimenkullerin Vergilendirilmesi, Ankara, 1973.
- Nadaroğlu, Halil; Kamu Maliyesi Teorisi, İstanbul, 1976, 2. baskı.
- Nemli, Arif; Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası, İstanbul, 1979.
- Öncel, Mualla/ Çağan, Nami/Kumrulu, Ahmet; Vergi Hukuku Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, Ankara, 1982.
- Özbalcı, Yılmaz; Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1981.
- _____, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, İstanbul, 1983.
- Özer, İlhan; Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulaması, Ankara, 1979, Türkiye ve Ortadoğu Amme Enstitüsü yayınları, no: 187.
- Sayar, Nihad; Kamu Maliyesi Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri, İstanbul, 1970, 4. baskı.
- Schimölders, Günter; Genel Vergi Teorisi, İstanbul, 1976, 4. baskı.
- Soydan, Billur Yalıtı; Kurum Kazançlarında Tevkifat Üzerine Bir Değerlendirme, Vergi Sorunları Dergisi, sayı 79, Nisan, 1995, s. 92-127.
- Şanver, Salih; Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi, İstanbul, 1972.
- Şenyüz, Doğan; Gelir Vergisi Kanunu (1991 Değişiklikleri ile), Bursa, 1992.
- _____, Türk Vergi Sistemi Gelir ve Kurumlar Vergisi, Bursa, 1995.
- Şenyüz, Doğan/ Taş, Metin; Gelir Vergisi Uygulamaları, Bursa, 1994.
- TOBB Ekonomik Rapor, 1994 50. Genel Kurul, Ankara, 1995.
- TOBB Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 1992.
- Turhan, Salih; Vergi Teorisi, İstanbul, 1993, 5. baskı.

Tuncer, Selahattin; Teoride ve Pratikte Servet Vergileri, İstanbul, 1966.

_____, Vergi Uygulamaları, İstanbul, 1983, 4. baskı.

Türk Vergi Sisteminin Yapısı, Ankara, 1993, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü yayını.

Uluatam, Özhan; Kamu Maliyesi, Ankara, 1978, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi yayınları,
no: 413.

Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs, 1995, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği yayını.



MALİYE BAKANLIĞI

GELİRLER
GENEL MÜDÜRLÜĞÜ

gi ü lu	M K	İşlem Türü Kodu	Kabul Tarihi	Vergilendirme Dönemi	Düzenleme Tarihi	Vadesi
3		9/9	/ /	- / /	/ / /	/ / /

Bu Bölüm Vergi Dairesince Doldurulacaktır

MUHTASAR BEYANNAME (*)

ŞETBAŞI
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE
BURSA
İL - İLÇE

DÖNEMİ: AYLIK <input type="checkbox"/>		ÜÇ AYLIK <input checked="" type="checkbox"/>	
YILI 1996			
OCA	NİS	TEM	EKİ
ŞUB	MAY	AGU	KAS
MAR	HAZ	EYL	ARA

Sicil Numarası

3 354058

Soyadı (Unvanı)

4 GELİK A.Ş.

Adı

5

Baba Adı

6

Doğum Yeri

7

Doğum Tarihi

8

Gelir veya Kurumlar
Vergisi Yönünden

Bağlı Bulunduğu V.D.

9 ŞETBAŞI

Sicil Numarası

10 354058

Mahalle veya Semt

11 AKASYA

Cadde veya Sokak

12 ÇİÇEK SK.

Kapı No.

13 21

14 Daire No.

1

İli veya İlçesi

15 BURSA

16 PTT Kodu

10200

Mahalle veya Semt

17 SARIÇAM

Cadde veya Sokak

18 KIRAZ

Kapı No.

19 35

20 Daire No.

10

İli veya İlçesi

21 BURSA

22 PTT Kodu

10185

Telefon No.

23 İş 22254

24 Ev

55582

Aylık veya Üç ayda bir Muhtasar Beyanname verenler için bu beyanname doldurulacaktır.
Bilgi İşlem Merkezince kodlanacaktır.

No.: 1910-j

PARASIZDIR

Başbakanlık Basımevi - 1996 ANKARA

MUHTASAR BEYANNAMELERE İLİŞKİN
YILLIK BİLDİRİM (*)1. SETBAŞI
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

199.

2. KURSA
İL - İLÇE

1/01/1996 - 31/12/1996

Bildirim Dönemi

Beyanname Verme Şekli

 AYLIK ÜÇ AYLIK DİĞERVergi
Sorumlusunun

Sicil Numarası

3 255048

Soyadı (Unvanı)

4 HARMANDALI

Adı

5 AYŞENUR

Şirket Türü

6

Baba Adı

7 AHMET

Doğum Yeri

8 KURSA

Doğum Tarihi

9 1961

Faaliyet Türü

10 KOSMETİK ÜRÜNLERİ TİC. **

Gelir veya Kurumlar
Vergisi Yönünden (***)

Bağlı Bulunduğu V.D.

11 SETBAŞI

Sicil Numarası

12 255048

Şeyi, Kanuni veya
Ş Merkezi Adresi

Mahalle veya Semt

13 LALE MH.

Cadde veya Sokak

14 ASLAN CD.

Kapı No.

15 17

16 Daire No.

1

Telefon No.

17 255003

ÜCRETLİLERE İLİŞKİN AYLIK DÖKÜM TABLOSU (****)

AYLAR	18	Asgari Ücretli Sayısı	19	Yapılan Ödemenin Gayrisafi Tutarı	20	Yapılan Gelir Vergisi Kesintisi	21	Diğer Ücretli Sayısı	22	Yapılan Ödemenin Gayrisafi Tutarı	23	Yapılan Gelir Vergisi Kesintisi	24	Toplam Damga V. Kesintisi
OCAK														
ŞUBAT														
MART														
NİSAN														
MAYIS														
HAZİRAN														
TEMMUZ														
AĞUSTOS														
EYLÜL														
EKİM														
KASIM														
ARALIK														
TOPLAM														

(*) Bu Bildirim Damga Vergisine tabi değildir.

(**) Bilgi İşlem Merkezince kodlanacaktır.

(***) Aile Reisi Beyanında aile reisinin V.D. / Sicil No.su yazılacaktır.

(***) Bildirimin 25. ve 26. satırlarındaki sayı ve tutarlar aylar itibarıyla bu tablonun ilgili satırlarına yazılacaktır.

Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1996

PARASIZDIR

MEVDUAT FAİZLERİ									
49	Hamifine Yazılı Mevduat Hesaplarına Yürütülen Faizler (G.V.K. Mad. 94/8-b)								
50	Hamifine Yazılı Mevduat Hesaplarına Yürütülen Faizler (G.V.K. Mad. 94/8-c)								
51	Diğerleri (G.V.K. Mad. 94/8-d)								
52	Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kar Payları (G.V.K. Mad. 94/9-a)								
53	Kar ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kar Payları (G.V.K. Mad. 94/9-b)								
54	Özel Finans Kurumlarının Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığı Ödenen Kar Payları (G.V.K. Mad. 94/9-c)								
55	Menkul Kıymetlerin Geri Alım ve Satım Taahhüdü ile İktisap veya Elden Çıkartılması Karşılığında Sağlanan Menfaatler (G.V.K. Mad. 94/13)								
56	Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Hayvanlar ve Bunların Mahsülleri ile Kara ve Su Avcılığı Mahsülleri İçin Yapılan Ödemeler								
57	Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilerek Satın Alınan Diğer Zirai Mahsüller İçin Yapılan Ödemeler								
58	Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilmeksizin Satın Alınan Hayvanlar ve Bunların Mahsülleri ile Kara ve Su Avcılığı Mahsülleri İçin Yapılan Ödemeler								
59	Ticaret Borsalarında Tescil Ettirilmeksizin Satın Alınan Diğer Zirai Mahsüller İçin Yapılan Ödemeler								
60	Mal Alımları İçin Yapılan Ödemeler (G.V.K. Mad. 94/13-a)								
61	Hizmet Alımları İçin Yapılan Ödemeler (Mal ve Hizmet Alımlarının Birlikte Yapılması Dahil) (G.V.K. Mad. 94/13-b)								
62	Telif ve Patent Hakları Satışı Dolayısıyla Dar Mükelleflerle Tahli Olunlara Yapılan Ödemeler (G.V.K. Mad. 94/4)								
63	Münhasıran Geçici Olarak Millî Piyango Biletleri Satıcılara Ödenen Komisyon, Prm ve Benzeri Ödemeler (G.V.K. Mad. 94/10)								
64	FTT Acenteliği Yapılanlara Bu Faaliyetleri Nedeniyle Ödenen Komisyon Bedeli (G.V.K. Mad. 94/12)								
65									
66									
67	İstihlakattan Kesinti Yapılan Daire ve Mueseseler Tarafından Yapılan Diğer Ödemeler								
68	Muhtasar Beyannameye Ait Damga Vergisi								
69	Özel Güder İndiriminden Doğan Damga Vergisi (71 x %4/16)								
70	GENEL TOPLAM						200.000.000.-		40.000.000.-
71	Özel Güder İndiriminden Doğan Mahsup Edilecek Gelir Vergisi								

Not : Muhtasar Beyannameledeki fon kesintilerine ait tutarlar bu bildirimde yer almayacaktır.

K-3

Vergi Dairesi Kodu	Sicil Numarası	Vergi Türü Kodu	İşlem Türü Kodu	Beyannamenin Kabul Tarihi	Vadesi	Tahakkuk Fişinin	
						Tarihi	No.su
				/ / 19	/ / 19	/ / 19	/ /

(Yukarıdaki Bölüm Vergi İdaresince Doldurulacaktır.)

KATMA DEĞER VERGİSİ BEYANNAMESİ

(VERGİ SORUMLULARI İÇİN)

1 ...**SETBAŞI**.....
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

2 ...**BURSA**.....

YILI : 1996						
OCA.		NİS.		TEM.		EKİ. X
ŞUB.		MAY.		AĞU.		KAS.
MAR.		HAZ.		EYL.		ARA.

2

TABLO I VERGİ SORUMLUSUNUN		MÜKELLEFİN	
Sicil Numarası	15151	10	31500
Soyadı (Unvanı)	ALKAN	11	CELEBİ
Adı	SAİT	12	HASAN
Baba Adı	MUSTAFA	13	MURAT
Doğum Yeri, Tarihi	ADANA, 1945	14	BURSA, 1950
Faaliyetin Türü	SÜT VE SÜT ÜRÜNLERİ TİC.	15	SÜT VE SÜT ÜRÜNLERİ TİC.
İşyeri, Kanuni Merkezi İş Merkezi veya İkametgah Adresi ve Telefon Numarası	GÜNDOĞAN MH. DEMİRCİ SK. No: 18 BURSA 245160	16	AKAĞSU MH. ULUS SK. No: 9 BURSA 114800-

TABLO II MATRAH BİLDİRİMİ

Teslim ve Hizmet İşlemlerinin Karşılığını Teşkil Eden Bedel		500.000.000 -
İstisnalar	İhracat İstisnası	
	Araçlar ve Petrol Aramaları İstisnası	
	Taşımacılık İstisnası	
	Diplomatik İstisnalar	
	Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar	
Toplam (18 + 19 + 20 + 21 + 22)		
Katma Değer Vergisi Matrahı (17 - 23)		500.000.000 -

TABLO IV

SAVUNMA SANAYİİ DESTEKLEME FONU İLE
TOPLU KONUT FONUNA AİT BİLDİRİM

2634 Sayılı Kanun Hükümleri Dahilinde Oynatılmasına İzin Verilen Talih Oyunlarının İşletildiği Yerlerde Elde Edilen Gayrisafi Hasılat \times % 30		
TOPLU KONUT FONUNA ÖDENECEK MİKTAR (48 inci satırda gösterilen miktar \times % 50)		
2634 Sayılı Kanuna Göre Fon İçin Ayrılan Miktar (48 inci satırda gösterilen miktar \times % 50)		
1473 Sayılı Kanuna Göre Fon İçin Ayrılan Miktar	2.680.000_	
SAVUNMA SANAYİİ DESTEKLEME FONUNA ÖDENECEK MİKTAR (50 + 51)		2.680.000_

TABLO V BEYANNAMEYE EKLENECEK BELGELER		
Adi Ortaklık Halinde Diğer Ortakların Ad ve Soyadlarını, Adreslerini ve Bağlı Buldukları Vergi Dairelerini Gösterir Liste		Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimlere Ait Liste
Gümrük Çıkış Beyannamesi veya Döviz Alım Belgesi		Diplomatik İstisna Kapsamına Giren Teslimlere Ait Liste
BEYANNAMENİN HANGİ SIFATLA VERİLDİĞİ	BEYANNAMEYİ VERENİN ADI, SOYADI VE İMZASI	DAMGA VERGİSİ
<input checked="" type="checkbox"/> Mükellef <input type="checkbox"/> Kanuni Temsilci <input type="checkbox"/> Mirasçı	Sait Alkan	11.500_

ÖRNEK OLAY : 500.000.000_ TL tutarındaki fason isi Hasan Çelebi'ye yaptıran Sait Alkan 40.000.000_ TL tutarındaki KDV'nin 1/3'ünü Hasan Çelebi'ye ödemiş kalan 2/3'ünü keserek bu beyanname ile sorumlu sıfatıyla vergi dairesine beyan etmiştir.