

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI**

Ali Osman BİTKİN

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Afyonkarahisar

2011

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE
GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

Hazırlayan
Ali Osman BİTKİN

Danışman
Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

AFYONKARAHİSAR 2011

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Sisteminde Geçici Vergi Uygulaması” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

21/04/2011

Ali Osman BİTKİN

TEZ JÜRİSİ VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

İMZA

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Jüri Üyeleri : Yrd. Doç. Dr. Kamil GÜNGÖR

: Yrd. Doç. Dr. Ethem Kadri PEKTAŞ

Maliye anabilim dalı yüksek lisans öğrencisi Ali Osman BİTKİN'in "Türk Vergi Sisteminde Geçici Vergi Uygulaması" başlıklı tezini değerlendirmek üzere 21/04/2011 günü saat 10 : 30 ' da Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, yukarıdaki isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Doç. Dr. Mehmet KARAKAŞ

MÜDÜR

ÖZET

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

Ali Osman BİTKİN

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

Nisan 2011

Danışman: Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI

Geçici vergi, kazanç vergileri ile ilgili olarak (kesin tahakkuk ve tahsil işlemleri sonradan gerçekleşen) henüz vergileme dönemi sona ermeden, bir mahsup sistemi çerçevesinde tahsilini öne alan bir uygulamadır. Üzerinde çok araştırma gerektirecek “Geçici Vergi Uygulaması”, bu çalışmada üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde geçici verginin tanımı yapılarak, geçici verginin soy ağacı çıkarılmaya çalışılmıştır. Ayrıca geçici vergi ile ilgili kanuni düzenlemeler irdelenerek daha çok geçici vergi uygulamasının kapsamı üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde, geçici verginin mükellefleri üzerinde durularak geçici vergiye tabi kazançlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca geçici vergi dönemleri baz alınarak uygulamalı bir örnekle konu pekiştirilmeye çalışılmıştır.

Son bölümde ise geçici vergiye ilişkin ortaya çıkan tartışmalara yer verilerek, oluşan sorunlara çözüm aranmıştır.

Anahtar Kelimeler: Geçici vergi, vergi mükellefiyeti, kazanç türleri, geçici vergi sorunları.

ABSTRACT

TEMPORARY TAX APPLICATION IN THE TURKISH TAX SYSTEM

Ali Osman BİTKİN

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF PUBLIC FINANCE**

April 2011

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Mustafa Ali SARILI

Temporary tax, in relation to the profit tax (accurate assessment and collection processes that occur later), yet before the end of the period of taxation, the tax collection under a tax deduction system appears to be an application field forward. "Temporary Tax Practice" to require a lot of research on in this study consists of three parts.

In the first part, being done definition of temporary tax, family tree of temporary tax is tried to be form. Also examining the legal arrangements related to temporary tax, it is focused more on the scope of application of temporary tax.

In the second part, emphasis will be on a temporary provisional tax payers ,it is tried to determine taxable profits. In addition,with a practical example on the basis of temporary tax periods, subject is tried to be intensified.

In the last section, given period of time in the debate on the temporary tax , problems consisting are sought solutions.

Key words: Temporary Tax, the Tax Liability, Gain Types, Temporary Tax Problems.

ÖNSÖZ

Öncelikle Türk Vergi Sisteminde Geçici Vergi Uygulaması adlı yüksek lisans tez çalışmasının bilimsel çalışmalara ışık tutmasını temenni ederim. Bu çalışmanın başından sonuna, tez konusunun tespitinden tezin oluşumuna kadar titiz bir çalışma örneği sergileyen ve gece gündüz demeden bu tezin oluşumuna büyük emek harcayan, bu tiziz çalışmanın sonucunda böyle bir çalışmanın oluşumuna büyük katkıları olan değerli bilim adamı yüksek lisans tez danışmanı hocam Doç. Dr. Mustafa Ali SARILI'ya en içten saygılarımı ve şükranlarımı sunarım. Yine bu tezin kabul aşamasında sabır göstererek fikirleriyle teze değer katan değerli jüri üyelerim Yrd. Doç. Dr. Kamil GÜNGÖR ve Yrd. Doç. Dr. Ethem Kadri PEKTAŞ'a da şükranlarımı sunarım. Ayrıca bu tez çalışması süresince gerek mesai anlayışında, gerekse problemlerin çözümünde büyük tolerans gösteren değerli büyüğüm, SMMM Serdar KÜLEKÇİ'ye en içten teşekkürlerimi sunarım. Son olarak bu tez çalışmasının oluşmasında maddi ve manevi desteği esirgemeyen değerli eşim sabır kahramanı Ayşe BİTKİN'e en derin sevgilerimi bildirir, sevgili kızım Hatice Ebrar BİTKİN'e babasız geçen bu günlerin hatırına bir özür olarak sevgilerimi sunarım.

Ali Osman BİTKİN

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
YEMİN METNİ.....	iii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI.....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT.....	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
TABLolar LİSTESİ.....	xi
KISALTMALAR DİZİNİ.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI İLE İLGİLİ BAZI TEORİK AÇIKLAMALAR

1. GEÇİCİ VERGİNİN KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE BENZER KURUMLAR.....	3
1.1. GEÇİCİ VERGİ KAVRAMI	3
1.2. GEÇİCİ VERGİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	5
1.3. GEÇİCİ VERGİYE BENZEYEN KURUMLAR.....	8
2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI.....	10
2.1. GEÇİCİ VERGİ İLE İLGİLİ KANUNİ DÜZENLEMELER.....	10
2.2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ KAPSAMI.....	15
3. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE PEŞİN VERGİ UYGULAMASI.....	19
3.1. TAHMİNİ VERGİ MÜKELLEFLERİ.....	20
3.2. TAHMİNİ VERGİYE TABİ OLMAYAN MÜKELLEFLER.....	22
3.3. TAHMİNİ VERGİNİN ÖDEME ZAMANI.....	22
3.4. TAHMİNİ VERGİNİN HESAPLANMASI	23
3.5. TAHMİNİ VERGİDE CEZA UYGULAMASI.....	25

İKİNCİ BÖLÜM TÜRKİYE'DE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ ESASLARI

1. GEÇİCİ VERGİYE TABİ OLAN VE OLMAYAN MÜKELLEFLER.....	27
1.1. GEÇİCİ VERGİYE TABİ OLAN MÜKELLEFLER.....	27
1.1.1. Faaliyetlerin Şahsi İşletme Şeklinde Yürütülmesinde Geçici Vergi Mükellefleri.....	29
1.1.1.1. Ticari Kazanç Sahipleri.....	31
1.1.1.2. Serbest Meslek Kazanç Sahipleri.....	32
1.1.2. Faaliyetlerin Şahıs Şirketi Şeklinde Yürütülmesinde Geçici Vergi Mükellefleri	33
1.1.2.1. Kolektif Şirket Ortakları.....	34
1.1.2.2. Adi Komandit Şirket Ortakları.....	35
1.1.2.3. Adi Şirket Ortakları.....	36
1.1.3. Faaliyetlerin Sermaye Şirketi Şeklinde Yürütülmesinde Geçici Vergi Mükellefleri	37
1.1.3.1. Sermaye Şirketleri.....	38

1.1.3.2. Kooperatifler.....	40
1.1.3.3. İktisadi Kamu Müesseseleri.....	41
1.1.3.4. Dernek, Vakıf ve Cemaatlere Ait İktisadi İşletmeler.....	42
1.1.3.5. İş Ortaklıkları.....	43
1.1.3.6. Döner Sermayeler.....	45
1.1.3.7. Diğer Sermaye İşletmeleri.....	46
1.1.3.7.1. Yabancı Kurumlar.....	46
1.1.3.7.2. 2021 Sayılı Kanuna Tabi Kurumlar.....	47
1.1.3.7.3. Yabancı Bankalar.....	47
1.1.3.7.4. Katılım Bankaları.....	47
1.2. GEÇİCİ VERGİYE TABİ OLMAYAN MÜKELLEFLER.....	48
2. GEÇİCİ VERGİ VE TABİ KAZANÇLAR.....	51
2.1 TİCARİ KAZANÇLAR.....	51
2.1.1. Ticari Kazancın Diğer Gelir Unsurları İle İlişkisi.....	54
2.1.2. Ticari Kazancın Tespiti.....	55
2.1.2.1. Tam Mükelleflerde Ticari Kazancın Tespiti.....	56
2.1.2.1.1 İşletme Hesabı Esasına Göre Kazanç Tespiti.....	56
2.1.2.1.2. Bilanço Esasına Göre Kazanç Tespiti.....	57
2.1.2.2. Dar Mükelleflerde Ticari Kazancın Tespiti.....	58
2.1.3. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler.....	59
2.1.4. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler.....	61
2.2. SERBEST MESLEK KAZANCI.....	62
2.2.1. Serbest Meslek Kazancının Kapsamı.....	62
2.2.2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti.....	63
2.2.3. Serbest Meslek Kazancında Hasılat.....	63
2.2.4. Serbest Meslek Kazançlarında İndirilecek Giderler.....	64
2.2.5. Serbest Meslek Kazançlarında İndirilemeyecek Giderler.....	65
2.3. KURUM KAZANÇLARI.....	65
2.3.1. Kurum Kazancının Kapsamı.....	65
2.3.2. Kurum Kazancının Tespiti.....	66
2.3.3. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler.....	67
2.3.4. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler.....	67
2.4. GEÇİCİ VERGİ KAPSAMINA GİRMEYEN KAZANÇLAR.....	68
2.4.1. GVK' nın 42. Madde Kapsamına Giren Kazançlar.....	68
2.4.1.1. Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Dışında Tutulması.....	69
2.4.1.2. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşleri Yanında Diğer İşlerden Elde Edilen Kazanç Bulunması.....	70
2.4.1.3. Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinin Yıl İçinde Başlayıp Bitmesi Durumunda Geçici Vergi Uygulaması.....	70
2.4.2. Noterlik Görevini İcra İle Mükellef Olanların Elde Ettikleri Kazançlar.....	72
3. GEÇİCİ VERGİDE VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ.....	72
3.1. NORMAL HESAP DÖNEMİ.....	73
3.2. ÖZEL HESAP DÖNEMİ.....	74
3.3. İŞE BAŞLAMA BIRAKMA DURUMLARINDA HESAP DÖNEMİ.....	75
3.4. DİĞER ÖZEL DURUMLARDA HESAP DÖNEMİ.....	76
3.4.1. Geçici Vergi Döneminin Değişmesi.....	76

3.4.2. Tasfiye Durumunda Geçici Vergi Dönemi.....	76
4. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMA SÜRECİ.....	78
5. GEÇİCİ VERGİNİN HESAPLANMASI.....	81
5.1. GEÇİCİ VERGİYE ESAS KAZANCIN TESPİTİ.....	81
5.2. GEÇİCİ VERGİYE ESAS KAZANCIN BEYANI.....	82
6. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU ve EKSİK BEYAN.....	83
6.1. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU.....	83
6.2. KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU.....	84
6.3. YABANCI ÜLKELERDE ÖDENMİŞ VERGİLERİN MAHSUBU.....	86
6.4. GEÇİCİ VERGİDE EKSİK BEYAN.....	88
7. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA DÖNEMİÇİ VE DÖNEMSONU İŞLEMLERİ.....	91
7.1. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA DÖNEMİÇİ İŞLEMLERİ.....	91
7.2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA DÖNEM SONU İŞLEMLER.....	91
7.2.1. Sonuç Hesaplarının İncelenmesi Süreci	92
7.2.2. Gelir Hesaplarının İncelenmesi ve Mizan.....	95
8. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINA BİR ÖRNEK.....	97

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ GENEL ÇERÇEVESİ.....	101
2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	104
2.1. SON GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNE İLİŞKİN SORUNLAR.....	104
2.2. GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİNDE MATRAHTA YANILMA PAYININ HESAPLANMASIYLA İLGİLİ TARTIŞMA.....	107
2.3. GEÇİCİ VERGİDE EKSİK BEYAN MESELESİ.....	109
2.4. GEÇİCİ VERGİDE MAHSUP OLAYINA İLİŞKİN TARTIŞMALAR VE ÖNERİLER.....	114
2.5. ÖDENMEYEN SİGORTA PRİM BORÇLARININ GEÇİCİ VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....	117
2.6. YILLARA SARİ İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN GEÇİCİ VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....	119
GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ.....	122
KAYNAKÇA.....	128
EK TABLO 1: GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNDE MÜKELLEFİYET SÜRECİ.....	135
EK TABLO 2: 7/A SEÇENEĞİ MALİYET HESAPLARI.....	136
EK TABLO 3 : 7/B SEÇENEĞİ MALİYET HESAPLARI.....	137
EK TABLO 4: (B) İŞLETMESİ EYLÜL 2010 YILINA AİT MİZAN CETVELİ.....	138
EK TABLO 5: (B) İŞLETMESİ 30.09.2010 TARİHLİ AYRINTILI GELİR TABLOSU.....	140
EK TABLO 6: (B) İŞLETMESİ GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ (ÖNYÜZ).....	141
EK TABLO 7: (B) İŞLETMESİ GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ (ARKAYÜZ).....	142

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Gelir Vergisi Açısından Geçici Vergi Mükellefleri.....	50
Tablo 2. Kurumlar Vergisi Açısında Geçici Vergi Mükellefleri.....	51
Tablo 3. Geçici Vergide Vergilendirme Süreci.....	90
Tablo 4. (B) İşletmesinin Geçici Vergi Hesaplama Süreci.....	100

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanunu
BK	Borçlar Kanunu
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
BSMV	Banka Sigorta Muameleleri Vergisi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
İKM	İktisadi Kamu Müesseseleri
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KK	Kooperatifler Kanunu
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	Madde
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SSGSK	Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu
TDHP	Tek Düzen Hesap Planı
TDMS	Tek Düzen Muhasebe Sistemi
TMK	Türk Medeni Kanunu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TVS	Türk Vergi Sistemi
vb.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi genel anlamda kamu idaresi tarafından kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, mükelleflerden karşılığı olmaksızın kamu gücü ile alınan bir gelirdir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere burada bir zorunluluk söz konusudur. Başka bir ifadeyle vergi idaresi bu gücü kanuni düzenlemelere dayanarak sağlamaktadır. Türkiye’de de vergi ve benzeri kamu gelirleri kamu idaresi tarafından kanuni düzenlemeler çerçevesinde tahsil edilir. Bu bağlamda Türk Vergi Sistemi (TVS); birçok kanuni düzenlemelerden oluşmaktadır. Bu kanuni düzenlemelerden en etkin olanları gelir üzerinden alınan vergiler, harcama vergileri ve servet vergileri ile ilgilidir. Bilindiği üzere TVS’de 40’den fazla çeşit vergi ve benzeri kamu geliri bulunmaktadır. Ancak kamu gelirlerinin büyük bir kısmı gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. Kazançlar üzerinden alınan vergiler belirli dönemlerde tarh edilir. Verginin tarhi, gelirin elde edildiği takvim yılını takip eden yılda, kanunla belirlenen sürede mükellefin beyanıyla gerçekleşir. Söz konusu vergiye ilişkin tahsilât ise, beyanı takip eden aylarda gerçekleşir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde ise bu durum farklılık gösterir. Örneğin bir harcama vergisi olan Katma Değer Vergisi (KDV) aylık dönemler halinde hesaplanmakta ve izleyen sonraki ayda vergi idaresine beyan edilerek ödenmektedir.

Diğer taraftan TVS’de gelir üzerinden alınan vergiler, gelirin elde edildiği dönemi izleyen üçüncü ay ile yedinci ay arasında kamu geliri olarak tahsil edilmektedir. Başka bir deyişle devlet bu vergileri gecikmeli olarak tahsil etmektedir. Söz konusu gecikmenin önceki yıllarda ülke enflasyonunun yüksek olduğu dönemlerde, kamuya olan maliyeti yüksekti. Bu bağlamda kamu idaresi gecikmeli olarak tahsil ettiği kamu gelirlerini çeşitli yöntemler uygulayarak öne almayı hedeflemiştir. Bu durum kamu idaresinin kazanç vergilerinin tahsilini öne alma eğilimlerini daha da artırmıştır.

Bütün bu gelişmelerin odağında bir peşin vergi uygulaması olan geçici vergi, kesin tahakkuk ve tahsil işlemleri sonradan gerçekleşen kazanç vergilerinin, bir mahsup sistemi çerçevesinde tahsilini öne alan bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmanın konusu olan “Geçici Vergi Uygulaması” üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde geçici verginin tanımı yapılarak, geçici verginin soy ağacı çıkarılmaya çalışılacaktır. Ayrıca geçici vergi ile ilgili kanuni düzenlemeler irdelenerek daha çok geçici vergi uygulamasının kapsamı üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde, geçici verginin mükellefleri üzerinde durularak geçici vergiye tabi kazançlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca geçici vergi dönemleri baz alınarak uygulamalı bir örnekle konu pekiştirilmeye çalışılmıştır. Son bölümde ise geçici vergiye ilişkin tartışmalara yer verilerek, ortaya çıkan sorunlara çözüm aranmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI İLE İLGİLİ BAZI TEORİK AÇIKLAMALAR

Bu bölümde, geçici vergi uygulamasının genel çerçevesi ve geçici vergi uygulamasına ilişkin gelir ve kurumlar vergisi kanunundaki düzenlemeler üzerinde durulacaktır.

1. GEÇİCİ VERGİNİN KAVRAMI, TARİHSEL GELİŞİMİ VE GEÇİCİ VERGİYE BENZEYEN KURUMLAR

1.1. GEÇİCİ VERGİ KAVRAMI

Vergi genel anlamda kamu idaresi tarafından kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, mükelleflerden karşılığı olmaksızın kamu gücü ile alınan bir gelir olarak tanımlanabilir. Türkiye’de bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, vergi ve benzeri kamu gelirleri kamu idaresi tarafından kanuni düzenlemeler çerçevesinde toplanmaktadır. TVS, dört temel vergilendirme ve bir de tahsilât kanunundan oluşmaktadır. Mevcut uygulamada ise; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve son olarak 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) bulunmaktadır. Kamu idaresi kamu gelirlerini tahsil etmede cebri davranması, kamu gücü kullanması bu kanuni düzenlemelere dayanmaktadır.

TVS’de geçici vergi yolu ile alınan vergiler, izleyen dönemlerde gecikmeli olarak kamu gelirine dönüşmektedir. Ancak geçici vergi özü itibariyle kamu gelirlerinin kamu hazinesine gecikmeli olarak girmesini engelleyecek şekilde fiilen tahsil edilebilmeyi öngörür. Bu vergi uygulaması ile güdülen amaçların mümkün olduğu ölçüde gerçekleştirilebilmesi bakımından, verginin devlete intikali için gerekli sürenin kısa tutulmasının büyük önemi bulunmaktadır¹. İşte burada kamu idaresi geçici vergi ile tahsilinde gecikme olan kamu gelirlerini çeşitli yöntemler kullanarak daha erken tahsil edebilmeyi ilke edinmiştir. Bu konuda yapılan düzenlemelerin tamamına yakını bu ilke çerçevesinde şekillenmiştir. Bu tür

¹ Abdurrahman Akdoğan; *Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından, Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Yayınları No: 165, İİBF Yayınları No: 54, 1991, s. 224.

olumsuzluklara önlem olarak getirilen müesseselerden biri geçici vergi olmuştur². Ancak uygulamada karşılaşılan eksiklikler her zaman söz konusu olmuştur. Kamu idaresi geçici vergi ile bu hedeflerin dışında bir de ektrafiskal sonuçlar hedeflemiştir. Bu anlamda uygulanan geçici vergi, vergileme sistemini hiçbir zaman olumsuz yönde etkilememiştir. Bu bilgiler ışığında geçici verginin kısa bir tanımının yapılması konunun bütünlüğü bakımından önem arz etmektedir.

Geçici vergi; gelir üzerinden alınan vergileri ile ilgili olarak, henüz vergilendirme dönemleri kapanmadan, cari dönem kazanç vergisine (gelir veya kurumlar vergisine) mahsuben önceden hesaplanan ve tahsil edilen bir tür peşin vergidir³. Başka bir deyişle geçici vergi, kurumların cari yıl kazançları üzerinden gelecek vergilendirme döneminde beyan esasına göre tarh edilecek kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, belirli dönemler itibarıyla cari yıl içerisinde peşin olarak alınmakta olan vergiyi ifade etmektedir⁴. Kamu idaresi geçici vergi ile tahsilinde gecikme olan kazanç vergilerinin daha erken tahsil edilmesini amaçlamaktadır⁵. Burada peşin tahsil edilen vergi, gelir vergisi ve kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Mahsup edilemeyen geçici verginin kalması durumunda red ve iade işlemine konu edilir. Türkiye’de gelirin doğduğu zaman ile vergilendirildiği süre arasındaki zaman farkını azaltmayı diğer taraftan enflasyonist ortamda vergi gelirinin erimesinin önüne geçerek devlete daha fazla mali imkân sağlamayı amaçlayan geçici vergi uygulaması çeşitli aşamalardan geçerek günümüze kadar gelmiştir⁶. Ancak bu düzenlemeler temel kanun ve düzenlemeler kadar geniş ve kapsamlı değildir.

TVS; gelir üzerinden alınan vergiler, harcama vergileri ve servet vergilerinden oluşmaktadır. Bu vergilerden en etkin olanları ise gelir ve harcama üzerinden alınan vergilerdir. TVS’de bir diğer husus ise mükellefiyettir. Mükellefiyet kavramına ilerleyen bölümlerde değinilecektir. Burada söz konusu olan vergi sistemi gönüllü mükellefiyet esasına dayanmasıdır. Yani kanuni düzenlemeler çerçevesinde vergilerin, mükellef tarafından ilgili gelir idarelerine belirlenen zaman ve sürelerde

² Selçuk İpek; *Geçici Vergi: Teorik Yapı İstikrarsız Uygulamalar Ve Günümüzdeki Durum*, E-Yaklaşım, Nisan 2005, S. 21. [\(http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005046464.htm#\(1\)#\(1\)\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005046464.htm#(1)#(1)) (12.02.2010)

³ M.Emin Akyol ve Muzaffer Küçük; *Bütün Yönleri ile Geçici Vergi*, Yaklaşım Yayınları, Şubat 2003, ss. 60-61.

⁴ Yılmaz Özbacı; *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, s. 683.

⁵ M.Emin Akyol ve Muzaffer Küçük; *Geçici Vergi Uygulaması*, Vergi Dünyası, Aralık 2000, S. 232, s. 30.

⁶ Doğan Şenyüz; *Türk Vergi Sistemi*, 7. Baskı, Ezgi Kitapevi, Bursa 2001, s. 239.

beyan edilmesi ve yine belirli zaman zarfında beyan edilen vergilerin ödenmesi istenir. Ancak maktu vergi, resim ve harçlarda kamu gelirlerinin miktarı mükellef tarafından değil yasal düzenlemeyle belirlenir.

TVS’de kazançlar üzerinden alınan vergiler belirli dönemlerde tarh edilir. Verginin tarhi gelirin elde edildiği takvim yılını takip eden yılda, kanunla belirlenen sürede mükellefin beyanıyla gerçekleşir. Söz konusu vergiye ilişkin tahsilât ise, beyanı takip eden aylarda gerçekleşir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde ise bu durum farklıdır. Örneğin bir harcama vergisi olan KDV’de, KDV aylık dönemlerde halinde hesaplanarak bir sonraki ayda beyan edilerek vergi idaresine ödenmektedir. Bu durum Özel Tüketim Vergisi’nde de (ÖTV) benzerlik gösterir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerde, kazançlar üzerinden alınan vergilerdeki gibi tahsilât gecikmesi söz konusu değildir.

1.2. GEÇİCİ VERGİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

TVS’ye geçici vergi ilk olarak 1980 yılının sonlarına doğru girmiştir. Bunu 1981 ve 1985 yıllarındaki düzenlemeler takip etmiştir. Geçici vergi, ilk olarak GVK’nın mükerrer 117. maddesinde yapılan düzenleme ile cari yılın kazancına mahsup edilmek üzere, gerçek usulde ticari kazanç ve serbest meslek kazançları sahipleri bir önceki takvim yılının kazançlarına ait verginin taksitleri ile birlikte tahsil edilen bir vergi uygulaması olarak karşımıza çıkmıştır. Bu uygulamada geçici vergi hesaplamasında, vergi oranı yerine Bakanlar Kurulunca onaylanan bir yönetmelik hükümlerine göre belirlenen beş çeşit mükellef dereceleri uygulanmakta ve vergi tutarı bu derecelere göre tespit edilmekteydi. Bu kanun 31.12.1981 tarih ve 2574 sayılı kanun ile değişikliğe uğrayarak iki yıl süre ile uzatılmıştır. Ancak bu düzenleme uygulama esnasından da anlaşılacağı üzere beklenen fiskal amacı gerçekleştirmediği ve vergi emniyetini sağlamadığı gerekçesiyle 31.12.1981 tarih ve 2772 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmıştır. Bu arada 2772 sayılı kanun ile bir vergi güvenlik müessesesi görevi ve geçici vergi fonksiyonunu ifa edeceği düşünülen “Hayat Standardı Esası” uygulamasına geçilmiştir. Ancak bu süreç çok geçmeden GVK’nın 94. maddesinde, 04.12.1985 tarih ve 3239 sayılı kanunla, geçici vergi uygulamasına ilişkin bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme 01.01.1986 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai, mesleki kazanç sahipleri, adi ortaklar, kollektif şirketler, adi komandit şirketler ile kurumlar

vergisi mükelleflerinin cari dönemin gelir veya kurumlar vergisine mahsubunu öngören “Dâhili Tevkifat” uygulamasıdır.

Dâhili Tevkifat, KDV ile Banka Sigorta Muameleleri Vergisine (BSMV) konu olan işlemler üzerinden ek olarak hesaplanan ve cari dönemde hesaplanan kazanç vergilerine mahsup edilmek kaydı ile tahsil edilen bir tür peşin vergi uygulamasıdır. Aslında bir peşin vergi uygulaması olan dâhili tevkifat, esas itibariyle katma değer vergisi sistemi üzerine oturtulmuştur⁷. Ancak bu uygulama, hesaplanan peşin vergi ile dönem kazançları arasında bir bağlantılı olmaması nedeniyle olumsuz sonuçları beraberinde getirmiş ve ancak 1 Ocak 1981 yılına kadar uygulanabilmiştir. 1 Ocak 1989 yılından itibaren uygulanacak olan 03.12.1988 tarih ve 3505 Sayılı Kanun’la GVK’nın mükerrer 120. maddesi ve KVK’nın 40. maddesinde yapılan düzenleme ile “Dâhili Tevkifat” uygulaması kaldırılmış ve yeni geçici vergi uygulaması getirilmiştir. Bu son uygulama ile Türkiye’de dört ayrı peşin vergi yöntemi uygulanmış olmaktadır⁸. Bu son düzenleme; ticari ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin cari dönemde elde ettikleri kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmek üzere, bir önceki döneme ait kazanç vergileri üzerinden belli bir orana göre hesaplanan ve ödenen geçici vergi uygulamasıdır. Bu uygulamada geçici verginin hesaplanması bir önceki dönemin kazanç vergisine bağlı olarak bir önceki kazanç vergisi beyannamesi ile beyan edilerek hesaplanmakta ve aynı tarihte başlamak üzere 12 eşit taksitte 12 ayda ödenmekteydi. Eksikleri olsa da 3505 sayılı kanunla uygulamaya konulan geçici vergi uygulaması, bundan önceki kanunlara nazaran ilk defa önceki dönemin kazancı ile de olsa mükellefin kazancıyla ilişkilendirilmiştir. Başka bir ifade ile bu düzenleme Dâhili Tevkifat müessesesine nazaran daha kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir nitelikte olan geçici vergi ihdas edilmiş ve bu müessese gelir ve kurumlar vergisi ile ilişkilendirilmiştir⁹. Kısaca geçici vergi uygulamasıyla yeni bir vergi yaratılmamakta, ödenmesi zorunlu verginin, kısmen de olsa, daha erken ödenmesi sağlanarak, bazı mükellefler arasında ödeme zamanı bakımından yaratılan ikilik giderilmiş olmaktadır¹⁰. Ancak bu uygulama rasyonel olmasına rağmen bütün olumsuzlukları

⁷ Selçuk İpek; a.g.m., S. 21.

⁸ Mahmut Vural; “Türkiye’de Peşin Vergi Uygulamaları” Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 1989, S. 94, ss. 62-74.

⁹ Akif Akarca; *Geçici Vergi*, Vergi Dünyası, Şubat 1989, S. 90, s. 46

¹⁰ Mualla Öncel Vd; *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara 2000, s. 328.

ortadan kaldırmış değildir. Bu olumsuzlukların en önemlisi mükellef cari dönemde zarar etse dahi vergi ödemek zorunda kalmasıdır. Diğer taraftan Anayasa Mahkemesi¹¹, vermiş olduğu bir kararda, geçici verginin bir vergi değil, verginin tahsil usulü olduğunu ve stopaj yönteminin ticari kazançlarla serbest meslek kazançlarına uygulanış şekli olduğunu, yılsonunda hesaplanacak olan gelir vergisinden mahsup edileceğini ve bu nedenle gerçek gelirin vergilendirilmesi olmayıp avans niteliği taşımakta olduğunu açıklamış ve bu ödeme şekliyle de çeşitli mükellefler arasında ödeme zamanı farklılıkları nedeniyle oluşan adaletsizliğin giderildiğini açıklamıştır¹². İşte bu ve bunun gibi tüm olumsuzluklar 26.12.1993 tarih ve 3946 Sayılı Kanunla giderilmiştir. Bu bağlamda geçici vergi uygulamasına 3946 Sayılı Kanunla iki farklı ekleme yapılmış ve 93/ 5141 ve 93/5143 Sayılı Kararnameler ile de vergi oranlarında değişiklik yapılmıştır¹³. Bu çerçevede yürürlüğe giren kanunla GVK'nın 120. maddesine eklenen hüküm gereği; dileyen mükellefler cari dönemdeki gelirlerini üçer aylık dönemler halinde tespit ederek geçici vergi hesaplayabileceklerdir. Bu hükme Maliye Bakanlığı 173 Seri No.lu Gelir Vergisi Tebliği¹⁴ ile açıklık getirmiştir¹⁵. Anılan tebliğe göre mükellefler üçer aylık dönemlerde de kazançlarını, dönem sonundaki kazanç tespitine ilişkin usul ve esaslara uygun olarak yapacaklardır. Bu uygulama ihtiyari olmakla beraber geçici vergi ile ilgili olduğu dönem arasında doğrudan ilişki içerisindedir. Bu yönüyle önceden uygulanan sistemin olumsuz yönlerini ortadan kaldırmıştır. Halen günümüzde uygulanan bu geçici vergi uygulaması, 3946 sayılı kanunda ihtiyari olarak uygulanan, ancak cari dönem vergilerinin üçer aylık dönemler itibariyle vergilendirilmesini öngören bir vergi uygulamasıdır. Bu uygulama 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanunla zorunlu hale getirilmiş ve 01.01.1999 tarihinden sonra uygulamaya konulmuştur. Söz konusu uygulama oldukça farklı ve gerçekçi temellere dayanan modern bir geçici vergi uygulamasıdır.

¹¹ 06.04.1990 tarih ve 20484 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² Anayasa Mahkemesi'nin, 07.11.1989 tarih ve E. 1989/6, K. 1989/42 Kararı.

¹³ Tugay Yücel; *3946 Sayılı Kanun ile Geçici Vergi Müessesesine Getirilen Hükümler Ve Geçici Vergi Oranlarında Yapılan Değişiklikler*, Yaklaşım Dergisi, Mart 1994, S. 23, s. 71.

¹⁴ Gelir Vergisi Genel Tebliği.

¹⁵ 19.2.1994 gün ve 21854 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1.3. GEÇİCİ VERGİYE BENZEYEN KURUMLAR

Gelir vergisi mükellefleri, vermiş oldukları yıllık beyannamede gösterdikleri kazançları üzerinden hesaplanan vergiden, bu kazançlar nedeniyle daha önceden ödemiş oldukları vergileri indirim konusu yapabilmektedirler. Ancak geçici vergi dışında indirim konusu olan vergi matrahı üzerinden hesaplanan vergiler söz konusudur. İşte geçici vergi dışında hesaplanan peşin vergiye indirim konusu olacak vergiler, aslında geçici vergi dışında tevkif yoluyla ödenen vergilerdir. Tevkif yoluyla kesilen vergiler, yıllık gelir veya kurumlar vergisinde indirim konusu olabilmesi için mükellefler kendilerinden yapılan vergi tevkifatını belgelemek zorundadırlar. Başka bir deyişle mahsup ve iade işlemi, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yapılacaktır. Bu konuda diğer bir husus ise 'İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılacaktır'¹⁶. Ancak bu konuda istenen belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünden herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır. Mahsup ve iade işlemlerinde, mahsup işlemlerinin nakden iadelere nazaran daha basitleştirilmiş prosedürler izlenmektedir. Ancak halen uygulanmakta olan sistem içerisinde, belirli tutarı aşan iadelerde inceleme raporu şartı aranmaktadır. Bu konuda yapılan düzenleme ile mahsuben iade işlemlerinde iade tutarının yer aldığı yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarihin esas alınarak yapılacağına kanun metnine girmiş olduğu bilinmektedir. Ancak bugüne kadar olan uygulamada mahsup işlemleri mükellefin dilekçesi ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak gerçekleştirilmiştir. Diğer taraftan mahsup işleminde ise mahsuba konu olan vergilere ilişkin gecikme zammı uygulaması da bu tarihe kadar yapıldığı bilinmektedir.

Geçici vergi uygulamasında geçici vergiye tabi kazançlar üzerinden hesaplanan geçici vergiden indirim konusu yapılmak üzere kesinti yoluyla ödenen vergiler söz konusudur. Kesinti yoluyla ödenen vergilere kısaca değinecek olursak; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, serbest meslek kazançlarında serbest meslek işleri

¹⁶ Tezcan Atay; *Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler İle Geçici Vergilerin Mahsup Ve İadesi Uygulaması Ve Bir Örnek-I*, E yaklaşım, Haziran 2004, S. 11.
[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064586.htm###\(04.09.2009\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064586.htm###(04.09.2009))

dolayısıyla meslek mensuplarına yapılan ödemelerden, dar mükellefiyete tabi olanların telif ve patent haklarının el değiştirmesi sonucu yapılan ödemelerden, gayrimenkul gibi tescil edilen hakların kiralanmasından dolayı kiralayana yapılan ödemelerden, menkul sermaye iradı niteliği göstermekle birlikte ticari kazanç olarak beyan edilen kazanç ve iratlar üzerinden, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden kesilen vergiler, şeklinde sayılabilir. Bu vergiler geçici vergi uygulamasında yıllık kazançları üzerinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Diğer taraftan kaynakta nakden ve hesaben vergi kesintisi yapacak olanlar GVK'nın 94. maddesinde¹⁷ sayılmıştır. Bu madde hükmüne göre kaynakta vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar şunlardır;

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

Yukarıda sayılanlar, GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında 15 bent halinde sayılan kazanç ve iratları (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben ödemeleri sırasında, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kaynakta kesinti yapmak zorundadırlar¹⁸. Basit usulde vergilendirilen mükellefler ise kaynakta vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar arasında sayılmamıştır. Dolayısıyla bu mükellefler kaynakta vergi kesintisi yapmayacaklardır.

Geçici vergi uygulamasında diğer bir husus kollektif ve komandit şirketlerde özellik gösteren tevkif yoluyla ödenen vergilerdir. Kollektif şirketlerde tevkif yoluyla

¹⁷ Avans olarak ödenenler dahil.

¹⁸ Mustafa Ali Sarılı; *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ümit Ofset Matbacılık, Ankara 2010, s. 283.

ödenen vergiler, ortakların hisseleri oranında yine ortaklar tarafından indirimi yapılabilmektedir. Adi komandit şirketlerde ise komanditer ortak gelirini ticari kazanç değil menkul sermaye iradı sayılması nedeniyle şirkete ödenen bedeller üzerinden kesilen vergi, indirim konusu yapılmayacaktır. Ancak kesinti yoluyla yapılan verginin tamamı komandite ortak tarafından indirim konusu yapılacaktır. Son olarak paylı komandit şirketlerde, tevkif yoluyla kesilen verginin komandite ortağa isabet eden kısmı, komandite ortak tarafından geçici vergi beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır. Bu indirimden sonra kalan vergi ise şirket tarafından kurumlar vergisi beyannamesinden indirilecektir.

2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

2.1. GEÇİCİ VERGİ İLE İLGİLİ KANUNİ DÜZENLEMELER

Geçici verginin tanımı yapılırken geçici verginin, kesin tahakkuk ve tahsil işlemleri sonradan gerçekleşecek kazanç vergilerinin, bir mahsup sistemi çerçevesinde tahsilini öne almayı amaçlayan bir peşin vergi düzenlemesi olduğundan bahsedilmişti. Türkiye’de gelirin elde edilme zamanı ile tahsil edilme zamanı arasındaki farkın negatif etkilerini azaltmak, enflasyonist ortamda vergi gelirlerinin erimesini önlemek ve devlet teşekkülüne daha fazla imkânlar sağlamak amacıyla geçici vergi adıyla bir peşin vergi uygulaması getirilmiştir. Diğer bir ifadeyle geçici vergi gelirin doğduğu tarih ile vergisinin ödendiği tarihe kadar meydana gelen tahsilat gecikmesi nedeniyle enflasyonist ortamda Hazine’nin uğradığı kaybı ortadan kaldırmayı amaçlayan bir peşin vergi uygulamasıdır¹⁹. Diğer taraftan Türkiye şartlarında elde edilen gelir üzerinden hesaplanan verginin on iki ay sonra tahsili ve enflasyonun vergi gelirinde meydana getirdiği aşınma, geçici vergi uygulamasını zorunlu hale getirmiştir.

Geçici vergi ilk olarak TVS’ye 24.12.1980 tarih ve 2361 Sayılı Kanun’la girmiştir. Daha sonra bu uygulama 01.01.1999 tarihine kadar değişik adlar ve yöntemler şeklinde anılarak uygulanmıştır. TVS’de GVK ve KVK’da yer alan geçici vergi uygulaması 4369 Sayılı Kanun’la 01.01.1999 tarihinden itibaren ilk köklü değişikliğe uğramıştır. Bu uygulamayı daha sonra 4444 Sayılı Kanun takip etmiştir. Geçici vergi günümüzde halen cari dönem kazancı esas alınarak hesaplanmakta ve

¹⁹ A. Feridun Güngör; *Vergi Reform Kanun’unun Gelir Vergisi İle İlgili Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi-I*, Yaklaşım Dergisi, Eylül 1998, S. 69, s. 101.

4444 Sayılı Kanun çerçevesinde ödenmektedir. Bu uygulama çerçevesinde geçici vergiye tabi kazancı belirleyebilmek için GVK ve KVK'nın kazanç tespitine ilişkin hükümleri ve VUK'un değerlendirme hükümleri uyulmaktadır. Ayrıca bu kanunlarda söz konusu olan indirim ve istisnaların da dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda yapılan diğer bir düzenleme ise vergi oranlarında olmuştur. Bu düzenleme çerçevesinde 4842 Sayılı Kanun'la da geçici vergi oranları yükseltilmiştir. 4842 Sayılı Kanun'un 36. maddesinin 2 numaralı fıkrasının (c) bendiyle yapılan değişiklikle kurumlarda geçici vergi oranı, kurumlar vergisi oranı olarak belirlenmiştir²⁰. Bu durumda kurumlarda geçici vergi oranı %30'a çıkarılmış olmaktadır. Ancak geçici vergi oranlarının dışında bu kanunla doğrudan geçici vergiyi ilgilendiren bir değişiklik yapılmamış görünse de, geçici vergiyi daha fonksiyonel hale getiren değişiklikler de yapılmıştır. Bu değişiklikler, kurumlar vergisinde taksitle ödemeye son verilmesi, gelir vergisinin de üç taksit yerine iki taksitte ödenmesi gibi önemli değişikliklerdir. Bu kanundan önce, dönemler halinde ilgili beyanname ile beyan edilerek ödenen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilmekte, mahsup sonrası kalan vergi tutarı ise üç taksit halinde ödenmekteydi. Bu uygulama son dönem geçici verginin ödenmemesini daha avantajlı hale getiriyordu. Bu nedenle, son geçici vergi döneminin fonksiyonel olmadığı ileri sürülerek bu dönemin kaldırılması gerektiğini savunan görüşler ağırlık kazanmıştır. Söz konusu 4842 Sayılı Kanun bu görüşü destekler mahiyettedir. Bu bağlamda 4842 Sayılı Kanun'la geçici vergi oranlarının yükseltilmiş, kurumlar vergisinde taksitle ödemeye son verilmiş ve gelir vergisinin taksit sayısı azaltılmıştır. Bu düzenleme ilk planda vergi gelirlerinin tahsilini öne çekmeyi amaçlayan değişiklikler olarak görülmektedir. Anılan bu değişiklikler aynı zamanda son dönem geçici verginin ödenmemesini avantajlı olmaktan çıkarmakta böylece geçici vergiyi daha fonksiyonel hale getirmektedir. Ancak son dönem ödenen geçici verginin özellikle gelir vergisi mükellefleri açısından ayrı bir tartışma konusu olduğu unutulmamalıdır.

Geçici vergi uygulaması farklı zamanlarda farklı uygulamalar yapılmış olduğu yukarıdaki açıklamalarda görülmektedir. Ancak bu konuda diğer bir husus

²⁰ M. Emin Akyol; *4842 Sayılı Kanun Ve Geçici Vergi Uygulaması*, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2003, S. 126. s. 56.

GVK'nın mükerrer 120. maddesiyle getirilen geçici vergi uygulamadır. GVK'nın mükerrer 120. maddesiyle getirilen söz konusu uygulama, yılsonunda elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının yıl içinde tahsili sağlanmıştır. Ayrıca bu uygulama ile yıl içinde tahsil olunan peşin vergi yılsonunda hesaplanan vergiden mahsup edilerek ödenecektir. Diğer bir ifadeyle 193 Sayılı GVK'nın mükerrer 120. maddesi gereği basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere, ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek mensubu mükellefler cari yılda hesaplanan yıllık vergilerinden mahsup edilmek koşulu ile üçer aylık dönemde, üç aylık kazançları üzerinden vergilendirilirler. Bu açıklamalar ışığında vergi mükellefleri, GVK'nın ticari ve serbest meslek kazancın tespitine ilişkin hükümleri ile VUK değerlendirme hükümlerine göre kazanç tespiti yapacak ve üçer aylık kazançları üzerinden, uygulamadaki geçerli olan geçici vergi oranında geçici vergi ödeyeceklerdir. Başka bir ifade ile geçici vergiye tabi kazanç tespit edilirken GVK ve KVK'nın kazanç tespitine ilişkin hükümleri ile VUK'un değerlendirme hükümlerine uyulacak, ayrıca indirim ve istisnalar da dikkate alınacaktır²¹.

193 sayılı GVK'nın mükerrer 120. maddesi ve yine aynı kanunun 57. maddesinde yapılan değişiklikler sonucu geçici vergi üçer aylık kazançlar üzerinden alınmaya başlanmıştır. İlgili kanun metninde²² ticarî kazanç sahipleri²³ ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticarî veya meslekî kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre²⁴ belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları²⁵ üzerinden, 103. maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler, denilmiştir. Geçici verginin matrahı tespit edilirken dönem sonu mal mevcudu, verginin hesaplanmasında önemli bir yer tutar. Bu bağlamda geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcudları, fiili envanter yerine genellikle kayıtlar üzerinden tespit edilir. Bütün bu bilgiler ışığında hesaplanan geçici vergi, yapılan son değişiklikler çerçevesinde üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına

²¹Kadir Demirbilek; *2004 Yılı İlk Geçici Vergilendirme Döneminde Elden Çıkarılan ATİK'lerin Satış Kazancının Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi*, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2004, S. 136, s. 121.

²² GVK mükerrer 120. Mad.

²³ Basit usulde vergilendirilenler hariç.

²⁴ İndirim ve istisnalar ile VUK'nın değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak.

²⁵ 42.madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç.

kadar bağı olunan vergi dairesine beyan edilir ve 17. günü akşamı mesai saati bitimine kadar ödenir.

Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Başka bir ifadeyle aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir²⁶. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. Geçici vergi uygulaması yukarıdaki kanun metni ile varlığını son şekliyle halen devam ettirmektedir. Ancak tüm vergi sistemlerinde olduğu gibi TVS’de de yerine getirilmeyen vergi ödevleri için ceza uygulaması söz konusudur. Geçici vergi uygulamasın da bu durum eksik beyan şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Geçici vergide eksik beyan, ilgili kanun maddesinde geçici verginin %10’unu aşan tutarda eksik beyanın tespit edilmesi durumunda cezalı tarhiyat yapılacağı şeklindedir. Bu konuda 217 Sıra No.lu Tebliğ’de açıkça beyan edildiği üzere geçici verginin %10’unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin inceleme sonucu tespit edilmesi durumlarında, %10’u aşan kısım kadar re’sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Ayrıca tarh edilecek olan ek vergi için vergi ziya cezası ve gecikme faizi uygulanması söz konusu olabilecektir. Geçici verginin hesaplanmasında bir aksaklık söz konusu ise, başka bir ifadeyle yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10’unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re’sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir. Diğer taraftan GVK’nın 120. maddesinin 4. fıkrasında mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir hükmüne yer verilmiştir. Esasen geçici vergi tarh ve tahakkuk ettirilmeden üzerinden gecikme faizi ve ceza hesaplanması teknik olarak mümkün değildir²⁷. İlgili fıkra hükmünde yer alan “geçici verginin %10’u” ifadesi ile aslında “geçici vergi matrahının %10’u” kastedilmektedir. Çünkü beyan (tarhiyata konu)

²⁶ GVK Mad. 120/5

²⁷ Sakıp Şeker; *Üçer Aylık Geçici Vergi Uygulaması ve Menkul Kıymetlerin Değerlemesi*, Yaklaşım Dergisi, S. 74, s. 90.

edilen geçici vergi değil, geçici verginin matrahıdır²⁸.

Yapılan incelemeler sonucunda bulunan geçici vergi matrah farklarının %10'luk kısmı üzerinden herhangi bir tarhiyat yapılmayacağı hükmü açıktır. Bu durum ise mükellefe, geçici vergi açısından %10'luk eksik beyanda bulunma imkânı verilmesi anlamına gelmektedir. Ancak geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyanda bulunulması durumunda eksik beyan edilen kısım için ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmasını öngörülmektedir. Bu konuda eksik beyan, olması gereken matrahtan beyan edilen matrahın çıkarılması ile bulunan tutar eksik beyan edilen matrahtır. Şayet ilgili madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, eksik beyan edilen kısım %10'u aşmıyorsa yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Çünkü kanun koyucu bu durumu kasıtlı bir eksik beyan olarak değerlendirmemektedir.

Eksik beyandan anlaşılması gereken eksik olana göre değil, tam olana göre matrah farkının olması durumudur. Beyan edilen kısmın eksik olduğu tespit edildiğine göre, bu tutarın neye göre ve hangi oranda eksik olduğu olması gereken tutara göre hesaplanmalıdır. Diğer taraftan kanun koyucu beyan edilen matraha göre hesaplama yapılması öngörülecek mahiyette herhangi bir açıklamaya yer vermemiştir. Ancak yapılacak ilave tarhiyat %10'u aşan kısım itibariyle sınırlandırıldığı zaman, tespit edilen matrah farkının belli bir oranının affedileceği söz konusu olmaktadır. Bu durum ise takdir edildiği gibi denetimin temel mantığına aykırılık teşkil etmektedir. Ancak bu konuda kanun koyucu mükellefin iyi niyetli olduğu durumda, mağduriyeti önlemek amacıyla belli tutarlara kadar eksik beyanla ilgili olarak işlem yapılmamasını öngörmüştür. Burada tartışma konusu olan eksik beyan kasıtlı ise bu eksik beyan edilen kısmın affedilmesinin bir anlamının olmayışıdır. Diğer bir ifadeyle mükellefin sıfır matrah beyanına karşılık önemli bir miktarda geçici vergi matrahının gizlendiğinin tespit edilmesi durumunda, tespit edilen matrahın bir kısmının affedilmesinin kanaatimizce bir dayanağı bulunmamaktadır²⁹. Diğer bir ifadeyle, kanun koyucu geçici vergi matrahının eksik beyan edilmesi durumunda, eksik beyan edilen kısım için ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmasını, eksik beyanın %10'u aşmaması durumunda ise mükellefin iyi niyetini göz önüne alarak herhangi bir işlem yapılmamasını öngörmüştür. Burada kanun koyucu iyi niyetli mükellefi korumuştur.

²⁸ Sarılı; a.g.e., s. 363.

²⁹ Seyit Ahmet Baş; *Geçici vergide %10 Eksik Beyan Meselesi*, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2000 S. 90, s. 130.

Ancak burada, her ne şekilde olursa olsun eksik beyan edilen matrahın belli bir kısmının yani %10'nun affedileceğinin anlaşılması gerekir. Diğer taraftan bu durum, iyi niyetli mükellefin aklına da fesat karıştırmaktan öte bir anlam ifade etmemektedir. Konuyla ilgili olarak 217 Sıra No.lu Tebliğ'de kısa bir açıklama bulunmasına rağmen, bu konuda yargıya taşınmış birçok örnek³⁰ bulunmaktadır. Gelir İdaresi'nin gerek bu konuda gerekse geçici vergiye ilişkin diğer konularda, ayrıntılı düzenleme yapması, uygulama birliğini sağlayacak ve muhtemel ihtilafları önleyecektir. Diğer taraftan 25 Seri No.lu Sirküler çerçevesince geçici vergi beyannamelerinde matrah beyan etmeyen veya eksik matrah beyan eden mükellefler için beyan edilmesi gereken vergi matrahının %10'u kadar bir yanılma payı söz konusu olacak, geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için ise yanılma payı uygulanmayacaktır.

2.2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ KAPSAMI

Bilindiği üzere geçici vergi uygulaması cari dönem kazanç vergilerine mahsuben alınmaktadır. Ancak bu uygulama sürecine kadar 3505 sayılı kanunun ihtiyari uygulaması dışında mükelleflerin cari dönemde tahakkuk edecek geçici vergi tutarı bir önceki dönem kazançları üzerinden hesaplanan bir geçici vergi söz konusuydu. Başka deyişle geçici vergi gerek dahili tevkifat, gerekse 4369 sayılı Kanun'dan önceki geçici vergi uygulamaları, cari dönem gelir ya da kurumlar vergisine mahsuben alınmasına rağmen cari dönemle hiçbir bağı olmadan hesaplandığı için götürü; hatta cari dönemde zarar eden mükellefler için fazla ve yersiz hesaplanmış bir vergi niteliği taşıyordu³¹. Bu uygulama geçici vergi uygulaması bağıni cari dönemden tamamen koparıyor ticari ve ekonomik hayata olumsuz yönde etki ediyordu. 4369 Sayılı Kanunda yapılan düzenlemeyle geçici vergi uygulaması cari dönem kazancı temel alınarak hesaplanması uygulana gelen eski sistemin olumsuzluklarını ortadan kaldırmıştır. Bu durumun ilgili kanuni gerekçesi şöyle açıklanmıştır; 'Geçici verginin hesaplanmasında bir önceki takvim yılına ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisi tutarının esas alındığı durumda ödenecek geçici vergi tutarı ile mükellefin cari yıldaki faaliyeti arasındaki ilişki

³⁰ Danıştay Üçüncü Dairesi; 20.02.2008 Tarihli E.2007/1379, K.2008/461 Sayılı Karar.

³¹ İlhan Kırıktaş; *Geçici Vergi Uygulamasında Hata Var*, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2005, S. 145, s. 81.

kopmaktadır³².’ Bu durumun giderilmesi amacıyla, geçici verginin geçmiş yılın kazancı esas alınarak hesaplanma yöntemi kaldırılmıştır. Başka bir deyişle, olmayan kazançtan vergi alınması sonucunu doğuran bir uygulama kaldırılmış olup gerçek gelirin vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere 4369 Sayılı Kanun’da yapılan değişiklik geçici vergi uygulamasını götürü usulden kurtarmış, çağdaş vergileme çizgilerine taşımıştır. Diğer taraftan 3505 Sayılı Kanun’da söz konusu olan ihtiyari uygulama, bir bakıma 4369 Sayılı Kanun ile zorunlu hale getirilmiş gibi görülmektedir. Ancak burada üzerinde durulması gereken diğer bir husus 4369 Sayılı Kanun ihtiyari uygulamaya göre daha kapsamlı bir uygulama olmasıdır. Bu bağlamda geçici vergi uygulamasına ilişkin kazanç tespiti yapılırken her geçici vergi döneminde GVK hükümleriyle VUK hükümleri göz önünde bulundurularak ilgili yasaların derleme, indirim ve istisna hükümleri de dikkate alınmaktadır. Bu hükmü bir cümleyle ifade edilirse, geçici vergi uygulamasına konu olan gelir ve kurumlar vergisinin matrahının tespitine ilişkin yapılan işlem ve çalışmalar her geçici vergi döneminde defaatle yapılacaktır. Geçici vergi uygulamasında kazanç tespiti yapılırken işletmelerin stok durumları önemli olmakla birlikte fiili envanter zorunlu görülmemiş ancak işletme kayıtlarındaki kaydi envanter dikkate alınarak hesaplama yapılmasına izin verilmiştir. Burada geçici vergi uygulamasındaki kazancın gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitiyle ilgili hükümlerine göre belirlenmesi esas, aslında geçici vergi uygulamasına ilişkin hesaplanan verginin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben alınıyor olması ilkesinin bir gereğidir.

Günümüzde geçici vergi üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanarak, vergi dönemini izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar beyan edilip onyedinci gününü akşamı mesai saati bitimine kadar ödenmektedir. Geçici vergi dönemleri, 4369 Sayılı Kanunla üçer aylık olarak belirlenmiş olup daha sonra 4444 Sayılı Kanun ile altı aylık döneme çıkarılmıştır. Söz konusu kanun ile uygulamaya giren altı aylık vergilendirme dönemi 01.01.2000-30.06.2000 tarihleri arasında uygulanmıştır. Ancak bu uygulama Bakanlar Kurulu Kararı³³ (BKK) ile değişikliğe uğramıştır. Bu karar doğrultusunda vergileme dönemi 01.07.2000-31.12.2000

³² Akyol; a.g.e., s. 44.

³³ 2000/ 329 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

tarihleri arasında üçer aylık olarak uygulanmıştır. Ancak bu uygulama yine BKK³⁴ ile 01.01.2001 tarihinden itibaren üçer aylık uygulanmak üzere değiştirilmiştir. Görüleceği üzere 4369 Sayılı Yasa uyarınca 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren üçer aylık geçici vergi uygulamasına ilişkin 6. değişikliktir³⁵.

Geçici vergi uygulamasında vergileme döneminde esas olan kazanç, vergilendirme döneminin kazancı gibi görünse de aslında tüm vergilendirme döneminin kazancını kapsamaktadır. Çünkü geçici vergi kümülatif sisteme göre hesaplanmaktadır. Şöyle ki; ikinci geçici vergi döneminin kazancı, birinci vergilendirme döneminin, üçüncü geçici vergi döneminin kazancı da birinci ve ikinci vergilendirme dönemlerinin kazançlarını kapsamaktadır. Bilindiği üzere geçici vergi matrahı tespit edildikten sonra geçici vergi mükellefleri için matraha geçici vergi oranı uygulanmak suretiyle geçici vergi tutarı hesaplanır. Fakat hesaplanan geçici vergi tutarı mükelleflerin ödeyeceği esas vergiyi göstermez. Çünkü yukarıda da belirtildiği üzere kümülatif esasa göre belirlenen geçici vergi, ikinci ve takip eden dönemlerde önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergiyi de bünyesinde barındırmaktadır. Burada ödenmesi gereken vergiyi tespit edebilmek için önceki dönemlerde ödenen geçici vergiyi, cari dönemde hesaplanan geçici vergiden indirim konusu yapılması gerekir. Bu konuda diğer bir husus da önceki dönemde zarar söz konusu olmuş ise zarardan önceki dönemde hesaplanan geçici vergi tespit olunan vergiye indirim konusu yapılarak ödenecek veya mahsup edilecek geçici vergi tespit olunur.

Geçici vergi uygulamasında ödenecek vergi tespit edilirken, dönem içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin de, hesaplanan geçici vergiden indirilmesi mümkündür. Başka bir deyişle mükellefler, yıllık beyanname ile beyan ettikleri gelir veya kurum kazançları üzerinden hesapladıkları vergilerden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergileri mahsup edebileceklerdir³⁶. Fakat tevkif suretiyle ödenen vergilerin indirimine konu olabilmesi için, tevkifatın üzerinden geçici vergi hesaplanmış kazançla ilgili olmasının yanında, geçici vergi uygulamasına konu olan geçici vergi beyannamesinde gösterilmesi ve belgelendirilmesi şartı aranmaktadır. Her şeyden önce inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın geçici vergi dışında tutulması

³⁴ 2000/1514 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

³⁵ Şeker; a.g.m., s. 90.

³⁶ Atay; a.g.m., s. 11.

bu kazançlar üzerinden mükerrer geçici vergi (peşin vergi) alınmasını önlemeye yöneliktir³⁷. Son olarak geçici vergi uygulamasında yıllara sari inşaat ve onarım işleri yeni uygulamada da geçici verginin dışında tutulmuştur. Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden doğan kazanç işin bittiği dönemde geçici vergi matrahına dahil edilir. Diğer taraftan yıllara sari inşaat ve onarım işleri ve bunun yanında başka faaliyette bulunan mükellefler bu uygulamayla gerçek kazançlarıyla vergilendirilmemiş olurlar. Bu konuda eski uygulamada söz konusu olan GVK'nın 94. maddesi gereğince istihkak haklarından yapılan stopaj kesintisi, taahhüt işi kazancının hesaplandığı döneme kadar devam etmeli, fakat geçici verginin hesaplandığı dönemde indirim konusu yapılmalıdır. Başka bir deyişle yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde elde edilen kazanç işin bittiği dönemin geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınmalı, iş tamamlanıncaya kadar istihkak bedellerinden stopaj yapılması uygulaması devam etmelidir³⁸. Bu düzenleme çerçevesinde GVK'nın 94. maddesi gereği yapılan stopaj, taahhüt işi kazancının dikkate alındığı geçici vergi döneminde hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmelidir. Böylece inşaat ve onarım işlerinin sonucu işin tamamlanma tarihi itibariyle geçici vergi kapsamına girecek, daha önce yapılmış olan stopajlar da geçici vergiye dönüşecektir.

³⁷ M.Emin Akyol; *Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinden Doğan Zararın Geçici Vergi Karşısındaki Durumu*, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2001, S. 107, s. 106.

³⁸ Akyol; a.g.e., s. 46.

3. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİNDE PEŞİN VERGİ UYGULAMASI

Amerika Birleşik Devletlerinde (ABD) vergi sistemi, eyaletlere ayrılmış şekilde uygulanmaktadır. Ancak bu sistem, anayasal düzenin hakim olduğu federal bir devlet uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir ifade ile anayasanın öngördüğü federalizm çerçevesinde, federal yönetimin yanı sıra eyaletler de kendi hukuki varlıklarını ve kendi hukuki varlıklarını ve kendi yönetimlerini devam ettirmektedirler³⁹. Bunun sonucunda, aynı coğrafi alan üzerinde hem federal yönetim, hem de eyalet yönetimi yetkili bulunmaktadır⁴⁰. Ülkede vergilerin 2/3'ünü federal yönetim tahsil ederken, geri kalan 1/3'ünü ise eyalet yönetimleri ve mahalli idareler tahsil etmektedir. Tahsil edilen bu vergilerin %95'i gelir üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır⁴¹. Gelir üzerinden alınan vergilerin de 2/3'ü yıl içinde kesinti ve peşin vergi yoluyla tahsil edilmekte, 1/3'ü ise ertesi yıl beyan edilmekte ve ödenmektedir⁴². ABD'de peşin vergi uygulaması federal yönetim tarafından alınan vergiler arasında incelenmektedir. Gelir üzerinden alınan vergiler esas olarak peşin tahsilat şeklinde alınmaktadır. Bu durum Türkiye'deki peşin vergi uygulamasına benzerlik göstermektedir. Bu uygulamalar vergi stopajı ve peşin vergi uygulamasıdır. ABD'de ücretler, Türkiye'de olduğu gibi kesinti yoluyla ödenen (stopaj) vergilerdir. Ücretler dışında gelirler⁴³, stopaja konu olmamakla beraber Türkiye'deki geçici vergiye benzerlik göstermektedirler. Bu durum Türkiye'de geçici vergi olarak anılmakta iken ABD'de tahmin edilmiş vergi anlamına gelen Estimated Tax diye adlandırılmaktadır⁴⁴. ABD tahmini vergiye (Estimated Tax) tabi kazançları; kendi işinde çalışmakta ve kendi mal varlıklarının satılmasından elde edilen gelirlerle, işsizlik tazminatı, faiz geliri, kâr payı, nafaka, kira geliri ve ödül gibi kazanç sağlayan kişilerin stopaja tabi olmayan kazançlar olarak tanımlanmaktadır.

ABD'de tahmini vergi aynen Türkiye'de uygulanan geçici vergi gibi cari yılın vergisine mahsup edilmek üzere yıl içerisinde peşin olarak ödenmektedir.

³⁹ İhsan Cemil Demir; *ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi*, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 2008 C. X., S. 1.3, s. 275.

⁴⁰ Muammer Türker; *ABD'de Mahalli İdareler*, İç İşleri Bakanlığı Mahalli İdareler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara 1999, S. 27, s. 595.

⁴¹ Nazmi Karyağdı; *ABD Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi*, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayını, Ankara 2006, S. 371, s. 22.

⁴² Demir; a.g.m., s. 295.

⁴³ Bazı istisnai vergi güvenlik önlemleri söz konusu olabilmektedir.

⁴⁴ Kazım Yılmaz; *ABD'de Peşin Vergi*, Mülkiyeliler Birliği Dergisi, Cilt: XIX S. 175, s. 50

Ancak geçici verginin matrahı dönem olarak oluşturulabildiği halde tahmin edilmiş verginin matrahı veya tutarı önceden kesin bir biçimde belli değildir. Dolayısıyla vergi matrahının belli esaslara göre tespit edilip verginin hesaplanarak ödenmesi gerekmektedir. Tahmini vergi matrahı kesin olarak cari yılın beyannamesi verilirken bilinmektedir. Bu nedenle gerçekten de önceden tahmin edilmiş bir vergidir⁴⁵.

ABD’de yıllık geliri belli bir tutarı geçmiş olan bütün gerçek kişiler gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar. Ülkede yaşayanların %50’ye yakını kişisel gelir vergisi ödemektedir⁴⁶. Geliri elde eden gerçek kişi değil de kurumların söz konusu olması durumunda ise Türkiye’de olduğu gibi ABD’de ayrı bir vergi uygulaması olarak düzenlenmiş olup ayrı bir beyanname ile beyan edilmektedir. Bu nedenle tahmini vergi düzenlenirken gerçek ve tüzel kişilerin yükümlülükleri uygulanacak cezalar ayrı yasalarda düzenlenmiştir. Ancak ilgili yasalarda öncelikle gelirin elde edildiği kaynaklar konusunda boşluklar söz konusu olup, bu konuda bazı düzenlemeler yapılarak ilgili aksaklıklar giderilmeye çalışılmıştır. Burada ABD’de uygulanan tahmini vergini ayrıntılarını ortaya çıkarmaktan çok Türkiye’de bir benzeri olan geçici vergi ile karşılaştırılmaya çalışılacaktır.

3.1. TAHMİNİ VERGİ MÜKELLEFLERİ

ABD’de vergi mükellefleri, cari yıl beyannamesi üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden yıl içerisinde ödenen stopaj vergisi ile vergi alacakları düşüldükten sonra kalan ödenecek vergi tutarı, aşağıdaki şartları sağlamak koşulu ile tahmini vergi ödemek zorundadırlar. Söz konusu ödenecek vergi tutarı;

- Belli bir tutarı⁴⁷ aşan yükümlüler,
- Stopaj yolu ile ödenen vergiler ile vergi alacakları toplamı önceki yıl hesaplanan verginin %100’den küçük olan yükümlüler,
- Stopaj yolu ile ödenen vergiler ile vergi alacakları toplamı cari yıl beyannamesi üzerinden hesaplanan verginin⁴⁸ %90’dan küçük olan yükümlüler, tahmini vergi ödemek zorundadırlar.

⁴⁵ Yılmaz; a.g.e., s. 50

⁴⁶ Demir; a.g.m., s. 286.

⁴⁷ 1995 yılı için 500 Dolar

⁴⁸ Çiftçi ve balıkçılar için uygulanacak oran %66’dır.

Ancak önceki yıl vergisinin esas alınabilmesi için cari yılda vergi hesaplanmasında esas alınacak oran konusunda bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Bu sınırlamalar aşağıda sayılmıştır.

- Stopaj yoluyla ödeyecekleri vergiler ile vergi alacakları toplamı cari yıl geliri hesaplanan verginin %90'ından az olup,
- Cari yıl geliri 75.000⁴⁹ dolardan fazla olacak olan yükümlüler,
- Cari yıl geliri önceki yıl gelirinden 40.000⁵⁰ dolardan daha yüksek tutarda fazla olacak olan yükümlüler.

Yukarıdaki koşulları taşıyan yükümlüler stopaj yolu ile ödedikleri vergiler ile vergi alacakları toplamı, önceki yıl hesaplanan vergiden fazla olsa dahi tahmini vergi ödemek zorundadırlar⁵¹. Diğer taraftan mükellefler vergiye tabi gelirlerini beyan ederlerken öncelikle ayarlanmış toplam gelirlerinden kişisel muafiyet tutarını indirmektedirler⁵².

Tüzel kişilerde ise yukarıdaki koşullara göre farklılıklar söz konusudur. Şirketlerin tahmini vergisi beyannamede hesaplanacak olan vergiden, indirilebilecek olan vergi alacakları düşüldükten sonra kalan kısımdır. Bu şekilde hesaplanan tahmini vergi, kanunda belirlenen tutarı (500 Doları) aşan şirketler;

- Cari yıl beyannamesinde hesaplanan verginin %93⁵³'ünden düşük olanı kadar,
- Önceki yıl beyannamesinde ise hesaplanmış olan verginin %100'ünden düşük olanı kadar, tahmini vergi ödemek zorundadırlar.

Ancak ABD vergi idaresi vergi mükelleflerinin belli bir vergi miktarının altına inmelerini önlemek amacıyla alternatif minimum vergi uygulaması bulunmaktadır.⁵⁴ Ancak mükellefler, alternatif minimum kişisel gelir vergisi ile

⁴⁹ 1995 yılı için evli olup ayrı beyanname verilmesi durumunda 37.500 dolar.

⁵⁰ 1995 yılı için evli olup ayrı beyanname verilmesi durumunda 20.000 dolar.

⁵¹ Yılmaz; a.g.m., s. 51.

⁵² Ersan Öz ve Tekin Akdemir; *ABD Vergi Sistemi*, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2002 S. 168, s. 16.

⁵³ 1 Temmuzdan sonra faaliyete başlayan şirketlerde uygulanacak olan oran %97.

⁵⁴ Demir; a.g.m., s. 291.

indirim ve istisnalara göre ödemeleri gereken vergiyi ayrı ayrı hesaplayarak, bunlardan yüksek olanına göre vergi ödemekle yükümlüdürler⁵⁵.

3.2. TAHMİNİ VERGİYE TABİ OLMAYAN MÜKELLEFLER

Türkiye’de olduğu gibi ABD vergi idaresi de bazı koşulların oluşmaması nedeniyle yükümlüleri vergi ödevi dışında bırakmaktadır. Bu bağlamda aşağıdaki koşulları taşıyan gerçek kişiler tahmini vergi ödemek zorunda değildirler.

- Önceki yılda yıl boyunca ABD vatandaşı veya oturanı olup, vergilendirme dönemi 12 ayı kapsadığı halde, vergi ödemek zorunda olmayanlar,
- Vergi yükümlüğü yeni başlayanlar.

3.3. TAHMİNİ VERGİNİN ÖDEME ZAMANI

Tahmini verginin ödeme zamanı esas olarak dört eşit taksitte yapılır⁵⁶. Ancak taksitlerin ödenme zamanları yükümlülere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle tahmini verginin ödeme zamanını yükümlülere göre ele almak gerekir.

- Şirketlerin ödeme zamanı: İster takvim yılı ister hesap dönemi uygulaması olsun şirketlerin tahmini vergi ödeme zamanı cari yılın 4’üncü, 9’uncu ve 12’nci ayların 15’inci günleridir.
- Çiftçilerin ve Balıkçıların Ödeme Zamanı: Çiftçiler ve balıkçılar tahmini vergilerini izleyen hesap döneminin ilk ayının 15. gününe kadar ödeyebilirler. Eğer çiftçiler cari dönem beyannamelerini hesap döneminin bitimini izleyen 3.ayın ilk gününe kadar beyan ederek vergilerinin tamamını öderlerse tahmini vergi ödemezler. Bu uygulamaya yıllık brüt gelirinin 2/3’ünü çiftçilikten elde eden yükümlüler ile yıllık brüt gelirlerinin 2/3’ünü hayvansal ve bitkisel su ürünlerinin yetiştirilmesi veya avlanmasından elde eden balıkçı tanımına giren yükümlüler girmektedir.
- Gerçek Kişilerin Ödeme Zamanı: Çifti ve balıkların dışında kalan gerçek kişi yükümlülerin tahmini vergi ödeme zamanı, hesap döneminin 4’üncü,

⁵⁵ Öz; a.g.m., s. 4.

⁵⁶ Yılmaz; a.g.m., s. 51.

6'ncı, 9'uncu ayları izleyen hesap döneminin ilk ayının 15. günleridir. Bu yükümlülerin cari yıl gelirlerini hesap dönemini izleyen 2. ayın ilk gününe kadar beyan ederek hesaplanan verginin tamamını ödemeleri halinde son taksitlerini ödemeleri gerekmemektedir.

Diğer taraftan gelir vergisi mükellefleri tarafından, gelir beyan süresi geçtikten sonra gecikmeli olarak beyanname verilmesi durumunda ise, dört aylık ek bir süre tanınmaktadır. Ancak bu ek dört aylık sürede beyanda bulunan mükelleflere gecikme faizi ve ceza uygulanmaktadır⁵⁷.

3.4. TAHMİNİ VERGİNİN HESAPLANMASI

Tahmini vergi ödemek zorunda olan gerçek kişi mükelleflerin bir kısmı tahmini vergi hesaplanmasında hem önceki yıl vergisinin %100'ünü hem de cari yıl vergisinin ise %90'ını esas alabilmektedir. Ancak bazı koşulları taşımayan mükellefler tahmini vergi hesaplanmasında sadece cari yıl vergisinin %90'ını alabilmektedirler⁵⁸. Bu hesaplamada şirketlerin, çiftçilerin ve balıkçıların tahmini vergi hesaplanmasında da farklılıklar söz konusudur. Tahmini vergi hesaplanmasında bir diğer konuda yıllık gelir istisnası uygulamasıdır. Bu uygulama kişisel muafiyet tutarı gibi, kanunla düzenlenmiş gelirlerden indirilecek standart indirim tutarıdır. Standart indirim tutarı, verginin beyanında olduğu gibi mükelleflerin evli ya da bekar olup olmadıkları ile, evlilikte ayrı ve ortak beyana göre değişmektedir⁵⁹. Diğer taraftan mükellefler yıllık beyanlarından standart indirimi düşebileceği gibi, bunun yerine kanunda öngörülen indirimleri de düşebilmektedirler. 'Bu indirim standart indirimde olduğu gibi mükelleflerin medeni durumlarına göre değil, mükellefin gelirini nasıl harcadığına bağlı olarak değişmektedir⁶⁰.' Tahmini vergi hesaplanmasında bütün bu hususların dikkate alınması gerekmektedir.

Tahmini verginin hesaplanmasında hem önceki yıl vergisinin %100'ünü hem de cari yıl vergisinin %90'ını esas alabilen gerçek kişi mükellefler öncelikle bu iki yılı kıyaslayacaklardır⁶¹. Bu kıyaslama sonunda ortaya çıkan küçük tutar ödenmiş olması gereken tahmini vergi ile stopaj yolu ile ödenen vergilerin toplam tutarıdır.

⁵⁷ Ömer Faruk Batırel; *Amerikan Federal Gelir Vergisi, Vergi Sorunları*, Nisan 1997, S. 103, s. 14.

⁵⁸ Yılmaz; a.g.m., s. 52.

⁵⁹ Öz-Akdemir; a.g.m., s. 4.

⁶⁰ Neil Bruce; *Public Finance and The American Economy, Addison-Wesley Educational Publishers*, 1998, s. 490.

⁶¹ Yılmaz; a.g.m., s. 52.

Ancak tahmini vergi 4 taksitte ödendiğinden bu tutar 4'e bölünerek her dönemde ödenecek toplam vergi⁶² tutarı bulunur.

Diğer taraftan gerçek mükelleflerin⁶³ tahmini vergi beyannamelerini ayrı ayrı veya birleştirerek beyan etmeleri önceki yılın vergisini tespitinde karışıklığa neden olmaktadır. Yani vergi mükellefi veya eşi bir önceki yılda birbirlerinden ayrı beyanname vermişken, sonraki yıllarda birleşik beyanname vermeleri durumunda vergi hesaplamasına esas teşkil edecek tutar ayrı verilen beyannamelerde görülen vergilerin toplamıdır. Ayrı beyanname veren eşler yıllık vergi beyanlarını kanuni süresinde vermek koşuluyla daha sonra vergi birleştirme beyannamesi verebilirler. Ancak eşlerin vergiyi önceki yılda birleşik beyan edip sonraki yıllarda ayrı ayrı beyan söz konusu olabilmektedir. Bu uygulamada ise dikkat edilmesi gereken durum eşler önceki yılda ayrı ayrı gelir beyan etselerdi ne kadar vergi ödemeleri gerektiğidir. Bu bakımdan ABD'de en avantajlı mükellefiyet, evli ve ortak beyanda bulunanlar için tanınmıştır⁶⁴. Örneğin 2001 yılında evli olarak ortak beyanda bulunan mükelleflerin standart indirim tutarı 7600 dolardır. Ancak mükellefin evli olup ayrı beyanda bulunması durumunda indirim tutarı 3800 dolara düşmektedir.

Çiftçi ve balıkçıların tahmini vergisi ise yukarıdaki esaslara göre hesaplanmakta ancak dört taksit yerine bir defa da ödenmektedir. Yani ödenmesi gereken tahmini ve stopaj vergi tutarları toplamı aynı zamanda taksit tutarıdır. Ancak yıl içinde ödenen stopaj yoluyla ödenen vergisi düşülerek kalan tutar ödenir.

Şirketlerin tahmini vergisi ise beyannamede hesaplanacak olan vergiden, indirilebilecek olan vergi alacakları düşüldükten sonra kalan kısımdır. Bu şekilde hesaplanan tahmini vergi, kanunda belirlenen tutarı (500 Doları) aşan şirketler; cari yıl beyannamesinde hesaplanan verginin %93⁶⁵'ünden düşük olanı kadar veya önceki yıl beyannamesinde ise hesaplanmış olan verginin %100'ünden düşük olanı kadar, tahmini vergi ödemek zorundadırlar. Hesaplanan tahmini vergi 4'e bölünmek suretiyle 4 eşit taksitte ödenir. Ancak cari dönemde %93'e göre hesaplanarak ödenen tahmini vergi taksiti önceki dönemde hesaplanan vergiden fazla ise oluşan fark bir sonraki taksitten mahsup edilir.

⁶² Tahmini vergi ve stopaj yoluyla ödenen vergiler toplamı.

⁶³ Tahmini vergi mükellefi olan eşlerin

⁶⁴ Öz; a.g.m., s. 4.

⁶⁵ 1 Temmuz 1995 tarihinden sonra faaliyete başlayan şirketlerde uygulanacak olan oran %97'dir.

3.5. TAHMİNİ VERGİDE CEZA UYGULAMASI

Türkiye’de uygulanan tüm vergilerde olduğu gibi zamanında ödenmeyen vergi ödevlerine uygulanan cezai müeyyide ABD’de uygulanan tahmini vergiye de uygulanır. Ceza uygulaması her taksit dönemi için ayrı ayrı uygulanır⁶⁶. Hiç taksit ödemesi yapılmamış ise cezai uygulama beyanname verme süresine kadar geçen süre dikkate alınarak uygulanır. Bu arada taksit ödemelerinin eksik yapılmış olması daha sonraki taksitlerde fazla ödeme yapılmış olsa dahi cezai müeyyide yine uygulanır. Tahmini vergide ceza uygulaması yapılırken uygulanacak oran yıllık %7⁶⁷’dir. Uygulanacak ceza eksik ödenen tutar üzerinden geciken süreyle orantılı olarak hesaplanır. Tahmini vergide bir gecikme ve eksik ödeme söz konusu ise yükümlüler yıllık beyanname ile birlikte bir form doldurarak bu eksik beyandan doğacak cezai müeyyideyi kendileri hesaplarlar. Ancak bir gecikme ve eksik ödeme söz konusu olup, doldurulmayan form söz konusu olursa vergi idaresi bu gecikmeyi kendi hesaplayarak mükellefe bildirir. Bununla birlikte aşağıdaki hususların söz konusu olması durumunda, vergi yükümlüsü söz konusu formu doldurmak zorundadır. Yükümlü;

- Yıllık gelir taksiti istisnası uyguluyorsa,
- Ücretleri üzerinden ödediği vergiler dört eşit takside dağıtılmadıysa,
- Cezadan vazgeçilmesi talebinde bulunduysa,
- Vergi taksitlerinde önceki vergi beyannamesinde görünen vergiyi esas aldı ise ve cari yıl veya önceki yıllarda birleşik beyanname verdiyse,
- Son 3 yılın her hangi birinde tahmini vergi ödemiş veya bu yılların her hangi birinde kendisine tahmini vergi cezası kesilmiş olmakla birlikte, cari yıl geliri 75 bin⁶⁸ dolardan fazla ve cari yıl geliri önceki yıl gelirinden 40 bin⁶⁹ dolardan daha yüksek olmakla birlikte, ikinci, üçüncü ve dördüncü dönem tahmini vergi taksit tutarı önceki yıl vergisine veya cari yıl vergisinin %90’na dayandıysa,

⁶⁶ Yılmaz; a.g.m., s. 53.

⁶⁷ Ekim 1992 önce bu oran %8 olarak uygulanmaktaydı.

⁶⁸ Evli olup ayrı beyanname verilmesi durumunda 37.500 dolar.

⁶⁹ Evli olup ayrı beyanname verilmesi durumunda 20.000 dolar.

- Son üç yılın her hangi birinde tahmini vergi ödemiş veya bu yılların her hangi birinde kendisine tahmini vergi cezası kesilmiş olmakla birlikte, cari yıl geliri 75 bin⁷⁰ dolardan fazla ve ikinci, üçüncü ve dördüncü dönem tahmini vergi taksit tutarı önceki yıl vergisine veya cari yıl vergisinin %90'na dayandı ise, fakat cari yıl geliri önceki yıl tahmini vergiye tabi aynı gelirini 40 bin⁷¹ dolar aşarsa mükellef ayrıca cari yıl arazi nitelikteki gelirler dışındaki gelirlerin standart indirimi yapılmadan önceki vergi tutarının hesaplanmasını beyannamesine eklemelidir.

Tahmini vergi yükümlüleri verginin hesaplanmasından çok cezanın hesaplanması ile uğraşırlar. Çünkü ödenecek vergi tamamen tahmine dayandığı için cezadan kurtulmak oldukça zordur. Türkiye'de olduğu gibi ABD'de kanun boşlukları vardır. Tahmini vergide ceza ödememenin en güvenli yolu tahmini vergi ödemelerinin önceki yıl vergisinin esas alınarak hesaplanması yöntemidir⁷². Ancak önceki yıl vergisi esas alınarak hesaplanacak olan tahmini vergi yönteminde oldukça kısıtlamalar söz konusudur. Bu kısıtlamalar vergi yükümlülerini bu yöntemi kullanmamaya zorlamaktadır. Tahmini verginin esas amacı gelir vergisini belli bir kısmını peşin tahsil etmek değil, cari yıl içinde verginin tamamını tahsil etmektir. Ancak cari yıl kapanmadan asıl verginin hesaplanması mümkün olmadığından yanılma payı olarak bir alt sınır konulmuştur. Dolayısıyla bu durumda cezai müeyyide söz konusu değildir.

⁷⁰ Evli olup ayrı beyanname verilmesi durumunda 37.500 dolar.

⁷¹ Evli olup ayrı beyanname verilmesi durumunda 20.000 dolar.

⁷² Yılmaz; a.g.m., s. 54.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ ESASLARI

Bu bölümde, geçici verginin mükellefleri üzerinde durularak geçici vergiye tabi kazançlar tespit edilmeye çalışılacaktır. Ayrıca uygulamalı bir örnekle geçici verginin esasları ayrıntılı olarak ortaya konulacaktır.

1. GEÇİCİ VERGİYE TABİ OLAN VE OLMAYAN MÜKELLEFLER

1.1. GEÇİCİ VERGİYE TABİ OLAN MÜKELLEFLER

Vergi mükellefiyeti, literatürde vergi yükümlülüğü olarak da anlaşılmaktadır. Diğer bir ifade ile vergi mükellefiyeti, vergi kanunlarından doğan hem maddi hem de şekli vergi mükellefiyetini kapsamaktadır⁷³. Maddi vergi mükellefiyeti, vergi borcunun yetkili mercii olan devlet veya onun yetkili kıldığı kurum ve kuruluşlara ödenme zorunluluğudur. Şekli vergi mükellefiyeti ise vergi borcu dışında kalan ödevlerin yerine getirilme zorunluluğudur. TVS'de gerçek ya da tüzel kişiler vergi mükellefi olabileceği gibi, tüzel kişiliği bulunmayan topluluklar da vergi mükellefi olabilmektedir. Gerçek kişilerin vergi mükellefiyetine tabi olmaları için medeni haklardan yararlanma ehliyetine sahip olmaları gerekirken, tüzel kişilerin ise tüzel kişiliklerini kazanmaları yeterlidir. Dolayısıyla, gerçek kişilerde vergi mükellefiyetinin doğması için medeni haklardan yararlanma ehliyetine (hak ehliyetine) sahip olmak yeterlidir⁷⁴.

GVK ve KVK kapsamında kurumlar vergisi mükellefleri başta olmak üzere basit usulde vergilendirilenler hariç, ticari kazanç sahipleri, serbest meslek kazanç sahipleri geçici vergi mükellefidir. Bu mükellefler, vergilendirme dönemlerinde geçici vergi ödemek zorundadırlar. Kurumlar vergisi mükellefi olan kurumlarda (sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek, vakıf, sendika ve cemaatlere ait iktisadi şirketler, iş ortakları) geçici vergi mükellefidir.

Kollektif şirketler, adi ortaklar ve adi komandit şirket ortaklıkları geçici vergi mükellefi değildirler. Çünkü bu ortaklıkların kazançları gelir ve kurumlar vergisi mükellefi kapsamına girmemektedir. Ancak burada bir diğer istisnai durumda, bu ortaklıklardan adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortaklıkların ve komandit

⁷³ Sarılı; a.g.e., s. 10.

⁷⁴ Abdurahman Akdoğan; *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara 2003, s. 14.

şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları paylar, şahsi, ticari, zirai ve serbest meslek kazancı sayıldığından, ortakların her biri, bir işletme sahibi mükellefi gibi, geçici vergiye tabi olacaklardır. Başka bir deyişle adi şirket ile kollektif şirket ortakları ve komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten elde ettikleri kâr payları, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayılması nedeniyle söz konusu şirketlerin ortakları da geçici vergi ödemek zorundadırlar⁷⁵. Türkiye’de bir işyeri olan veya bir daimi temsilci bulunduran veya bu temsilcilikler vasıtasıyla ticari kazanç elde eden, başka bir deyişle dar mükellefiyete tabi mükellefler de geçici vergi mükellefi olacaklardır.

Yukarıdaki sayılanlar dışında, gelir elde eden mükelleflerin gelirleri geçici vergiye tabi değildir. Bu durumda geçici vergiye tabi olmayan mükellefler; basit usule tabi ticari kazanç sahipleri, zirai kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve irat sahipleridir. Ancak geçici vergiye tabi gelir ile geçici vergi tabi olmayan gelirin birlikte elde edilmesi durumunda sadece geçici vergi tabi olan gelir kısmı dikkate alınır.

GVK’nın mükerrer 120. maddesi ile KVK’nın 25. maddesinde geçici vergi mükellefleri sayılmıştır. KVK’nın 25. maddesine göre KV mükellefleri cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere, GVK’nın mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslara göre kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödemek zorundadırlar. Bu kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere geçici vergi mükellefleri her iki kanunda GVK’nın mükerrer 120. maddesi etrafında toplandığı görülmektedir. Diğer bir ifadeyle, geçici vergi mükellefleri her iki kanun açısından da birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu kadar iç içe girmiş bir konunun ayrı değerlendirilmesi anlamsız olacağı aşikârdır. Geçici vergi mükellefleri GVK ve KVK açısından basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleridir. Diğer taraftan zirai kazanç sahipleri ile ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı, diğer kazanç ve irat elde eden gelir vergisi mükelleflerinin geçici vergi ödeme yükümlülüğü bulunmamaktadır⁷⁶. Bu bağlamda geçici vergi mükellefleri üç ana başlık altında incelenecektir.

⁷⁵ Sarılı; a.g.e., s. 293.

⁷⁶ Hüsamettin Biçer ve Gürol Ürel; *Geçici Vergi Uygulama Esasları-I*, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 1999, S. 79, s. 37.

1.1.1. Faaliyetlerin Şahsi İşletme Şeklinde Yürütülmesinde Geçici Vergi Mükellefleri

Şahısların vergi karşısındaki sorumluluk ve yükümlülükleri büyük önem arz etmektedir. Ancak burada vergi kanunlarının uygulama alanı, devletin egemenlik alanı ile sınırlıdır. Yani devletin egemenlik hakkı ile sınırlarını belirlemiş olduğu alanda ancak mükellefiyet söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle vergi hukuku mükellefleri tam ve dar olmak üzere iki kategoride değerlendirmiştir.

Tam mükellefiyette esas olan, vergi kanunlarının uygulama sahasının gerçek kişi olarak tespit edilmesidir. Ancak burada şahıstan hareket edilerek gelirin tespiti gerçekleştirilir. Tam mükellefiyette şahıs hangi ülkede olursa olsun elde ettiği gelirin tamamı vergilendirilir. Şahıs mükellefiyet bakımından elde ettiği geliri hangi ülkede elde ediyorsa orada vergilendirilir. Diğer ifadeyle, tam mükellefler hem Türkiye’de hem de yabancı ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden gelir vergisine tabi tutulur⁷⁷. Yani uyruklu bulunduğu ülkede, elde ettiği gelirin tamamı üzerinden uyruklu bulunduğu ülkece vergilendirilir. Buna uyruklu esas denilmektedir. Bir diğer husus da gelir elde eden kişinin tam mükellefiyete tabi olup olmadığının tespitidir. Burada dikkat edilmesi gereken konu ise kişinin hayatını devam ettirdiği ülke esas alınarak vergilendirilir. Buna da mülklik esas denilmektedir.

Bütün bu açıklamalardan sonra tam mükellefiyete tabi mükellefler, Türkiye içinden veya dışından elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus vergi mükerrerliğidir. Vergi mükerrerliğinin önlenmesi için Türkiye dışından elde edilen gelirler üzerinden hesaplanarak ödenen vergiler, Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilir. Tam mükellefiyete ilişkin hükümler GVK’nın 3. maddesinde sayılmıştır. Bu maddeye göre tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler, genel olarak yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları ile Türkiye’ye yerleşmiş olanlardır. GVK’nın 4. maddesi ise hangi gerçek kişilerin Türkiye’ye yerleşmiş kabul edileceği hükme bağlanmıştır. Bu kanun maddesine göre ise, ikametgâhı Türkiye’de bulunan veya bir takvim yılı içerisinde sürekli olarak altı aydan daha fazla süre ile ikamet edenler gelir vergisi uygulaması bakımından Türkiye’ye yerleşmiş sayılırlar. Tam mükellefiyete ilişkin hükümlerin daha iyi anlaşılabilmesi için kanun iki ölçüt getirmiştir. Bu ölçütlerden birincisi

⁷⁷ Sarılı; a.g.e., s. 13.

ikamet esası diğeri ise oturma esasıdır.

İkametgâh bilindiği üzere Türk Medeni Kanun'nda (TMK) düzenlenmiştir. TMK'da⁷⁸ yerleşim yeri, bir kimsenin sürekli kalmak niyetiyle oturduğu yerdir şeklinde tanımlanmıştır. Buna göre, gerçek kişi ülkemize yerleşmek niyetiyle bir ikametgâha, sahipse GVK açısından tam mükellefiyet hükümlerine göre vergilendirilir. Bir takvim yılında altı aydan fazla ikamet edenler, tam mükellef sayılmaktadırlar. Burada geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmemektedir. Burada önemli olan altı aylık sürenin bir takvim yılında tamamlanmış olmasıdır. Yukarıdaki bilgiler ışığında Türkiye'de yerleşme konusunda bazı özellik gösteren durumlara değinmekte fayda vardır. Bu konuda, GVK'nın 5. maddesinde yazılı olan yabancılar Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar bile yerleşmiş sayılmayacaklardır. GVK'nın 5. maddesine göre Türkiye'de yerleşmiş sayılmayanlar şunlardır.

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;

2. Tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

Bu kanun maddesi, amacı gelir elde etmek olmayan veya çeşitli nedenlerle Türkiye'de bulunan yabancıların, ülkemizde bulunma sürelerinde herhangi bir nedenle gelir elde etmiş olmaları nedeniyle tam mükellefiyete tabi tutulması engellenmiş bulunmaktadır. GVK'nın 6. maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir hükmü yer almıştır. Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere bir gerçek kişinin dar mükellefiyette vergilendirilebilmesi için Türkiye'de yerleşmiş olması gerekmektedir. Dar mükellefler sadece Türkiye'de elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden vergiye tabi tutulurlar. Dar mükellefiyete tabi olan gerçek kişiler Türkiye dışında elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden Türkiye'de gelir

⁷⁸ TMK Mad.19.

vergisine tabi olmazlar⁷⁹. Bu uygulamayla da mükerrer vergilendirme önlenmeye çalışılmıştır. Türkiye'ye yerleşmemiş olanların, elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar, ayrıca ikametgâhlarını idame ettikleri memleketin vergi mevzuatına göre vergilendirilecekleri için, dar mükelleflerin sadece ikamet etmedikleri yerlerde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmesi isabetli olmuştur. Dar mükellefiyette bir gelirin Türkiye'de elde edilip edilmediğinin tespiti oldukça zor bir konudur. Ancak unutulmaması gereken bir husus, bir gelir Türkiye'de elde ediliyorsa, geliri elde eden şahıs ilgili vergi kanunu hükümlerine göre vergilendirilir. Bu konuda GVK 7. maddesinde vergilendirilecek kazanç ve iratlar ile bu kazanç ve iratların hangi hallerde Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı açıklanmıştır. Faaliyetlerin şahsi işletme şeklinde yürütülmesinde geçici vergi mükellefleri Tablo 1'de gösterilmiştir.

1.1.1.1. Ticari Kazanç Sahipleri

GVK'nın 1. maddesinde gelirin tanımı yapıldıktan sonra 2. madde de gelirin unsurları sayılmıştır. Bu gelir unsurlarının ilki ticari kazançtır. Ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazandır⁸⁰. GVK'da ticari kazanç sahiplerini iki grupta toplanmıştır. Bunlar; esnaf muaflığından yararlanan ve gelir vergisine tabi olmayan mükellefler ile esnaf muaflığından yararlanmayan ve gelir vergisine tabi olan mükellefler olarak sıralanabilir. Burada diğer bir husus ise gelir vergisine tabi olan ticaret ve sanat erbabı mükelleflerin kazanç tespiti usulünün incelenmesidir. Ticaret ve sanat erbabının kazançlarının tespiti, basit usulde tespit edilenler ile işletme hesabı ve bilanço esasına göre tespit edilenler şeklinde sıralamak mümkündür. Bütün bu bilgiler ışığında, vergiden muaf esnafın gelir vergisi mükellefi olması ve geçici vergi ödemesi söz konusu değildir. Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahibi mükellefler, GVK'nın mükerrer 120. maddesi gereği geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur.

Şahsi işletme şeklinde faaliyetini yürüten ticari kazanç sahibi mükellefler, kazançları işletme esasına göre olsun veya bilanço esasına göre olsun, kazancı bu şekilde tespit olunan mükellefler geçici vergi mükellefi olmaktadır. Daha öncede değinildiği üzere yıllara sari inşaat onarım işlerinde elde edilen kazançlar geçici

⁷⁹ Sarılı; a.g.e., s. 15.

⁸⁰ GVK mad. 37.

vergiye tabi kazançların dışında tutulmuştur. GVK'da ticari kazancı elde eden dar mükelleflerin bu kazancı Türkiye'de elde etmiş olması, Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve elde edilen kazancın bu yerlerde veya söz konusu temsilciler vasıtasıyla elde edilmiş olması gerektiği koşulu GVK'nın 7. maddesinde açıklanmıştır. Dar mükellefiyete tâbi olan gerçek kişiler sadece Türkiye içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden gelir vergisine tâbi olurlar. Diğer bir deyişle ülkemizde bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunan ve söz konusu bu yerlerden veya temsilciler vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellefler geçici vergi mükellefi olacaklardır.

1.1.1.2. Serbest Meslek Kazanç Sahipleri

Serbest meslek kazancı GVK'nın 65. ve 68. maddelerinde düzenlenmiştir. Anılan kanunun 65. maddesinde serbest meslek kazancı, her türlü serbest faaliyetinden doğan kazançtır, şeklinde tanımlanmıştır. Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler ise serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile uğraşılması bu vasfı değiştirmemektedir. Bu bilgiler ışığında bir kişinin serbest meslek erbabı olabilmesi için, hem serbest meslek faaliyetinde bulunması hem de bu faaliyetini mutad olarak yapması gerekmektedir.

GVK'nın 66. maddesine göre yukarıda yapılan tanımın dışında kimlerin serbest meslek erbabı sayılacağı sıralanarak hükme bağlanmıştır. Bunlar;

a) Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;

b) Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar;

c) Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;

d) Dava vekilleri, müşavirler, diş protezcileri, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

e) VUK'un 155'inci maddesinde belirtilen Şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar.

Yukarıda sayılanlar, bu işler dolayısı ile serbest meslek erbabı sayılırlar. Bunların dışında serbest meslek erbabı sayılanlar aynı zamanda geçici vergi mükellefi de sayılmaktadırlar. İşte burada özellik gösteren bazı durumlar söz konusudur. Bunların başında VUK'un 155. maddesinde belirtilen Şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, bu Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye i i nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları, gelir vergisinden muaftır.

Öte yandan, telif kazancı, fikir ve sanat ürünü olarak meydana getirilen eserler üzerinde eser sahibinin yaratıcılığının karşılığı olan kullanma, yararlanma ve imtiyazı çeşitli Şekillerde değerlendirmek suretiyle elde ettiği geliri ifade eder⁸¹. Dolayısı ile bu kazançlarda serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Diğer bir ifade ile telif hakları ve ihtira beratlarının, bizzat mükellefleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından satılması veya kiralanması dolayısıyla elde edilen kazançlar serbest meslek kazancı sayılmıştır. Fakat bu kazançlar GVK'nın 18. maddesine göre gelir vergisinden istisna olup dolayısıyla geçici vergiden de istisnadır. Son olarak GVK'nın 66. maddesinde sayılan noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, serbest meslek erbabı sayılmıştır. Bu kişiler GVK'nın mükerrer 120. maddesinde geçici vergi kapsamı dışında tutulmuşlardır.

1.1.2 Faaliyetlerin Şahıs Şirketi Şeklinde Yürütülmesinde Geçici Vergi Mükellefleri

GVK 35. maddesinde kollektif Şirketlerde ortakların, adi veya eshamlı komandit Şirketlerde komandite ortakların, bu ortaklıklar dolayısı ile elde etmiş

⁸¹ Muhittin Altuntaş; *Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinde Son Durum*, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 1999, S. 77, s. 136,

oldukları kârlarından aldıkları payların ilgili kanunun 66. maddesinde sayılan hükümler mahfuz olmak üzere şahsi ticari kazanç hükmünde olduğu belirtilmiş, dolayısıyla bu husus da söz konusu olan şirket ortaklarının, diğer sermaye şirketleri ortaklarından ayrı olarak, gelir vergisi mükellefleri olduğu açıkça belirtilmiştir. Serbest meslek faaliyeti ile uğraşan adi ve kollektif şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komandite ortaklar serbest meslek erbabı sayılmaktadırlar. Bütün bu açıklamalardan sonra şirket ortaklarının elde etmiş oldukları kazançların geçici vergi uygulamasında özellikle gelir vergisi açısından; hangi gelir unsuru olarak dikkate alınacağını belirlemede, ortağı oldukları şirketin şahıs ya da sermaye şirketi olup olmadığına bakmak gerekir. Aşağıda şahıs şirketi olarak sayılan kollektif şirket ortakları, adi komandit şirket ortakları ve son olarak adi şirket ortakları açıklanmaya çalışılacaktır. Faaliyetlerin şahıs şirketi şeklinde yürütülmesinde geçici vergi mükellefleri Tablo 1’de gösterilmiştir.

1.1.2.1. Kollektif Şirket Ortakları

TTK’da kollektif şirket; ticari bir işletmeyi bir ticaret unvan altında işletmek maksadıyla hakiki şahıslar arasında ve ortakların hiçbirisinin mesuliyeti, şirket alacaklarına karşı tahdit edilmemiş olan şirket, kollektif şirkettir⁸², şeklinde tanımlanmıştır. Ortakların kişisel emek ve gayretlerinin önem kazandığı ticari işletmelerde genellikle bu ortaklık şekli tercih edilir. Ticari hayatta en yaygın olan bu şirket, iki ya da daha çok gerçek kişi tarafından, bir ticari işletmeyi müşterek ticaret unvanı altında işletmek amacı ile bir akit çerçevesinde kurulan ve şirket alacaklarına karşı ortakların tümünün sorumluluğu sınırsız ve zincirleme olan; hak ve ehliyeti işletme konusu ile sınırlı, tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirket türüdür. Şirket borçlarından dolayı ortakların sınırsız sorumlu olması, kollektif şirketlerin bir şahıs şirketi olmasının sonucudur. Diğer taraftan kollektif şirket ortakları arasındaki müteselsil ve sınırlı sorumluluk sözleşmeden değil, kanundan kaynaklandığı için sözleşmelerle değiştirilemez⁸³.

Bilindiği üzere TTK’ya göre kurulan kollektif şirketler tüzel kişiliğe sahip ayrı varlıklar olmalarına rağmen gelir vergisi yönünden bu kişilik dikkate alınmadığı gibi

⁸² TTK Mad. 153.

⁸³ İlker Kıcalı; *Kollektif Şirketlerinin Borçları ve Ortakların Sorumlulukları*, Vergi Dünyası, Nisan 2003, S. 260, s. 62.

direkt olarak şirket ortağı olan gerçek kişiler vergiye muhatap kabul edilmişlerdir. Bundan dolayı kollektif şirket ortaklarının gelir vergisi ve geçici vergi yönünden şahsi işletme sahibi olan mükelleflerden herhangi bir farkı bulunmamaktadır.

Kollektif şirket ortaklarının, zirai ve ticari faaliyetleri nedeniyle elde etmiş oldukları kazançlar ticari kazanç, serbest meslek faaliyeti nedeniyle elde etmiş oldukları kazançlar ise serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere kollektif şirketler faaliyetleri dolayısıyla elde etmiş oldukları ticari, zirai ve serbest meslek kazançları dolayısıyla geçici vergi mükellefi olmaktadır. Gelir vergisi açısından kollektif şirketlerin tüzel kişiliği değil, her bir ortak ayrı ayrı esas alınır ve gelir vergisi, her bir ortak adına ayrı ayrı tarh ve tahakkuk ettirilir. Ancak gelir vergisi stopajı ve KDV şirketin (kollektif şirketin) tüzel kişiliği adına tarh ve tahakkuk edilir.

1.1.2.2. Adi Komandit Şirket Ortakları

Komandit şirket, bir işletmeyi ticari bir unvan altında işletmek amacıyla kurulan ve şirket alacaklarına karşı ortaklardan bir veya bir kaçının sorumluluğu sınırlanmamış, diğer ortak ve ortakların sorumluluğu belli bir sermaye ile sınırlandırılmış şirkettir⁸⁴. Bu şirketlerde ortaklıkların sorumlulukları koymuş oldukları sermaye ile doğru orantılıdır. Ancak bazı sınırlamalar söz konusudur. İşte ortakların sorumluluğu koymuş olduğu sermaye ile sınırlı ise bu ortaklara komanditer ortaklar, ortaklığın sorumluluğu sermaye ile sınırlandırılmamış yani sınırsız olan ortaklara ise komandite ortaklar denilmektedir. Burada bir diğer husus da bu ortaklıkların elde etmiş oldukları kazançlar, komanditer ortakların şirket kazancından almış oldukları paylar, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iradı⁸⁵, komanditelerin payı ise ticari kazançtır. Gelir vergisi stopajı bakımından vergi sorumlusu ve katma değer vergisi bakımından vergi mükellefi adi komandit şirketin kendisidir.

Adi komandit şirketler, kollektif şirketlerde olduğu gibi bilanço esasına göre defter tutarlar ancak komandite ortakların zirai faaliyet dolayısı ile elde etmiş oldukları kazançlar zirai kazanç değil, ticari kazançtır. GVK'nın 67. maddesinde adi komandit şirket ortaklarının serbest meslek faaliyeti ile işgal etmeleri sonucu elde

⁸⁴ Gül, a.g.e., s. 61.

⁸⁵ GVK 75.

etmiş oldukları kazançlar serbest meslek kazancı sayılmış olup bilanço esasına göre tutulan defterler de serbest meslek kazanç defteri hükmündedir. Bütün bu açıklamaların ışığında adi komandit şirketler ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetinde bulunsalar komandite ortaklar geçici vergi mükellefi olmaktadır.

1.1.2.3. Adi Şirket Ortakları

Adi şirket, iki ya da daha fazla kişinin sermaye ve emeklerini birleştirmesiyle bir ticari unvan altında işletmek amacıyla kurulan sözleşmesi herhangi bir şekle bağlı olmayan ve Borçlar Kanununa (BK) tabi olan tüzel kişilikleri bulunmayan şirkettir. Bu nedenle kendilerine ait mal varlıkları olmayacağı gibi hukuki eylem ve işlemlerde de bulunamazlar. Her türlü işlemler ortaklar tarafından gerçekleştirilir. Bu şirketler iki ya da daha fazla kişinin sermaye ve emeklerini birleştirmesiyle oluşurlar. Adi şirketler sözleşmesi herhangi bir şekle bağlı değildir. Hatta yazılı olması dahi gerekmez. Ortakların getirdiği sermaye, sermaye payı, katılma payı, iştirak hissesi olarak adlandırılır ve ortakların sermaye payının birbirine eşit olması gerekmez. Ortaklar, şirkete koyacakları sermaye payı ve türünü serbestçe belirleyebilir. Ortakların sermaye miktarı şirket sözleşmesinde gösterilmemişse, eşit olarak katıldıkları varsayılır.

Ortakların sermaye olarak koydukları maddi mal niteliğindeki sermaye payları hakkında iştirak halinde mülkiyet hükümleri uygulanır. Ortaklar sözleşme ile müşterek mülkiyet şeklini kabul edebilirler. Bu kategoriye giren adi ortaklıklar ticari faaliyette bulunmaları nedeniyle ortaklık payına düşen kazançlar, ayrı ticari kazanç sayılmıştır. Bu da demek oluyor ki ortaklar kendi payına düşen karlarını ticari kazanç olarak ayrı beyan etmek zorundadırlar. Ortaklığın kazancı ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulur. Adi ortaklıklar tüzel kişilikleri olmasına rağmen diğer şirketler gibi gelir vergisi stopajı bakımından vergi sorumlusudur ve katma değer vergisi bakımından da vergi mükellefidir⁸⁶. Burada üzerinde durulması gereken bir husus da bu ortaklıkların, basit usulde gelir vergisine tabi olabileceği gibi, ikinci sınıf tacir olarak işletme hesabı defteri veya birinci sınıf tacir olarak bilanço esasına göre defter tutabilir. Ancak zirai faaliyette bulunan adi ortaklıklar vergi sistemimizde çiftçi olarak muamele görmekte fakat kanunda sayılan belirli sınırları aştıkları takdirde

⁸⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı; *Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama ve Bırakma*, Ekim 2007, S. 20, s. 13.

zirai faaliyet sonucu elde ettikleri kazanç bakımından gerçek usulde gelir vergisine tabi bulunmaktadırlar. Son olarak adi ortaklıklar serbest meslek faaliyeti ile iştigal etmeleri durumunda, bu faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazanç serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Bu durumda serbest meslek kazancı nedeniyle ortakların payına düşen karlar, ayrı serbest meslek kazancı olarak beyan edilecektir.

Yukarıda bilgiler ışığında adi şirket ortaklarının geçici vergi karşısındaki durumu şöyle açıklanabilir.

- Adi ortaklık ticari faaliyetle uğraşiyor ve kazancı basit usulde tespit ediliyorsa ortaklar geçici vergi mükellefi olmayacaktır.
- Adi ortaklık ticari faaliyetle uğraşiyor ve kazancı işletme hesabı esasına veya bilanço esasına göre tespit ediliyorsa ortaklar geçici vergi mükellefi olacaktır.
- Adi ortaklık serbest meslek faaliyetiyle uğraşıyorsa ortakları geçici vergi mükellefi olacaktır.
- Adi ortaklık zirai faaliyetle uğraşıyorsa ortakların geçici vergi mükellefi olmaları söz konusu değildir.

4369 sayılı kanundan sonra iş ortaklıkları tercihe bağlı olarak adi ortaklık şeklinde de faaliyet gösterebilmektedir. Ancak iş ortaklıklarının, yıllara sari inşaat ve onarım işleri dışında bir kazancı bulunmadığı sürece ortakların, iş ortaklığı nedeniyle geçici vergi mükellefi olmaları söz konusu değildir.

1.1.3. Faaliyetlerin Sermaye Şirketi Şeklinde Yürütülmesinde Geçici Vergi Mükellefleri

Sermaye şirketleri başta olmak üzere kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve vergi dairesince KVK'nın 6. maddesinde açıkça beyan edildiği üzere mükellefiyetlerini tesis ettiren iş ortakları, gelir vergisi kapsamı dışında tutulmuştur. İlgili kanuna göre bu tür mükelleflerin elde etmiş oldukları kazançlar kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi tutulur. Kurum vergisinin konusu kurum kazançlarıdır⁸⁷. Kurum kazançları da GVK'nın 2. maddesinde sayılan ve gelir vergisinin konusuna giren 7

⁸⁷ KVK Mad. 1.

gelir unsurundan oluşmaktadır⁸⁸. Ancak kurum kazançları GVK'nın ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin hükümlerine göre tespit edilir. Bilindiği gibi sermaye şirketleri, anonim, limited ve eshamlı komandit şirketlerdir. Bu şirketler kurumlar vergisi mükellefi olup eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklıklarının özellik arz eden durumları gözden kaçırılmamalıdır. Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortaklarının, toplam kazançtan ortaklık kazancı olarak aldıkları paylar, şahsi ticari kazanç olup, dolayısıyla ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Sermaye şirketlerinden sadece eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları geçici vergi mükellefi olmaktadır. Ancak komanditer ortakların şirket kazancından aldıkları paylar menkul sermaye iradı sayıldığından bu ortaklar için geçici vergi mükellefiyeti söz konusu olmamaktadır. KVK'nın 25. maddesine göre, kurumlar vergisi GVK'nın mükerrer 120. maddesinde belirtilen hükümlere göre geçici vergi ödemek zorundadır. Bir başka deyişle kurumlar vergisi mükellefleri aynı zamanda geçici vergi mükellefidirler. Faaliyetlerin sermaye şirketi şeklinde yürütülmesinde geçici vergi mükellefleri Tablo 2'de gösterilmiştir.

1.1.3.1. Sermaye Şirketleri

TTK açısından şirketlerin şahıs ve sermaye şirketleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Sermaye şirketleri de eshamlı komandit, limited ve anonim olmak üzere 3'e ayrılır. Anonim şirket, bir ünvana sahip, esas sermayesi muayyen ve paylara bölünmüş olan ve borçlarından dolayı yalnız mameleki ile sorumlu bulunan şirkettir⁸⁹. Diğer bir deyişle mesuliyeti, şirket ortaklarının taahhüt etmiş oldukları sermaye paylarıyla mahdut bulunan şirkettir. Anonim şirketler kanunla yasak edilmemiş tüm iktisadi konularda kurulabilirler. Kuruluş için en az 5 kurucunun bulunması ve esas sermaye 50.000 TL⁹⁰ olup, bunu oluşturan pay senetlerinin en az 500 TL ya da 100 TL arttırılarak nominal değerlerden çıkarılması gerekmektedir.

TTK'nın 583. maddesine göre, 2 ile 50 arasında 5.000 TL⁹¹ sermaye ile gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulup ortakların sorumluluğu koymayı taahhüt ettikleri sermaye ile sınırlı ve esas sermayesi belirli

⁸⁸ Sarılı; a.g.e., s. 311.

⁸⁹ TTK, Mad. 269.

⁹⁰ 2001/3500 Sayılı BKK ile TTK'nın 272. maddesinde anonim şirketler için 5.000 TL olarak öngörülen asgari sermaye miktarı 19.02.2002 tarihinden geçerli olmak üzere 50.000 TL'ye yükseltilmiştir.

⁹¹ 2001/3500 Sayılı BKK ile TTK'nın 507. maddesinde limited şirketler için 5.00 TL olarak öngörülen asgari sermaye miktarı 19.02.2002 tarihinden geçerli olmak üzere 5.000 TL'ye yükseltilmiştir.

olan şirket limited şirkettir. Limited şirket, ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır⁹². Limited şirketlerde ana sözleşme ile tespit olunan muayyen bir sermaye vardır. Bu sermayenin azaltılması veya artırılması ancak ana sözleşmenin değiştirilmesi ile mümkündür. Limited şirketin finansal açıdan sağladığı üstünlük, sorumluluğun konulan düşük tutardaki sermaye ile sınırlı olmasıdır. Ancak yeni vergi düzenlemeleri ile kamu alacakları için ortaklar sınırsız sorumlu tutulmuşlardır. Yeni ortaklar, ortaklar kurulu olmadan temsil sıfatını kazamazlar. Diğer taraftan, limiten şirketin ortakları arasında bir tüzel kişi bulunması halinde, ancak o tüzel kişilik adına limited şirketin temsilini üzerine almış bulunan gerçek kişi yada kişiler limited şirketin temsilcisi olarak tescil ve ilan edilmelidir⁹³. Ayrıca kuruluş giderleri de yüksek değildir. Buna karşı limited şirketlerin paylarının devri oldukça güçtür. Zira payların devri için ortakların $\frac{3}{4}$ çoğunluk oyu ya da oybirliği ile onayı gerekmektedir. Ayrıca payların devri ve şirketlerin satılması vergiye tabidir. Limited şirketler anonim şirketler gibi kanunla yasak edilmemiş tüm iktisadi konularda kurulabilirler. Ancak bu şirketler sigortacılık ve bankacılık yapamazlar⁹⁴.

TTK'nın 475. maddesinde düzenlenen sermayesi paylarına bölünmüş komandit şirket ise anonim şirket ile kollektif şirketin birleşmesinden oluşan bir yeni modeldir. Başka bir ifade ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket (eshamlı komandit şirket), sermayesi paylara bölünen ve ortaklardan bir veya birkaçı, şirket alacaklarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri anonim şirket ortağı gibi sorumlu olan şirkettir⁹⁵. Burada anonim şirket ortaklarına benzeyen ortaklar komanditer, kollektif şirket ortaklarına benzeyenler ise komandite ortak olarak adlandırılır. Komandite ortaklar yönetim sorumluluğu alabilir, fakat komanditerlerin böyle bir hakkı yoktur. Şirket komanditer ortaklar için hisse senedi çıkarır. En az bir komandite ortağın bulunması zorunludur. Bir kişi işletmesi olan komandit şirketler ise hisse senedi çıkaramaz. Esas sözleşmenin düzenlenmesine iştirak edenler kurucu sayılır. Kurucuların beş kişiden az olmaması ve hiç olmazsa birinin komandite olması şarttır. Esas sözleşme yazılı şekilde düzenlenir ve kurucularla komandite ortakların hepsi tarafından imza edilir. İmzaların noterden onayı gerekir. Son olarak

⁹² TTK Mad. 512.

⁹³ Şebnem Pınar vd.; *Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II*, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2003, S. 131, s. 134.

⁹⁴ TTK, Mad. 503.

⁹⁵ Özbacı; a.g.e., s. 62.

Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonlarının da, bu kanunun uygulamasında sermaye şirketi sayılacağı söz konusu maddede ayrıca belirtilmiştir.

1.1.3.2. Kooperatifler

5422 Sayılı KVK'nın 2573 Sayılı Kanunla değişik 3. maddesinde tanımlanan aynı mahiyette olmak üzere 5520 Sayılı Kanunun 2. maddesindeki tanıma göre kooperatifler, 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu (KK) ya da özel kanunlara göre kurulan kooperatifler ile aynı durumdaki yabancı kooperatifleri ifade etmektedir. 1163 Sayılı KK'da⁹⁶; tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere kooperatif denir⁹⁷, şeklinde tanımlanmıştır. 1163 Sayılı KK'ya göre kurulan tüketim, üretim, satış, yapı, kredi ve diğer kooperatifler ile aynı ile aynı nitelikteki yabancı kurumlar vergisi mükellefidir. Ayrıca okul kooperatifleri gibi dernek veya adi şirket şeklinde örgütlenmiş kuruluşlar kurumlar vergisi uygulamasında kooperatif kabul edilmez. Bir de kooperatifler, amaçlarındaki ortaklarına yönelik ekonomik olma niteliği ile ideal gayeler izleyen derneklerden, kar elde edip paylaşırma amacı ile de kurulmamış olmaları bakımından da ticaret şirketlerinden ayrılır⁹⁸. 1163 Sayılı KK'ya göre bir kooperatif en az 7 ortak tarafından imza altına alınan ana sözleşme ile kurulur. Ancak ana sözleşmedeki imzaların noterce onaylanması gerekmektedir.

5422 Sayılı KVK'nın 7. maddesinin 16. bendinde; esas mukavelelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi, ihtiyat akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve münhasıran ortaklar ile iş görülmesine dair hükümler bulunması şartı ile kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf tutulacakları hükme bağlanmıştır. Kooperatifler KVK'nın 7/16 maddesindeki şartları haiz olmaları halinde kurumlar

⁹⁶ KK mad.1.

⁹⁷ Özbalcı; a.g.e., s. 64.

⁹⁸ Özbalcı; a.g.e., s. 65.

vergisinden muaftır. Muafiyet şartını taşımayan kooperatifler hem kurumlar vergisi hem de geçici vergi mükellefidir⁹⁹.

1.1.3.3. İktisadi Kamu Müesseseleri

Bilindiği üzere sermaye şirketleri TTK'ya, Kooperatifler ise 1163 Sayılı Kanun'a tabidirler. İktisadi Kamu Müesseseleri(İKM), 233 Sayılı KHK'nın 2. maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre kamu iktisadi teşebbüsünü, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi kuruluşunun ortak adıdır. Daha belirgin bir tanıma göre iktisadi kamu kuruluşları, sermayesinin tamamı devlete ait olan ve tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak üzere kanunla kurulan ve kamu niteliği ağır basan kamu iktisadi teşebbüsleridir¹⁰⁰. İktisadi kamu kuruluşu deyimi genellikle, iktisadi devlet teşekkülü ve kamu iktisadi teşebbüsleri ile karıştırılır. Aralarında benzerlik bulunmasına rağmen KVK açısından iktisadi kamu kuruluşu diğerlerinden çok farklıdır. İktisadi devlet teşekkülü ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere kurulan, kamu iktisadi kuruluşu ise tekel niteliğindeki mallar ile temel mal ve hizmet üretmek ve pazarlamak için kurulan kamu iktisadi teşebbüsleridir. Bütün bu açıklamalardan sonra KVK bakımından iktisadi kamu kuruluşları çok geniş kapsamlıdır. Kamu iktisadi teşebbüsü iktisadi devlet teşekkülü veya kamu iktisadi kuruluşu sayılmayan daha çok kuruluşu kapsar. Bu teşebbüsleri vergilemek için tüzel kişilik, sermaye, müstakil muhasebe birimi ve işyerine sahip olma şartı aranmaz. Örneğin, bir belde belediyesi tarafından, belde sakinlerinin ihtiyacını karşılamak için bir fırın işletildiğinde, bu işletme; ayrı tüzel kişiliği, sermayesi ve kendisine ait muhasebesi olmasa bile, iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabi tutulur¹⁰¹.

İKM, kamu kurum ve kuruluşlarına bağlı işletmelerdir. Bu işletmelerde sağlanan kazançlar, iktisadi bir işletme ile karşılaştırıldığında vergiye tabi olması kaçınılmazdır. Ancak kamuya ait bir işletmeden vergi alınması izahı zor gibi görünmektedir. Fakat bu işletmelerin piyasada diğer işletmelerle rekabet ettiği düşünüldüğünde, vergiye tabi olmasının izahı kolaylaşmaktadır. Başka bir deyişle iktisadi kamu kuruluşları, kar sağlamayı ikinci planda mütalaa etseler veya kar

⁹⁹ Akyol; a.g.e., s. 56.

¹⁰⁰ Doğan Şenyüz; *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2005, s. 264.

¹⁰¹ Özbalcı; a.g.e., s. 69.

gayesi hiç gütmeseler bile kar amaçlı işletmelerle aynı amaçla çalışırlar¹⁰². Örneğin, devlete ait bir matbaadan vergi alınmadığı düşünüldüğünde, gerçek kişilere ve özel hukuk tüzel kişilerine ait matbaalara nazaran daha ucuz basım yapacak ve rekabet, eşitlik ortadan kalkacaktır. İşte bunun için eşitsizliği kaldırmak için kamu kuruluşlarının vergiye tabi tutulmuştur.

233 Sayılı KHK'nın 15. maddesine göre, sermayenin tamamı devlete ait olan kamu iktisadi teşebbüsleri, işletmelerini kuruluşlar halinde örgütleyebilirler. Bu durum zorunlu olmamakla beraber, örgütlenmeye gerek görülmeyen durumlarda, işletmeler Koordinasyon Kurulu kararı ile doğrudan doğruya kamu iktisadi teşebbüsüne bağlı olarak çalışmaktadırlar. Kuruluşların ayrı tüzel kişilikleri, kendilerine ait sermayeleri ve ticaret unvanları bulunmakla beraber, sorumlulukları sermaye ile sınırlı bulunmaktadır.

1.1.3.4. Dernek, Vakıf ve Cemaatlere Ait İktisadi İşletmeler

KVK'nın 2. maddesinde dernek ve vakıflara ait veya bağlı olarak devamlı faaliyette bulunan ve sermaye şirketi veya kooperatif statüsünde kurulmamış ticari, sınaî ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerin kurumlar vergisine tabi olacağı belirtilmiştir. Derneklerin kuruluş işlemleri ile ilgili kanuni düzenleme en son 5253 Sayılı Dernekler Kanununda yapılmıştır. Ayrıca dernekler kanununda yapılan atıflar doğrultusunda, TMK hükümleri de geçerli olmaktadır. Vakıflarla ilgili düzenlemede 2762 Sayılı Vakıflar Kanununda yapılmıştır. Bu kanuna göre vakıfların idaresi Vakıflar Genel Müdürlüğüne aittir. Vakıf, bir malın bir amaca bir gayeye tahsis edilmesi olmasına rağmen, dernekte ise konu insandır. Başka bir ifade ile Vakıf başlı başına mevcudiyeti haiz olmak üzere, bir malın belli bir gayeye tahsisidir. Dernekte esas insan olduğu halde, vakfın esası insan iradesiyle muayyen bir gayeye tahsis edilmiş mal veya gelirdir¹⁰³.

Dernek ve vakıfların ister asıl amaçlarının gerçekleşmesine yardımcı olmak gayesi ile isterse doğrudan kar gayesi olmaksızın normal faaliyetleri çerçevesinde bir iktisadi işletme işletildiğinde, kurumlar vergisi mükellefiyeti, diğer şartların da haiz olması ile kendiliğinden doğar. Çünkü aksi halde daha önce de değinildiği üzere, iktisadi işletmeler arasında temel eşitliğin dolayısıyla rekabetin bozulması söz

¹⁰² Özbalcı; a.g.e., s. 69.

¹⁰³ Özbalcı; a.g.e., s. 80.

konusudur. KVK'nın 2. maddesinde, kurumlar vergisi uygulaması yönünden, sendikaların dernek hükmünde olduğu belirtilmiştir. Cemaatlere ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi uygulaması bakımından vakıf hükmünde sayılmışlardır. Bu durumda sendikalara ait iktisadi işletmeler, derneklere ait iktisadi işletmeler gibi, cemaatlere ait işletmeler ise, vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi vergi mükellefiyetleri açısından kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

1.1.3.5. İş Ortaklıkları

Günümüzde büyük sermaye ve teknoloji gerektiren aynı zamanda yüksek risk taşıyan büyük yatırım projeleri gündeme gelmektedir. Yüksek sermaye, gelişmiş teknoloji ve büyük risk taşıyan bu tür projelerin tek bir yüklenici tarafından yapılması çoğu zaman mümkün olmamaktadır. İşte bu tür projeler söz konusu olduğunda, şirketler bilgi ve sermayesini birleştirmek suretiyle ortak bir ekonomik amaç için bir araya gelmekte ve iş ortaklığı adı altında bir ortaklık oluşturmaktadırlar.

Kurumlar vergisi mükelleflerinden olan iş ortakları ilk olarak 5422 Sayılı KVK düzenlenmiştir. Ancak bilindiği üzere 5422 Sayılı KVK ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe girmiştir. 1986 yılına kadar iş ortaklığı adı altında düzenlenmiş bir mükellefiyet grubu söz konusu değildir. Dolayısı ile bu konudaki düzenleme 01.01.1984 tarihi itibarıyla 5422 Sayılı KVK'nın 1. maddesine eklenen bir bent ile kurumlar vergisi mükellefleri arasında alınmış ve aynı kanunun 6. maddesini takiben mükerrer 6. maddesinde tanımı yapılmıştır. Daha sonra da 1998 yılındaki değişiklikle, iş ortaklığı mükellefiyetini mükelleflerin tercihine bırakacak şekilde değiştirilmiştir.

5520 Sayılı KVK ile yapılan düzenlemede 5422 Sayılı KVK'nın esası korunarak ilgili kanunun 2. maddesinin 7. fıkrasında iş ortaklıkları, aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler¹⁰⁴ olarak tanımlanmıştır. Bu kurumlar, kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa

¹⁰⁴ Özbacı; a.g.e., s. 85.

yüklenmektedirler. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin kanunun 2. maddesinde sayılanlarla veya kanunun 2. maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilecektir. Bu durumda, mükelleflerce talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir. İş ortaklığının¹⁰⁵ kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için aşağıdaki unsurları taşıması gerekir¹⁰⁶. Bu unsurlar;

- i) Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- ii) Ortaklığı belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- iii) İş ortaklığı konusunun, belli bir iş olması,
- iv) Birlikte yapılacak olan işin, belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- v) İşin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetler olması,
- vi) İş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- vii) Tarafların, müştereken taahhüt edilen işin, belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- viii) İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- ix) Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi, şeklinde sıralanmıştır.

Yukarıda belirtilen genel unsurlar iş ortaklığın kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi için gerekli, olmazsa olmaz unsurlar olarak değerlendirilebilir. Ancak bu unsurlar değerlendirildiğinde; her ortağın işin belli bir bölümünün yapımı taahhüt ettiği konsorsiyumlar, iş ortaklığı tanımını dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, taahhüt sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi

¹⁰⁵ 03.04.1986 Tarih ve 19067 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰⁶ 1 Seri Nolu KVK Tebliği.

aralarında yapacakları mukavele ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu mukavelenin kabulü halinde, iş ortaklığı söz konusu olmayacak, bu tür ortaklık "konsorsiyum" olarak adlandırılacaktır¹⁰⁷.

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır. Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımlanan iş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde, her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir. Örneğin bir rüzgâr enerjisi santrali inşası işi için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Aynı işveren tarafından söz konusu santral ile bağlantılı elektrik iletim sisteminin kurulması işi için ayrı bir ihale düzenlendiği takdirde bu iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekmektedir. Diğer yandan iş ortaklıkları ile diğer bir husus da devamlılık arz eden ve aynı nitelikteki iş ve iller için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulmalıdır. İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir. Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır. Son olarak iş ortaklıkları birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat onarım, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin yapılacak işler için oluşturulabilir. Bu tür işlerden elde edilen kazanç geçici vergi kapsamı dışındadır. Dolayısıyla iş ortaklarının, söz konusu işler dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri bir kazancın bulunmaması durumunda geçici vergi mükellefi olmaları söz konusu değildir

1.1.3.6. Döner Sermayeli İşletmeler

Döner sermayeli işletmeyi; Genel bütçeye dahil daire ve katma bütçeli idarelere bağlı ve bu daire ve idarelerin kendilerine kanunla verilen, süreklilik arz eden görevlerine bağlı olarak ortaya çıkan ve genel idare ilkelerine göre yürütülmesi mümkün olmayan mal ve hizmet üretimine ilişkin olarak kurulmuş, ticari, zirai ve sınai müesseselerdir¹⁰⁸, şeklinde tanımlanabilir. Genel ve katma bütçeli daireler

¹⁰⁷ 3 Nisan 1986 Tarih ve 19067 Sayılı Resmi Gazete yayımlanan 31 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği. http://www.alomaliye.com/kurumlar_teb_31.htm, (04.10.2010)

¹⁰⁸ Bekir Baykara; *Döner Sermayeli İşletmelerde Kâr Ve Karlılığın Anlamı*, Mali Hukuk Dergisi, Temmuz-Ağustos 1994, S. 52, s. 13.

içinde yer alan kuruluşlar, piyasaya iş yapmaları dolayısıyla bu işlere ilişkin hâsılatlarını, 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununu çerçevesinde kurulan döner sermaye ile takip ederler. Döner sermayeli işletmeler ilgili kurum ve kuruluştan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamakla beraber, bunlar bağlı oldukları genel ve katma bütçeli idarelerle iç içedir. Örneğin; üniversite, askeri tamirhaneler ve katma bütçeli idarelerin belli bir ücret karşılığı piyasada yapmış oldukları işler, döner sermayeli işletmeler içinde değerlendirilir. Döner sermayeli işletmeler içinde değerlendirilen bu ve buna benzer yürütülen işlemler kurumlar vergisine tabidir. Bu işlem dolayısı ile yapılacak vergilendirme ilgili kamu kurumu adına olacaktır. Yani kurumlar vergisi mükellefi işlemi yapan kamu kurumu olacaktır. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti beraberinde geçici vergi mükellefiyetini de getirecek, geçici vergi mükellefiyeti kaçınılmaz olacaktır. Döner sermayeli işletmelerin tüzel kişilikleri yoktur. Bağlı oldukları genel ve katma bütçeli idarelerle kaynaşmışlardır. Kurumlar vergisine tabi olmak için zaten bunların tüzel kişiliğe sahip olmasına gerek de yoktur.

1.1.3.7. Diğer Sermaye İşletmeleri

Yukarıda sayılanların dışında sırasıyla açıklanacak kurumlar vergisi mükellefi olan bazı kurumlara bu bölümde değinilecektir. Bunlar, yabancı kurumlar, 2021 Sayılı Kanuna tabi kurumlar, yabancı bankalar ve katılım bankalarıdır. Bunlar aynı zamanda geçici vergi mükellefidirler.

1.1.3.7.1. Yabancı Kurumlar

Türkiye’de kurumlar vergisine tabi kurumların benzeri olan yabancı kurumlarda kurumlar vergisine tabidir. Bu tür yabancı kurumların tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması, en önemlisi kazanç gayelerinin bulunmaması vergilendirmeye etki etmeyecektir. Yabancı ülkelerde kurulmuş anonim şirket veya benzeri statüye sahip kuruluşlardan Türkiye’de faaliyet gösterecek olanların hukuki yapılarını düzenleyen birkaç kanun bulunmaktadır. Yabancı kuruluşlar, Türkiye’de, gerçek ve tüzel kişilerle birlikte Türk kanunlarına göre anonim şirket kurabilirler. Bunlar sermaye şirketi olarak kurumlar vergisine tabidir. Bu kurumlar Türkiye’deki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceklerdir. Bu

kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Ancak bu mükelleflerin vergilendirilmesinde uluslararası vergi anlaşmaları da göz önünde bulundurulmalıdır.

1.1.3.7.2. 2021 Sayılı Kanuna Tabi Kurumlar

2021 Sayılı kanun, Osmanlı döneminde kabul edilmiş ve halen yürürlükte bir kanundur. Bu kanun gerek döner sermayeli işletmeler gerekse yabancı kurumların dışında Türkiye’de bir şirket kurmayıp da, faaliyette bulunmak isteyenlere bu imkân tanımaktadır. Kanunun 1. maddesine göre yabancı ülkelerde kurulmuş olup da Osmanlı topraklarında şube ve acente açarak faaliyet gösterecek olan anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin faaliyete geçmeden önce, Ticaret Vekâleti’ne (Sanayi Bakanlığına) müracaat edip bir vekâletname tevdi edeceklerine amirdir¹⁰⁹. Ayrıca konusu ile ilgili kurum ve kuruluşlardan izin alınacaktır. Türkiye’de faaliyet göstermekte olan yabancı havayolu şirketleri, seyahat acenteleri, sigorta acenteleri, vapur acenteleri Osmanlı döneminden kalmış olup, halen yürürlükte bulunan ilgili kanun hükümlerine tabidirler. Bu kanuna tabi acente, şube, temsilcilik ve bunlar gibi kurum ve kuruluşlar dar mükellefiyete tabi kurum olarak vergiye tabi bulunmaktadırlar.

1.1.3.7.3 Yabancı Bankalar

Türkiye’de şube açmak suretiyle faaliyette bulunan veya Türkiye’de şube açarak faaliyette bulunacak olan yabancı bankalar, 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’na tabidirler. Aynı zamanda bu kurumlar vergisine tabidirler. Yabancı bankaların şube açma izinleri Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nca verilir. Türkiye’de şube açacak olan yabancı bankanın, kendi ülkesinde anonim şirket veya eşiti bir statüye sahip olması zorunludur. Yabancı banka şubeleri de dar mükellef kurum (sermaye şirketi) olarak vergiye tabidirler.

1.1.3.7.4. Katılım Bankaları

5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’na göre, katılım bankalarının kurulmasına Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, izin vermektedir. Bu kurumlar, koymuş oldukları sermayeye ilaveten yurt dışından ve içinden özel cari hesaplar ile kar ve zarara katılma hakkı veren hesaplar yoluyla fon toplayıp ekonomiye fon tahsis

¹⁰⁹ Akyol; a.g.e., s. 58.

etmek amacıyla faaliyet gösterirler. Toplanan fonları, tebliğlerle belirtilecek usullerle, her türlü zirai, ticari faaliyetlerin ve hizmetlerin finansmanında, ortak yatırımlarda, yurt dışı teminat mektupları verilmesinde, ihracat ve ithalatın finansmanında, yatırımlara ilişkin donanımların (ekipman) temin edilip, firmalara taksitle satılması veya kiraya verilmesi gibi hususlarda kullanılabilmektedirler. Burada açıklanan katılım bankaları da sermaye şirketi olduğundan, kurumlar vergisine tabidir.

1.2. GEÇİCİ VERGİYE TABİ OLMAYAN MÜKELLEFLER

TVS’de gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan mükellefler geçici vergiye tabi değildir. Kurumlar vergisi mükelleflerinden vergi muafiyetini taşıyan kooperatifler, muafiyet şartlarını ihlal etmedikleri sürece vergi mükellefi olmayacaklardır. GVK’nın 66. maddesinin 5. bendinde VUK’un 155. maddesi belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar) ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu beş bini aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır. Bu mükelleflerin muafiyet şartları devam ettiği sürece hem gelir vergisi hem de geçici vergi mükellefi olmazlar. Başka bir deyişle GVK’nın mükerrer 120. maddesine göre, gerçek usulde gelir vergisine tâbi olan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı geçici vergiye tâbidir. Dolayısıyla, gerçek usulde gelir vergisine tâbi olan ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı dışında kalan tüm gelir vergisi mükellefleri geçici vergiye tâbi değildir¹¹⁰.

Ayrıca yukarıda sayılanların dışında gelir vergisi mükelleflerinden;

- a) Kazancı basit usulde tespit edilen ticaret erbabı,
- b) Yıllara sari inşaat onarım işi yapanlar, münhasıran bu kazançları nedeniyle,
- c) Dar mükellef serbest meslek erbabından kazançlarının tamamı tevkif suretiyle vergilendirilenler,
- d) Kazançları GVK’nın 18. maddesinde (Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların

¹¹⁰ Sarılı; a.g.e., s. 232.

kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hâsılat Gelir Vergisinden müstesnadır.) istisna edilen serbest meslek erbabı istisna kazançları,

- e) Noterlik görevi ifa ile mükellef olanlar münhasıran bu kazançları nedeniyle,
- f) Zirai kazanç sahipleri,
- g) Ücret elde edenler,
- h) Gayrimenkul sermaye iradı elde edenler,
- i) Menkul sermaye elde edenler,
- j) Diğer kazanç ve irad elde edenler,
- k) Dar mükellef kurumlarından, kurum kazancı ticari kazanç dışında kalan kazanç ve iratlardan ibaret olanlar, geçici vergini kapsamı dışında bulunmaktadır.

Tablo 1. Gelir Vergisi Açısından Geçici Vergi Mükellefleri

GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ			
	MÜKELLEFLER	Geçici Vergi Mükellefi	Geçici Vergi Mükellefi Değil
FAALİYETLERİN ŞAHSİ İŞLETME ŞEKLİNDE YÜRÜTÜLMESİNDE MÜKELLEFIYET	Basit Usulde Vergilendirilenler		*
	Ticari Kazancı İşletme Esasına Göre Belirlenenler	*	
	Ticari Kazancı Bilanço Esasına Göre Belirlenenler	*	
	Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri ile Uğraşanlardan Bu İşlerinden Başka Kazancı Bulunmayanlar		*
	Serbest Meslek Erbabı	*	
	Dar Mükellefi Serbest Meslek Erbabından Kazancı Tevkif Suretiyle Vergilendirilenler		*
	Noterlik Görevini İfa Edenler		*
	Zirai Kazanç Sahipleri		*
FAALİYETLERİN ŞAHİS ŞİRKETİ ŞEKLİNDE YÜRÜTÜLMESİNDE MÜKELLEFIYET	Adi Ortaklığın Kazancı Basit Usulde Belirleniyorsa		*
	Adi Ortaklığın Kazancı İşletme Hesabı Esasında Belirleniyorsa	*	
	Adi Ortaklığın Kazancı Bilanço Hesabı Esasında Belirleniyorsa	*	
	Adi Ortaklık Serbest Meslek Faaliyeti ile Uğraşıyorsa	*	
	Adi Ortaklık, İş Ortaklığı Şeklinde ise Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleriyle Uğraşanlardan, bu işlerden başka kazancı bulunmayanlar		*
	Kollektif Şirket Ticari Faaliyetle Uğraşıyorsa	*	
	Kollektif Zirai Faaliyetle Uğraşıyorsa	*	
	Kollektif Şirket Serbest Meslek Faaliyeti ile Uğraşıyorsa	*	
	Adi Komandit Şirketin Komandite Ortakları	*	
	Hisseli Komandit Şirketin Komandite Ortakları	*	
	Komanditer Ortaklar		*
	Adi Ortaklık Kollektif Şirket ve Komandit Şirketlerin Münhasıran Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri ile Uğraşanlardan Bu İşlerinden Başka Kazancı Bulunmaması Halinde Adi ve Kollektif Şirket Ortakları ile Komandite Ortaklar		*
	Ücret, Gayri Menkul Sermaye İradı, Menkul Sermaye İradı, Diğer Kazanç ve İrad Elde Edenler		*

Tablo 2. Kurumlar Vergisi Açısından Geçici Vergi Mükellefleri

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ			
FAALİYETLERİN SERMAYE ŞİRKETİ ŞEKLİNDE YÜRÜTÜLMESİ	Sermaye Şirketleri	*	
	Kooperatifler	*	
	İktisadi Kamu Müesseseleri	*	
	Dernek, Vakıf ve Cemaatlara Ait İktisadi İşletmeler	*	
	İş Ortaklıkları		*
	Diğer Kurumlar Vergisi Mükellefleri	*	
	Kurumlar Vergisi Mükelleflerinden Münhasıran Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleriyle Uğraşanlardan, Bu İşlerden Başka Kazancı Bulunmayanlar		*
	Dar Mükellef Kurumlardan Kurum Kazancı Ticari Kazanç Dışında Kalan Kazanç ve İratlardan İbaret Olanlar		*

2. GEÇİCİ VERGİYE TABİ KAZANÇLAR

Geçici verginin konusunu; ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve kurum kazancı oluşturmaktadır. Bu kazançlar üzerinden vergilendirme dönemi itibariyle kazanca ilişkin vergi hesaplanarak ödenecektir. Bir başka ifade ile kazanca konu olan kazanç çeşitleri geçici vergiye konu olacaktır.

2.1. TİCARİ KAZANÇLAR

Ticari kazancın tanımı GVK'nın 37. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede “her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır” denilmiştir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere ticari kazanç, kapsam ve mahiyet olarak en önemli gelir unsuru olduğu görülmektedir. Başka bir deyişle her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olup, aşağıda sayılan faaliyetlerden elde edilecek gelirler her durumda ticari kazanç olarak vergilendirilir¹¹¹.

GVK'nın 37. maddesinde aşağıdaki kazançların da ticari kazanç olduğu belirtilmiştir:

1) Maden, taş ve kireç ocaklarının, kum ve çakıl istihsal yerlerinin, tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;

¹¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı; *Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No:124, Şubat 2011, s. 1.

- 2) Coberlik¹¹² işlerinden (Borsaya kayıtlı olarak ve kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılması);
- 3) Özel okul, hastane ve benzeri yerlerin işletilmesinden;
- 4) Devamlı olarak gayrimenkul inşa edip satan veya devamlı olarak (bina, arsa, dükkân, kat, daire... vs.) alım satımı ile uğraşanların bu işlerinden
- 5) Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden;
- 6) Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin, iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.
- 7) Dış protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Bu nedenle GVK genel olarak her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların gelir vergisi yönünden ticari kazanç sayılacağını belirttikten sonra, yukarıda altı maddede sayılan işlerden elde edilen kazançların da, gelir vergisi yönünden ticari kazanç sayılacağını tereddüde yer bırakmayacak şekilde belirtmiştir. Ticari kazancın tanımında her türlü sınai ve ticari faaliyetlerden doğan kazançlardan bahsedilmiştir. Bu konu TTK'da "Ticari İşler" başlığı altında incelenmiştir. Ticari işler, ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen başka işletmeleri ilgilendiren işlerdir, diyebiliriz. Başka bir deyişle bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer bir müesseseyi ilgilendiren muamele, fiil ve işler ticari işlerdir¹¹³. Diğer taraftan TTK'nın 12. maddesinde bir işin ticari bir iş sayılabilmesi için aranan şartlardan olan ticarethane ve fabrikanın tanımı yapılmış olup ticari şekilde işletilen diğer müesseselerin neler olduğu üzerinde durulmuştur.

TTK'nın 12. maddesinde; aşağıdaki yazılı veya mahiyetçe bunlara benzeyen işlerde uğraşmak üzere kurulan müesseseler ticarethane sayılır denilmiştir.

- 1) Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekle sokularak satılması veya kiraya verilmesi,
- 2) Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması,
- 3) Her çeşit imal ve inşa,
- 4) Madencilik,
- 5) Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat,
- 6) Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastane ve açık satış yerlerinin işletilmesi,

¹¹² Coberlik; borsaya kayıtlı olarak kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satım yapılmasıdır.

¹¹³ Akyol; a.g.e., s. 63.

- 7) Umumi mağazalar, sair depo ve ambarların işletilmesi,
- 8) Borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık,
- 9) İctimai sigortalar hariç olmak üzere, sigortacılık,
- 10) Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak,
- 11) Su, gaz ve elektrik dağıtmak, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın,
- 12) Acentalık, tellallık, komisyonculuk ve sair bütün tavassut işleri.

Mahiyeti itibariyle yukarıda sayılan işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler de TTK'ya göre ticari işletme sayılmıştır.

Ticarethanenin tanımından sonrada fabrikanın tanımında fabrikacılık hammadde ve diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller vücuda getirilmesidir, denilmiştir. Ayrıca TTK'nın 13. maddesinde Aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin işlerinin hacim ve ehemmiyeti ticari bir muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari veya sınaî müessese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde bu müessese de ticari işletme sayılır, denilmiştir. Bu bağlamda bir müessesenin ticari ve sınaî mahiyette olup olmadığına, ticari işletme sayılıp sayılmayacağına karar verebilmek için bazı kıstaslardan yararlanılabilir. Bunları;

Faaliyetin ticari unvan altında yapılıyor olması;

- Gelir getiren faaliyetin devamı için, işyerine ait bir depo ve hizmet yerinin olması,
- Ticari faaliyet nedeniyle ticari yardımcılardan yararlanılması,
- Ticari faaliyetle ilgili tabela asması, reklam yapması,

şeklinde sayılabilir.

Ticari faaliyette bulunma, sermaye ve emekten oluşan süreklilik arz eden bir organizasyondur. İşte ticari kazanca temel oluşturan asıl olgu faaliyetin devamlı olması, sürekli olmasıdır. Fakat arızı olarak yapılan ticari işlerden elde edilen kazançlar GVK'nın 80. maddesi kapsamında diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilir ve vergilendirilir. Bu bağlamda bir faaliyet sürekli ve devamlı bir suretle yapılıyorsa ticari faaliyet, aksi ile iştilgal ediliyor ve devamlılık söz konusu değilse be durumda arızı ticari faaliyet söz konusu olmaktadır. Burada üzerinde durulması gereken diğer bir husus, bir iş bir takvim yılı içerisinde birden fazla tekrarlanıyorsa veya birden fazla takvim yılında tekrarlanan işlemlerde devamlılık

var ise, bu işlemler dolayısıyla ile yapılan faaliyet ticari faaliyettir. Örneğin bir otomobil alıp satarak kazanç elde eden bir kişi ticari kazanç elde etmiş olmaz. Ancak aynı şahıs bu işi işyeri açmaksızın bile devamlı bir suretle yapıyorsa elde edilen ticari kazançtır.

2.1.1. Ticari Kazancın Diğer Gelir Unsurları İle İlişkisi

Bir ticari kazançtan bahsedebilmek için, her şeyden önce emek ve sermayenin var olması, bu emek ve sermayeden oluşan sürekli bir organizasyon olması gerekir. İşte bu organizasyon içinde yer alan kıymetlerin değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler başka bir gelir unsuru da olsa ticari kazanç sayılmaktadır. GVK'nın 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır. Ancak söz konusu mal ve haklar, ticari ve zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde, bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre hesaplanmaktadır¹¹⁴. Diğer taraftan GVK'nın 75. maddesinde sayılan menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetle iştigal ediyor olması nedeniyle bu kazançların ticari kazanç olarak değerlendirileceği hükmü bulunmaktadır. Bir başka ifade ile ticari işletmeye ait fonların vadeli mevduat olarak değerlendirilmesinden elde edilen faiz veya ticari işletmeye dâhil hisse senetlerinden elde edilen kar payları menkul sermaye iradı değil, ticari kazanç sayılmaktadır¹¹⁵.

Kollektif, adi ve eshamlı komandit şirketler, zirai faaliyet de bulunsalar dahi çiftçi sayılmazlar. Komandit şirketlerde komandite ortaklarla, kollektif şirket ortakları şirket karından aldıkları paylar ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

GVK'da elde edilen ürünleri değerlendirmek amacıyla zirai üretimin bir parçası olacak şekilde işlenmesi, zirai faaliyet kabul edilmektedir. Ancak bu işletmenin sınaî bir müessese büyüklüğünde ve öneminde olmaması gerekmektedir. Yani işin yapılacağı söz konusu işletme, basit bir işletme olmalı ve sadece o çiftliğe ait ürünleri işlemelidir. Örneğin, çiftliğin arazilerindeki mahsulü değerlendirmek için değirmen, çiftliğin mandırasındaki sütü değerlendirmesi için süt tesisi (yağ, yoğurt, peynir) işletmesi gibi faaliyetler zirai faaliyettir. Fakat bu tesislerde dışarıdan ürün satın alınıp işlenirse, bu tesislerde yapılan faaliyet zirai olmaktan çıkar ve ticari

¹¹⁴ Akyol; a.g.e., s. 64.

¹¹⁵ Akyol; a.g.e., s. 65.

faaliyet olarak değerlendirilir. Bu konuda diğer bir husus, çiftçinin elindeki ürünü değerlendirmek amacıyla sınaî bir işletmeyi işletmesi faaliyet konusunu değiştirmektedir. Bu konuda diğer bir ayrıntı ise zirai faaliyet nedeniyle elde edilen yeni ürünler, pazarlanmak için satış mağazasına girinceye kadar zirai faaliyet devam etmiş olur. Bu aşamadan sonra ise zirai faaliyet son bulur ve ticari faaliyet başlamış olur.

2.1.2. Ticari Kazancın Tespiti

Ticari Kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır¹¹⁶. Ticari kazançla ilişkin hükümler GVK'nın 37 ile 51. maddesi arasında düzenlenmiştir. Ticari kazanç; her türlü ticari ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar GVK'nın 37. maddesinde tanımlanmıştır. Ancak daha önce de belirtildiği üzere ticari kazancın tespitinde en belirgin unsur, ticari faaliyette devamlılık esasıdır. Bu nedenle devamlı olmayan arızı olan işlerden elde edilen kazançlar, diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilmektedir. Bilindiği üzere diğer kazanç ve irat geçici vergi kapsamı dışındadır.

Ticari kazançlarda gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk esası bir gelirin mahiyeti itibariyle kesinleşerek alacak haline dönüşmesidir. Başka deyişle bir karşılığa dayanan iş veya işlemlerde bunun karşılığını teşkil eden bedelin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir¹¹⁷. Diğer taraftan, gelirin tahakkuk etmesi mahiyet ve miktar itibariyle hukuken o gelirin sahibi tarafından talep edilir hale gelmesini ifade etmektedir¹¹⁸. Ayrıca gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına göre yapıldığından, giderler içinde tahakkuk kaydı geçerli olacaktır. Bir gider ve maliyet unsurunun, indirim konusu yapılabilmesi için ödenmiş olmasına gerek yoktur. Mahiyet itibariyle kesinleşip borç haline gelmesi yeterlidir. Ticari kazanç elde eden ve dolayısıyla gelir vergisine tabi olan mükellefler,

- Basit usulde,
- İşletme hesabı esasında,

¹¹⁶ Özkan Atıla; *Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti Ve 2006 Yılı Kazançlarının Beyanı*, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2007, S. 170, s. 9.

¹¹⁷ Sarılı, a.g.e., s. 21

¹¹⁸ Özgür Özkan; *Ticari Kazancın Elde Edilmesi Sırasında Geçerli Olan Tahakkuk Esası Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar*, E-Yaklaşım, Ekim 2006, S. 39, http://www.yaklasim.com/anasayfa/bas_yay_tak/dergi/200610.htm, (13.02.2011).

- Bilanço esasında,
olmak üzere üç başlıkta incelenmektedir.

Basit usulde kazanç tespiti, bu usule tabi olmanın genel ve özel şartlarına haiz şahıs işletmelerine ve adi ortaklıkların elde etmiş oldukları kazançlar için söz konusudur. Basit usul esası GVK'nın 47 ve 48 maddelerinde düzenlenmiştir. Basit usule tabi olmayan kazanç sahipleri (mükellefler) VUK'un 177. maddesi gereği birinci sınıf tüccar sayılıyorsa bilanço esasına göre vergilendirileceklerdir. Ancak birinci sınıf tüccar olma şartları henüz gerçekleşmemiş ise işletme hesabı esasına göre vergilendirileceklerdir. Yine VUK¹¹⁹'a göre her türlü ticaret şirketler birinci sınıf tüccar sayıldıklarından, işletme hesabı esasına göre kazanç tespiti genel olarak adi ortaklıklar ile şahıs işletmeleri için uygulanır. Daha öncede ifade edildiği üzere, basit usule tabi mükellefler GVK mükerrer 120. maddesi gereği geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Bu bağlamda ticari kazanç da geçici vergi uygulamasında mükellefiyet konusunu, kazançları basit usulde tespit olunanlar hariç olmak üzere, işletme hesabı esasına ve bilanço esasına göre kazançları tespit olunan mükellefler oluşturmaktadır. Bu nedenle geçici vergi dönemlerinde, geçici vergiye esas ticari kazancın tespitinde, işletme hesabı esas ve bilanço esas geçerli olacaktır. Ayrıca ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasının yanında dönemsellik ilkesi de uygulanması gerekmektedir. Geçici vergiye tabi ticari kazancın tespitinde de bu kural unutulmaması gerekmektedir.

2.1.2.1. Tam Mükelleflerde Ticari Kazancın Tespiti

2.1.2.1.1 İşletme Hesabı Esasına Göre Kazanç Tespiti

İkinci sınıf tacirler VUK'un 178. maddesinde yazılı hadlere göre belirlenmektedirler. Kazançları işletme hesabı esasına göre tespit olunan ikinci sınıf tacirler, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. İşletme hesabı defterinin sol tarafı gider kısmı, sağ tarafını ise gelir kısmı oluşturur. Gider kısmına dönem başı malların maliyet değerleri, yıl içerisinde alınan mal ve hizmetlerin fatura bedelleri yazılır. Gelir kısmına ise toptan ve perakende satış ile dönem sonu malların maliyet bedelleri yazılır. Ticari kazanç da kazanç elde etme tahakkuk esasına göre yapıldığı için, satışlar ister peşin ister vadeli olsun, hâsılatın tamamı gelir kısmına yazılır. Ticari kazancın işletme esasına göre tespit edilir iken, VUK'un değerlendirme hükümleri

¹¹⁹ VUK 177 Mad.

ile GVK'nın 40 ile 41 maddelerine konu olan esaslar uygulanır. VUK'un 195. maddesine göre emtia envanteri çıkarmak zorunda olan ve emtia işi yapan işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, mevcut malların değerini tespit etmek için bunları maliyet değeri ile değerlerler. VUK'un 196. maddesine göre, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler her hesap döneminin sonunda hesap özeti çıkartırlar. Geçici vergiye esas olacak ticari kazanç tespit olunurken geçici vergi dönemlerinin sonu itibariye mükellefe ait işletme hesap özeti çıkarılması ve geçici vergi beyannamesine eklenmesi zorunludur.

2.1.2.1.2. Bilanço Esasına Göre Kazanç Tespiti

Birinci sınıf tacirler VUK'un 177. maddesinde yazılı hadlere göre belirlenmektedirler. Kazançları bilanço esasına göre tespit olunan birinci sınıf tacirler, bilanço esasına göre defter tutarlar. Bilanço usulüne göre ticari kazanç öz sermaye kıyaslaması ile yapılır. Dönem sonundaki öz sermayenin dönem başındakine göre olumlu fark söz konusu ise, bu fark ilgili dönemin ticari kazancı sayılır. Aksi durumda bu dönemde zarar oluşmuş demektir. Başka bir ifade ile bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerler arasındaki müspet farktır¹²⁰. Dönem içerisinde işletmeye ilave olunan değerler söz konusu farktan indirilir, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bilanço esasına göre tespiti yapılırken, VUK'un değerlendirme hükümleri ile GVK'nın 40 ile 41 maddesine konu olan esaslar uygulanır. İşletmeler için önem arz eden öz sermaye, VUK'un 192. maddesi bilançonun aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark olup, teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu varlığı ifade eder, şeklinde tanımlanmıştır. Başka bir deyişle ticari kazanç, işletmenin öz sermayesinin hesap dönemi sonu ve hesap dönemi başındaki değerler arasındaki olumlu farktır¹²¹. Ancak burada sermaye ve öz sermaye kavramlarının birbirlerine karıştırılmaması gerekir. Sermaye, muhasebe tekniğinde işletme sahip ve sahiplerinde işe başlama tarihinde işletmeye konulan iktisadi kıymetleri gösteren bir hesabın adıdır. Öz sermaye ise işletme sahiplerinin koydukları iktisadi kıymetlerin belli tarihteki miktarını göstermekle beraber, işletmenin faaliyetine göre değişmektedir. Bilanço usulüne göre defter tutmak zorunda olan mükellefler 01.01.1994 tarihinden itibaren

¹²⁰ Akyol; a.g.e., s. 111.

¹²¹ Sarılı; a.g.e., s. 25.

muhasabe sistemi uygulama genel tebliği gereği defter tutarken ve bilanço çıkarırken Tek Düzen Hesap Planına (TDHP) uymak zorundadırlar. Ticari kazanç sahipleri ilgili tebliğ uyarınca çıkaracakları mali tabloları beyannamelerine eklemek zorundadırlar.

GVK'ya göre ticari kazancın tespiti, öz sermayenin mukayesesi ile yapılmalıdır. Ancak TDHP'nında öngörülen sistem buna göre daha farklıdır. Söz konusu sistem, işletmelerin faaliyet sonuçlarını güvenilir bir biçimde muhasabe kayıtlarına geçirilme ve mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini kaybetmeden gerçek durumunu yansıtmaya ve denetimi kolaylaştırma amacı gütmektedir. Bu amaç dahilinde ilgili düzenleme vergi mevzuatı ve uygulamalarından tamamen bağımsız olarak vergisel kaygılar ön planda tutulmaksızın hazırlanmıştır. Bu bağlamda muhasabe usul ve esaslarınca hazırlanan bilançolarda yer alacak ticari kar veya zarar ile vergi hesaplamasına konu olacak matraha ilişkin mali kar ve zarar arasında fark bilanço üzerinden giderilmeyecek vergiye konu olacak safi kazanç mali tablolar dışında hesaplanacaktır. Bu konuya Maliye Bakanlığınca yayımlanan 4 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği ile Bilanço Esasına Göre Defter Tutan Mükelleflere Ait Ticari Kârdan Mali Kâra Ulaşmak İçin Yapılan Hesaplamayı Gösteren Bildirim'le hesaplama işlemine kolaylık getirilmiştir.

Mükellefler ticari kârdan mali kâra ulaşmak için yukarıda açıkladığımız GVK ve VUK'un değerlendirme hükümlerine göre gerekli düzeltmeleri yaparak bildirim yıllık beyannamelerine ekleyeceklerdir. Bilanço esasında kazanç tespiti yapılırken ilgili dönem sonu itibarıyla mizan, gelir tablosu ve bilanço düzenlenir. Konu ile ilgili olarak geçici vergi uygulamasında 217 No.lu GVK Genel Tebliği uyarınca, ilgili olduğu dönem sonu itibarıyla gelir tablosu çıkarılacak ve çıkarılan gelir tablosu beyannameye eklenecektir.

2.1.2.2.Dar Mükelleflerde Ticari Kazancın Tespiti

Dar mükelleflerin ticari kazanç elde etmesi aynı zamanda geçici vergi mükellefiyetini de beraberinde getirmektedir. Geçici vergiye esas teşkil edecek ticari kazancın tespiti, dar mükellefiyet bakımından da, (ulaştırma işlerinde elde edilen kazancın tespiti dışında) tam mükellefiyet esasları ile aynı bulunmaktadır. Dar

mükellefiyete tabi gerçek kişilerin Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapacakları ulaştırma işlerinden elde edilecek kazanç GVK'nın 38 ile 39. maddesinde bulunan hükümlere nazaran farklı bir şekilde tespit edilecektir. Bu konuda GVK'nın 45. maddesinde dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunur, hükmü yer almaktadır. Diğer taraftan dar mükellefiyete tâbi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hâsıllardan Maliye Bakanlığı'nca belirlenen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tâbi kazançlarının tespitinde ayrıca götürü gider uygulamasından yararlanmaları mümkün olmayacaktır¹²². Bu konuda gerekli açıklamalar geçici vergiye tabi esas kurum kazancının tespitinde detaylı olarak dikkate alınacaktır.

2.1.3. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler

Ticari kazancın tespitinde; safi kazançta ulaşmak için elde edilen hâsıllardan, GVK'nın 40. maddesi uyarınca indirilmesi kabul edilen giderlerin düşülmesi gerekmektedir. Vergiye tabi ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilebilmesi için yapılan genel giderlerin gayri safi hasıllardan indirilebilmesi için bu giderlerle kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi arasında bir nedensellik bağının bulunması ve yapılan giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması gerekir¹²³. Bu giderler geçici vergiye tabi kazanç tespit edilirken geçici vergi dönemlerindeki tutarlarıyla kazançtan indirilecektir. Söz konusu madde çerçevesinde indirilmesine imkân tanınan giderlere ilişkin açıklamalara bu kısımda yer verilecektir.

Ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için yapılan genel giderler GVK'nın 40. maddesinin birinci bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde hâsıllardan indirilebileceği belirtilmektedir. Ancak bu giderlerin kapsamının ne şekilde belirleneceğine ilişkin vergi mevzuatımızda herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Uygulamada bir giderin genel gider olarak dikkate alınması için aranılan en önemli

¹²² Tezcan Atay; *Götürü Gider Uygulamasının Dönem Sonu İşlemlerindeki ve Kazançların Tespitindeki Yeri*, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2003, S. 132, s. 108.

¹²³ Sarılı; a.g.e., s. 35.

şart; yapılan giderle ticari kazancın elde edilmesi veya devam ettirilmesi arasında bir illiyet bağının kurulabilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan yapılan gider karşılığında gayri maddi bir kıymetin iktisap edilmemesi ve giderin vergi kanunlarında yapılan diğer düzenlemeler gereğince maliyete dönüşme zorunluluğunun bulunmaması gerekmektedir. Bütün bu açıklamalardan sonra her hangi bir harcamanın gider olabilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gerekmektedir.

- Elde edilen kazanç ile gider arasında bir illiyet bağının bulunması gerekir.
- Bir faaliyet için yapılan harcamalar sonucu meydana gelen gelir doğurucu olayın vergiye tabi olması gerekir.
- Bir faaliyete ilişkin yapılan giderin, maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiği zorunlu olmamalıdır. (Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedelleri)
- Yapılacak giderler bir kazanç elde etmek için yapılmış olması gerekir.

Diğer taraftan uygulamada genel gider olarak kabul edilmeyen giderlere; işletme sahibinin yakınlarının düğün veya cenazelerine çiçek göndermesi, vefat ve başsağlığı ilanları için yapılan harcamalar, çalınan para ve mal bedellerini örnek olarak verilebilir. Son olarak GVK'nın 40. maddesi uyarınca, hizmetli ve işçilerin işyeri ve eklentilerinde iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri sigorta primleri ve emeklilik aidatları gider olarak yazılabilmektedir. Ancak ödenen prim ve aidatların geri alınmayacak şekilde, ülkemizdeki yetkili sigorta şirketlerine ve emekli yardım sandıklarına ödenmiş olması ve bu kurumların tüzel kişiliği haiz olması gerekmektedir. Uygulamada sosyal gider olarak adlandırılan bu giderleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Hizmet erbabına verilen yemek bedelleri,
- İlaç ve tedavi giderleri,
- Sigorta primleri ve emeklilik aidatları,
- Giyim giderleri.

2.1.4. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderler GVK'nın 41. maddesinde düzenlenmiş olup, bu giderlere aşağıda yer verilmiştir. GVK'nın 41. maddesinin ilk dört bendinde teşebbüs sahibi ile eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aldıkları sair iktisadi değerler ile teşebbüsten bu kişilerce yapılan bazı ödemelerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu bentlerde yer alan düzenlemeler, işletmenin ticari varlığı ile işletme sahip ya da yakınlarının kişisel varlıklarının birbirinden ayrılması, ticari işletmeye ilişkin giderlerle, işletme sahibi ya da yakınlarının özel tasarruflarının giderlerinin birbirinden ayrılması amacını taşımaktadır. Başka bir ifade ile indirim konusu yapılmayan giderler genelde teşebbüs sahibinin ticari mameleki ile özel mameleki arasındaki ayrımla ilgilidir¹²⁴. Ayrıca söz konusu giderler, geçici vergi hesaplanırken ilgili dönem kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. GVK çerçevesinde ticari kazancın tespitine ilişkin gider olarak kabul edilmeyenler şunlardır;

- a) Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler¹²⁵ (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.),
- b) Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar¹²⁶,
- c) Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler¹²⁷,
- d) Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler¹²⁸,
- e) Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar¹²⁹ (Aktiflerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar cezai mahiyette tazminat sayılmaz.),
- f) Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin %100'ü¹³⁰,

¹²⁴ Akyol; a.g.e., s. 132.

¹²⁵ GVK 41/1.

¹²⁶ GVK 41/2.

¹²⁷ GVK 41/3.

¹²⁸ GVK 41/4.

¹²⁹ GVK 41/5.

¹³⁰ GVK 41/6.

g) Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları¹³¹,

h) Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri¹³².

2.2. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

2.2.1. Serbest Meslek Kazancının Kapsamı

Serbest meslek faaliyeti, sermayeden çok şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari niteliği olmayan işlerin şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına işverene bağlı olmaksızın yapılmasıdır. Başka bir deyişle her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır¹³³. Kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar ile tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler de, serbest meslek kazancıdır. Diğer taraftan serbest meslek faaliyetinin bir işverene bağımlı olarak yapılması durumunda ücret geliri elde edilmiş olur. Bütün bu açıklamalardan sonra kısaca serbest meslek kazancı; bir işverene tabi olmaksızın, kişilerin ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisaslarına dayanan işlerinden elde edilen kazançlardır¹³⁴ şeklinde açıklanabilir.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan gerçek kişiler, kazançlarını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmektedirler. Gelir vergisi mükellefleri, bir takvim yılına ait gelirlerini, bir sonraki yılın Mart ayında beyan etmeleri gerekmektedir. GVK'nın 92. maddesi gereği yıllık beyanname Mart ayının 25. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilir. Beyan edilen ve ödenmesi gereken vergiler ise, GVK'nın 117. maddesi gereği Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.

GVK'nın 65, 66, 67 ve 68. maddesinde serbest meslek faaliyeti ve serbest meslek kazancına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Söz konusu maddelerde; serbest meslek kazancının tarifi, serbest meslek erbabı, serbest meslek kazancının tespiti ve mesleki giderlere yer verilmiştir. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette

¹³¹ GVK 41/7.

¹³² GVK 41/9.

¹³³ Gelir İdaresi Başkanlığı; Serbest Meslek Kazançları Vergi Rehberi, Şubat 2010, Yayın No.108., s. 7.

¹³⁴ Mehmet Tosuner; Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 9. Bası, İzmir, 2004, s. 110.

olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır¹³⁵ şeklinde tanımlanmıştır.

2.2.2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

GVK'nın 67. maddesinde; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farkın serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile 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 giderler indirildikten sonra kalan fark serbest meslek kazancıdır¹³⁶. Diğer taraftan müşteri veya müvekkilinden, para ve ayın şeklinde serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere alınan gider karşılıkları da serbest meslek kazancına ilave edilir. Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde, envanter defterinde kayıtlı değerleri ile alınan bedel arasındaki müspet fark kazanca ilave edilir. Ancak müşteri veya müvekkilden vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere alınan para ve ayınlar yine tamamen bu hususlara harcanması durumunda serbest meslek kazancı sayılmaz.

Gerçek usulde serbest meslek kazancı, VUK'un hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit edilir. Kollektif, adi komandit ve adi şirketler de serbest meslek kazançlarını serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit ederler. Ancak, bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler ile noterler ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentelerinin tuttıkları resmi defterlerin de serbest meslek kazanç defteri yerine geçeceği VUK'un 210 ve 212. maddesinde hükme bağlanmıştır.

2.2.3. Serbest Meslek Kazancında Hâsılat

GVK'nın 67. maddesine göre, serbest meslek kazancının tespitinde, mesleki faaliyet karşılığında tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler hâsılat olarak değerlendirilmektedir. Serbest meslek

¹³⁵ GVK 65.

¹³⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı; a.g.e., s. 8.

kazancında hâsılat tespit edilirken tahsil esasının geçerli olduğu unutulmamalıdır. Tahsilât ister gelecek yıla ait olsun, isterse geçmiş yıla ait olsun, hangi yılda yapılıyor ise o dönemin hâsılatı sayılır. Diğer bir deyişle serbest meslek kazancında, yapılan hizmet karşılığı tespit edilen bedelin tamamı değil, sadece bu bedelin tahsil edilen kısmı kazanç olarak kabul edilir¹³⁷.

Geçici vergi mükellefi olan serbest meslek kazanç sahipleri elde ettikleri kazançlar üzerinden cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler halinde %15 oranında geçici vergi öderler. Ancak noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar bu işleri dolayısıyla sağladıkları kazançlar için geçici vergi ödemezler. Geçici vergi, bilindiği üzere takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla hesaplanan serbest meslek kazancı üzerinden hesaplanır. Ancak aynı dönem içinde tevkif edilmiş olan gelir vergisi, hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir ve kalan tutar ödenir. Cari dönemde üçer aylık olarak ödenen geçici vergi yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Ödenmeyen geçici vergi tutarı ise, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilemez ve terkin edilir. Ancak, terkin edilecek bu tutar için, yıllık beyanname mahsup edileceği tarihin başlangıcı olan 1 Mart tarihine kadar gecikme zammı hesaplanır.

2.2.4. Serbest Meslek Kazançlarında İndirilecek Giderler

Serbest meslek kazançlarının tespitinde hâsılattan indirilecek giderler GVK'nın 68. maddesinde bentler halinde açıklanmıştır. Söz konusu madde 5035 Sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Yapılan yeni düzenlemeler çerçevesinde serbest meslek faaliyetinin ifası sırasında yapılan ve belgelendirilmek suretiyle gider kabul edilen ödemeler aşağıda sayılmıştır.

- Serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.
- Hizmetli ve işçilerin giderleri.
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri.
- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve taşıtlar için vergi usul kanununa göre ayrılan amortismanlar.
- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

¹³⁷ Sarılı; a.g.e., s. 157.

- Mesleki faaliyetin ifası için başka meslek erbabından alınan hizmet bedelleri.
- Emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar.
- Ödenen meslek ilan reklam vergileri, işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar ile kanun ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.
- Kiralanan ya da envantere dahil taşıtların giderleri.
- Binek otomobillerin satın alınmasına ilişkin olarak ödenen ÖTV'nin maliyet veya gider yazılması.
- Binek otomobillerin satın alınmasına ilişkin olarak indirilemeyen KDV'nin maliyet veya gider yazılması.

2.2.5. Serbest Meslek Kazançlarında İndirilemeyecek Giderler

GVK'nın 68. maddesi göre serbest meslek kazancının tespitinde, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların gider olarak yazılamayacağı hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan yine GVK'nın 90. maddesinde AATUHK'ya göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile ödenen gelir vergisi ve diğer şahsi vergilerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Başka bir ifade ile her türlü vergi cezaları ve para cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez¹³⁸. Ayrıca AATUHK hükümlerine göre ödenen her türlü ceza, gecikme zamları ve faizleri de gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez.

2.3. KURUM KAZANÇLARI

2.3.1. Kurum Kazancının Kapsamı

Geçici vergiye esas olan kurum kazancı, GVK'da belirtilen kazanç ve iratlardan oluşur. Geçici vergi, vergi dönemleri itibariyle elde edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanır ve ödenir. Fakat kurum kazancı tespit edilirken GVK'nın ticari kazançlara ilişkin hükümleri baz alınır. Bu konudaki asıl kıstas GVK'daki ticari kazançlara ilişkin hükümler olmakla birlikte, bazı istisnalar da söz konusudur. Örneğin elde edilen kazanç zirai ise aynı kanunun zirai kazançla ilgili hükümleri, dar mükellef kurumlarda kazanç tespiti söz konusu ise yine GVK'nın kazanç ve iratlara ilişkin hükümleri geçerli olacaktır.

¹³⁸ Sarılı; a.g.e., s. 165.

2.3.2. Kurum Kazancının Tespiti

Kurumlar vergisi, KVK'nın 6. maddesine göre kurumların ilgili dönem safi kurum kazançları üzerinden hesaplanmaktadır. KVK'nın söz konusu maddesinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerine atıf yapıldığından, tam mükellef kurumların kazançlarının tespitinde de GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır¹³⁹. Ancak GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak KVK'da yer alan hükümleri de göz önüne alacaklardır¹⁴⁰. Bununla beraber kurumların, VUK hükümlerine göre her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler, birinci sınıf tüccar sayılmaktadır. Ancak birinci sınıf tüccarların kazancı, bilanço esasına göre tespit edildiğinden kurumlar vergisi mükelleflerinin kazançlarının da bilanço esasına göre tespit edildiği unutulmamalıdır. Diğer taraftan ticaret şirketleri dışında kalan diğer kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kurumlar, Maliye Bakanlığından izin alınması şartıyla işletme hesabı esasına göre kazançlarını tespit edebilirler.

Kurum kazançlarının vergiye tabi kurum kazançları ve vergiye tabi olmayan kurum kazançları şeklinde ikiye ayrılabilir. Vergiye tabi kurum kazançlarını yine kendi içinde bilanço esasına göre ve işletme hesabı esasına göre ayrıma tabi iken, vergiye tabi olmayan kurum kazançlarını muafiyetler ve istisnalar şeklinde ayrıma tabidir. GVK'nın 38. maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap sonunda ve başındaki değerler arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip ve sahiplerce;

- işletmeye ilave olunan farklar indirilir,
- işletmeden çekilen değerler bu farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesinde VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41. maddelerinde yazılı hükümlerine uyulur, hükmüne yer verilmiştir. Kurum kazancının tespitinde KVK hükümleri ve GVK'nın 38, 40 ve 41. maddelerinin dikkate alınması gerekir. KVK'nın 6. maddesine göre, kurumların GVK'nın 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından elde ettiği tüm kazançlar kurum kazancı adı altında birleştirilir ve kurum kazançları olarak kabul

¹³⁹ Sarılı; a.g.e., s. 325.

¹⁴⁰ Ekrem Sarısu; *Dönem Sonu Şüpheli Alacak Uygulaması ve Muhasebe Kayıtları*, Yaklaşım Dergisi, Ocak 1998, S. 61, s. 109.

edilir. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların safi kazançlarının belirlenmesinde ele alınacak hasılat ve giderlerin tespitinde GVK'nın hem ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri hem de 59. maddenin son fıkrası hükümlerinin ele alınması gerekir.

2.3.3. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilecek Giderler

Genel olarak kurum kazancının tespitinde baz alınacak kural, GVK'nın ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri ile VUK'un değerlendirme hükümlerinin kurum kazancının tespitinde uyulmasıdır. Başka bir ifade ile geçici vergiye esas kazançların belirlenmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerinin de göz önüne alınması gerekmektedir¹⁴¹. Konuya matuf ilgili giderler geçici vergiye tabi kurum kazancının tespitinde, kazançtan indirilirken ilgili dönem itibarıyla oluşan tutarlar dikkate alınacaktır. Kurumlar vergisi ve geçici vergi matrahları tespit edilirken KVK'nın 8. maddesine göre indirim konusu olan giderler aşağıda sayılmıştır.

- Menkul kıymet ihraç giderleri.
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri.
- Genel kurul toplantı giderleri, birleşme, fesih ve tasfiye giderleri.
- SPBK şirketlerde komandite ortağın kar payı.
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları.
- Sigorta reasürans şirketleri tarafından ayrılan teknik karşılıklar.

2.3.4. Kurum Kazancının Tespitinde İndirilemeyecek Giderler

Safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın gider kabul edilmeyen ödemeler başlıklı 41. maddesinde yazılı olan giderler, kurum kazancının tespiti sırasında da gider olarak kabul edilmez. Kanunen kabul edilmeyen giderlerin (KKEG) diğer kısmı da KVK'nın 11. maddesinde kabul edilmeyen indirimler başlığı altında yer almaktadır. Geçici vergi dönemlerinde itibarıyla kazancın tespiti, kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderler aşağıda sayılmıştır.

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler.
- Transfer fiyatlandırması yolu ile örtülü olarak dağıtılan kazançlar.
- Her ne şekilde ve isimde olursa olsun ayrılan yedek akçeler.
- Kurumlar vergisi ile ilgili her türlü para cezaları.

¹⁴¹ Süleyman Yükçü; *Geçici Vergiye Esas Alınacak Kazancın Tespiti*, Yaklaşım Dergisi, Ocak 1999, S. 157, ss. 33.

- Menkul kıymetlerin itibari değerinin altında satışından doğan zararlar ile ödenen komisyonlar.
- Deniz ve hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları.
- Kurumun kendisinin, ortaklarının ve çalışanların kusurlarından doğan tazminatlar.
- Basın yayın yoluyla işlenen fiiller dolayısıyla ödenen tazminat giderleri.
- Alkol ve tütün reklam ve ilan giderleri.
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen temettüleri.
- Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin indirilmemesi.

2.4. GEÇİCİ VERGİ KAPSAMINA GİRMEYEN KAZANÇLAR

Daha önceki konularda değinildiği üzere geçici vergi konusunu, ticari kazanç, serbest meslek kazancı ve kurum kazancı oluşturmaktadır. Bununla beraber bazı kazançlar geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Bu husus GVK'nın mükerrer 120. maddesinde;

- GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren kazançlar,
- Noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar şeklinde düzenlenmiştir.

2.4.1. GVK'nın 42. Madde Kapsamına Giren Kazançlar

Bilindiği üzere GVK mükerrer 120. maddesinde sayılan işlerden elde edilen kazançlar geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti GVK'nın 42. maddesinde düzenlenmiştir. Dolayısı ile 42. maddesi kapsamına giren kazançlarda geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Bir yıldan fazla süren inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazanç tespiti GVK'da farklı esaslara bağlanmıştır. Buradaki özellik kâr ve zararın belirlenme süresidir ki bu süre ise işin bitimidir. Dolayısı ile inşaat ve onarım işlerinde kar ve zarar tespiti işin bitimde hesaplanır. İşin devam ettiği yıllarda inşaat ve onarım işine yapılan gider ve elde edilen hâsılat bilançoda biriktirilerek gösterilir. İşin bitiminde ise kâr ve zarar hesaplanır ve tümü o yılın kar ve zararı sayılır. Bir başka ifade ile, geçici kabulün idarece onaylandığı tarihten sonra mükelleflerce tahsil edilecek istihkakların yıllara sari inşaat geliri ile ilgili hesaplara intikali söz konusu

olmayıp, cari yıl hasılat hesaplarına intikali gerekmektedir¹⁴².

Bir işin GVK'nın 42. maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için o işin;

- İnşaat ve onarım işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin başkalarının hesabına ve taahhüdüne bağlı olması,
- İnşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekir.

Burada işin bir yıldan uzun süre devam etmesi değil bir yıldan yıla sirayet etmesi gerekir. Örneğin 09.12.2009 tarihinde başlayan ve 15.06.2010 tarihinde biten bir inşaat onarım işi yıllara sarıdır. Bu işlerden doğan kazancın tespitinde işin bitim zamanı da önemlidir. Bir kısım inşaat ve onarım işleri kesin ve geçici kabul yöntemine tabidir. Bu tür işlerde geçici kabul yapıldığı yıl iş bitmiş sayılır ve kazanç tespiti yapılır. Geçici ve kesin kabule tabi olmayan işlerde işin bitimi işin fiilen bittiği yıldır.

2.4.1.1. Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Dışında Tutulması

Bilindiği üzere yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde kazanca işin bittiği yılda tespit edilir. Diğer taraftan bu tür işlerin uzun yıllar devam ettiği düşünüldüğünde kazanç tespiti gecikmekte ve hesaplanan vergini ekonomiye katkısı azalmaktadır. Bu durum vergide genellilik ve eşitlik prensiplerine ters düşmektedir. Bütün bu gelişmeler taahhüt işlerinde bir ön vergileme yapılmasını gündeme getirmektedir. Diğer taraftan bu vergileme arzusu diğer kazançlarla karşılaştırıldığında gerekliliği görülmektedir. İşte bu nedenle taahhüt işleri hâsılatı üzerinden GVK'nın 94. maddesi gereği ilgili dönemler itibariyle gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Bu dönemlerde yapılan tevkifatlar kazancın tespit edildiği yılın gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Diğer bir ifadeyle söz konusu stopaj, yıllara sari inşaat ve onarım işleri kazançlarına ilişkin bir ön vergilemedir¹⁴³.

Diğer taraftan ilgili kanun maddesine göre yapılan stopaj bir peşin vergileme işlemi olduğundan geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Ancak dönem içinde geçici kabulü yapılan işlerden elde edilen kar veya zararın geçici vergi matrahı ile ilişkilendirilmesi gerekir. Bu durumdaki işlerin vergisi tevkifat yoluyla daha önce alındığından, bunların dönem sonunda dönem kazancı içinde değerlendirilmesi

¹⁴² Erdal Sönmez; *Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici Kabulün İdarece Onaylandığı Tarihten Sonra Alınan İstihkakların Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Geçici Vergi Karşısındaki Durumu*, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2006, S. 160, s. 26.

¹⁴³ Akyol; a.g.e., s. 78.

gerekir¹⁴⁴. Bu durum 4369 sayılı kanunla getirilen geçici vergi sisteminde de korunmuştur. Fakat 4369 sayılı kanunla gerilen geçici vergi hesaplaması cari dönem kazancı üzerinden yapıldığından bir önceki vergileme türünden (götürü usul), gerçek usul vergilemeye geçilmiş olmaktadır.

2.4.1.2. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri Yanında Diğer İşlerden Elde Edilen Kazanç Bulunması

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın GVK'nın mükerrer 120. maddesi gereği geçici vergi dışında tutulmuştur. Ancak bu işler yanında ticari veya mesleki faaliyette bulunanların kazançları geçici vergiye tabi tutulacaktır. Kurumlar vergisi mükelleflerince, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden kazanç elde edilmesi geçici vergi kapsamı dışında tutulmuş olup, bu işlerin yanında başka kazanç ve irat elde edilmesi ise geçici vergi kapsamında değerlendirilecektir. Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak ilgili yıl beyannamesinde gösterilir¹⁴⁵. Bu konuda 38 Seri No.lu KVK Genel tebliğince, yıllara sari inşaat ve onarım işi yapanların mevduat faizi ile makine satış geliri gibi kazançlarının bulunması durumunda, geçici vergi ödemeleri gerektiği açıklanmıştır.

2.4.1.3. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Yıl İçinde Başlayıp Bitmesi Durumunda Geçici Vergi Uygulaması

Yıllara sari inşaat taahhüt işlerinin bir kısmı ise yıl içinde başlayıp bitmekle birlikte, birden fazla geçici vergi dönemini kapsamaktadırlar. Örneğin Şubat 2010 döneminde başlanılan bir inşaat işinin geçici kabulü Ağustos 2010 tarihinde yapılmaktadır. Burada inşaat işine Ocak-Mart geçici vergi döneminde başlanmış olup, Nisan- Haziran döneminde devam edilmiş ve Temmuz-Ağustos döneminde ise bitirilmiştir. Uygulamada çok karşılaşılan bu gibi durumlarda her dönem itibari ile ilgili iş kazancının ayrı olarak mı beyan edileceği ya da işin bitirildiği dönemde kazancın kesin olarak saptanarak mı beyan edilmesi gerektiği konusunda tereddütler bulunmaktadır.

Geçici vergi uygulamasına yönelik olarak düzenlemeleri içeren 217 seri no.lu

¹⁴⁴ Sakıp Şeker; a.g.m., s. 90.

¹⁴⁵ Erdal Sönmez; a.g.m., s. 26.

GVK Tebliği'nde konuya ilişkin bir açıklama bulunmamaktadır. Ancak konunun genel hükümler çerçevesinde değerlendirilerek çözüme kavuşturulması gerekmektedir. İnşaat ve onarım işi hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri açısından değerlendirilirken GVK'nın ticari kazançların tespitine ilişkin esasları dikkate alınması gerekir. Dolayısıyla inşaat ve onarım işlerinde kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlıdır. Gelirin elde edilmiş sayılması için geliri doğuran olayın eksiksiz olarak tamamlanmış olması gerekir. Başka bir ifade ile bir inşaat veya onarım işinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları açısından önemli olan işin ne zaman tamamlandığı ve alacağın kati olarak doğduğu tarihtir¹⁴⁶. Ancak aylara sari inşaat işlerinde, işin bitirilmediği gerekçesiyle kazancın tespitinin işin bitirildiği tarihe ertelenmesi mümkün değildir¹⁴⁷.

Bir inşaat ve onarım işinde gelirin tahakkuku, işin tamamı ile bitirilmesine bağlı olup, gelirin beyan edileceği geçici vergi dönemi de gelirin tahakkuk ettiği dönem olması gerekmektedir. Bir inşaat işi devam ederken o işe ilişkin tahsilat yapılması, faturanın düzenlenmesi işin tamamlanması anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla işin başladığı ve devam ettiği geçici vergi dönemleri boyunca hakkeşler yapılması ve bu hakkeşlere bağlı olarak fatura düzenlenerek katma değer vergisi hesaplanması ve tahsilat yapılmış olması o dönemlerde işin bittiği anlamına gelmeyeceği için, geçici vergi beyannamesine dahil edilmesinin de gerekmediğini düşünüyoruz¹⁴⁸. Bu konu BK ile GVK'nın 44. maddesinin birinci fıkrası hükmü öncelikle dikkate alınmalıdır. Bu hüküm çerçevesine göre inşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih esas alınır. Diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih iş bitim tarihi olarak kabul edilir. Ancak konuyu özel hukuk hükümleri çerçevesinde değerlendirdiğimizde ise inşaat ve onarım işlerine ilişkin sözleşmelerin, istisna veya eser sözleşmeleri niteliğinde olduğunu görüyoruz. Bilindiği gibi bu tür sözleşmelere bağlı işlerde bir işin kısmen yapılması, işin tamamlandığı anlamına gelmediği gibi alacağı da doğurmaz. Örneğin anahtar teslimi bir bina inşaatında, kaba inşaat safhasının bitirilmesi işin bitirildiği

¹⁴⁶ Ali Yerli; *Yıl İçinde Başlayıp Biten İnşaat Taahhüt İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması*, Yaklaşım Dergisi Haziran 2002 S 316, s. 7.

¹⁴⁷ Sakıp Şeker; *İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellik Arz Eden Geçici Vergi Uygulamaları*, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 1999 S. 77, s. 133.

¹⁴⁸ Ali Yerli; a.g.m., s. 7.

anlamına gelmez. Birden fazla geçici vergi dönemine intikal eden ancak yıl içinde başlayıp biten inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın, işin bitirildiği geçici vergi döneminde kesin olarak hesaplanarak beyan edilmesi gerekir.

2.4.2. Noterlik Görevini İfa İle Mükellef Olanların Elde Ettikleri Kazançlar

Noterlik görevini ifa ile mükellef olanların elde ettikleri kazançların tespitine gelince, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığı tarafından geçici olarak noter yardımcısı sıfatıyla görevlendirilenler, bu kazançları nedeniyle geçici vergi ödemezler. Fakat bu işle mükellef olan kişiler, noter yardımcılığı nedeniyle elde ettikleri kazançların dışında kalan ticari ve mesleki kazançları üzerinden geçici vergi ödemek zorundadırlar.

3. GEÇİCİ VERGİDE VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ

4369 sayılı kanunla 193 sayılı GVK'nın mükerrer 120. maddesinde yapılan değişiklik geçici üçer aylık dönemler halinde yılda dört beyanname ile beyan edilip, yine beyan sürelerine göre ödenmesi esası getirilmiştir. Geçici vergi 1999 yılından itibaren üçer aylık dört ayrı dönem itibarıyla ödenmiştir. Ancak 4444 sayılı kanunla GVK'nın mükerrer 120. maddesinde "193 sayılı Kanunun mükerrer 120. maddesinde yer alan 'üçer aylık' ibareleri 'altışar aylık', 'üç aylık' ibaresi ise 'altı aylık', olarak değiştirilmiş ve maddenin birinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir¹⁴⁹. 4444 sayılı kanunla üçer aylık olarak beyan edilip ödenmekte olan geçici vergi altışar aylık olarak değiştirilmiştir. Fakat 'Bakanlar Kurulu geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, geçici verginin beyan ve ödeme sürelerini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir' ibaresi eklenmiştir. 4444 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ise 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Ayrıca 227 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde¹⁵⁰ 4444 sayılı Kanun ile geçici vergide yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar yapılmış ve bu tebliğde belirtilmeyen hususlar hakkında 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaların geçerli olacağı belirtilmiştir.

¹⁴⁹ 4444 Sayılı Kanunun 2.maddesi.

¹⁵⁰ 25.09.1999 Tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Geçici vergi dönemlerine ilişkin Bakanlar Kurulu 25.04.2000 tarih ve 24030 sayılı resmi gazetede yayımlanan ve 2000/239 sayılı kararname¹⁵¹ eki kararı ile 31.12.2000 tarihine kadar uygulanmak üzere 01.07.2000 tarihinde yürürlüğe girecek kararname metninde geçici vergi dönemlerinin üçer ay, beyan ve ödeme sürelerini ise üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 15. günü akşamı olacağı belirtilmektedir. Burada görüldüğü üzere 2000 yılına has olmak üzere altı aylık bir üçer aylık iki geçici vergi dönemi oluşmuş bulunmaktadır. Bütün bu değişikliklerden sonra Bakanlar Kurulu 2000/1514 sayılı kararname eki kararı ile geçici vergi dönemlerini yeniden belirlemiştir. Bu kararname ile geçici vergi dönemleri 01.01.2001 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere üçer ay şeklinde olmuştur. Geçici vergi beyan ve ödeme süreleri ise üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamı olarak belirlenmiştir. Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için 3 aylık dönemler halinde 4 ayrı geçici vergi dönemi belirlenmiştir. Geçici vergi dönemleri şu şekildedir.

- Birinci dönem Ocak- Şubat-Mart aylarını,
- İkinci dönem Nisan-Mayıs-Haziran aylarını,
- Üçüncü dönem Temmuz-Ağustos-Eylül aylarını,
- Dördüncü dönem ise Ekim-Kasım-Aralık,

aylarını kapsamaktadır. Burada en önemli husus özel hesap dönemlerinde söz konusu olmaktadır. Özel hesap dönemine tâbi olan mükellefler için geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üç aylık dönemler olacaktır¹⁵². Geçici vergi dönemleri aşağıda daha ayrıntılı olarak incelenecektir.

3.1. NORMAL HESAP DÖNEMİ

Yukarıda belirtildiği üzere, GVK'nın mükerrer 120. maddesinde yer alan geçici vergi dönemleri 01.01.2001 tarihi itibarıyla üçer aylık dönemler belirlenmiştir. Buna göre bir takvim yılında dört geçici vergi döneminden söz edilebilir. Söz konusu geçici vergi dönemleri ve beyanname verme süreleri aşağıdaki gibi olmaktadır.

- Birinci dönem; takvim yılında Ocak- Şubat -Mart aylarını kapsayacak şekilde olup, bu döneme ilişkin geçici vergi Mayıs ayının 14. günü akşamına kadar beyan edilerek ve aynı ayın 17. günü mesai saati bitimine kadar ödenecektir.

¹⁵¹ 31.03.2000 tarihinde yayımlanmıştır.

¹⁵² Sarılı; a.g.e., s. 295.

- İkinci dönem; takvim yılının Nisan-Mayıs- Haziran aylarını kapsayacak şekilde olup, ilgili döneme ilişkin geçici vergi Ağustos ayının 14. günü akşamına kadar beyan edilerek aynı ayın 17. günü mesai saati bitimine kadar ödenecektir.
- Üçüncü dönem; takvim yılının Temmuz-Ağustos-Eylül aylarını kapsayacak şekilde olup, bu dönemin geçici vergi beyannamesi Kasım ayının 14. günü akşamına kadar beyan edilerek aynı ayın 17. günü mesai saati bitimine kadar ödenecektir.
- Dördüncü dönem; takvim yılının son dönemini oluşturan Ekim-Kasım Aralık aylarını kapsayacak şekilde olup, ilgili döneme ilişkin geçici vergi izleyen yılın Şubat ayının 14. günü akşamına kadar beyan edilerek aynı ayın 17. günü mesai saati bitimine kadar ödenecektir.

Geçici vergi dönemleri üçer aylık olmakla birlikte, beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3 aylık (birinci dönem), 6 aylık (ikinci dönem), 9 aylık (üçüncü dönem) ve 12 aylık (dördüncü dönem) mali tablolar, dönemin geliri olarak esas alınacaktır¹⁵³. Örneğin ikinci döneme ait geçici vergi, Ocak-Eylül dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 9 aylık mali tablolara göre bulunacak kazanç üzerinden hesaplanan vergiden, ikinci dönemde ödenmesi gereken geçici verginin indirilmesi suretiyle bulunacaktır.

3.2. ÖZEL HESAP DÖNEMİ

Mükelleflerin faaliyetlerinin normal hesap dönemine uymaması nedeniyle Maliye Bakanlığına müracaat ederek hesap dönemlerini değiştirebilirler. İşte faaliyetleri nedeniyle kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler halinde yine dört dönem olacaktır. Geçici vergi beyannamelerinde ilgili dönem sonundan itibaren takip eden ikinci ayın 14. gününe kadar beyan edilip yine 17. günü içerisinde ödenecektir. Örneğin normal hesap dönemine tabi olan mükellefin müracaatı üzerine kendisine özel hesap dönemi belirlenebilir. Kendisine 1 Temmuz, 30 Haziran olarak özel hesap dönemi belirlenmiş olan mükellef ilk geçici vergi dönemi Temmuz-Ağustos-Eylül tarihleri olacak ve ilk döneme ait geçici vergi beyannamesini Kasım ayının 14. gününde verecek ve ödemesini aynı ayın 17. gününde yapacaktır.

¹⁵³ Akyol; a.g.e., s. 84.

3.3. İŞE BAŞLAMA VE BIRAKMA DURUMLARINDA HESAP DÖNEMİ (KİST HESAP DÖNEMİ)

Bilindiği üzere mükellefler işe başladıkları tarihten itibaren vergi ödevlerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Bu bağlamda yeni işe başlayan mükellefler, faaliyete başladıkları tarihten itibaren ilk üç aylık geçici vergi dönemine denk gelen kazançları üzerinden geçici vergi ödemeye başlayacaklardır. O halde yeni işe başlama ile ilgili faaliyetin başladığı tarihten itibaren vergilendirme içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre üç aydan kısa da olsa müstakil bir vergilendirme dönemi sayılacaktır. Örneğin 15 Ağustosta işe başlayan bir mükellefin birinci geçici vergi dönemi 15 Ağustos ile 30 Eylül tarihlerini kapsayan süre olacaktır.

İşe başlamada mükellefler vergi mükellefi oldukları gibi işi bırakmada da mükellefiyetleri sona ermektedir¹⁵⁴. Ancak işi bırakmada, faaliyetin sona erdiği tarihe kadar olan süre ayrı bir vergilendirme dönemi sayılmaktadır. GVK'nın mükerrer 120. maddesi gereği bir işin bırakılması faaliyetin sona ermesi durumlarında işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemler için geçici vergi ödenmeyecektir. Başka bir deyişle işe yeni başlamada işe başlama tarihinin içinde bulunduğu üç aylık dönemin sonuna kadar olan süre, işi bırakmada ise işin bırakıldığı tarihe kadar olan süre ayrı bir geçici vergi dönemi sayılır¹⁵⁵. Örneğin bir vergi mükellefi 10 Mayıs itibariyle faaliyetine son verdiğini ilgili vergi dairesine bildirmiş olmakla işi bırakmış olmaktadır. Konu ile ilgili 10 Mayıs tarihi itibariyle faaliyeti sona ermiş vergi mükellefi 1 Nisan-10 Mayıs vergi dönemindeki faaliyetleri kazancı üzerinden hesaplayacağı geçici vergiyi 17 Ağustos akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine ödeyecektir. İş bırakma, vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi olarak tanımlanmış ve işlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre durdurulmasının işi bırakma sayılmayacağı belirtilmiştir¹⁵⁶. VUK'un 161. maddesinden de anlaşılacağı üzere faaliyetlerin geçici bir süre durdurulması veya tatil edilmesi geçici vergi mükellefiyet ödevlerini ortadan kaldırmayacaktır. Geçici vergi mükellefiyetinin sona ermesi için faaliyete son verilmiş olması gerekmektedir.

¹⁵⁴ Mükellefiyet süreci Ek Tablo 1'de gösterilmiştir.

¹⁵⁵ 217 Seri No'lu GVK Genel Tebliği.

¹⁵⁶ Akyol; a.g.e., s. 60-61.

3.4. DİĞER ÖZEL DURUMLARDA HESAP DÖNEMİ

3.4.1 Geçici Vergi Döneminin Değişmesi

İşletmeler faaliyetlerini sürdürmekte iken hesap dönemi içerisinde Maliye Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle istemeleri ve talep etmeleri halinde hesap dönemi değişikliği yapabilirler. Dönem içerisinde hesap döneminin değişmesi halinde de bu süre üç aydan daha kısa olsa bile, yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre geçici vergi uygulamasında ayrı bir vergilendirme dönemi sayılır. Örneğin faaliyete başladığı tarihten itibaren vergilendirme hesap dönemi takvim yılı olan bir mükellef faaliyet dönemi içerisinde, hesap döneminin 1 Eylül – 31 Ağustos özel hesap dönemi olarak tayin edildiği var sayılır ise mükellefin özel hesap döneminin başladığı tarih olan 1 Eylül tarihine kadar olan bu süre normal hesap dönemi (kıst dönem) ve 1 Eylül den sonraki 1 Eylül-31 Aralık tarihine geçen süreye ait özel hesap dönemi olmak üzere iki ayrı vergilendirme dönemi olacaktır. Mükellefin özel hesap dönemi başladıktan sonra 1 Eylül ile 31 Aralık dönemi birinci geçici vergi dönemi olacaktır. Ancak normal hesap dönemine ait son dönemin geçici vergisi de ilgili beyan ve ödeme süresinde beyan edilip ödenecektir.

3.4.2 Tasfiye Durumunda Geçici Vergi Dönemi

Bir tüzel kişiliğin sona ermesi halinde, malvarlığının akıbetini düzenleyen işlem ya da işlemlerin tümüne tasfiye denilmektedir. TTK'nın 552. maddesinin Tasfiye başlıklı kanun metninde 'Anonim şirketin, tasfiye memurlarının tayin ve azilleri, tasfiyenin yürütülmesi, ticaret sicilindeki kaydın silinmesi ve ticari defterlerin saklanması hakkındaki hükümleri, limited şirketlerde de uygulanır'¹⁵⁷, hükmüne yer verilmiştir. İşletmelerde işe başlama ve iş bırakma gibi olayların yanı sıra tasfiyeye girme de normal bir sonuçtur. Tasfiye halindeki işletmelerde tasfiyeye girilen tarihe kadar geçen süre ayrı bir vergilendirme dönemi sayılmaktadır¹⁵⁸. Burada işletmelerin tasfiyeye girdiği tarihe kadar geçici vergi mükellefiyetleri devam etmekte, bu tarihten sonra geçici vergi yönünden mükellefiyet sona ermektedir. Mükellefiyet açısından tasfiyenin başlaması tasfiyeye yetkili organ tarafından alınan tasfiye kararının ilgili mercie tescili veya iflasın açılmasıdır. Örneğin 10.05.2010

¹⁵⁷ Talha Apak; Tasfiye Halinde ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi, Aralık 2004, http://www.alomaliye.com/talha_apak_tasfiye.htm, 27.12.09.

¹⁵⁸ 217 Seri No'lu GVK Genel Tebliği.

tarihinde tasfiyeye giren bir kurum için Ocak ile 31 Mart arası birinci geçici vergi dönemi, 1 Nisan -10 Mayıs 2002 dönemi ikinci ve son geçici vergi dönemi olacaktır.

Mükellefler (Kurumlar) işletmelerin yetkili organlarınca veya mahkeme kararı gereği tasfiyeye girerler. Kurumun yetkili organınca tasfiyeye girilmesine karar verilmesi durumunda tasfiye işleminin ticaret siciline tescil edilmesi gerekir. Burada dikkat edilmesi gereken husus tasfiyeye giren kurumlar, ticaret sicili memurluğundan alacakları tasfiyeye girildiğinin tescil edildiğini gösteren bir belgeyi, mahkeme kararı ile tasfiyeye girilmiş ise ilgili mahkemeden alacakları tasfiyeye girildiğini gösterir bir kararı, tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz etmekle tasfiye girmiş olacaklardır. Kurumlar (mükellefler), tasfiyeye girdikleri tarihe kadar elde ettikleri kazançları üzerinden vergi dönemine ilişkin geçici vergi ödeyecekler, fakat bu dönemden sonra faaliyet söz konusu olmadığı için geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

Kurumlar tasfiyeye girildiğinin tescil edilmesinden sonra tasfiye işlemleri başlamış olmaktadır. Bu sürecin başlamasıyla kurumlar geçici vergi döneminde geçici vergi ödemeyeceklerdir. Ancak tasfiye giren kurumlar tasfiye ile ilgili faaliyetler dışında ticari faaliyette bulunulur veya tasfiyeden vazgeçerler dahi, faaliyette bulunulan tarihten başlamak üzere geçici vergi mükellefiyetleri tekrar başlayacaktır. Tasfiye halindeki kurumlar geçici vergi beyannamesi verilmeden¹⁵⁹ ilgili dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verilmez. Konuyu bir örnekle açıklayacak olursak, devir ve birleşme hallerinde, birleşme ve devir tarihi itibarıyla hukuki varlığı sona eren kurumun, birleşme kârı veya devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için 15 gün içinde beyanname verilmesi gerektiğinden, hukuki varlığı sona eren kurumlar, birleşme veya devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için, geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

Geçici vergi dönemlerinde üç aydan daha az olan vergilendirme süreleri, 217 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinde, işi bırakma, vergilendirme döneminin değişmesi, tasfiye gibi durumlar olarak ele alınmıştır. Bu dönemler geçici vergi döneminin başından işin bırakıldığı, vergi döneminin değiştiği veya tasfiye tarihine kadar geçen süre üç aydan daha kısa olsa bile ayrı bir vergilendirme dönemi sayılmaktadır. Bu

¹⁵⁹ Verilme süresinden önce.

nedenle bu gibi hallerde geçici vergi dönemlerinin üç aylık olmasının belirleyici bir özellik olmaktan çıkacaktır. Bu durum yeni işe başlayan mükellefler için de söz konusu olmaktadır. İşe yeni başlayan mükelleflerin birinci geçici vergilendirme dönemi, işe başlanılan tarihle, içinde bulunulan vergilendirme döneminin sonuna kadar olan süreyi kapsayacaktır. Örneğin vergilendirme dönemi takvim yılı olan bir mükellefin 23.11.2010 tarihinde işe başladığını varsayılırsa, burada mükellefin geçici vergi dönemi 23 Kasım 2010 ve 31 Aralık 2010 arası olacaktır.

4. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMA SÜRECİ

Basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin vergisine mahsup edilmek üzere, uygulanacak tüm indirim ve istisnalar ile VUK'un değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre, belirlenen ilgili hesap döneminin kazançları¹⁶⁰ üzerinden 103. maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Başka bir deyişle geçici vergiye tâbi olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergiye esas kazançlarını GVK'da yer alan ticari kazanç ve serbest meslek kazançlarının tespitine ilişkin esaslara göre belirleyeceklerdir¹⁶¹. Ayrıca aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi 42. maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç olmak üzere hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Geçici vergiye tabi kazançların tespitinde yabancı paralar ile yabancı para cinsinden olan alacak ve borçlar T.C. Merkez Bankasınca Resmi Gazete'de geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yayımlanan döviz alış kurları esas alınarak değerlendirilir. Mükellefler, geçici vergiye tabi kazançların tespitinde, isterlerse vadesi gelmemiş senede bağlı borç ve alacaklarını değerlendirme gününün kıymetine getirebileceklerdir. Herhangi bir geçici vergi döneminde matrah tespiti sırasında reeskont yapılması halinde izleyen dönemlerde veya hesap dönemi sonu itibariyle reeskont yapılması zorunlu değildir. Geçici vergi uygulamasında da, alacak senetlerini reeskonta tabi tutanlar borç senetleri için de aynı uygulamayı yapmak

¹⁶⁰ GVK 42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç olmak üzere.

¹⁶¹ Sarılı; a.g.e., s. 449.

zorundadırlar. Şüpheli hale gelen alacaklar için değerleme günü itibariyle karşılık ayırma şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak, şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayırabilir. Şüpheli duruma gelen alacağın içinde bulunduğu hesap dönemini aşmamak üzere, geçici vergi dönemlerinden herhangi birinde karşılık ayırmak mümkün olabilecektir¹⁶². Yeniden değerlendirme işlemi, Bakanlıkça üç aylık dönemler itibariyle açıklanacak yeniden değerlendirme oranı kullanılmak suretiyle yapılır. Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Geçici vergi döneminin son gününde aktifte bulunan kıymetler için yıllık amortisman hesaplanacak ve bu tutarın ilgili geçici vergi dönemine ait kısmı vergi matrahından indirilebilecektir. Amortisman uygulamasında yıllık olarak seçilen usul geçici vergi dönemlerinde de geçerli olup, değiştirilmeyecektir. Binek otomobillerin amortisman tabi tutulmasına ilişkin hüküm geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır. Yani mükellefler yıl içinde iktisap ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısmı dikkate alacaklardır¹⁶³. Matrah hesaplaması sırasında dönem sonu mal stokları kayıtlar üzerinden tespit edilebilecektir. İster kaydi, ister fiili envanter sonucu tespit edilmiş olsun dönem sonu mal mevcutlarının değeri VUK'da yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilecektir. Geçici vergiye tabi kazanç tespitinde mükellefler, yaralanılacak tüm istisna ve indirimleri gerçekleşme durumlarını dikkate alınarak indirim konusu yapabilirler. Örneğin mükelleflerce geçmiş yıl zararları hesaplanan geçici vergiden indirim konusu yapılabilir. Geçici vergi dönemleri itibariyle önceki dönemlerden indirilemeyen zararların tamamının indirilinceye kadar izleyen geçici vergi dönemlerinde dikkate alınması gerekir¹⁶⁴.

Yeni işe başlayan mükelleflerde geçici vergi, faaliyete başladıkları tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren geçici vergi ödemeye

¹⁶² Şükrü Kızılot; *Dönem Sonunda Alacak ve Borç Senetlerine İlişkin Reeskont Uygulaması*, Yaklaşım Dergisi, Şubat 1995, S. 26, s. 38.

¹⁶³ Tezcan Atay ve Hakan Atay; *Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar*, Yaklaşım Dergisi, 2003 Nisan S. 179, s. 177.

¹⁶⁴ Sarılı; a.g.e., s. 295.

başlayacaklardır. İşin bırakılması durumunda ise işin bırakıldığı tarih itibariyle ilgili dönemden sonraki dönemler için geçici vergi beyannamesine ilişkin herhangi bir işlem yapılmayacak ve dolayısıyla geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir. Bir diğer husus da ticaret siciline tescil edilerek tasfiyeye giren kurumlar tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekler ancak işi bırakma durumunda olduğu gibi bu dönemden sonra geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir. Birleşme ve devir hallerinde olduğu gibi, geçici vergi beyannamesinden önceki bir tarihte kurumlar vergisi beyannamesi veriliyorsa, dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemeyeceklerdir. Ancak, söz konusu mükellefler, senelere sari inşaat ve onarım veya geçici yetkili noter yardımcılığı işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları elde etmeleri durumunda bu kazançları üzerinden geçici vergi hesaplayıp ödeyeceklerdir.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıdaki gibidir:

- Birinci dönem; Ocak-Şubat-Mart,
- İkinci dönem; Nisan-Mayıs-Haziran,
- Üçüncü dönem; Temmuz-Ağustos-Eylül,
- Dördüncü dönem; Ekim-Kasım-Aralık.

Geçici vergi dönemleri üçer aylık olmakla birlikte, beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3 aylık, 6 aylık, 9 aylık ve 12 aylık mali tablolar esas alınacaktır. Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergi ödemek zorundadırlar. Adi ortaklıklar ve kollektif şirketler ile adi komandit şirketler ortaklık olarak gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadıklarından geçici vergi mükellefi de değildirler. Ancak, adi ortaklıklar ile kollektif şirketlerde ortakların, komandit şirketlerde komandite ortakların şirketten aldıkları kazançlar, şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girmektedir. Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi

bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar, bu faaliyetleri dolayısıyla geçici vergi ödeyeceklerdir.

5. GEÇİCİ VERGİNİN HESAPLANMASI

Öncelikle geçici verginin hesaplanması için, verilerin tanımlanması derlenmesi ve ilk kayıt işlemi gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Başka bir ifade ile GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre; ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanun'un ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK'un değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden 103. maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler¹⁶⁵. Bu süreç de veriler kayıt altına alınır, sınıflandırılır ve yorumlanacak biçimde özetlenir. Bu konuda diğer bir husus ise VUK'a değerlendirme hükümlerine göre iktisadi kıymetin türü ve maliyetine göre değerlendirilir.

5.1. GEÇİCİ VERGİYE ESAS KAZANCIN TESPİTİ

Geçici vergiye tâbi olan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, geçici vergiye esas kazançlarını GVK'da yer alan ticari kazanç ve serbest meslek kazançların tespitine ilişkin esaslarına göre belirleyeceklerdir¹⁶⁶. Burada dikkat edilmesi gereken geçici vergi uygulamasında dönemsellik esasıdır. Örneğin; geçici vergi matrahının belirlenmesinde peşin ödenen bir yıllık avukat ücreti sadece beyan edilen üç aylık geçici vergi dönemine isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınır.

Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla uygulanır. Yabancı paralar ve yabancı para cinsinden olan borç ve alacaklar Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankasınınca ilan edilen döviz alış kurları ile geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla değerlendirilir. Vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar değerlendirme günü kıymetine göre değerlendirilir. Bir dönem reeskont yapılması ikinci dönem de yapılmasını gerektirmez. Ancak alacak senetleri reeskont yapılmışsa borç senetleri de yapılmak zorundadır. Geçici vergi uygulamasında yıllık olarak seçilen

¹⁶⁵ Sönmez; a.g.m., s. 26.

¹⁶⁶ Sarılı; a.g.e., s. 295.

maliyet tespit yöntemi her geçici vergi döneminde aynı olması gerekir. Amortismanına tâbi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tâbi tutulabilirler. Ancak yıllık olarak hesaplanan amortisman tutarının sadece ilgili döneme isabet eden kısmı dikkate alınır.

Geçici vergiye tabi esas kazançların tespitinde mükellefler, yıllık kazanç vergisi beyannamesinden yararlanabildikleri tüm indirim ve istisnaları beyan şartı dahilinde indirim konusu yapabilirler. Ancak istisnadan yararlanma şartlarının kaybedilmesi durumunda, bu durumun ortaya çıktığı tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren istisna uygulanmaz. Geçici vergiye esas kazançların belirlenmesinde, mahsubu mümkün olan geçmiş yıl zararları da dikkate alınabilir¹⁶⁷. Örneğin, 2010 takvim yılındaki ticari faaliyeti zararlı sonuçlanan ikinci sınıf bir tüccarın bu zararı 2011 yılının ilk üç ayı için hesaplanan geçici vergiye esas kazancından indirdikten sonra kalan tutar üzerinden geçici vergi hesaplayacaktır. Ancak her geçici vergi döneminde önceki dönemlerde indirilemeyen zararların tamamı indirilinceye dikkate alınması gerekir. Mahsuptan sonra kalan tutar ı dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır¹⁶⁸. Geçici vergini hesaplanmasına tespit edilecek matraha uygulanacak oran, gelir vergisi mükellefleri için GVK'nın 103. maddesi gereği vergi tarifesinin ilk gelir dilimine isabet eden kısım için %15, kurumlar vergisi mükellefleri için ise KVK'nın 32. maddesi gereği % 20 olarak belirlenmiştir.

5.2. GEÇİCİ VERGİYE ESAS KAZANCIN BEYANI

GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre mükellefler, geçici vergi beyannamelerini üçer aylık hesap dönemlerini izleyen ikinci ayın 14. günü akşamı mesai saati bitimine kadar ikametgâhlarının bulunduğu yerin vergi dairesine vereceklerdir. Ayrıca geçici vergi beyannamesi vermek zorunda olan mükellefler;

- Bilanço esasında defter tutanlar gelir tablosunu,
- İşletme esasına göre defter tutanlar işletme hesabı özeti,
- Serbest meslek kazanç defteri tutanlar serbest meslek kazanç bildirimini geçici vergi beyannamelerine eklemeleri gerekmektedir.

¹⁶⁷ Sarılı; a.g.e., s. 295.

¹⁶⁸ Akyol; a.g.e., s. 462.

Diğer taraftan geçici vergi beyannamesi vermek zorunda olan mükellefler GVK'nın mükerrer 120'nci maddesine göre, üçer aylık geçici vergi dönemlerini izleyen ayın 14. günü akşamı mesai saati bitimine kadar beyan edilmesi gereken geçici vergiye tâbi kazançlar üzerinden hesaplanan geçici vergileri, aynı ayın 17. günü mesai saati sonuna kadar ödenmek zorundadırlar. Ancak hesaplanan geçici vergiden, eğer varsa önceki geçici vergi dönemlerinde o hesap dönemiyle ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tâbi kazançlarla ilgili olarak kesinti yoluyla ödenmiş vergiler varsa bunlar mahsup edilir. Bu mahsuptan sonra kalan tutar, ilgili geçici vergi dönemi için ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır. Geçici vergi uygulaması yıllık bazda birikimli esasta kümülatif olarak yapılmaktadır¹⁶⁹. Başka bir ifadeyle 2. vergi döneminin kazancı 1. geçici vergi döneminin kazancını, 3. vergi döneminin kazancı 1 ve 2. geçici vergi döneminin kazançlarını, 4. vergi döneminin kazancı ise 1. 2. ve 3. geçici vergi dönemlerinin kazançlarını da, içermektedir¹⁷⁰. Dolayısıyla sonra gelen dönem önceki geçici vergi dönemlerini de içermekte ve onları da kapsamaktadır.

6. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU VE EKSİK BEYAN EDİLMESİ

6.1. GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU

Geçici vergi dönemler halinde hesaplanarak beyan edilir ve ödenir. Herhangi bir vergi döneminde ödenen geçici vergi, sonraki vergi dönemlerinde indirim konusu yapılır. Başka bir deyişle geçici vergi yıllık gelir veya kurumlar vergisine mahsuben münhasıran ilgili olduğu dönemde elde edilen kazanç üzerinden alınan bir vergidir¹⁷¹. Dolayısıyla önceki vergi dönemlerinde ödenmiş geçici vergiler, hesaplanan geçici vergi tutarından mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi tutarı olmaktadır¹⁷². Cari dönem için hesaplanan geçici vergi tutarına da, tespit edilen toplam kazanç üzerinden hesaplanan kümülatif vergiden önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergiler mahsup edilerek ulaşılmaktadır. Bu uygulama geçici vergi dönem sonlarında bir vergi revizesi gibi gözükmektedir. Ancak önceki dönem hesaplanan geçici vergi tutarı hesaplanan geçici

¹⁶⁹ Sarılı; a.g.e., s. 450.

¹⁷⁰ Akyol; a.g.e., s.462.

¹⁷¹ Mustafa Sevgin; *Pişmanlıkla Verilen Geçici Vergi Beyannamelerinde Pişmanlık Zammının Hesaplanmasında Vadenin Ve Matrahın Belirlenmesi Sorunu*, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2006, S. 157, s. 58.

¹⁷² Sarılı; a.g.e., s. 297.

vergi tutarından yüksek olması durumunda, önceki dönemde ödenen geçici verginin iadesi gibi işlemler yapılmamaktadır. Dolayısıyla bu uygulama şekli her geçici vergi döneminde işletmelerin kâr ve zarar durumuna göre tepki vermesini önlemektedir. Başka bir ifadeyle işletmelerin geçici vergi dönemleri itibariyle kazançlarının artması durumunda geçici vergi hesaplanarak tepki vermektedir. Bu uygulama ilgili dönem kazanç ve zararına bağlı ve orantılı olarak vergi yükünü ortaya çıkarması ve cari dönem faaliyetlerinin sonuçlarından doğrudan etkilenmesi yönüyle eski sisteme üstünlük sağlamaktadır. Bu uygulamayla birlikte reel bir vergileme yapmak ve götürü vergini yükümlü üzerindeki olumsuz etkileri kaldırmakla amacıyla stopaj gelir vergisi ile geçici vergi beraber değerlendirilmeye başlanmıştır. Diğer bir ifadeyle 4369 Sayılı Kanun gerçek kazançlar üzerinden eşit bir ön vergileme sağlamak amacıyla, geçici vergiye tabi kazançlar üzerinden her ne adla olursa olsun kesilen gelir vergisi kesintilerinin bir mahsup çerçevesinde geçici vergi sayılması gerektiği ilkesine dayanmaktadır. Diğer taraftan kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler geçici verginin mahsubuna konu olabilmektedir. Kesinti yoluyla ödenen vergiler hesaplanan geçici vergi tutarından mahsup edilmekte ve kalan tutar ilgili dönemin ödenmesi gereken geçici vergi tutarını oluşturmaktadır. Ancak kesinti yoluyla ödenen vergiler ilgili dönemde hesaplanan geçici vergiden fazla ise bu fazlalık hesaplanan geçici vergiden mahsup edilerek kalan tutar sonraki dönemlerde mahsup edilmek üzere devredilir. Burada en önemli husus mahsuba konu olan vergi ödemelerinin geçici vergiye tâbi olan kazançlarla ilgili olmasıdır. Geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olmayan kesinti yoluyla ödenen vergiler geçici vergiden mahsup edilemez. Örneğin geçici vergi konusuna girmeyen¹⁷³ yıllara yayılan inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlarla ilgili kesinti yolu ile ödenen vergiler, geçici vergiye tâbi diğer kazançlar üzerinden hesaplanan geçici vergiden mahsup edilemez.

6.2. KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Stopaj yoluyla ödenen vergiler gerçek anlamda değerlendirildiğinde vergi mükellefinin gerçek geliri olmayıp kesinti yapmak zorunda olduğu muhatap vergi mükellefinin borcudur. Ancak stopaj gelir vergisi GVK'nın 94. maddesinde sayılan kişiler tarafından istihkak sahiplerinin kazanç vergilerine mahsuben alınan ve kesinti yapan mükellefçe hesaplanarak ödemek zorunda olan bir vergi türüdür. Bu bağlamda

¹⁷³ GVK 42 maddesine sayılan işler.

GVK kapsamında yapılan kesinler¹⁷⁴ ilgili kanunun 121. maddesi uyarınca yıllık beyanname üzerinde gösterilen kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Başka bir ifadeyle yıllık gelir beyannamesine dahil edilen gelir unsurları üzerinden GVK'nın 94.maddesi uyarınca kesilmiş olan vergiler yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir¹⁷⁵. Mahsup edilemeyen stopaj gelir vergileri anılan madde uyarınca bir yıl içinde mükellefin müracaatı üzerine red ve iade olunur. Burada mahsuba konu olan kesinti yoluyla ödenen stopaj gelir vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için belgelendirilmesi gerektiği unutulmamalıdır. Ancak iade konusu olan stopaj gelir vergisi olduğu kabul edilirse, iade işleminde teminat ve iade raporu istedilmektedir¹⁷⁶. GVK kapsamında kesilen stopaj vergilerinin yıllık kazanç vergilerinden mahsup edilmesi aslında işletmeler üzerindeki geçici vergi yükünün azaltılmasına yöneliktir. Diğer taraftan stopaj gelir vergisinin geçici vergiden mahsup edilmiş olması yıllık kazanç vergisinden mahsup edilmesini engellemez. Ancak geçici vergi döneminde mahsuba konu edilen stopaj vergilerinin hesaplanan gelir vergisinden fazla olması durumunda mahsup ve iadeye konu edilmeyecektir. Söz konusu fazla stopaj vergisinin iadesinin olmaması vergide eşitlik ilkesine ter düşmektedir.

Diğer taraftan geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanan geçici verginin, ilgili dönem yılı kazanç vergisinde mahsuba konu olabilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir. Yıllık kazanç vergilerinin tarh dönemlerine kadar henüz ödenmemiş olan geçi vergiler bu tarih itibariyle terkin edilir ve yıllık kazanç vergisinden hiçbir şekilde mahsup edilmez. Burada geçici vergini ödenmiş olmasının en önemli sonucu mahsup edilme işlemini sağlamasıdır¹⁷⁷. Terkin edilen geçici vergiler ilgili, normal vade tarihinden terkin tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanacaktır.

Yıl içinde geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanarak ödenen geçici vergiler mahsup döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle mahsup edilememesi durumunda mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Buna rağmen hala kalan tutar söz konusu olursa mükellefin talebi üzerine red ve iade olunur. Burada mükellefin tahakkuk etmiş her hangi bir vergi borcu bulunmaması durumunda iade

¹⁷⁴ Stopaj gelir vergisi.

¹⁷⁵ Sarılı; a.g.e., s. 271.

¹⁷⁶ İsmail Aslan; *Geçici Vergide Mahsup ve İade Sorunu*, Yaklaşım Dergisi, S. 112, s. 173.

¹⁷⁷ Akyol; a.g.e., s. 487.

süreci başlatılabilecek veya ileride tahakkuk edecek vergilerden mahsup edilmek amacıyla bekletilecektir. Ancak bu bekleme süresince mükellefin lehine herhangi bir gecikme faizi ve zammı hesaplanmayacaktır. İade işleminde ise mükellefin vergi dairesine iadeye konu olan geçici vergi için yazılı olarak talepte bulunması ve bu başvuru mahsup süresinden itibaren 1 yıl içerisinde yapmış olması gerekir. Burada kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsup ve iade konu olabilmesi için söz konusu vergilerin ödendiğine dair belgenin dilekçe ekinde ibrazı zorunludur. Mahsup ve iade işlemi anılan şekilde olmakla beraber, geçici vergini cari dönemde gerçek gelirinden hesaplanıyor olması iade işleminin ortaya çıkma ihtimalini düşürmektedir. Ayrıca nakden iade yapılması sırasında, mükellefin vadesi gelmiş vergi borcu varsa, nakden iade yapılmayacak mahsup edilmeyen vergi diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir¹⁷⁸. Diğer taraftan bu uygulama götürü vergi sisteminin taşıdığı ek vergile maliyeti taşımaz. Ayrıca GVK'nın 120. maddesi gereği iade işleminin mükellefin ihtiyarına bırakılması, mükellefe serbest hareket edebilme olanağı tanımıştır. Ancak söz konusu iade işleminin mahsup tarihinden itibaren 1 yıl içinde yapılacak olması, mahsup imkânını ortadan kaldırmamaktadır. Söz konusu bakiye 5 yıllık zaman aşım süresinin sonuna kadar mahsuba konu olabilmektedir. Son olarak mahsuben iade işlemi yıllık kazanç beyannamesinin verildiği tarihte istenen tüm belgelerin tamamlanması şartıyla yapılır. İkmalen veya re'sen tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, ilgili dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesine girdiği tarih esas alınarak yapılır. İstenen belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünden herhangi bir düzelme yapılmaz.

6.3. YABANCI ÜLKELERDE ÖDENMİŞ VERGİLERİN MAHSUBU

GVK'nın 121. maddesine göre mükelleflerin elde etmiş oldukları kazançlar üzerinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca kesilmiş olan vergiler mahsup ve iade işlemlerine ilişkin temel düzenlemeler içeren 169 seli No'lu GVK Genel Tebliği çerçevesinde yıllık kazanç vergisinden indirim konusu yapılmaktadır. Diğer taraftan tam mükellefiyete tabi olanların hem Türkiye'de hem de yabancı ülkelerde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar yıllık kazanç beyannamesiyle beyan edilerek vergilendirildiği de bilinmektedir. Bu durumda yabancı ülkelerde elde edilen kazançla ilişkin ödenen vergilerin indirim konusu yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde çifte

¹⁷⁸ Sarılı; a.g.e., s. 273.

vergilendirme söz konusudur. Bu konuda yasa koyucu GVK'nın 123. maddesinde, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı ülkelerde elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar üzerinden mahallinde ödemiş oldukları vergilerin, Türkiye'de tarh edilen kazanç vergisinin yabancı ülkede elde ettiği kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilebilme olanağı tanınmıştır. Söz konusu beyan sonunda indirim konusu olan miktar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olması durumunda aradaki fark dikkate alınmaz. Başka bir ifadeyle gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan oranı üzerinden hesaplanır¹⁷⁹.

GVK'nın 123. maddesine göre yabancı ülkelerde ödenen vergilerin Türkiye'de indirim konusu yapılabilmesi için;

- 1) Yabancı ülkede ödenen verginin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması,
- 2) Yabancı ülkelerde elde edilen gelirin Türkiye'de verilen yıllık kazanç vergisi beyannamesine dahil edilmesi
- 3) Yabancı ülkelerde verginin ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkelerin aynı mahiyetteki temsilcilikleri tarafından tasdik olunan belgeler dayandırılması.
- 4) Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratların hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecekleri yılın gelirine dahil edilmiş olması,
- 5) Yabancı ülkelerde yabancı parayla ödenen vergilerin kambiyo rayici uygulanarak Türk parasına çevrilmiş olması gerekmektedir.

Kontrol edilen yabancı kurumlara ilişkin hükümlerin uygulandığı yurt dışı iştirakin toplam vergi yükünün hesabında esas alınan vergiler, ödenmiş olmaları şartıyla, Türkiye'de vergilendirilecek kontrol edilen yabancı kurum karları üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilebilir¹⁸⁰. Ayrıca mükellefin yurtdışındaki iştiraki bulunduğu ülkede ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler KVK'nın 33. maddesi gereği kontrol edilerek yabancı kurumun Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Ancak 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği gereği kontrol edilen kurumun bulunduğu

¹⁷⁹ Sarılı; a.g.e., s. 274.

¹⁸⁰ GVK Mad. 123.

ülke dışındaki ülkelerde gelir ve kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

6.4. GEÇİCİ VERGİNİN EKSİK BEYAN EDİLMESİ

GVK’nın 120. maddesinde; ‘Yapılan inceleme sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10’u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re’sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir’ hükmüne yer verilmiştir. Bu konuda kastedilen ve tartışmalara konu olan asıl husus geçici verginin matrahının mı %10’u yoksa geçici verginin mi %10’u meselesidir. Tabi burada asıl olan geçici verginin matrahının %10’dur. Çünkü beyan (tarhiyata konu) edilen geçici vergi değil, geçici verginin matrahıdır¹⁸¹. Aksi durumda bu husus vergi hatası olur. Ayrıca geçici verginin eksik hesaplanması, vergi hatası sayılması nedeniyle vergilendirme hatalarına ilişkin hükümler çerçevesinde düzeltilmesi gerekir¹⁸². Dolayısıyla geçici verginin matrahında %10’aşan tutarda bir yanılma söz konusu ise eksik beyan edilen tutar için re’sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilmesi gerekir. Bu konuya 217 Seri No’lu GVK Genel Tebliğde yapılan açıklama ile açıklık getirilmiştir. Bu tebliğde, geçici vergi matrahının %10’u aşan tutarda eksik beyan edilmesi durumunda, %10’u aşan kısım üzerinden re’sen veya ikmalen tarhiyat yapılacaktır. Tarh edilen ek vergi için vergi ziya cezası ve gecikme faizi de uygulanacaktır. Diğer taraftan yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen %10’luk matrah farkı üzerinden herhangi bir tarhiyat yapılmayacağı için bu durum mükellefe, geçici vergi açısından %10’luk yanılma yani eksik beyanda bulunma imkânı verilmesi anlamına gelmektedir¹⁸³.

Beyan edilen %10’luk matrah farkı için kanun hükmünde nasıl bir hesaplama yapılacağına dair herhangi bir açıklama söz konusu değildir. Diğer bir ifadeyle, geçici verginin eksik beyan edilen kısmının hesaplanmasında uygulanacak olan %10 oranının daha önce beyan edilmiş geçici matrahına mı yoksa beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahına mı uygulanması gerektiği konusunda kanun hükmünde bir

¹⁸¹ Sarılı; a.g.e., s. 452.

¹⁸² Baş; a.g.m., s. 130.

¹⁸³ Baş; a.g.m., s. 130.

belirleme yapılmamıştır¹⁸⁴. Ancak Maliye Bakanlığınca yayımlanan tebliğle¹⁸⁵ bu konuya, %10'luk yanılma payının beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerektiği şeklindeki açıklık getirmiştir. Başka bir deyişle geçici vergide %10'luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir¹⁹. Bu hususta geçici verginin matrahının eksik beyan edilen kısmı tespit edilirken, beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahından daha önce beyan edilmiş geçici vergi matrahının çıkarılması gerekir. Bulunan sonuç beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahının %10'u ile kıyaslanır. Bu kıyaslama ile tespit edilen eksik kısım beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahının %10'unu aşarsa, aşan kısım üzerinden re'sen veya ikmalen tarhiyat yapılır, tarh edilen ek vergi için vergi ziya cezası ve gecikme faizi uygulanır. Şayet eksik beyan edilen tutar geçici vergi matrahının %10'u aşmıyorsa yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Ancak bu konuda idare ile yargı arasında görüş farklılığı bulunmaktadır. İdarenin önce özelge daha sonrada Sirküler şeklinde tüm kamuya duyurduğu %10'luk yanılma payına isabet eden tutar için herhangi bir yapılmayacağı şeklindedir¹⁸⁶. Danıştay Üçüncü Dairenin verdiği karara¹⁸⁷ göre geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10 oranında eksik beyan edildiğinin tespiti halinde re'sen veya ikmalen geçici vergi salınacağı, mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici verginin terkin edileceği ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edileceği hükme bağlanmıştır. Burada idarenin geçici vergi matrahında %10 oranında yanılma yapılabileceği görüşü, %10'a isabet eden kısmın da dahil olmak üzere tarhiyata söz konusu olacağı hükme bağlanmıştır. Son olarak geçici verginin vergilendirme süreci Tablo 3'de gösterilmiştir.

¹⁸⁴Gürol Ürel; *Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesinde Ceza Ve Gecikme Faizi Uygulaması*, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2006, S. 163, s. 155.

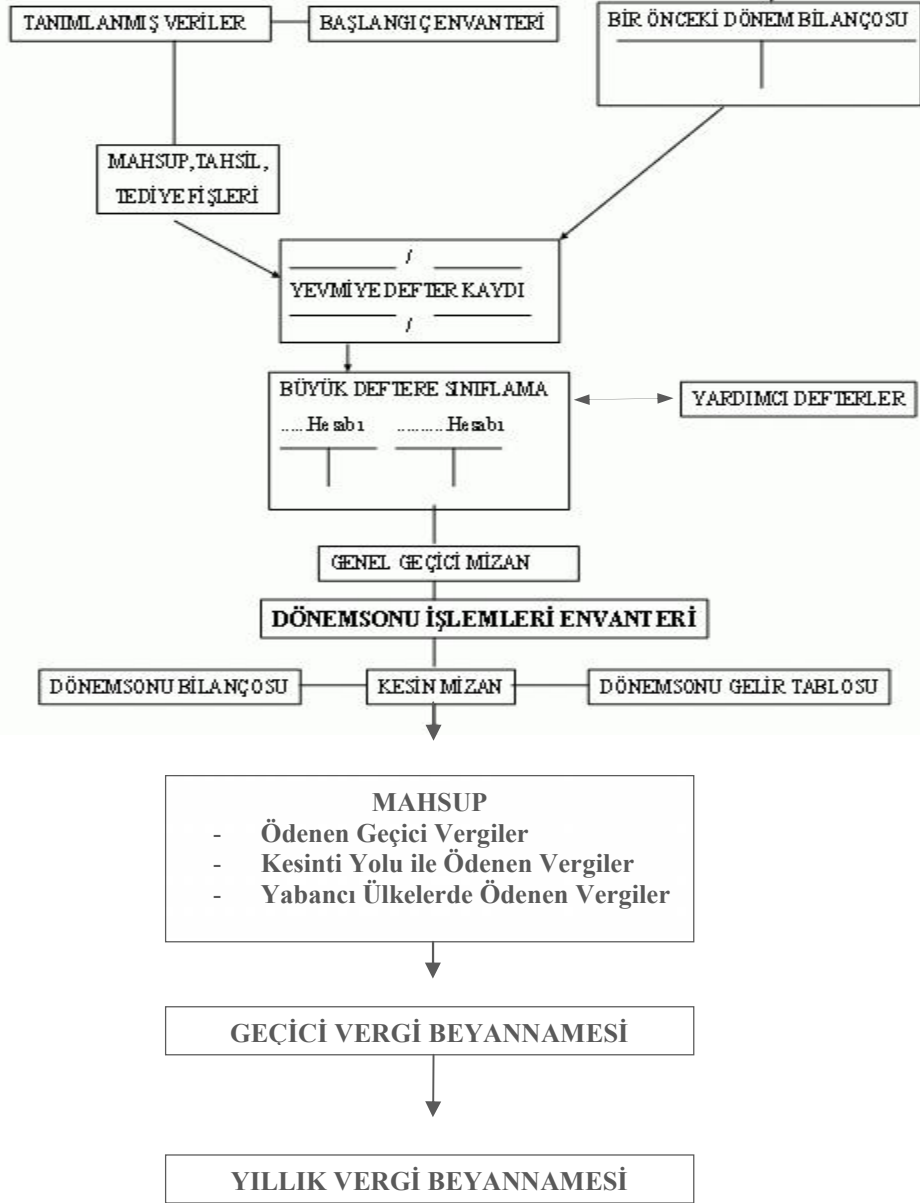
¹⁸⁵ 25 Seri No'lu GVK Sirküleri.

¹⁹ Tezcan Atay; *Geçici Vergide Sorunlar ve Çözüm Önerileri 2*, Maliye ve Sigorta Yorumları, 15 Temmuz 2000, S. 324, s. 23

¹⁸⁶ Tuncer Günaydın; *Geçici Vergi Uygulamasında %10'luk Yanılma Payına Dair İdare İle Yargı Arasındaki Görüş Farklılığı*, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2008, S. 188, s. 78.

¹⁸⁷ Danıştay Üçüncü Dairesi; 20.02.2008 Tarihli E.2007/1379, K.2008/461 Sayılı Kararı.

Tablo. 3 Geçici Vergide Vergilendirme Süreci



7. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA DÖNEMİÇİ VE DÖNEMSONU İŞLEMLERİ

Geçici vergi uygulamasında vergi dönemleri itibariyle yapılması gereken muhasebe işlemlerini, ilgili vergi dönemi içerisinde yapılması gereken işlemler ve ilgili dönemin sonunda yapılması gereken işlemler olarak incelenebilir.

7.1. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA DÖNEMİÇİ İŞLEMLERİ

Geçici vergi uygulamasında dönemiçi işlemler bilindiği üzere bir işletmenin normal, rutin ticari işlemleridir. Bu işlemler, işletmenin konusu ile ilgili her türlü satın alma, her türlü ödeme, tahakkuk ve taahhüt işlemleri gibi işlemlerdir. Bu süreç işlemleri şunlardır¹⁸⁸.

- İşletme giderlerine ilişkin işlemler,
- İmalat ve satın alma maliyet oluşumuna ilişkin işlemler,
- Nakit hareketleri alacak, borç, kredi finansmanı işlemleri,
- Ücret ve diğer ödemeler,
- Yatırım işlemleri,
- Menkul kıymet işlemleri,
- Taahhüt işleri ve buna yönelik harcamaları,
- Tahakkuk işlemleri,
- Her türlü satış işlemleri,
- Katma değer vergisi işlemleri,
- Vergi, fon, sosyal güvenlik kesintisi işlemleri,
- Satış maliyeti oluşumu,
- Sermaye artımı, kâr dağıtımı, fon tesisi işlemleri,
- Hırsızlık, çalınma, kaza vb. belgelenemeyen olaylara ilişkin işlemler.

7.2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA DÖNEMSONU İŞLEMLERİ

Geçici vergi uygulamasında dönem sonu işlem süreci, bir bakıma her geçici vergi döneminde yapılan işlemler topluluğudur. Dönem sonu işlemleri sadece envanter ve değerlemeden ibaret değildir¹⁸⁹. Bu süreç de değerlendirme işlemleri, mali

¹⁸⁸ Akyol; a.g.e., s. 93.

¹⁸⁹ Salih Özel; *Geçici Vergi Matrahının Saptanmasının Ayrıntıları*, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2000, S. 233, s. 3.

tabloların oluşturulması, gelir tablosunun hazırlanması gibi işlemlerden oluşmaktadır. Bu işlemler şunlardır;

- Değerleme işlemleri,
- Amortisman hesaplama işlemleri,
- Dönemsellik kavramı yapılan işlemler,
- Gelir gider hesaplarının dönem sonu işlemleri,
- Mali tabloların oluşturulması işlemleri,
- Dönem sonu yansıtma ve kapanış kaydı işlemleri
- Ticari kardan mali kara geçiş ve vergi hesaplama işlemleri.

7.2.1. Sonuç Hesaplarının İncelenmesi Süreci

İşletmeler amaçlarına ulaşmak, ana faaliyetlerini yürütebilmek yani kar elde edebilmek için çeşitli işlemler yaparlar. Bu işlemlerden bazıları, işletme sahiplerinin haklarında azalışlar, bazıları ise artışlar meydana getirir. İşte işletme sahiplerinin haklarını yani sermayelerini azaltan işlemlere gider, arttıran işlemlere de gelir denir. Bu işlemlerle aslında söz konusu edilen hak arttırıcı ya da hak azaltıcı işlemler, işletmenin faaliyetler sonucu doğal olarak meydana gelen değişimlerdir. Bu durum, işletme sahibinin faaliyet dönemi içinde, sermayesini arttırması ya da azaltması gibi anlaşılmalıdır. Gelir veya gider unsurlarından, dönem mali kazancının tespitinde dikkate alınmayacak olanlar mali kazancın tespitinde ayrıca izlenir¹⁹⁰. Bu unsurların sonuç hesaplarına intikal ettiği dönemde detay hesap bakiyeleri ticari kazanca ilave edilir veya indirilir.

Gelir ve gider hesapları aynı zamanda sonuç hesapları da olarak isimlendirilir. Sonuç hesapları, işletmenin faaliyetinin özü olan gelir tablosunun düzenlenmesinde gerekli bilgileri sağlarlar. Bu nedenle, mali tablolardan olan gelir tablosunun istenen bilgileri verecek şekilde düzenlenebilmesi için belirli özellikleri olan gelir ve gider hesaplarının iyi tanımlanması gerekir.

Geçici vergi matrahının saptanması için, dönem sonu işlemlerini yapmak gerekmektedir. Dönem sonu işlemlerinin envanter ve değerlemeden ibaret olmadığı açıktır. Hem aktif hem de pasif kalemlerin tamamı muhasebe içi ve muhasebe dışı olmak üzere elden geçirilmesi gerekebilir. Bu nedenle her kalem üzerinde ayrı ayrı

¹⁹⁰ Akyol; a.g.e., s. 521.

durmak geçici vergi matrahının saptanması için muhasebe içi ve muhasebe dışı işlemleri gözden geçirmede yarar görmekteyiz¹⁹¹.

İşletmenin faaliyet dönemine ilişkin Gelir Tablosu;

- Brüt Satışlar,
- Satış İndirimleri,
- Satışların Maliyeti,
- Faaliyet Giderleri,
- Diğer faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar,
- Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar,
- Finansman Giderleri,
- Olağandışı Gelir ve Kârlar,
- Olağandışı Gider ve Zararlardan oluşur.

Gelir ve gider hesapları bilançoda yer almazlar. Dönem sonunda bütün gelir ve giderler Gelir Tablosunda Dönem Kâr veya Zararına aktarılarak, gelir giderler arasındaki fark o dönemin kârı (Dönem Net Kârı) ya da zararı (Dönem Net Zararı) olarak bilançoda yer alır.

Gider hesaplarına değinmeden önce gideri genel olarak tanımlamada fayda vardır. Gider, bir işletmenin belirli bir dönemde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin toplam değeridir. Diğer bir deyişle gider, hâsılat sağlamak amacıyla yapılan, katlanılan tüm aktif tükenmelerdir denilebilir. Giderler, işletme büyüklüğüne, faaliyet türüne ve varlıklara sahip olma şekline göre çeşitlilik gösterir. Tekdüzen Muhasebe Sistemine (TDMS) göre; mal alım satımıyla ilgili olan giderleri kısaca Satılan Malın Maliyeti, Satış Giderleri, Satış İskontoları, İade Giderleri, Alış Giderleri gibi sıralanabilir. Ticari malların satın alma bedeli, nakliye ve sigorta gideri, alış komisyonları, finansman giderleri, depolama giderleri, ithal mallarda gümrük vergileri, kur farkları satın alma maliyetine eklenmelidir¹⁹². Ancak sonuç hesapları açısından işletmenin mal ve hizmet maliyeti dışında kalan giderler şu şekilde sınıflandırılır.

¹⁹¹ Özel; a.g.m., s. 3.

¹⁹² VUK Mad. 238.

- **Faaliyet Giderleri (63)**
 - Araştırma ve Geliştirme Giderleri
 - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
 - Genel Yönetim Giderleri
- **Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (65)**
 - Komisyon Giderleri
 - Karşılık Giderleri
 - Menkul Kıymet Satış Zararları
 - Kambiyo Zararları
 - Reeskont Faiz Giderleri
 - Diğer Gider ve Zararlar
- **Finansman Giderleri (66)**
 - Kısa vadeli Borçlanma Giderleri
 - Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri
- **Olağan Dışı Gider ve Zararlar (68)**
 - Çalışılmayan Kısım Gider ve Zararları
 - Önceki Dönem Gider ve Zararlar
 - Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar

Dört grup halinde sınıflandırılan gider hesapları gelir tablosunda yer alan Tek Düzen Muhasebe sisteminde tanımlanmış büyük defter gider hesaplarıdır. "63" ve "66" Nolu gruplarda yer alan büyük defter gider hesaplarına kayıtlar, "7 Nolu Maliyet Hesapları" grubundaki ilgili gider ve yansıtma hesapları aracılığı ile aktarılarak yapılır. Maliyet hesapları mal ve hizmetlerin planlanması biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır.

Tekdüzen hesap planı içinde verilen maliyet hesapları iki seçenek halinde sunulmuş olup bunlar 7/ A gider grup seçeneği ve 7/B gider grup seçeneğidir. İşletmeler büyüklüklerine ve muhasebe sisteminden beklemiş oldukları bilgi miktarına göre bu seçeneklerden birini seçerek uygularlar. 7/A seçeneğinde işletmenin giderleri fonksiyon esasına göre sınıflandırılmıştır¹⁹³. Giderlerin yer ve çeşit bakımından kaydı yardımcı defterler aracılığıyla olmaktadır. Üretim ve hizmet işletmelerinden belli bir faaliyet hacmini aşanlar zorunlu olarak bu seçeneği

¹⁹³ Tek düzen muhasebe sisteminde 7/A seçeneğindeki maliyet hesapları Ek Tablo 2'de verilmiştir.

kullanılmaktadırlar. Tek düzen muhasebe sisteminde 7/A seçeneğindeki maliyet hesapları aşağıdaki gibidir.

7/B seçeneğinde giderler, gider çeşidi esas alınarak sınıflandırılmışlardır¹⁹⁴. Bu seçenekte giderlerin fonksiyon ve yer bakımından izlenmesi yardımcı hesaplar aracılığıyla olmaktadır. Ticari alım satım yapanlar ile küçük hizmet ve küçük üretim işletmelerinden isteyenler bu seçeneği kullanabilmektedir. 7/B seçeneğini seçen işletmeler maliyet çıkarma dönemlerinde bu hesaplarda biriken giderleri maliyet dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürerek ilgili hesaplarına aktarırlar.

7.2.2. Gelir Hesaplarının İncelenmesi ve Mizan

İşletmeler amaçlarına ulaşmak, ana faaliyetlerini yürütebilmek yani kar elde edebilmek için çeşitli işlemler yaparlar. Bu işlemlerden bazıları, işletme sahiplerinin haklarında azalışlar, bazıları ise artışlar meydana getirir. İşte işletme sahiplerinin haklarını yani sermayelerini arttıran işlemlere de gelir denir. Aslında söz konusu hak arttırıcı bu işlemler, işletmenin faaliyetler sonucu doğal olarak meydana gelen değişimlerdir. İşletme faaliyetleri sırasında, işletme sahiplerinin haklarını artış yönünde etkileyen işlemlere gelir işlemleri adı verilir. Elde edilen gelir karşılığında, işletmeye nakden ya da hesaben bir varlık girmesine rağmen herhangi bir varlık unsurunda azalış olmaz. Gelir hesaplarının işleyişi pasif karakterli hesapların işleyişine benzer. Gelir gerçekleştiğinde, ilgili gelir hesabının alacağına kaydedilir. Gelirlerde herhangi bir nedenden meydana gelen azalışlar da hesabın borç tarafına yazılır. Geçici vergi dönemlerinin, mal ve hizmet satışları satış faturalarının düzenlenme tarihleri esas alınarak her dönemin satışlarının kendi döneminde yer alması kaçınılmazdır¹⁹⁵. Buna dikkat edilmez ise, dönemler arasında yüzde onu aşan matrah farkları oluşabilir. Diğer gelirlerin kendi geçici döneminde kayda alınmasına özen gösterilmelidir.

İşletmelerin mal veya hizmet satışları dışındaki gelirlerini aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

¹⁹⁴ Tek düzen muhasebe sisteminde 7/B seçeneğindeki maliyet hesapları Ek Tablo 3'de verilmiştir.

¹⁹⁵ Özel; a.g.m., s. 3.

(60) Brüt Satışlar

600-Yurtiçi Satışlar

601-Yurtdışı Satışlar

602-Diğer Gelirler

(64) Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar

640-İştiraklerden Temettü Gelirleri

641-Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri

642-Faiz Gelirleri

643-Komisyon Gelirleri

644-Konusu Kalmayan Karşılıklar

645-Menkul Kıymet Satış Kârları

646-Kambiyo Kârları

647-Reeskont Faiz Gelirleri

649-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar

(67) Olağan Dışı Gelir Ve Kârlar

671-Önceki Dönem Gelir ve Kârları

679-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar

İşletmeler yevmiye defteri kayıtlarını defteri kebire geçirildikten sonra genellikle ay sonlarında defteri kebir hesaplarının borç ve alacak tutarları ile borç ve alacak bakiyelerini bir cetvel (mizan) halinde düzenlerler. Ancak bu her ay düzenleneceği şekilde değil işletmeler hesapları görmek ve kontrol etmek istedikleri herhangi bir zamanda da mizan düzenleyebilirler. Yasal düzenlemeye göre, geçici verginin hesaplanmasında bilanço çıkarılmasına gerek yoktur¹⁹⁶. Bu işlem için geçici mizan yeterli görülmüştür. Ancak dördüncü dönem yılsonuna isabet ettiğinden, açıkta kalacak bir gelir ve harcama kalemi olmamasına dikkat edilmesi gerekir. Mizanlar defteri kebire aktarılmış yevmiye defteri kayıtlarını kapsadığından Mizan Cetvelinin başına mizanın düzenleniş tarihi bulunur. Mizanda en önemli ayrıntıların başında yevmiye defterinin borç ve alacak sütunları toplamı ile mizanın borç ve alacak tutarları toplamı birbirine eşit olması durumu gelir.

Yevmiye defteri toplamı ile mizan toplamının birbirine eşit olmaması durumunda, yevmiye kayıtlarından bazılarının defteri kebire geçirilmemiş olması

¹⁹⁶ Selahattin Tuncer; *2002 Yılı Dördüncü Dönem Geçici Vergi Uygulaması*, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Haziran 2002, S. 114, s. 131.

veya yanlış geçirilmiş olması ve dahası defteri kebirden mizana veri aktarım işlemi yanlış yapılmış olabilir. Mizanın borç ve alacak tutarlar sütunlarının birbirine eşit olmaması da, yevmiye defterine hatalı kaydın olduğunu, yevmiye defterindeki bir kaydın defteri kebere geçirilmediğini veya defteri kebirden mizana verinin hatalı aktarıldığını ifade eder. Bu işlem dolayısıyla mizanlar bize yevmiye kayıtlarının doğruluğunu (borç ve alacak eşitliğini) kontrol ettiği gibi yevmiye defterinden defteri kebere ve oradan mizana aktarmaların doğru yapılıp yapılmadığını da kontrol eder.

Bu konuda aşağıdaki örnekte ayrıntılı olarak incelenen bir mizan¹⁹⁷ düzenlenmiştir. Mizanda, hesapların bakiyesi yer aldığından aktif hesapların ve giderlerin borç bakiye vererek, pasif hesapların ve gelirlerin alacak bakiye vererek yer alması gerekir. Ayrıca, bakiyelerin borç ve alacak toplamalarının da birbirine eşit olması gerekecektir. Böylece, hem hesapların doğru kaydedilip kaydedilmediği, hem de hesapların bakiyelerinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığı kontrol edilmiş olur. 31 Aralık tarihinde düzenlenen Aralık ayı mizanı diğer aylık mizanlardan farklı olmamakla beraber bütün muhasebe dönemini kapsadığından "Genel Geçici Mizan" adını alır.

8. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINA BİR ÖRNEK

Yukarıdaki açıklanan bilgiler ışığında ve (B) işletmesi adına düzenlenen mizan doğrultusunda geçici vergi beyannamesi ve ödeme sürecine kadar yapılması gereken işlemler üzerinde ayrıntılı olarak durulmaya çalışılacaktır. (B) işletmesi normal hesap dönemine tabi olup Eylül 2010 ayı sonunda 30.000,-TL önceki dönemlerde ödenmiş geçici vergi (193 Peş.Öd.Ver.ve Fon.) ve 40.000,-TL ödenmiş vergi cezası (KKEG) bulunmaktadır. Geçici vergi için yapılması gerekenlere gelince öncelikli olarak ara dönem ile ilgili (B) işletmesinin İktisadi kıymetlerine ilişkin amortisman hesaplamalarının ve muhasebe kayıt işlemlerinin yapılması gerekmektedir. İlk olarak geçici vergi mizanı (B) işletmesinin 9 aylık durumunu gösterdiğinden iktisadi kıymetlere ilişkin amortisman muhasebenin dönemsellik ilkesine gereği 9 aylık ayırıp giderlere yansıtılacaktır.

¹⁹⁷ Ek 2, (B) İşletmesi Eylül 2010 Ayı Mizanı.

-----	-----
760 Paz.Sat.ve Dağ.Gid. Hs.	XXX
770 Gen.Yön.Gid.Hs.	XXX
257 Birikmiş Amort.ve Tük.Pay.Hs.	535.000
-----	-----

Yukarıdaki Amortisman kaydında (B) işletmesine ait amortisman kaydı olup, iktisadi kıymetlerin bir kısmının Pazarlama departmanına bir kısmının ise Yönetim birimine ait olduğu varsayılmıştır. VUK'un 215. maddesinde 5024 sayılı kanunla yapılan değişikle amortisman oranlarının, iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda 389 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğince amortisman oranları iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerine göre belirlendiğinden (B) işletmesinin Eylül 2010 mizanındaki amortisman tutarı olan 535.000,-TL aynen alınmıştır. Genel itibariyle uygulamada yılsonu itibariyle hesap envanterlerinin muhasebe kayıtları yapılır ve bu verilere göre yıllık beyanname hazırlanır. Öncelikli durumların başında gelen bir diğer husus ise ilgili dönem sonu itibariyle ilk olarak envanter sayımı yapılarak ilgili muhasebe kayıtları yapılır.

-----	-----
621 Sat.Tic.Mal.Mly.Hs.	5.574.282
153 Tic.Mallar Hs	5.574.282
Satılan Ticari Mallar Maliyetinin hesaplanması kaydı	
-----	-----

Yukarıdaki kayıta (B) işletmesine ait mizanda açık bir şekilde görüldüğü üzere 5.860.000,-TL tutarındaki Ticari Malların 5.574,282,- TL'nın 6.900.000,- TL'ye satıldığı görülmektedir. Başka bir deyişle 5.574.282,-TL maliyetli ticari malların (153 Ticari Mallar) Gelir Tablosu Hesaplarına (621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti) aktarılmıştır.

Genel olarak uygulanan ve daha kalıcı olan ve bizimde uygulayacağımız mükellefe ait mizan Gelir Tablosunu ve envanter çalışma tabloları çalışma kağıtlarında gösterilir ve mükellefe ait bilgiler çalışma kağıtları yardımıyla muhasebe kayıtlarına aktarılır. Ancak gelişen teknoloji ile bu uygulama her geçen gün önceliğini yitirmektedir. (B) işletmesi adına düzenlenen Eylül 2010 dönemine ait

Mizan Cetvelinden¹⁹⁸ hareketle geçici vergi beyannamesini düzenlenecektir. (B) işletmesine ait Eylül 2010 ayına ait mizandan¹⁹⁹ hareketle dönem sonu hesap envanterleri yapmak istersek öncelikle gider hesaplarını tek tek Gelir Tablosu Hesaplarına aktarılması gerekmektedir.

-----	-----	
631 Paz.Sat.ve Dağ.Gid. Hs.		55.000
761 Paz.Sat.ve Dağ.Gid.Yan.Hs		55.000
-----	-----	
-----	-----	
761 Paz.Sat.ve Dağ.Gid.Yan.Hs		55.000
760 Paz.Sat.ve Dağ.Gid.Hs.		55.000
-----	-----	

Gider hesaplarından olan 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri tutarı olan 55.000,- TL, 761 Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri Yansıtma Hesabı ile Gelir Tablosu hesaplarından olan 631 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderine aktarılır.

-----	-----	
632 Gen.Yön.Gid. Hs.		703.694
771 Gen.Yön.Gid.Yan.Hs.		703.694
-----	-----	
-----	-----	
771 Gen.Yön.Gid.Yan.Hs.		703.694
770 Gen.Yön.Gid.Hs.		703.694
-----	-----	

Burada ise yine (B) işletmesine ait ilgili mizanda gider hesaplarından 770 Genel Yön Gideri tutarı olan 703.694,- TL'nı, 771 Genel Yön Gideri Yansıtma Hesabı ile Gelir Tablosu hesaplarından olan 632 Genel Yön Giderine aktarılır.

-----	-----	
660 Kıs.Vad.Bor.Gid. Hs.		38.000
781 Finansman Gid.Yan.Hs.		38.000
-----	-----	

¹⁹⁸ Ek 2, (B) İşletmesi Eylül 2010 Ayı Mizanı.

¹⁹⁹ Ek 2, (B) İşletmesi Eylül 2010 Ayı Mizanı.

781 Finansman Gid.Yan.Hs.	38.000
780 Finansman Gid.Hs.	38.000

Son olarak (B) işletmesine ait mizanda gider hesaplarından 780 Genel Yönetim Gideri tutarı olan 703.694,- TL'nin açık kaldığını görülür. Bu hesabı da 781 Finansman Gideri Yansıtma Hesabı ile Gelir Tablosu hesaplarından olan 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderine aktarılır. Bütün bu açıklamalardan sonra gider hesaplarının tamamı kapatılarak Gelir Tablosu Hesaplarına aktarılmıştır. Bu aşamadan sonra geçici vergi hesaplamasına ve Geçici Vergi Beyannamesinin doldurulmasına geçilmeden Gelir Tablosu²⁰⁰ düzenlenecektir. Geçici vergi hesaplama süreci Tablo 4'de gösterilmiştir.

Tablo 4. (B) İşletmesinin Geçici Vergi Hesaplama Süreci

Ticari Kar	403.024,-TL.
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider.....	40.000,-TL.
Mali Kar.....	443.024,-TL.
Geçici Vergi Matrahı.....	443.024,-TL.
Geçici Vergi Oranı	% 20
Hesaplanan Geçici Vergi	88.604,-TL.
Önceki Dönem Ödenen Geçici Vergi.....	30.000,-TL.
Ödenecek Geçici Vergi.....	58.604,-TL.

Bu hesaplamalardan sonra yıllık Geçici Vergi Beyannamesi²⁰¹ doldurulabilir.

²⁰⁰ Ek 3, (B) İşletmesi Gelir Tablosu.

²⁰¹ Ek 4, (B) İşletmesi Geçici Vergi Beyannamesi.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde de geçici vergiye ilişkin süre gelen tartışmalara yer verilerek, ortaya çıkan sorunlara çözüm aranacaktır.

1. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASININ GENEL ÇERÇEVESİ

Geçici vergi esas olarak cari kazanç vergilerine mahsuben alınmaktadır. Ancak bu durum 3505 Sayılı Kanunla getirilen ihtiyari uygulama dışında, mükelleflerin vergiye tabi kazançları, bir önceki döneme ait kazançları esas alınarak hesaplanmaktaydı. Başka bir deyişle götürü bir nitelik taşımaktaydı. Bu uygulama geçici vergi uygulamasının cari dönem bağına tamamen koparmasının yanı sıra ticari ve ekonomik hayatı da olumsuz sonuçlarıyla etkilemekteydi. Bütün bu tartışmaların odağında bulunan geçici vergi uygulamasına 4369 Sayılı Kanun'la yapılan düzenleme ile çözüm bulunmaya çalışılmıştır. Bu düzenleme ile cari dönem kazancı baz alınarak geçici vergi hesaplanması, uygulana gelen eski sistemin olumsuzluklarını ortadan kaldırmaktadır. Geçici verginin hesaplanmasında bir önceki takvim yılına ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisi tutarının esas alındığı durumda, ödenecek geçici vergi tutarı ile mükellefin cari yıldaki faaliyeti arasındaki ilişki kopmaktadır. Bu durumun giderilmesi amacıyla, geçici verginin geçmiş yılın kazancı esas alınarak hesaplama yöntemi kaldırılmaktadır. Başka bir deyişle, olmayan kazançtan vergi alınması sonucunu doğuran bir uygulama kaldırılmış olup onun yerine gerçek gelirin vergilendirilmesi sağlanmıştır. Diğer taraftan geçici vergiye tabi kazancın gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitiyle ilgili esaslara göre belirlenmesi, geçici verginin cari dönemin gelir veya kurumlar vergisine mahsuben alınıyor olması prensibine de hayatiyet kazandırılmıştır²⁰².

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere 4369 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik geçici vergi uygulamasını götürü usulden kurtarmış, geçici vergi uygulamasını çağdaş vergilendirme çizgilerine taşımıştır. 3505 sayılı kanunda söz konusu olan ihtiyari uygulama, bir bakıma 4369 sayılı kanun ile zorunlu hale getirilmiş gibi görülmektedir. Ancak burada gözden kaçan ve üzerinde durulması

²⁰² M. Emin Akyol; *Geçici Vergide Yeni Sisteme Yönelik Eleştiriler*, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2003, S. 121. s. 117

gereken diğeri bir husus da 4369 sayılı kanun ihtiyari uygulamaya göre daha kapsamlı bir uygulamadır. Geçici vergi uygulamasına ilişkin kazanç tespiti yapılırken GVK hükümleriyle VUK hükümleri göz önünde bulundurularak ilgili yasaların değerlendirilmesi, indirim ve istisna hükümleri de dikkate alınmaktadır. Diğeri bir ifadeyle, geçici vergi uygulamasına konu olan gelir ve kurumlar vergisinin matrahının tespitine ilişkin yapılan işlem ve çalışmalar, her geçici vergi döneminde defaatle yapılacaktır. Geçici vergi uygulamasında kazanç tespiti yapılırken işletmelerin stok durumları önemli olmakla birlikte fiili envanter zorunlu görülmemiş ancak işletme kayıtlarındaki kaydi envanter dikkate alınarak hesaplama yapılmasına izin verilmiştir. Geçici vergi uygulamasındaki kazancın gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitiyle ilgili hükümlerine göre belirlenmesi esas, geçici vergi uygulamasına ilişkin hesaplanan verginin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben alınmıyor olması ilkesi de önem kazanmıştır.

Günümüzde geçici vergi üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanarak, vergi dönemini izleyen ikinci ayın 14. günü akşamı mesai saatine kadar beyan edilip 17. akşamı mesai saati bitimine kadar ödenmektedir. Geçici vergi dönemleri, 4369 sayılı kanunla üçer aylık olarak belirlenmiş olup daha sonra 4444 sayılı kanun ile altı aylık döneme çıkarılmıştır. Söz konusu kanun ile uygulamaya giren altı aylık vergilendirme dönemi 01.01.2000-30.06.2000 tarihleri arasında uygulanmıştır. Ancak bu uygulama BKK²⁰³ ile 01.07.2000- 31.12.2000 tarihleri arasında vergileme dönemi üçer aylık olarak uygulanmış ve yine BKK²⁰⁴ ile 01.01.2001 tarihinden itibaren üçer aylık olarak değiştirilmiştir.

Geçici vergi uygulamasında vergilendirme döneminde esas olarak tespit edilen kazanç, vergilendirme döneminin kazancı gibi görünse de aslında tüm vergilendirme döneminin kazancını kapsamaktadır. Çünkü geçici vergi kümülatif sisteme göre hesaplanmaktadır. Şöyle ki; ikinci geçici vergi döneminin kazancı, birinci vergileme döneminin, üçüncü geçici vergi döneminin kazancı da birinci ve ikinci vergilendirme dönemlerinin kazançlarını kapsamaktadır. Geçici vergi uygulamasında geçici vergi matrahı tespit edildikten sonra geçici vergi mükellefleri için matraha %20 uygulanmak suretiyle geçici vergi tutarı hesaplanır. Fakat

²⁰³ 2000/ 329 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

²⁰⁴ 2000/1514 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

hesaplanan geçici vergi tutarı mükelleflerin ödeyeceği esas vergiyi göstermez. Çünkü yukarıda da belirtildiği üzere kümülatif esasa göre belirlenen geçici vergi, ikinci ve takip eden dönemlerde söz konusu ise aynı zamanda önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergiyi de bünyesinde barındırmaktadır. Burada ödenmesi gereken vergiyi tespit edebilmek için önceki dönemde ödenen geçici vergi indirim konusu yapılır. Bu konuda diğer bir husus da önceki dönemde zarar söz konusu olmuş ise zarardan önceki dönemde hesaplanan geçici vergi tespit olunan vergiye indirim konusu yapılarak ödenecek veya mahsup edilecek geçici vergi tespit olunur.

Geçici vergi uygulamasında ödenecek vergi tespit edilirken, dönem içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin de, hesaplanan geçici vergiden indirilmesi gerekir. Fakat tevkif suretiyle ödenen vergilerin indirimine konu olabilmesi için, tevkifatın üzerinden geçici vergi hesaplanmış kazançla ilgili olması yanında geçici vergi uygulamasına konu olan geçici vergi beyannamesinde gösterilmesi ve belgelendirilmesi şartı aranmaktadır. Diğer taraftan ödenen geçici vergiler, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir. Ancak değişik nedenlerle mahsup edilemeyen geçici vergi mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bütün bu mahsuplara rağmen hala kalan geçici vergi tutarı varsa, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmek suretiyle mükellefe red ve iade olunur. Son olarak geçici vergi uygulamasında yıllara sari inşaat ve onarım işleri yeni uygulamada da geçici verginin dışında tutulmuştur. Ancak bu uygulama eski sistemde, geçici vergide zorunlu iken yeni sistemde bu zorunluluk ortadan kaldırılmıştır. Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden doğan kazanç işin bittiği dönemde geçici vergi matrahına dahil edilir. Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ve bunun yanında başka faaliyette bulunan mükellefler bu uygulamayla gerçek kazançlarıyla vergilendirilmemiş olurlar. Bu konuda eski uygulamada söz konusu olan GVK'nın 94. maddesi gereğince istihkak bedellerinden yapılan stopaj kesintisi, taahhüt işi kazancının hesaplandığı döneme kadar devam etmeli, fakat geçici verginin hesaplandığı dönemde indirim konusu yapılmalıdır. Başka bir deyişle yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde elde edilen kazanç işin bittiği dönemin geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınmalı, iş tamamlanıncaya kadar istihkak bedellerinden stopaj yapılması uygulaması devam etmelidir²⁰⁵. Bu düzenleme ile GVK'nın 94. maddesi gereğince yapılan stopaj,

²⁰⁵ Akyol; a.g.e., s. 78.

taahhüt işi kazancının dikkate alındığı geçici vergi döneminde hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmelidir. Böylece inşaat ve onarım işlerinin sonucu işin tamamlanma tarihi itibarıyla geçici vergi kapsamına girecek, daha önce yapılmış olan stopajlar da geçici vergiye dönüşecektir.

2. GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASINDA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

2.1. SON GEÇİCİ VERGİ DÖNEMİNE İLİŞKİN SORUNLAR

Daha önceki bölümlerde açıklandığı üzere geçici vergi; henüz vergilendirme dönemi kapanmadan, cari dönem kazanç vergisine mahsuben önceden hesaplanan ve tahsil edilen bir tür peşin vergidir. Diğer bir deyişle geçici vergi özünde, hazineye gecikmeli olarak giren vergi gelirlerini öne almayı, daha erken tahsil edebilmeyi öngörmektedir²⁰⁶. Halen uygulanmakta olan geçici vergi, 3 aylık dönemler halinde yılda dört dönem olarak alınmakta olup, her dönemin geliri, geçici vergi dönemini izleyen ikinci ayın 14. akşamı mesai saati bitimine kadar beyan edilip 17. günü akşamına kadar ödenmektedir. Bütün bu bilgiler ışığında son geçici vergi döneminin vergisi, geçici vergi dönemini izleyen²⁰⁷ ikinci ay olan Şubat ayının 17. günü akşamına kadar ödemek zorundadır. Maliye Bakanlığı ödenmeyen geçici vergiye gecikme faizi uygulaması ile ilgili bir iç uygulama genelgesi²⁰⁸ yayınlamıştır. Bu genelgede geçici verginin ödenmemesi nedeniyle mahsup imkânı kalmayan geçici verginin terkin edilmesi gerekir. Terkin edilecek geçici vergiye ilişkin hesaplanacak gecikmenin gelir vergisi mükellefleri için için 1 Mart, kurumlar vergisi mükellefleri için ise 1 Nisan tarihleri dikkate alınarak tahakkuk ettirilecektir. Ayrıca vergi mükelleflerine yıllık beyanname verme süresi geçtikten sonra ikmalen ve re'sen tarhiyat yapılması sonucu, hesaplanacak vergi ziyayı cezası ile birlikte yine 1 Mart ve 1 Mayıs tarihleri esas alınarak gecikme faizi tahakkuk ettirilecektir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ikmalen ve re'sen tarhiyatla geçici vergi salınamayacağı ancak ceza uygulanabileceği durumudur²⁰⁹. Danıştay'ın bu hususta görüşü de²¹⁰ yine bu yöndedir. Burada aşikâr olan son dönem geçici verginin beyan süresinin sonu ile

²⁰⁶ Selçuk İpek; a.g.m., s. 68.

²⁰⁷ Normal hesap dönemine göre.

²⁰⁸ 2006/6 Sıra No.lu Uygulama İç Genelgesi.

²⁰⁹ Şükrü Kızılot; *İkmalen ve Re'sen Tarhiyatta Fon Payı ve Geçici Vergi Salınamayacağı*, Yaklaşım Dergisi, Haziran 1996, S. 42, s. 3234.

²¹⁰ Danıştay 4. Daire; 23.3.1995 Tarih ve E.1994/ 1786, K.1995/1258, Danıştay 4. Daire 29.2.1994 Tarih ve E.1994/ 1516, K. 1994/4045

aynı yıl kesin beyan süresinin başlangıcı arasında kurumlar vergisi mükelleflerinde 45 gün, gelir vergisi mükelleflerinde ise 15 günlük bir zaman diliminin söz konusu olmasıdır. Bu konuda gelir vergisi mükellefleri için bir aylık kurumlar vergisi mükellefleri için ise 2 aylık gecikme zammı uygulanacak olması, son geçici vergi döneminin fonksiyonel olmadığını göstermektedir. Çünkü son dönem geçici vergi ödenmediği takdirde gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecek ve gelir ve kurumlar vergisi, son dönem geçici vergi kadar fazla oluşacaktır²¹¹. Diğer taraftan bu hususun da vergi hukukçuları tarafından da tartışılmaktadır. Bu hususları sırasıyla değinilecek olursa şöyle özetlenebilir. Her şeyden önce geçici vergide amaç; vergi gelirlerinin bir an önce devletin kasasına girmesini sağlayacak bir vergi sistemi oluşturmaktır. Bu nedenle ön vergileme sistemi olan geçici verginin cari vergileme takvimine çok yakın olması, istenilen etkinin ortaya çıkmasını engelleyebilecektir. Dolayısıyla cari vergi takvimine bu kadar yakın olan son dönem geçici vergi beyanı amaca hizmet etmeyebilecek, mükellefi sanal birtakım geciktirme tekniklerine itecektir.

Son geçici vergi döneminin cari hesap dönemine çok yakın olması nedeniyle belirli sıklıklarla istenecek geçici vergi, mükellefe ek bir külfet getirecektir. Diğer taraftan geçici vergi beyan zamanına kadar ilgili yıla ilişkin muhasebe işlemleri tamamlanmak ve hem kurumlar hem de gelir vergisi mükellefleri için dönem kazancı tespit edilmek zorundadır. Ayrıca gelir vergisi mükellefleri için 15 gün, ve kurumlar vergisi mükellefleri için ise 45 gün sonra beyan edilip ödenecek vergi için gereksiz kırtasiyecilikle uğraşılmaktadır²¹². Bu durumda cari dönem kesin kazancının belli olduğu bir ortamda mükellefe geçici vergi beyanı yaptırmak ne kadar doğru olacaktır. Bu itibarla yıllık beyannamelerin de aşağı yukarı aynı dönemlerde verilecek olması nedeniyle, son döneme ilişkin olarak geçici vergi uygulamasının kaldırılması yerinde olacaktır²¹³. Bir de buna e-beyanname ile getirilen iş yükü eklenilince son geçici vergi döneminin gereksizliliği tartışılmaz olmaktadır.

Geçici verginin en önemli fiskal etkisi, beyan sonucu tahakkuk eden verginin aynı sürede ödenmesidir. Ancak son geçici vergi dönemi için sağlanan bu etki katlanılan zahmetle mütenasip değildir. Çünkü çok kısa bir süre sonra hesaplanan bu

²¹¹ M.Emin Akyol; a.g.m., s. 56.

²¹² İbrahim Erten Paker; *Geçici Vergide Son Dönem Gerekli Mi?*, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2002, S. 109, s. 174.

²¹³ Münir Bellek; *Geçici Vergide Sorunlar*, Mükellefin Dergisi, Haziran 1999, S. 78, s. 7.

vergi mahsup konusu yapılacaktır. Kaldı ki bu durum yıllık vergi süreleri değiştirilmek suretiyle zahmetsizce sağlanacağı aşikârdır. Diğer taraftan geçici verginin mahsuba konu olabilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir. Burada ödemedi kasıt kanunda açıkça belirtildiği üzere kazanç vergisinden önce hesaplanan geçici verginin ödenmiş olmasıdır. Ödenmeyen geçici vergide mahsubu söz konusu olmadığı gibi yıllık kazanç beyan dönemine kadar ödenmeyen geçici vergi terkin olunarak ve vade tarihinden mahsup tarihine kadar gecikme faizi hesaplanacağı unutulmamalıdır.

Geçici verginin vadesinde ödenmemesi nedeniyle mahsup imkânı ortadan kalkmaktadır. Ancak geçici verginin mahsup edilememesi gecikme cezasını beraberinde getirmesinin yanında yıllık kazanç vergisi beyanı ile yine aynı (ödenmeyen geçici vergi kadar) miktarda vergi ödemek gerekecektir. Yıllık kazanç vergileri bilindiği üzere kazançlarını Şubat ayında beyan edecek GV mükellefleri Şubat ve Haziran; Mart ayında beyan edecek GV mükellefleri ise Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 taksit şeklinde ödenmektedir. KV mükelleflerinde ise yıllık kazanç beyanının zorunlu olduğu ay içerisinde bir defada ödenmektedir. Bu durum 4842 Sayılı Kanun öncesinde mahsup sonrası gelir vergisi mükellefleri, Mart, Haziran ve Eylül aylarında, kurumlar vergisi mükellefleri ise Nisan, Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere üç taksit halinde ödeniyordu. Geçici verginin mahsubundan sonra kalan verginin üç taksitte ve ikişer ay arayla ödenmesi son dönem geçici verginin ödenmemesini daha avantajlı hale getiriyordu²¹⁴. Ancak 4842 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu son dönem geçici vergi ödemesi özellikle GV mükellefleri açısından yıllık verginin belli bir süre sonra ödenmesi anlamına gelmektedir. Bu şekilde bir işlem mükellefe, son geçici vergi dönemi ile cari yıl dönemi arasında çok az bir süre olması göz önüne alındığında işletmeye vergi maliyeti açısından hesaplanan gecikme faizine oranla avantaj sağlayacaktır. Bu konuda yapılan eleştiriler kurumlar vergisinin bir defada şeklinde ödenmesi nedeniyle biraz olsun ortadan kalkmıştır. Ancak son geçici vergi döneminin vergisel açıdan kaldırılması aşikârdır.

Son dönem geçici vergi beyanının kaldırılmasının yanında geçici vergi dönemlerinde 6 aylık olması gerektiğini savunulmaktadır. Burada ise yılın ikinci

²¹⁴ Akyol; a.g.e., s. 366.

yarısı için vergi hesaplanması ve ödenmesinin engellenmesi söz konusudur. Bu durum 6 aylık dönemde geçici vergi uygulaması için bir handikaptır. Bütün bu tartışmalar şimdiye kadar son geçici vergi döneminin fonksiyonel olmadığı hususunda önemli bir mesaj vermektedir. Son olarak son geçici vergi dönemine ilişkin yapılan tartışmalara yeni bir boyut kazandıracak olursa bu durum şöyle özetlenebilir.

- 1) Yıllık kazanç vergisi tespit ve ödeme dönemleri öne alınarak yıllık kazanç vergisi bir defada halinde tahsil edilmelidir.
- 2) Geçici vergi dönemleri 4 aylık olarak uygulanmalı ancak son geçici vergi dönemi yıllık kazanç vergisi tespit dönemi ile birlikte yapılmalıdır.
- 3) Geçici vergi oranları ile yıllık kazanç vergisi oranları aynı olmalıdır. Bu durum ön vergilemeyi kesin vergileme ile aynı konuma getirecektir.
- 4) Geçici vergi oranları ve yıllık kazanç vergi oranları kayıt dışı istihdamla doğru orantılı olarak devamlı düşüş seyrinde olmalıdır. Uygulanacak bu yöntemle kayıt dışı ekonomi kayıt altına daha rahat alınacaktır.
- 5) İsteğe bağlı olarak uygulanan e-fatura uygulaması zorunlu hale getirilerek mükellefin beyan konusundaki iş yoğunluğu düşürülmelidir. Bu uygulama yine kayıt dışı ekonomiyi en aza indirecektir.
- 6) Ön ödeme vergi sistemi olan geçici verginin kaldırılması tartışmalara açılarak, isteğe bağlı olarak uygulanmaya çalışılan e-defter sistemine hızlı bir geçiş yapılmalıdır. Uygulanacak bu yöntem sistem yine kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almakta beraber mükellefin iş yoğunluğunu azaltacaktır.

2.2. GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİNDE MATRAHTA YANILMA PAYININ HESAPLANMASIYLA İLGİLİ TARTIŞMA

Vergi sistemimiz beyan esasına dayanmakta olup, gerek gelir, gerekse harcamalar üzerinden alınan vergiler, mükellefin beyanı üzerine tarh edilmektedir. Geçici vergi beyannamelerinde matrah beyan etmeyen mükellefler için beyan edilmesi gereken vergi matrahının %10'u kadar bir yanılma payının söz konusu olacağı, ancak geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için ise %10'luk yanılma payının

uygulanmayacağı bildirilmiştir²¹⁵. Beyan esasının benimsenmiş olması, tarhiyatın mükellefin beyanına göre yapılacağı anlamına gelmemektedir. Diğer taraftan yapılan bu beyanların denetlenmeyeceğini söylemek anlamsız olur.

Bu konuda GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar vergisi mükellefleri, cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, bu konunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanan kazançları üzerinden geçici vergi öderler. İlgili maddenin üçüncü fıkrada kapsamında geçici vergi dönemi içinde tevkif edilen gelir vergisi GVK'nın 42. maddesinde belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç olmak üzere hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir. Bilindiği üzere, yıl içinde tevkif suretiyle ödenen vergilerin ve ödenen geçici vergilerin, cari döneme ait geçici vergi beyanlarında ve yıllık vergiye tabi kazancın beyanı sırasında nasıl mahsup edileceğine dair idari düzenlemeler 252 Seri No.lu Tebliğ²¹⁶ ile yapılmıştır²¹⁷.

Kanun koyucu geçici vergi dönemleri itibariyle gerçek kazancın hesaplanmasını öngörmüş ancak bu hesaplamaların fiili uygulamalar yerine kayıtlar üzerinden yapılabilmesine imkân tanımıştır. Bu husus özellikle envanter açısından önem arz etmektedir. Mükellefler geçici vergi dönemleri itibariyle dönem sonu mevcutlarını fiili envanter yerine muhasebe kayıtlarına göre hesaplayabilecektir. Bu konuda bir diğer husus ise mükellefin geçici vergi dönemleri itibariyle kazanç tespitini kolaylaştırmak amacıyla dönem kazancının hesaplar üzerinden tespit edilebilmesini öngörmüştür. Ancak hesaben tespit edilecek kazanç ile fiili envanter sonucuna göre tespit edilecek dönem kazancı arasında farklılıklar söz konusu olabilir.

Maliye Bakanlığı geçici vergi dönemleri itibariyle beyan edilen toplam kazanç ile yıllık kazanç tutarı arasında farklılıkları asgariye indirmek amacıyla bazı düzenlemeler yapmıştır. Bu konuda ilk olarak maliyet tespit yöntemi ile mükellefler her ne kadar geçici vergi dönemleri itibariyle beyan edecekleri kazançları hesaben

²¹⁵ Mehmet Timur, *Geçici Vergide Ceza Uygulaması*, Ağustos 2000, S. 92. s. 107

²¹⁶ 06.04.2004 Tarih ve 25425 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹⁷ Güray Öğrendik; *Yıllık Beyanda Mahsup Edilemeyen (Devreden) Geçmiş Dönem Vergi Alacağı'nın Mahsubu Yoluyla Cari Dönem Geçici Vergilerinin Ödenmesi Ve Cari Dönemde Yeniden Oluşan Vergi Alacağı Ve Muhasebesi*, E-Yaklaşım, Temmuz 2006, S. 36.

http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006078264.htm#_ftn1#_ftn1 (28.02.2011)

tespit edebilecekler ise de, geçici vergi dönem kazancının tespitinde kullandıkları maliyet tespit yönteminin aynı olması gerekmektedir. Bilindiği üzere, işletmenin stok devir hızına ve dönem sonu stok durumuna göre seçilen maliyet tespit yöntemi beyan edilecek kazancın farklılaşmasına neden olmaktadır.

Bu konuda diğer bir sorun ise amortisman uygulamasıyla ilgilidir. Türkiye’de uygulanan vergi mevzuatında, işletmenin kullandığı sabit kıymetlerin itfa edilme yöntemi belli sınırlar ile sınırlandırılmıştır. Bu sınırlar dahilinde amortisman uygulaması mükellefin ihtiyacına bırakılmıştır. Ancak mükellefler amortisman ayırıp ayırmamakta veya hangi yönteme göre amortisman hesaplayacaklarını belirledikten sonra hem geçici vergi dönemleri itibariyle hem de yıllık kazancın hesaplanmasında bu amortisman yöntemini kullanmak durumundadırlar. Bununla birlikte geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanan toplam kazanç ile yıllık kazanç arasında farklılık olabilecektir. Kanun koyucu bu konuda mükellefe %10'luk bir esneklik payı bırakmıştır. Söz konusu %10'luk marjın nasıl hesaplanacağına yönelik olarak kanun metninde bir açıklık bulunmamaktadır²¹⁸. Ancak bu konuda GVK'nın mükerrer 120. maddesinin 4. fıkrasında; yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edileceği, mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici verginin terkin edileceği ancak, gecikme faizi ve cezanın tahsil edileceği şeklinde bir hüküm yer almaktadır.

2.3. GEÇİCİ VERGİDE EKSİK BEYAN MESELESİ

İnceleme mercilerince yapılan herhangi bir inceleme sonucunda, geçmiş dönemlere ait hesaplanan geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi durumunda, eksik beyan edilen geçici vergi için re'sen veya ikmalen eksik beyan kadar geçici vergi tarh edilir. Bir diğer konu mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergi terkin edilir, ancak gecikme faizi ile ceza tahsil edilir. Bu konuyu bir örnekle açıklayacak olursak, mükellef (A)'nın 2010 yılının Ocak-Mart vergilendirme dönemi geçici vergi beyanına göre vergiye tabi kazancı 80.000,00 TL olup, bu tutar üzerinden 12.000,00-TL tutarında geçici vergi hesaplanmış, mükellef

²¹⁸ Gürol Ürel; Yaklaşım Dergisi, *Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesinde Ceza Ve Gecikme Faizi Uygulaması*, Temmuz 2006, S. 163, s. 156.

tevkif suretiyle ödemiş olduğu vergi bulunmadığından bu tutarın tamamını vergi dairesine ödemiştir.

Yapılan vergi incelemesi neticesinde, (A)'nın ilgili dönem toplam kazancının 120.000,00-TL beyan edilmesi gerektiği tespit edilmiştir. Bu durumda mükellefin olması gereken beyanına göre re'sen veya ikmalen yapılması gereken tarhiyat ve uygulanacak ceza aşağıdaki gibi olacaktır.

- Beyan Edilmesi Gereken Geçici Vergi Matrahı.....120.000,-TL
- Beyan Edilmesi Gereken Geçici Vergi Matrahının %10'u.....12.000,-TL
- %10 yanılma Payı Dikkate Alındığından Üzerinden Geçici Vergi Hesaplanacak Matrah (120.000-12.000=108.000).....108.000,-TL
- %10 yanılma Payı Dikkate Alındığından Hesaplanması Gereken Geçici Vergi (%15 üzerinden).....16.200,-TL
- Beyan Edilen Matrah Tutarına Göre Hesaplanan Geçici Vergi.....12.000,-TL
- Üzerinden Vergi Ziyat Cezası Kesilecek ve Gecikme Faizi Hesaplanacak Geçici Vergi4.200,-TL

Tüm bu açıklamalardan sonra geçici vergi beyannameleriyle beyan edilecek vergiye matrah teşkil eden tutar üzerinden %10'u kadar bir yanılma payı söz konusudur denilebilir. Bu konuda Maliye Bakanlığınca yayımlanan tebliğde²¹⁹ geçici vergi beyannamesi vermeyen mükellefler için yanılma payı uygulaması hükmüne yer verilmiştir. Ancak geçmiş dönemlerde mahsup süresi geçtikten sonra kesinleşen geçici vergi için vergi aslı yönünden tarhiyat yapılmayacak olup, gecikme faizi ve vergi ziyat cezası uygulanacaktır. Diğer bir ifadeyle, geçici vergi matrahın eksik beyan edildiği veya hiç beyan edilmediği durumlarda mahsup süresi geçmişse, mahsup süresi geçmiş geçici vergi tahsil edilmeyecek, verginin sadece normal vade tarihinden mahsup edileceği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanacak ve vergi ziyat cezası kesilecektir²²⁰. Diğer taraftan cari dönemde geçici vergi matrahının %10'unu aşan tutarda bir eksik beyan söz konusu ise bu kısım için hem re'sen veya ikmalen geçici vergi tarhiyatı yapılır. Ayrıca tarh edilecek ek vergiye

²¹⁹ 25 Seri No'lu GVK Sirküleri.

²²⁰ Sarılı; a.g.e., s. 299.

bağlı olarak vergi ziyai cezası ve gecikme faizi²²¹ uygulanır. Ancak burada söz konusu ceza uzlaşma konusu yapılması durumunda, devlet parasının kullanılmadığı süreye gecikme faizi hesap edilmesi ve mükelleften istenilmesi, vergi kanunlarına uygun düşmeyeceği gibi genel hukuk kurallarına da aykırı düşecektir²²².

Dönemler halinde hesaplanarak tahakkuk ettirilip tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden (ilgili dönem vergisinden) mahsup edilir. Bu işlem dolayısıyla mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Ancak bu mahsuplara rağmen hala kalan geçici vergi var ise, bu geçici vergi ilgili yılın sonuna kadar mükellefçe yazılı olarak talep edilmesi halinde kendine red ve iade edilir. Bu mahsup ve iadelerin yapılması için dilekçe yeterli olup, inceleme yapılmasına da gerek yoktur. Bu konuda yayımlanan özalgede²²³ mükellefin beyan ettiği kurumlar vergisinden beyannamenin ilgili bulunduğu yıl için ödediği geçici verginin beyanname üzerinden mahsup edildiği ve mahsup sonucu iadesi gereken geçici verginin beyannamenin ilgili tablosunda gösterilmiş ise, iadesi gereken bu geçici verginin diğer vergi borçlarına mahsubunun mümkün bulunduğu, bu mahsuplara rağmen artan bir geçici verginin bulunması halinde, ayrıca yazılı bir dilekçe aranmaksızın gerekli iadenin yapılması gerektiği belirtilmiştir.

İşin bırakılması halinde ise, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez. Diğer taraftan yine hatırlanması gereken bir husus da geçici verginin nasıl hesaplanacağıdır. Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına, gelir vergisi tarifesinin ilk diliminde yer alan oranın uygulanması suretiyle hesaplanacaktır. Hesaplanan geçici vergiden varsa ilgili hesap dönemine ait daha önce hesaplanmış ve ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili tevkif edilmiş olan vergiler mahsup edilecektir. Bu durumda mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için hesaplanan ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır. Ancak geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.

Diğer taraftan tahakkuk ettirilmiş ancak tahsil edilmemesi dolayısıyla yıllık

²²¹ Geçici verginin vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar süre için.

²²² İstanbul Defterdarlığı 11.06.1996 Tarih ve 5463 Sayılı Özalgesi.

²²³ Maliye Bakanlığı'nın 10.01.2002 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11.GVK-121-8426/201 Sayılı Özalgesi

beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkânı bulunmayan geçici vergi tutarlarının vergi dairelerince terkin edilmesi gerekmektedir. Terkin edilen geçici vergi tutarına, vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarihe kadar gecikme zammı uygulanması gerekmektedir²²⁴. Burada beyan edilen matrahtır, bu tutar üzerinden vergi hesaplanır. Bu doğrultuda verginin değil matrahın eksik beyan edildiği, verginin ise eksik hesaplandığından bahsedilebilir. Verginin eksik hesaplanması söz konusu ise bu husus vergilendirme hatalarına ilişkin hükümler çerçevesinde düzeltilir. 217 Sıra No.lu Tebliğ'de %10'u aşan tutarda eksik beyanın tespit edilmesi durumunda cezalı tarhiyat yapılacağına ilişkin açıklama yapılmıştır. Buna göre, geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi durumunda, %10'u aşan kısım re'sen veya ikmalen tarhiyata konu olacak, tarh edilen ek vergi için vergi ziya cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. Ancak yapılan incelemeler sonucunda bulunan geçici vergi matrah farklarının %10'luk kısmı üzerinden herhangi bir tarhiyat yapılmayacağı hükmü çıkmaktadır. Bu durum ise mükelleflere, geçici vergi açısından %10'luk eksik beyanda bulunma imkânı tanımaktadır.

Matrahta %10'u aşan tutarda eksik beyanda bulunulması durumunda eksik beyan edilen kısım için ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmasını öngörmektedir. Eksik beyan edilen kısım %10'u aşmıyorsa bu konuda herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Zira kanun koyucu bu durumu kasıtlı bir eksik beyan olarak değerlendirmemektedir. Bu konuda eksik beyandan anlaşılması gereken husus; tam olana göre eksikliklidir. Beyan edilen kısmın eksik olduğu ortaya konulduğuna göre, bu tutarın neye göre ve hangi oranda eksik olduğu önem arz etmektedir. Çünkü buradaki fark olması gereken tutara göre hesaplanacaktır. Diğer bir deyişle kanun koyucu beyan edilen matraha göre hesaplama yapılması öngörülecek mahiyette herhangi bir açıklamaya yer vermemiştir. Ancak yapılacak denetimler sonucu tespit edilen matrah farkı %10 ile sınırlandırıldığı zaman, her halükarda tespit edilen matrah farkının belli bir oranının affedileceği uygulaması ortaya çıkacaktır. Bu durum denetimin temel mantığına da ters düşmektedir. Kanun koyucu mükellefin iyi niyetli olduğu durumda, mağduriyeti önlemek amacıyla belli tutarlara kadar eksik beyanla ilgili olarak işlem yapılmaması gerektiğini öngörmüştür. Ancak eksik beyan kasıtlı bir

²²⁴ Garip Ayaz; *Geçici Verginin Mahsubunda Ödeme Şartı*, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2000, S. 201, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000042011.htm#SON#SON>, (25.03.2011.)

durum söz konusu ise bunun belli bir kısmını affetmenin bir anlamı yoktur. Mükellefin sıfır matrah beyanına karşılık önemli bir miktarda geçici vergi matrahının gizlendiğinin tespit edilmesi durumunda, tespit edilen matrahın bir kısmının affedilmesi bir anlam ifade etmemekle beraber bu konuda görüş farklılıkları söz konusudur.

Geçici vergi matrahının eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi durumunda eksik beyan edilen kısım için ikmalen veya re'sen tarhiyat yapılmasını söz konusudur. Ancak kanun koyucu mükellefin iyi niyetini göz önüne alarak eksik beyan edilen matrahın %10'u aşmaması durumunda herhangi bir işlem yapılmamasını öngörmüştür. Bu durumun, her nevi eksik beyan edilen matrah kısmının belli bir kısmının olması gereken matrahın %10'u affedileceğinin anlaşılması gerekir. Bu şekilde bir anlayış, iyi niyetli mükellefi bilinçli yanıltmaya zorlayacaktır. Konuyla ilgili olarak söz konusu tebliğ²²⁵'de kısa bir açıklama bulunmasına rağmen, bu konuda yargıya taşınmış birçok örnek bulunmaktadır. Gerek bu konuda gerekse geçici vergiye ilişkin diğer konularda, vergi idaresinin ayrıntılı düzenleme yapması, uygulama birliğini sağlayacak ve muhtemel ihtilafları önleyecektir.

Diğer taraftan bu konuda bir sorun da yanılma payı uygulamasının ne kadar gerekli olduğu sorusudur. Yukarıda açıklandığı gibi vergi incelemesi sonucu tespit edilen kazanç farkının, %10'u tarhiyat dışında tutulmaktadır. Bir başka ifade ile söz konusu tutar üzerinden geçici vergi tarhiyatı yapılmamaktadır²²⁶. Ancak tespit edilen geçici vergi matrah farkının stopaja tabi tutulmuş olan kazançlardan mı yoksa stopaja tabi olmayan kazançlardan mı oluştuğunun tespitinin zorluğu yanı sıra %10'luk kısmın hangi kazanç kısmına isabet ettiği de belirsizliğini korumaktadır. Stopaj yoluyla kesilen vergilerin, hesaplanan vergiden mahsubu, stopaj yoluyla vergilendirilen kazancın matrahına dâhil olması koşuluna bağlanmıştır. Bu koşul Maliye Bakanlığınca yayımlanan 252 Seri No.lu tebliğle teyit edilmiştir. Diğer taraftan geçici vergi yönünden de bu koşulun değişmemesi gerektiği önem arz etmektedir. Bir başka ifade ile, geçici vergi tarhiyatı dışında tutulan kazanç farkından kesilen verginin, salınacak geçici vergiden mahsup edilmesi mümkün değildir²²⁷. Örneğin, 6.000 TL mevduat faizi elde eden mükellef bu faiz üzerinden 1.200 TL

²²⁵ 217 Sıra No.lu Tebliğ.

²²⁶ Mehmet Emin Akyol; *Geçici Vergi Uygulaması Ve Öneriler*, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2004, S. 139, s. 68.

²²⁷ Akyol; a.g.m., s. 68.

gelir vergisi ödenmiştir. Ancak mevduat faiz geliri geçici vergi matrahına dahil edilmemiştir. İlgili mevduat faiz geliri birinci geçici vergi döneminde elde edilmiş olup ve geçici vergi matrahına dahil edilmediği cari yıl içinde tespit edilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda tespit edilen mevduat faiz gelirin %10'una²²⁸ isabet eden 600 TL geçici vergi tarhiyatı dışında kalacaktır. Dolayısıyla hesaplanan geçici vergiden, mevduat faizi sonucu ödenen 1.200 TL stopajın, inceleme sonucu tespit edilen 600 TL matrah farkına isabet eden kısmın mahsubu mümkün değildir. Ancak bu durum, gerçek kazanç üzerinden vergileme prensibiyle çelişmektedir. Yani yıllık kazanç dahil olacak 1.200 TL faiz üzerinden geçici vergi hesaplanmamasına ve yıllık kazanç vergisinden mahsup edilecek 1.200 TL'ye ait stopaj tutarının geçici vergiden mahsup edilmemesi gerektiği sonucunu ortaya çıkarmaktadır.

Sonuç olarak, TVS'de uygulanan geçici vergi sisteminde yer alan ve vergi matrahına götürü olarak uygulanan yanılma payı uygulaması pratikte bu tür sorunlara neden olmaktadır. Bu konuda yapılan düzenlemenin, sistemin uygulanmaya başladığı ilk yıllarda gerekli olduğu açıkça söylenebilir. Ancak 12 yıldan beri cari dönem kazancı üzerinden geçici vergi alınması şeklinde uygulanan, geçici vergi uygulamasına ilişkin sistem anlaşılmış ve uygulama şekillenmiştir. Dolayısıyla bu uygulamanın gündemden düşürülmesi mükellefin kafasında oluşan karmaşayı kaldıracak ve net bir vergileme söz konusu olacaktır. Başka bir ifade ile geçici vergide yanılma payı uygulamasına son verilmesi sistemi daha sağlıklı hale getirecektir²²⁹.

2.4. GEÇİCİ VERGİDE MAHSUP OLAYINA İLİŞKİN TARTIŞMALAR VE ÖNERİLER

Geçici verginin üçer aylık dönemler halinde hesaplanıp ödenmektedir. 'Üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir²³⁰. Geçici

²²⁸ 6.000*%10=600 TL.

²²⁹ Akyol; a.g.m., s. 68.

²³⁰ GVK mad. 120.

verginin iadesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurmayan mükellefin nakden iade alma hakkı ortadan kalkar. Burada söz konusu olan yılsonuna kadar yazılı başvuruda bulunma şartı, mahsuben iadeler için değil nakden iadelere içindir. Mahsuben iade için müracaat, düzeltme zaman aşımı içinde her zaman yapılabilir. Danıştay'ın görüşü de bu doğrultudadır²³¹. Ancak bu uygulamada bazı sorunların olduğu aşikârdır. Burada söz konusu olan her geçici vergi dönemi itibariyle mükelleflerin vergi yüklerinin ayarlanarak, önceki dönemde ödenen geçici verginin ilgili dönemde hesaplanan geçici vergiden mahsup edilebilmesidir. Bu konuda dikkat edilmesi gereken husus ile ilgili tebliğde²³² yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere geçici verginin mahsubu için tahakkuk etmiş olması yeterlidir²³³. Görüldüğü gibi geçici verginin mahsuba konu edilebilmesi için ödenmiş olması şarttır²³⁴. Ancak önceki dönemde ödenen geçici verginin ilgili dönemde ödenen vergiden fazla olması durumunda, aradaki pozitif farkın ilgili dönemde mükellefe geri ödenmesi mahsup uygulamasını adaletli ve uygulanabilir bir hale getirecektir. Burada en önemli dayanak, hesaplanan ancak ödenmeyen geçici vergi için gecikme faizi hesaplanabiliyorsa fazla ödenen geçici verginin de iade ediliyor olması gerekir. Bu uygulama "... ilk dönem ödenmesi gereken geçici vergi üzerinden gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanması gibi vergilendirme mantığına tamamen ters uygulamaların ortaya çıkmasına yol açtığından²³⁵" hareketle kanun değişikliği yapılarak bu aksaklığın giderilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan aynı durum gelir vergisi stopajında da vardır. Stopaj gelir vergisi cari dönem geçici vergisinden mahsup edilmekle geçici vergi olarak kabul edilmiş ancak, mahsup edilecek stopaj gelir vergisi tutarının fazla olması durumunda bu fazlalığın giderilmesi yönünde imkân tanınmamıştır. Ancak iadesi yapılacak tevkifatın ücret ve/veya serbest meslek kazancına ilişkin olması halinde, söz konusu vergilerin kesinti yapan sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlıktan

²³¹ Danıştay 4. Daire'nin 06.05.1994 Tarih ve E. 1993/3597, K. 1994/1878 Sayılı Kararı

²³² 157 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, mad.5.

²³³ İhsan Özbay; *Vergi Sorunları Dergisi*, *Geçici Verginin Mahsubunda Uygulamada Yaşanan Sorunlar Ve Gelir İdaresine Getirdiği Yük*, Eylül 2000, S. 144, s. 135.

²³⁴ Bayram Güzel; *Geçici Verginin Mahsubu Ve Mahsup Sonrası Kalan Geçici Verginin Durumu*, Temmuz 2001, S. 103, s.152.

²³⁵ Aslan; a.g.m., s. 173.

alınacak belge ile tevsik edilmesi sureti ile iadesi yapılacaktır²³⁶ hükmü unutulmamalıdır. Bu konuda bir diğer husus da tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir²³⁷.

Yukarıda açıklanmaya çalışılan bu hususlar aslında, geçici verginin tepki mekanizmasının kısıtlandığının, vergi eşitliği ve vergi adetli prensiplerine ters düştüğü açıktır. Bu anlamda yeni sisteminde önceki dönem geliri üzerinden götürü olarak hesaplanan geçici vergi gibi götürülük içeren tarafı vardır. Bu aksaklığın, son dönem geçici vergi döneminin kaldırılması yönündeki tartışmalarla değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Geçici verginin mahsup edilmesine ilişkin görüş ve önerileri şöyle sıralanabilir.

- 1) Geçici vergi kapsamına giren kazançlar üzerinden hesaplanan vergi kesintileri, tam olarak geçici vergiden mahsup edilmesi sağlanmalıdır. Stopaj gelir vergisi, geçici vergiyi destekleyen bir unsur olarak gözükmekle beraber, mahsubu da bu bağlamda değerlendirilmesi gerekir.
- 2) Geçici vergi ile stopaj usulünün birlikte uygulanmasında yıllara yaygın taahhüt işi kazançlarının geç vergilenmesi gibi zorunluluk ifade etmeyen istisnalar ve farklı uygulamalar kaldırılmalıdır.
- 3) Ön vergileme sistemi ile oluşan fazla ödemelerin, diğer borç ve ödemelere mahsup ve iadesinin tüm kamu kurumlarını kapsayacak şekilde yapılandırılarak kolaylaştırılmalıdır. Bu durum e-defter uygulaması ile desteklenerek sistemin daha hızlı çalışmasının önü açılmalıdır. Yıllık kazanç vergisinden sadece peşin ödenen geçici vergiden başka mahsuplar da söz konusu olmamalıdır.
- 4) Yıl içinde ödenen toplam geçici verginin ilgili dönem kazancından fazla olmasının önlenmesi açısından, önceden ödenen geçici verginin tam mahsubunun sağlanması için, geçici vergi dönemleri uygulamalarının tartışmaya açılması gerekmektedir.

²³⁶ 169 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

²³⁷ Güray Öğrendik; *Yıllık Beyanname Üzerinde Hesaplanan Gelir Veya Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilen Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Ve Geçici Vergilerin Nakden Veya Mahsuben İadesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar İle Kdv İade Alacaklarının Diğer Vergi Borçlarına Mahsubunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar*, E-Yaklaşım Dergisi, Nisan 2006, S. 33.

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047962.htm###*\(14.02.2011\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047962.htm###*(14.02.2011))

- 5) Geçici vergi döneminde mahsup konusu yapılması unutulmuş GV kesintilerinin düzeltme konusu edilmesi aşikârdır. Diğer taraftan inceleme sonucu oluşan ikmalen veya re'sen tarh edilecek vergilerde, mahsubu unutulmuş geçici vergi kesintileri kesinlikle dikkate alınmalıdır. Son olarak vergi adaleti açısından re'sen veya ikmalen tarh edilen geçici vergi terkin edilerek ceza ve gecikme faizi açısından, mahsubu unutulmuş GV kesintileri bağlamında tartışılmalıdır.

2.5. ÖDENMEYEN SİGORTA PRİM BORÇLARININ GEÇİCİ VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU

193 Sayılı GVK'nın 40. maddesinin 2 numaralı bendi gereğince; mükelleflerce ödenmesi gereken sigorta primleri ve emekli aidatının ödenmiş olması şartı ile safi ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmaktadır. Ancak ticari kazancın tespitinde, tahakkuku yapılmış olan giderlerin ödenmese bile vergi matrahından indirilebilmesi söz konusu iken, sigorta primlerinde ödenmiş olması ibaresi gereğince ödeme şartı da ayrıca aranmaktadır. Diğer taraftan Sosyal Güvenlik Kurumu²³⁸(SGK) primlerinin fiilen ödenmeden gider yazılıp yazılamayacağı konusunda, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun kararı²³⁹ bulunmaktadır. Bu kararda sigorta primlerinin fiilen ödenip ödenmediğine bakılmaksızın ticari kazancın tespitinde tahakkuk esasına göre gider olarak yazılabileceğini belirtilmiştir. Diğer bir ifade ile sigorta primlerinin SGK'ya fiilen ödenip ödenmediğine bakılmaksızın tahakkuk esasına göre ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği şeklindeki içtihatları birleştirme kararıyla çözüme kavuşturulmuştur²⁴⁰. Ancak bu kararın aşağıda yer verilecek olan 3917 Sayılı Kanun'dan önce verildiğine dikkat edilmesi gerekmektedir.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun²⁴¹ (SSGSK) 88. maddesinde işveren bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden keserek ve kendisine ait prim tutarlarını

²³⁸ Devredilen SSK Primleri.

²³⁹ 23.01.1992 tarih ve E:1990/3, K:1992/1 Sayılı Karar.

²⁴⁰ Sakıp Şeker; *SSK ve Bağ-Kur Primlerinin Vergi Uygulaması Yönünden Gider Yazılması*, Yaklaşım, Mart 1997, Sayı: 51, s. 75

²⁴¹ 5510 Sayılı SSGSK, 16 Haziran 2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazetelerde yayımlanmış ve 01.10.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

da bu tutara ekleyerek en geç kurumca belirlenecek günün sonuna kadar söz konusu kuruma öder şeklinde, hükmüne yer verilmiştir. Ancak konuyla ilgili yayımlanan 174 Seri No.lu GVK Genel Tebliğine²⁴² göre SGK primlerinin²⁴³ gider olarak yazılabilmesi için bu primlerin fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır²⁴⁴. Ancak sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden, mevcut ayın gideri olabilmektedir. Örneğin yılın son ayı olan Aralık²⁴⁵ ayına ait sigorta prim ödemeleri ertesi yılın Ocak ayı içinde ödenmesine rağmen Aralık ayının gideri olarak yazılabilir. Bu konuda ilgili tebliğde sadece yılın son ayına mahsus olmak üzere bir sonraki ay içerisinde ilgili primlerin ödenmesi durumunda, gider olarak yazılabileceği belirtmiştir. Diğer taraftan sigorta primleri ödensin veya ödenmesin ilgili olduğu dönemde gider veya maliyet kabul edilecek ancak dönem sonunda halen ödenmemişse, KKEG olarak değerlendirilecektir²⁴⁶. Bu konuda diğer bir husus zamanında ödenmeyen prim, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar ödendiği takdirde, ilgili dönemin gideri olarak dikkate alınabilecektir. Çünkü beyanname hazırlık ve envanter işlemleri için böyle bir dönemin öngörülmüş olması, bu tür sonradan kesinleşen durumların dikkate alınabilmesi ve ilgili yıl matrahının daha doğru teşekkülünü sağlamaya yöneliktir²⁴⁷. Diğer bir deyişle bahis konusu olan bu dönem (hesap döneminin kapandığı tarih ile beyanname verme zamanı arasındaki süre) mali kazancın en doğru şekilde tespiti, beyanname ve eklerinin hazırlığı için, öngörülmüştür²⁴⁸. Ayrıca bu konuda dikkat edilmesi gereken durum sigorta primlerinin gecikmeli olarak ödenmesi gider yazılabileceği anlamı taşımamalıdır. Son olarak cari yılda kanuni defterlere gider yazılan primler, tekrar kanuni defterlere gider yazılamayacağından ancak yıllık gelir, kurumlar ve geçici vergi beyannameleri ile beyan edilen vergi matrahından indirilmesi ile mümkün olacaktır. Bunun için de, fiilen ödenen prim tutarı, ödendiği yılın gelir ve kurumlar

²⁴² 174 seri no.lu GVK Genel Tebliği, 19.02.1994 tarih ve 21854 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

²⁴³ Devredilen SSK Primleri.

²⁴⁴ Tezcan Atay; *SSK Prim Borçlarının Ödenmemesi ve Geçici Vergide Yaratmış Olduğu Sorunlar-I*, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2002, S. 114, s. 111.

²⁴⁵ Özel hesap dönemi için değişebilmektedir.

²⁴⁶ Sakıp Şeker; *SSK ve Bağ-Kur Primlerinin Vergi Uygulaması Yönünden Gider Yazılması*, Yaklaşım Dergisi, Mart 1997, S. 51, s. 77.

²⁴⁷ Erdoğan Sağlam; *Ödenmeyen Sigorta Primlerinin Sonradan Ödenmesi Halinde Nasıl Giderleştirileceği ve Tecil Edilen Primlerin Durumu*, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2001, S. 107, s. 217.

²⁴⁸ Atay; a.g.m., s. 111.

vergesi beyannamesinde “diğer indirimler” olarak vergi matrahından düşülecektir²⁴⁹. Dolayısıyla bu şekilde ödenen sigorta primleri, geçici vergi dönemine isabet eden kısım kadar indirim olarak dikkate alınacaktır.

Geçici vergi matrahının tespiti, yıllık kazanç vergisinin tespiti olarak değerlendirildiğinden geçici vergi dönemlerinde vadesi geçtiği halde ödenmemiş sigorta primleri KKEG olarak dikkate alınması gerektiği söylenebilir. Ancak bu konuda sigorta primlerinin ödenmedikçe gider yazılamayacağı, gelir veya kurumlar vergisi bakımından getirilmiş bir düzenleme olduğu görüşü unutulmamalıdır. Bu görüş, her ne kadar bu durum geçici vergi dönemlerini kapsayacak şekilde değerlendirmek mümkün değildir tezini savunsa da, geçici vergi bağımsız bir vergi gibi değerlendirilerek, kanun koyucu tarafından üçer aylık ve dört dönem olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla geçici vergide her bir dönem diğer dönemden bağımsız olarak değerlendirilmelidir²⁵⁰. Bu konuda gerek GVK’nın mükerrer 120. maddesinde gerekse Maliye Bakanlığınca yayımlanan tebliğ²⁵¹ hükümlerine göre yıllık gelir veya kurumlar vergisi kazancının tespitinde esas olan indirim ve istisnaların, geçici vergi kazanç tespitinde de dikkate alınması gerektiği açıktır. Dolayısıyla fiilen ödenemeyen sigorta primleri gider yazılamayacağı gibi fiilen ödendiği tarihte veya ödemenin gerçekleştiği geçici vergi döneminde gider kabul edilerek vergi matrahından indirilecektir. Aksi halde geçici vergi matrahının tespitinde fiilen ödenmeyen SSK primi gider yazılmış olur ki, bu hal kanun koyucunun iradesine aykırı düşer²⁵².

2.6. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN GEÇİCİ VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti, işin bittiği yılda yapılmaktadır. Bu nedenle özellik taşımakta olan kazanç tespiti, GVK’nın 42. ve 44. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu çerçevede işin bittiği yıla kadar görünüşte bir vergileme yokmuş gibi gözükken inşaat ve onarım işlerinde aslında bir ön vergileme sistemi söz konusudur. Yani inşaat ve onarım işlerine ilişkin

²⁴⁹ Sağlam; a.g.m., s. 218

²⁵⁰ Atay; a.g.m., s. 111.

²⁵¹ 217 ve 227 Seri No.lu GVK Genel Tebliğleri.

²⁵² Atay; a.g.m., s. 111.

hasılat üzerinden işi yaptıranlarca, işi yapan kişi veya kurumun kazanç vergisine gelir vergisi stopajı²⁵³ uygulanmaktadır.

GVK'nın mükerrer 120. maddesinde parantez içi hükmünde 42. madde kapsamında değerlendirilen kazançlar geçici vergiye tabi olmadığı belirtilmiştir. Yine aynı maddede, 42. maddede belirtilen kazançlardan yapılan stopajın geçici vergiden mahsup edilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda yıllara sari inşaat ve onarım işleri nedeniyle elde edilen hasılat geçici vergi dışında tutulmuştur. Aslında bu durum elde edilen hasılat üzerinden bir stopaj uygulamasının sonucudur. Dolayısıyla, stopaj yoluyla kesilen ilgili vergiler geçici vergiden mahsup edilmemektedir. Bu uygulama sadece yıllara sari inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükellefler açısından değil, yıllara sari inşaat ve onarım işi yanında başka faaliyette bulunan mükellefler içinde bazı olumsuz sonuçlar doğurmaktadır. Özellikle yıllara sari inşaat ve onarım işinden zarar edilmesi halinde bu zarar tutarı, zararın doğduğu dönemde geçici vergi matrahından indirilememektedir. Ancak bu işler dolayısıyla oluşan zarar, üzerinden geçici vergi ödenen kazançlarla oluşan yıllık beyanname üzerinden mahsup edilmektedir. Bu durum üzerinden gelir veya kurumlar vergisi ödenmeyeceği kesin olan kazanç tutarı üzerinden geçici vergi alınmasına neden olmaktadır²⁵⁴.

Tahsil edilen geçici vergi, yıllık kazanç vergisinden kalan tutar ise mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Ancak bu mahsuplara rağmen halen kalan geçici vergi tutarı var ise bu tutar o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi koşuluyla mükellefe red ve iade edilir. Burada söz konusu olan mahsup edilemeyen geçici verginin mükellefe iade edilecek olması da açıklamaya çalışılan sorunu çözmektedir. Yani geçici vergi, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsuben veya iade edilmek üzere alınmış olacaktır. Fakat geçici vergi burada mükellefin cari dönem gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmek üzere alınmaktadır. Bütün bu açıklamaların yanında, anılan bu işler dolayısıyla oluşan stopaj vergileri, bu işlerden zarar edilmesi veya söz konusu stopajı aşan tutarda kazanç vergisi doğuracak bir kârlılığın oluşmaması durumunda mükellef üzerinde olumsuz sonuçlar doğurmakta ve uzun süre yük olarak kalmaktadır.

²⁵³ GVK'nın 94. maddesi uyarınca % 3 oranında uygulanmaktadır.

²⁵⁴ Akyol; a.g.m., s. 68.

Geçici vergide temel amaç; cari yıl kazancı ile bu kazancın vergisine mahsuben alınan geçici vergi arasında bir paralellik kurmaktır. Bu bağlamda yıllara sari inşaat ve onarım işi sonuçlarının geçici vergi dışında tutulması bu paralelliği ortadan kaldırmaktadır. Diğer bir ifadeyle ön vergileme sistemi olan stopaj usulü, geçici vergi beyanı usulü ile birbirini destekleyecek şekilde uygulanması gerekir. Bu sorun, anılan taahhüt işleri sonucunun ve kesinti sonucu oluşan stopaj vergilerinin geçici vergi ile uyumlaştırılmasıyla çözüme kavuşacaktır. Burada söz konusu inşaat ve onarım işleri uygulamasının yeni yönetime geçişinin iyi planlanmadığı ortadadır.

Geçici vergi uygulama sürecinde yıllara sari inşaat ve onarım işleri hep uygulamanın dışında tutulmuştur. Bu uygulamanın son bulması hatta yıllara sari inşaat ve onarım işleri geçici vergi sistemine entegre edilmesi gerekmektedir. Yani yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde elde edilen kazanç işin bittiği dönemin geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınmalıdır. Ancak iş tamamlanıncaya kadar istihkak bedelleri üzerinden hesaplanacak stopaj kesinti uygulaması devam etmeli ve taahhüt işi kazancının dikkate alındığı geçici vergi döneminde hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmelidir. Dolayısıyla söz konusu işler tamamlanma tarihi itibarıyla geçici vergi kapsamına girecek, daha önce kesinti yoluyla ödenen stopajlar da geçici vergiye dönüşecektir.

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Geçici vergi önceki bölümlerde açıklandığı üzere cari yılın 3 aylık dönemler halinde ilgili kazançlar üzeren tarh ve tahakkuk etmektedir. Hesaplanan geçici vergi üç aylık geçici vergi dönemini izleyen ayın 14. günü mesai bitimine kadar beyan edilerek 17. Günü mesai bitimine kadar ödenmektedir. Geçici vergiye ilişkin düzenlemeler GVK'nın 120 md. düzenlenmiş ancak üzerinden vergi hesaplanacak kazancın nasıl belirleneceği hususunda bir belirleme yapılmamıştır. Anılan maddenin son fıkrasında ise geçici verginin uygulamasına ilişkin usullerin belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir. Maliye Bakanlığı da 217 Seri No.lu GVK Genel Tebliği ile geçici vergi uygulamasına ilişkin birtakım belirlemeler yapmıştır. Anılan Tebliğle;

1-Geçici vergi kazanç tespit yöntemleri dönemleri üçer aylık olmakla beraber, ilgili kazanç önceki vergi dönemlerini de kapsayacak şekilde belirlenecektir. Bu bağlamda göre geçici vergi dönemleri;

- Birinci dönem: Ocak- Şubat-Mart ayları,
- İkinci dönem: Nisan-Mayıs-Haziran ayları,
- Üçüncü dönem: Temmuz-Ağustos-Eylül ayları,
- Dördüncü dönem: Ekim-Kasım-Aralık ayları olmaktadır.

2-Tespit edilen kazançla ilgili geçici vergi oranı uygulanmak suretiyle geçici vergi hesaplanacaktır.

3-Bu şekilde hesaplanan geçici vergi tutarından, önceki dönem beyannamelerinde hesaplanan en yüksek tutardaki geçici vergi düşülerek cari dönem geçici vergi tutarı bulunacaktır.

Maliye idaresince benimsenen bu yöntemle, yılın ilk ayından başlanarak üçer aylık olarak kazanç tespiti yapılarak geçici vergi dönemi sonuna kadar cari yılın tüm kazancını kapsayacak şekilde geçici vergi hesaplanmaktadır. Cari dönem için hesaplanan geçici vergi tutarına da, tespit edilen toplam kazanç üzerinden hesaplanan kümülatif vergiden önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergiler mahsup edilerek ulaşılmaktadır. Bu uygulama geçici vergi dönem sonlarında bir vergi revizesi gibi gözükmektedir. Ancak önceki dönem hesaplanan geçici vergi tutarı hesaplanan geçici vergi tutarından yüksek olması durumunda, önceki dönemde ödenen geçici verginin

iadesi gibi işlemler yapılmamaktadır. Dolayısıyla bu uygulama şekli her geçici vergi döneminde işletmelerin kâr ve zarar durumuna göre tepki vermesini önlemektedir. Başka bir ifadeyle işletmelerin geçici vergi dönemleri itibariyle kazançlarının artması durumunda geçici vergi hesaplanarak tepki vermektedir. Ancak kazançlarının azalma eğilimi göstermesi durumunda önceki dönem hesaplanan geçici vergisini düzeltilmesi yönünde herhangi bir tepki vermemektedir. Bu bağlamda geçici vergi götürülük içeren bir kısım vardır diyebiliriz²⁵⁵.

4369 Sayılı Kanun'la önceki dönem kazançları üzerinden geçici vergi hesaplama yöntemi kaldırılarak, cari dönem gerçek kazançları üzerinden geçici vergi hesaplaması yöntemine geçilmiştir. Bu uygulama ilgili dönem kazanç ve zararına bağlı ve orantılı olarak vergi yükünü ortaya çıkarması ve cari dönem faaliyetlerinin sonuçlarından doğrudan etkilenmesi yönüyle eski sisteme üstünlük sağlamaktadır. Bu uygulamayla birlikte reel bir vergileme yapmak ve götürü vergisini yükümlü üzerindeki olumsuz etkileri kaldırmakla amacıyla stopaj gelir vergisi ile geçici vergi beraber değerlendirilmeye başlanmıştır. Diğer bir ifadeyle 4369 Sayılı Kanun'la gerçek kazançlar üzerinden eşit bir ön vergileme sağlamak amacıyla, geçici vergiye tabi kazançlar üzerinden her ne adla olursa olsun kesilen gelir vergisi kesintilerinin bir mahsup çerçevesinde geçici vergi sayılması gerektiği ilkesine dayanmaktadır. Bu bakımdan anılan Kanun öncesi uygulanan sistem önemli negatif sonuçlar doğurmaktaydı. Bunlar şöyle sıralanabilir.

- Stopaj usulüne tabi kazançları elde eden mükellefler²⁵⁶ çok yüksek oranda ön vergileme yükü altına girmektedir.
- Mükellefler arasında ön vergile açısından bir adaletsizlik bir eşitsizlik oluşmaktaydı.

4369 Sayılı Kanunla stopaj gelir vergisi GVK'nın 120. Maddesi kapsamında geçici vergi kapsamında değerlendirilmiştir. Çünkü gelir üzerinden hesaplanacak verginin adaletli olması gerektiği aşikârdır. Stopaj yoluyla ödenen vergiler gerçek anlamda değerlendirildiğinde vergi mükellefinin gerçek geliri olmayıp kesinti yapmak zorunda olduğu muhatap vergi mükellefinin borcudur. Ancak stopaj gelir

²⁵⁵ İsmail Aslan; *Geçici Vergi Döneminde Ödenen Stopaj Gelir Vergilerinin Hesaplanan Geçici Vergiden Mahsup Edilmemesi Halinde Sonradan Düzeltme Konusu Yapılıp Yapılmayacağı*, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2001, S. 104, s. 161.

²⁵⁶ Yıllara yaygın taahhüt işleri yapanlar hariç.

vergi GVK'nın 94. maddesinde sayılan kişiler tarafından istihkak sahiplerinin kazanç vergilerine mahsuben alınan ve kesinti yapan mükellefçe hesaplanarak ödemek zorunda olan bir vergi türüdür. Bu bağlamda GVK kapsamında yapılan kesintiler²⁵⁷ ilgili kanunun 121. maddesi uyarınca yıllık beyanname üzerinde gösterilen kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen stopaj gelir vergileri anılan madde uyarınca bir yıl içinde mükellefin müracaatı üzerine red ve iade olunur. Burada mahsuba konu olan kesinti yoluyla ödenen stopaj gelir vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için belgelendirilmesi gerektiği unutulmamalıdır. GVK kapsamında kesilen stopaj vergilerinin yıllık kazanç vergilerinden mahsup edilmesi aslında işletmeler üzerindeki geçici vergi yükünün azaltılmasına yöneliktir. Diğer taraftan stopaj gelir vergisinin geçici vergiden mahsup edilmiş olması yıllık kazanç vergisinden mahsup edilmesini engellemez. Ancak geçici vergi döneminde mahsuba konu edilen stopaj vergilerinin hesaplanan gelir vergisinden fazla olması durumunda mahsup ve iadeye konu edilmeyecektir. Söz konusu fazla stopaj vergisinin iadesinin olmaması vergide eşitlik ilkesine ters düşmektedir. Yani mahsup fazlası bulunan mükellefler, diğer mükelleflerden daha fazla ön vergileme maliyetine katlanmış olmaktadır²⁵⁸.

Diğer taraftan geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanan geçici verginin, ilgili dönem yılı kazanç vergisinde mahsuba konu olabilmesi için ödenmiş olması gerekmektedir. Yıllık kazanç vergilerinin tarh dönemlerine kadar henüz ödenmemiş olan geçici vergiler bu tarih itibariyle terkin edilir ve yıllık kazanç vergisinden hiçbir şekilde mahsup edilmez. Burada geçici vergini ödenmiş olmasının en önemli sonucu mahsup edilme işlemi sağlamasıdır²⁵⁹. Terkin edilen geçici vergiler ilgili, normal vade tarihinden terkin tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı hesaplanacaktır.

Yıl içinde geçici vergi dönemleri itibariyle hesaplanarak ödenen geçici vergiler mahsup döneminde kazanç yetersizliği nedeniyle mahsup edilememesi durumunda mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Buna rağmen hala kalan tutar söz konusu olursa mükellefin talebi üzerine red ve iade olunur. Burada mükellefin tahakkuk etmiş her hangi bir vergi borcu bulunmaması durumunda iade süreci başlatılabilecek veya ileride tahakkuk edecek vergilerden mahsup edilmek

²⁵⁷ Stopaj gelir vergisi.

²⁵⁸ Sema Küçük; *Stopaj Geçici Vergi*, Diyalog Dergisi, S. 171, s. 58.

²⁵⁹ Akyol; a.g.e., s. 487.

amacıyla bekletilecektir. Ancak bu bekleme süresince mükellefin lehine herhangi bir gecikme faizi ve zammı hesaplanmayacaktır. İade işleminde ise iki temel unsur söz konusudur.

1-) Mükellef vergi dairesine iadeye konu olan geçici vergi için yazılı olarak talepte bulunması,

2) Bu başvuru mahsup süresinden itibaren 1 yıl içerisinde yapmış olması.

Mahsup ve iade işlemi anılan şekilde olmakla beraber, geçici verginin cari dönemde gerçek gelirinden hesaplanıyor olması iade işleminin ortaya çıkma ihtimalini düşürmektedir. Diğer taraftan bu uygulama götürü vergi sisteminin taşıdığı ek vergiler maliyeti taşımaz. Ayrıca GVK'nın 120. maddesi gereği iade işleminin mükellefin ihtiyarına bırakılması, mükellefe serbest hareket edebilme olanağı tanımıştır. Ancak söz konusu iade işleminin mahsup tarihinden itibaren 1 yıl içinde yapılacak olması, mahsup imkânını ortadan kaldırmamaktadır. Söz konusu bakiye zaman aşım süresinin sonuna kadar mahsuba konu olabilmektedir.

Sonuç olarak bir ön vergileme sistemi olan geçici vergi uygulaması tüm vergilerde olduğu gibi tarh, tahakkuk ve ödeme ve mahsup ve iade işlemlerinden oluşmaktadır. Bu süreç zarfında yerine getirilmeyen kanuni zorunluluklara cezai müeyyide uygulanmaktadır. Ancak bir peşin vergi uygulaması olan geçici vergi uygulamasında öne çıkan bazı sorunlar olduğu açıktır. Bu sorunların geçici vergi uygulamasında süre gelen tartışmalara yeni boyut kazandıracak kanaatindeyiz.

- 1) Son geçici vergi dönemiyle ilgili olarak, yıllık kazanç vergisi tespit ve ödeme dönemleri öne alınarak yıllık kazanç vergisi bir defada halinde tahsil edilmelidir.
- 2) Geçici vergi dönemleri 4 aylık olarak uygulanmalı ancak son geçici vergi dönemi yıllık kazanç vergisi tespit dönemi ile birlikte yapılmalıdır.
- 3) Geçici vergi oranları ile yıllık kazanç vergisi oranları aynı olmalıdır. Bu durum ön vergilemeyi kesin vergileme ile aynı konuma getirecektir.
- 4) Geçici vergi oranları ve yıllık kazanç vergi oranları kayıt dışı istihdamla doğru orantılı olarak devamlı düşüş seyrinde olmalıdır. Uygulanacak bu yöntemle kayıt dışı ekonomi kayıt altına daha rahat alınacaktır.

- 5) İsteğe bağlı olarak uygulanan e-fatura uygulaması zorunlu hale getirilerek mükellefin beyan konusundaki iş yoğunluğu düşürülmelidir. Bu uygulama yine kayıt dışı ekonomiyi en aza indirecektir.
- 6) Ön ödeme vergi sistemi olan geçici verginin kaldırılması tartışmalara açılarak, isteğe bağlı olarak uygulanmaya çalışılan e-defter sistemine hızlı bir geçiş yapılmalıdır. Uygulanacak bu yöntem sistem yine kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almakta beraber mükellefin iş yoğunluğunu azaltacaktır.
- 7) Geçici vergi matrahında yanılma payına ilişkin olarak 12 yıldan beri cari dönem kazancı üzerinden geçici vergi alınması şeklinde uygulanan, geçici vergi uygulamasına ilişkin sistem anlaşılmış ve uygulama şekillenmiştir. Dolayısıyla bu uygulamasının bir kanuni düzenleme şeklinde gündemden düşürülmesi mükellefin kafasında oluşan karmaşayı kaldıracak ve net bir vergileme söz konusu olacaktır.
- 8) Geçici vergi kapsamına giren kazançlar üzerinden hesaplanan vergi kesintileri, tam olarak geçici vergiden mahsup edilmesi sağlanmalıdır. Stopaj gelir vergisi, geçici vergiyi destekleyen bir unsur olarak gözükmekle beraber, mahsubu da bu bağlamda değerlendirilmesi gerekir.
- 9) Yıl içinde ödenen toplam geçici verginin, ilgili dönem yıllık kazanç vergisinden çok olmasını önlemek açısından ödenmiş verginin tam mahsubunun her geçici vergi döneminde uygulanması yönteminin tartışmalara açılması gerekmektedir.
- 10) Geçici vergi ile stopaj usulünün birlikte uygulanmasında yıllara yaygın taahhüt işi kazançlarının geç vergilenmesi gibi zorunluluk ifade etmeyen istisnalar ve farklı uygulamalar kaldırılmalıdır.
- 11) Ön vergileme sistemi ile oluşan fazla ödemelerin, tek çatı altında toplanarak diğer borç ve ödemelere mahsup ve iadesinin tüm kamu kurumlarını kapsayacak şekilde yapılandırılarak kolaylaştırılmalıdır. Bu durum e-defter uygulaması ile desteklenerek sistemin daha hızlı çalışmasının önü açılmalıdır. Yıllık kazanç vergisinden sadece peşin ödenen geçici vergiden başka mahsuplar da söz konusu olmamalıdır.

- 12) Yıl içinde ödenen toplam geçici verginin ilgili dönem kazancından fazla olmasının önlenmesi açısından, önceden ödenen geçici verginin tam mahsubunun sağlanması için, tartışmaya açılarak gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.
- 13) Geçici vergi döneminde mahsup konusu yapılması unutulmuş GV kesintilerinin düzeltme konusu yapılabilirdir. Diğer taraftan inceleme sonucu oluşan ikmalen veya re'sen tarh edilecek vergilerde, mahsubu unutulmuş geçici vergi kesintileri kesinlikle dikkate alınmalıdır. Son olarak vergi adaleti açısından re'sen veya ikmalen tarh edilen geçici vergi terkin edilerek ceza ve gecikme faizi açısından, mahsubu unutulmuş GV kesintileri bağlamında tartışılmalı ve gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

- AK Bülent, “Geçici Vergide ikmalen veya Re'sen Tarhiyat ve Ceza Uygulaması”, *TÜRMOB Yayını*, Temmuz 1999, S. 47.
- AKARCA Akif, “Geçici Vergi”, *Vergi Dünyası*, Şubat 1989, S. 90, ss. 46-51
- AKDOĞAN Abdurrahman, “Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması”, *Gazi Kitapevi*, Ankara 2003.
- AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, *Gazi Kitapevi*, Ankara 2007.
- AKDOĞAN Abdurrahman, “Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Yayınları No: 165, İİBF Yayınları No: 54*, 1991.
- AKYOL M. Emin, “4842 Sayılı Kanun Ve Geçici Vergi Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2003, S. 126. ss. 56-62.
- AKYOL M. Emin, “Geçici Vergide Yeni Sisteme Yönelik Eleştiriler”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2003, S. 121, ss. 117-120.
- AKYOL M.Emin ve Muzaffer Küçük, “Bütün Yönleri ile Geçici Vergi”, *Yaklaşım Yayınları*, Şubat 2003.
- AKYOL M.Emin ve Muzaffer Küçük, “Geçici Vergi Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık 2000, S. 232. ss. 30-34
- AKYOL M.Emin, “Geçici Vergi Uygulaması Ve Öneriler”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2004, S. 139, ss. 68-71.
- AKYOL M.Emin, “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinden Doğan Zararın Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2001, S. 107, ss. 106-109.
- ALTUNTAŞ Muhittin, “Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinde Son Durum”, *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 1999, S. 77, ss. 136-140,
- APAK Talha, “Tasfiye Halinde ve Tasfiye Sonunda Kurumların Vergilendirilmesi”, Aralık 2004, http://www.alomaliye.com/talha_apak_tasfiye.htm, (27.12.10)
- ASLAN İsmail ve Şerafettin Özcan, “Geçici Vergi Uygulamasında Yapılan İncelemeler İbaresinden Anlaşılması Gerekenler”, *Vergi Sorunları Dergisi, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını*, Nisan 2001, S. 151. ss. 73-81.
- ASLAN İsmail; “Geçici Vergide Mahsup ve İade Sorunu”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 112, ss. 173-179.
- ASLAN İsmail, “Geçici Vergi Döneminde Ödenen Stopaj Gelir Vergilerinin Hesaplanan Geçici Vergiden Mahsup Edilmemesi Halinde Sonradan Düzeltme Konusu Yapılıp Yapılamayacağı”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2001, S. 104, ss. 161-166.

- ATAY Tezcan ve Hakan ATAY; “Yenileme Fonu Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar”, *Yaklaşım Dergisi*, 2003 Nisan S. 179, ss. 177-181.
- ATAY Tezcan, “Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği-1”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2001, S. 97. ss. 147-151.
- ATAY Tezcan, “Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği-2”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2001, S. 98. ss. 151-154
- ATAY Tezcan, “Geçici Vergide Sorunlar ve Çözüm Önerileri 2”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, 15 Temmuz 2000, S. 324, ss. 23-27.
- ATAY Tezcan, “Geçici Vergide Yanılma Payı Sorunu”, *Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog, Yaklaşım Dergisi* Ağustos 2000, S. 148. ss. 38-41.
- ATAY Tezcan, “Geçici Verginin Hesaplanması ve Beyanı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım 2000, S. 146.
- ATAY Tezcan, “Götürü Gider Uygulamasının Dönem Sonu İşlemlerindeki ve Kazançların Tespitindeki Yeri”, *Yaklaşım Dergisi*, Aralık 2003, S. 132, ss. 107-108.
- ATAY Tezcan, “SSK Prim Borçlarının Ödenmemesi ve Geçici Vergide Yaratmış Olduğu Sorunlar-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2002, S. 114, s. 111-115.
- ATAY Tezcan, “Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler İle Geçici Vergilerin Mahsup Ve İadesi Uygulaması Ve Bir Örnek-I”, *E Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2004, S. 11. [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064586.htm###\(04.09.2009\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064586.htm###(04.09.2009))
- ATAY Tezcan, “Tevkif Yoluyla Kesilen Vergiler İle Geçici Vergilerin Mahsup Ve İadesi Uygulaması Ve Bir Örnek-II”, *E Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2004, S. 12 [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064587.htm###\(04.09.2009\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2004064587.htm###(04.09.2009))
- ATİLA Özkan; Basit Usulde Ticari Kazancın Tespiti Ve 2006 Yılı Kazançlarının Beyanı, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 2007, S. 170. ss. 134-143.
- AYAZ Garip, “Geçici Verginin Mahsubunda Ödeme Şartı”, *E Yaklaşım*, Nisan 2000, S. 201, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000042011.htm#SON#SON>, (25.03.2011.)
- BAŞ Seyit Ahmet, “Geçici vergide %10 Eksik Beyan Meselesi, *Yaklaşım Dergisi*”, *Haziran 2000*, S. 90, ss. 128-130.
- BAYKARA Bekir, Döner Sermayeli İşletmelerde Kâr Ve Karlılığın Anlamı, *Mali Hukuk Dergisi*, Temmuz-Ağustos 1994, S. 52, ss. 13-19.
- BELLEK Münir, "Geçici Vergide Sorunlar", *Mükellefin Dergisi*, Haziran 1999, S. 78, ss. 7-11.
- BİÇER Hüsamettin ve Gürol Ürel, “Geçici Vergi Uygulama Esasları-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 1999, S. 79, ss. 36-39.

- BULUTOĞLU Kenan, “The Reform in the Political Process”, *Vergi Reformları*, İstanbul, Ocak 1981.
- DANIŞTAY 4. Daire, 23.3.1995 Tarih ve E.1994/ 1786, K.1995/1258 Sayılı Kararı
- DANIŞTAY 4. Daire, 29.2.1994 Tarih ve E.1994/ 1516, K. 1994/4045 Sayılı Kararı
- DANIŞTAY 4. Daire, 06.05.1994 Tarih ve E. 1993/3597, K. 1994/1878 Sayılı Kararı
- DANIŞTAY Dairesi, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşi Yapan Davacının Faaliyetinin, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42.Maddesi Kapsamında değerlendirilmeyeceği Hk.”
http://www.danistay.gov.tr/kerisim/kelime_ozet.jsp?kelimeler=GEÇİCİVERGİ&ozet=metin&dokid=23172. (16.09.2010)
- DANIŞTAY 3. Daire, 20.02.2008 Tarihli E.2007/1379, K.2008/461 Sayılı Karar.
- DANIŞTAY 3. Daire, 20.02.2008 Tarihli E.2007/1379, K.2008/461 Sayılı Kararı.
- DEMİR Ahmet, “Geçici Vergi Uygulaması”, *Kaptan Ofset*, Nisan 1999.
- DEMİR İhsan Cemil; “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi” *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 2008 C. X. , S. I.,
- DEMİRBİLEK Kadir; “2004 Yılı İlk Geçici Vergilendirme Döneminde Elden Çıkarılan Atık’lerin Satış Kazancının Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması Açısından Değerlendirilmesi” *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2004, S. 136, ss. 121-125.
- DEMİRSOY Yalçın ve ÖZTÜRK Güler, “Enflasyon Muhasebesinde Geline Son Nokta Ve Uygulamaya Yönelik Pratik Açıklamalar İle 2004/4 Geçici Vergi Dönemi Uygulamaları”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Mart 2005, S. 20.
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, “Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerine Etkisi1”, *İktisadi Planlama Genel Müdürlüğü, Yıllık Program ve Finansman Dairesi*, Ekim 1993, www.ekutup.dpt.gov.tr, (10.09.2009)
- DOĞANYİĞİT Sadettin, “Etkili Bir Vergi Düzeninin Tesisinde, Mükellefle Kurulan Olumlu İlişkilerin Önemi, *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, Cilt 21, S. 203.
- FAHRAN Ferhat, “2007 Yılı I.Geçici Vergilendirme Döneminde Yatırım İndirimi Tercihinin Kullanılması ve Değerlendirilmesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 2007, S. 173.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Gelir Vergisi Mükelleflerinde İşe Başlama ve Bırakma”, Mükellefiyette Meydana Gelen Değişiklikler”, *Gözden Geçirilmiş 2.Baskı*, Ankara 2007.
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Serbest Meslek Kazançları Vergi Rehberi”, Şubat 2010, *Yayın No.108*, ss. 1-16.

- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “Ticari Kazancın Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı”, *Yayın No:124*, Şubat 2011 ss. 1-14.
- GELİRLER KONTROLÖRLERİ DERNEĞİ, “Gelir Vergisi Rehberi”, *Kurtiş Matbaacılık, Güncel ve Genişletilmiş Baskı*, Ankara 2006.
- GENÇER Çağlan Ahmet, “Geçici Vergi Uygulamasına İlişkin Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ekim 2003, S. 181.
- GÜNAYDIN Tuncer, “2002 Yılı Dördüncü Dönem Geçici Vergi Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2008, S. 188, ss. 78-82.
- GÜNGÖR A. Feridun, “Vergi Reform Kanun’unun Gelir Vergisi İle İlgili Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi-I”, *Yaklaşım Dergisi*, Eylül 1998, S. 69, ss. 101-106
- GÜZEL Bayram, “Geçici Verginin Mahsubu Ve Mahsup Sonrası Kalan Geçici Verginin Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2001, S. 267, ss.151-155.
- İPEK Selçuk, “Geçici Vergi: Teorik Yapı İstikrarsız Uygulamalar Ve Günümüzdeki Durum”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2005, S. 21 [\(http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005046464.htm#\(1\)#\(1\)\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2005046464.htm#(1)#(1)) (12.02.2010)
- İSTANBUL Defterdarlığı 11.06.1996 Tarih ve 5463 Sayılı Özelgesi.
- KALKAN T.Tolga, “Gelir ve Kurumlar Vergisi Düzenleme Rehberi”, *TÜRMOB Yayınları 358*, Ankara.
- KASAPOĞLU Vedat, “Geçici Verginin Tespitine Yönelik Muhasebe Kayıtları ve Gelir Vergisi Konusundaki Değerlendirmelerimiz-II”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ağustos 1999. S. 216, ss. 153-156.
- KAZICI Sami, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S. 124, Aralık, 1991, ss. 21-26.
- KAZICI Sami, “Vergi Reformu: Uluslararası Bakış”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 1990, S. 106, ss. 42-46
- KICALI İlker, “Kollektif Şirketlerinin Borçları ve Ortakların Sorumlulukları”, *Vergi Dünyası*, Nisan 2003, S. 260, ss. 62-65.
- KIRBAŞ Sadık, “Vergi Hukuku”, *Temel Eğitim ve Staj Merkezi Yayınları*, Eylül 1998.
- KIRIKTAŞ İlhan, “Geçici Vergi Uygulamasında Hata Var !!!”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2005, S. 145, ss. 80-84.
- KIZILOT Şükrü, “Dönem Sonunda Alacak ve Borç Senetlerine İlişkin Reeskont Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Şubat 1995, S. 26, ss. 38-43.
- KIZILOT Şükrü, “İkmalen ve Re'sen Tarhiyatta Fon Payı ve Geçici Vergi Salınamayacağı”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 1996, S. 42, ss. 234-239.
- KÜÇÜK Sema; “Stopaj Geçici Vergi”, *Diyalog Dergisi*, Yıl 2002, S. 171, ss. 58-61.

- MALİYE BAKANLIĞI, 1 Seri Nolu KVK Tebliği.
- MALİYE BAKANLIĞI, 25 Seri No'lu GVK Sirküleri.
- MALİYE BAKANLIĞI, 31 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.
- MALİYE BAKANLIĞI, 157 seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği.
- MALİYE BAKANLIĞI, 169 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.
- MALİYE BAKANLIĞI, 10.01.2002 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11.GVK-121-8426/201 Sayılı Özelgesi.
- MERCAN Eray, “Beyanname ve Bildirimlerde Ceza Uygulaması”, *TÜRMOB Yayınları*, Ankara 2009, S. 2009-5.
- NADAROĞLU Halil, “Türkiye’de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi”, *Vergi Reformları*, İstanbul, Ocak 1981.
- OLUŞ Yayıncılık, “Kurumlar Vergisi Kanunu Yarum ve Açıklamaları” *Oluş Yayınları*, Mayıs 2008.
- ÖĞREDİK Güray, “Yıllık Beyanname Üzerinde Hesaplanan Gelir Veya Kurumlar Vergisinden Mahsup Edilen Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Ve Geçici Vergilerin Nakden Veya Mahsuben İadesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar İle Kdv İade Alacaklarının Diğer Vergi Borçlarına Mahsubunda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2006, S. 33. [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047962.htm###*\(14.02.2011\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006047962.htm###*(14.02.2011))
- ÖĞREDİK Güray, “Yıllık Beyanda Mahsup Edilemeyen (Devreden) Geçmiş Dönem Vergi Alacağına Mahsubu Yoluyla Cari Dönem Geçici Vergilerinin Ödenmesi ve Cari Dönemde Yeniden Oluşan Vergi Alacağı Ve Muhasebesi”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2006, S. 36. [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006078264.htm#_ftn1#_ftn1 \(28.02.2011\)](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2006078264.htm#_ftn1#_ftn1 (28.02.2011))
- ÖNCEL Mualla vd, “Vergi Hukuku”, 8. Baskı, *Turhan Kitabevi*, Ankara 2000.
- ÖZBALCI Yılmaz, “Kurumlar Vergisi kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık”, Mayıs 2008.
- ÖZBAY İhsan, “Geçici Verginin Mahsubunda Uygulamada Yaşanan Sorunlar Ve Gelir İdaresine Getirdiği Yük”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Eylül 2000, S. 144, ss. 135-141.
- ÖZCAN Sezgin, “Peşin Vergi Ana Vergiden Daha Çok...” *Sabah*, 20.10.2001.
- ÖZEL Salih, “Geçici Vergi Matrahının Saptanmasının Ayrıntıları”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2000, S. 95, ss. 17-22.
- ÖZKAN Özgür, “Ticari Kazancın Elde Edilmesi Sırasında Geçerli Olan Tahakkuk Esası Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar”, *E-Yaklaşım*, Ekim 2006,

S. 39. http://www.yaklasim.com/anasayfa/bas_yay_tak/dergi/200610.htm, (13.02.2011).

ÖZYÜREK Mustafa, “Yakaladığımı Vergilerim”, *Milliyet*, 09.07.1998.

PAKER İbrahim Erten, “Geçici Vergide Son Dönem Gerekli Mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2002, S. 109, ss. 170-175.

SAĞLAM Erdoğan, “Ödenmeyen Sigorta Primlerinin Sonradan Ödenmesi Halinde Nasıl Giderleştirileceği ve Tecil Edilen Primlerin Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2001, S. 107, ss. 217-222.

SARILI Mustafa Ali, “Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk” *Kazancı Hukuk Yayınevi*, İstanbul 2004.

SARILI Mustafa Ali, “Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması” *Ümit Ofset Matbaacılık, Son Değişikliklere göre Güncelleştirilmiş ve Gözden Geçirilmiş 2. Baskı*, Ankara, Eylül 2010.

SARISU Ekrem; “Dönem Sonu Şüpheli Alacak Uygulaması ve Muhasebe Kayıtları”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 1998, S. 61, ss. 108-113.

SEVGİN Mustafa, “Pişmanlıkla Verilen Geçici Vergi Beyannamelerinde Pişmanlık Zammının Hesaplanmasında Vadenin Ve Matrahın Belirlenmesi Sorunu”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2006, S. 157, ss. 58-63.

SEVİLENGÜL Orhan, Genel Muhasebe, *Gazi Kitapevi*, Ankara 1998.

SÖNMEZ Erdal ve AYAZ Garip, “Anayasa Mahkemesi Kararları Vergi”, *TÜRMOB Yayınları 77*, Ankara 1999.

SÖNMEZ Erdal, “Yıl İçinde Başlayıp Aynı Yıl İçinde Biten İnşaat İşlerinden Elde Edilen Kazancın Geçici Vergi Yönünden Beyan Edileceği Dönem”, *Yaklaşım Dergisi*, Ocak 2006, S. 157. ss. 162-165.

SÖNMEZ Erdal, “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici Kabulün İdarece Onaylandığı Tarihten Sonra Alınan İstihkakların Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, *Yaklaşım Dergisi*, Nisan 2006, S. 160. ss. 26-28.

ŞEBNEM Pınar vd.; “Vergi Hukukunda Kanuni Temsilciler ve Sorumlulukları-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Kasım 2003, S. 131, ss. 134-139.

ŞEKER Sakıp, "İnşaat ve Onarma işlerinde Özellik Arz Eden Geçici Vergi Uygulamaları", *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs 1999, S. 77, ss. 133-137.

ŞEKER Sakıp, “SSK ve Bağ-Kur Primlerinin Vergi Uygulaması Yönünden Gider Yazılması”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart 1997, S. 51, ss. 74-78

ŞEKER Sakıp; “Üçer Aylık Geçici Vergi Uygulaması ve Menkul Kıymetlerin Değerlemesi”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 74, ss. 90-94.

ŞENYÜZ Doğan, “Türk Vergi Sistemi”, *Ezgi Kitabevi*, 12.Baskı, Bursa 2001.

ŞENYÜZ Doğan; “Türk Vergi Sistemi”, *Yaklaşım Dergisi*, Ekim 2005, ss. 264-269.

ŞENYÜZ Doğan; Türk Vergi Sistemi, 7. Baskı, *Ezgi Kitabevi*, Bursa 2001.

- TEKİN Cem, “Kurumlar Vergisi Rehberi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Nisan 2007, Özel Ek, S. 223.
- TİMUR Mehmet, “Geçici Vergide Ceza Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2000, S. 92, ss. 107-112.
- TOSUNER Mehmet, “Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş” 9. *Bası*, İzmir 2004.
- TUNCER Selahattin, “2002 Yılı Dördüncü Dönem Geçici Vergi Uygulaması”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Haziran 2002, S. 114, s. 131-135.
- UÇMAZBAŞ Erol, “Geçici Vergi Beyanında Ar-Ge Vergi Ertelemesinden Faydalanılmalıdır”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2003, S. 127. ss.78-81.
- ÜREL Gürol, “Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesinde Ceza ve Gecikme Faizi Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Temmuz 2006, S. 163, ss. 155-159.
- VURAL Mahmut, “Türkiye’de Peşin Vergi Uygulamaları” *Vergi Dünyası Dergisi*, Haziran 1989, S. 94, ss. 62-64
- YERLİ Ali, “Yıl İçinde Başlayıp Biten İnşaat Taahhüt İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması”, *Yaklaşım Dergisi*, Haziran 2002, S. 114, ss. 141-145.
- YILMAZ, Kazım, “ABD’de Peşin Vergi”, *Mülkiyeliler Birliği Dergisi*, Cilt: XIX S. 75.
- YÜCEL Tugay, “3946 Sayılı Kanun İle Geçici Vergi Müessesesine Getirilen Hükümler Ve Geçici Vergi Oranlarında Yapılan Değişiklikler”, *Yaklaşım Dergisi*, Mart 1994 S. 23. ss. 71-74.
- YÜKÇÜ Süleyman; “Geçici Vergiye Esas Alınacak Kazancın Tespiti”, *“Yaklaşım Dergisi”*, Ocak 1999, S. 157, ss. 33-38.

EK TABLO 1: GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİNDE MÜKELLEFİYET SÜRECİ

Mükellefiyetin Başlangıcı



Bağlı olunan Vergi Dairesinin Tespiti



Kanunen Kullanılacak Defterlerin İşe Başlamadan Tasdik Ettirilmesi



İşe Başlama Tarihinden İtibaren 10 Gün İçinde Bağlı Bulunulan Vergi Dairesine
İşe Başlama Bildiriminin Yetkili Kişilerce Yapılması



İşe Başlama Tarihinden İtibaren 1 Ay İçinde Vergi Levhasıyla İlgili İşlemlerin
Tamamlanması



Ödeme Kaydedici Cihazla İlgili İşlemlerin İşe Başlama Tarihinden İtibaren 30
gün İçerisinde Tamamlanması



Mükellefiyette meydana Gelen Değişikliklerin (Adres Değişikliği, İş
Değişikliği, İşletme Değişikliği) Değişikliğin Meydana Gelidiği Tarihten
İtibaren 1 Ay İçinde İlgili Vergi Dairesine Bildirilmesi



İşe Bırakma Bildiriminin İş Bırakma Tarihinden İtibaren 1 Ay İçinde Bağlı
Bulunulan Vergi Dairesine Yapılması



İş Bırakma Halinde Mükelleflerin İbraz Etmeleri Gereken Basılı Belgelerin
(Vergi Levhası 1 Ay içinde, Ödeme Kaydedici Cihaz Levhalarının 30 Gün
İçinde) Vergi Dairesine İbrazı



Mükellefiyetin Sona Ermesi

EK TABLO 2: 7/A SEÇENEĞİ MALİYET HESAPLARI

- 1) **Maliyet Muhasebesi Bağlantı Fark Hesapları (70)**
 - A. Maliyet Muhasebesi Bağlantı Hesabı
 - B. Maliyet Muhasebesi Yansıtma Hesabı
- 2) **Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (71)**
 - A. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri
 - B. Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı
 - C. Direkt İlk Madde ve Malzeme Fiyat Farkı
 - D. Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Farkı
- 3) **Direkt İşçilik Giderleri (72)**
 - A. Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
 - B. Direkt İşçilik Ücret Farkları
 - C. Direkt İşçilik Süre (Zaman) Farkları
 - D. Genel Üretim Giderleri
- 4) **Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı (73)**
 - A. Genel Üretim Giderleri Bütçe Farkları
 - B. Genel Üretim Giderleri Verimlilik Farkları
 - C. Genel Üretim Giderleri Kapasite Farkları
 - D. Hizmet Üretim Maliyeti
 - E. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
- 5) **Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı (74)**
 - A. Hizmet Üretim Maliyeti
 - B. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı
 - C. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları
- 6) **Araştırma ve Geliştirme Giderleri (75)**
 - A. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
 - B. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
 - C. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Gider Farkları
- 7) **Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri (76)**
 - A. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
 - B. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
 - C. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Fark Hesabı
- 8) **Genel Yönetim Giderleri (77)**
 - A. Genel Yönetim Giderleri
 - B. Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
 - C. Genel Yönetim Giderleri Fark Hesabı
- 9) **Finansman Giderleri (78)**
 - A. Finansman Giderleri
 - B. Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı
 - C. Finansman Giderleri Farkları Hesabı
 - D. Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesapları

EK TABLO 3: 7/B SEÇENEĞİ MALİYET HESAPLARI

1) Gider Çeşitleri (79)

- A. İlk Madde Ve Malzeme Giderleri
- B. İşçi Ücret Ve Giderleri
- C. Memur Ücret Ve Giderleri
- D. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
- E. Çeşitli Giderler
- F. Vergi, Resim Ve Harçlar
- G. Amortismanlar Ve Tükenme Payları
- H. Finansman Giderleri
- İ. Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
- J. Üretim Maliyet Hesabı

2) Nazım Hesaplar

EK TABLO 4: (B) İŞLETMESİ EYLÜL 2010 YILINA AİT MİZAN CETVELİ

MİZAN CETVELİ		DÖNEMİ : EYLÜL /2010			
		BORÇ	ALACAK	BORÇ BAKİYE	ALACAK BAKİYE
100	KASA	232.140,00	89.000,00	143.140,00	
101	ALINAN ÇEKLER	340.000,00	235.000,00	105.000,00	
102	BANKALAR	524.000,00	240.000,00	284.000,00	
103	VERİLEN ÇEKLER	120.000,00	335.000,00		215.000,00
120	ALICILAR	2.400.000,00	1.675.000,00	725.000,00	
121	ALACAK SENETLERİ	250.000,00	200.000,00	50.000,00	
128	ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR	25.000,00		25.000,00	
129	Ş.TİCARİ AL.KARŞ		25.000,00		25.000,00
153	TİCARİ MALLAR	5.860.000,00	5.574.282,00	285.718,00	
159	VEİLEN AVANSLAR	50.000,00		50.000,00	
180	GELECEK AYLARA AİT GİDERLER	150.000,00		150.000,00	
191	İNDİRİLECEK KDV	205.000,00	175.000,00	30.000,00	
193	PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	30.000,00		30.000,00	
253	TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR	700.000,00		700.000,00	
255	DEMİRBAŞLAR	1.930.000,00		1.930.000,00	
257	BİRİKMİŞ AMORTİSMANL.		535.000,00		535.000,00
300	BANKA KREDİLERİ		130.000,00		130.000,00
320	SATICILAR	257.000,00	850.000,00		593.000,00
360	ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	50.000,00	125.000,00		75.000,00

361	ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KESİNTİLERİ	64.000,00	108.000,00		44.000,00
370	DÖNEM KARI VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞILIĞI				
371	DÖNEM KARININ PEŞİN ÖD.VERGİ VE YÜK.				
381	GİDER TAHAKKUKLARI	150.000,00	187.000,00		37.000,00
391	HESAPLANAN KDV	201.000,00	201.000,00		
500	SERMAYE		2.000.000,00		2.000.000,00
522	MDV YENİDEN DEĞERLEME ARTIŞLARI		120.000,00		120.000,00
570	GEÇMİŞ YIL KARLARI		330.834,00		330.834,00
600	YURT İÇİ SATIŞLAR	160.000,00	6.900.000,00		6.740.000,00
602	DİĞER GELİRLER		230.000,00		230.000,00
621	SATILAN T.MALLAR MLY	5.454.282,00		5.454.282,00	
642	FAİZ GELİRLERİ		24.000,00		24.000,00
654	KARŞILIK GİDERLERİ	25.000,00		25.000,00	
659	FAALİYETLE İLGİLİ GİDER VE ZARAR	275.000,00		275.000,00	
689	DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	40.000,00		40.000,00	
760	PAZARLAMA SATIŞ DAĞITIM GİDERLERİ	55.000,00		55.000,00	
770	GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	703.694,00		703.694,00	
780	FİNANSMAN GİDERLERİ	38.000,00		38.000,00	

MİZAN TOPLAMI 20.289.116,00 20.289.116,00 11.098.834,00 11.098.834,00

**EK TABLO 5: (B) İŞLETMESİ 30.09.2010 TARİHLİ
AYRINTILI GELİR TABLOSU**

BRÜT SATIŞLAR	6.970.000
YURT İÇİ SATIŞLAR	6.740.000
DİĞER GELİRLER	230.000
SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	
SATIŞTAN İADELER	-
SATIŞ İSKONTOLARI .	-
NET SATIŞLAR	6.970.000
SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	5.454.282
SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ	5.454.282
BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	1.515.718
FAALİYET GİDERLERİ (-)	758.694
ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	-
PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	55.000
GENEL YONETİM GİDERLERİ	703.694
FAALİYET KARI VEYA ZARARI	757.024
OLAĞAN GELİR VE KARLAR	24.000
FAİZ GELİRLERİ	24.000
OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)	300.000
KARŞILIK GİDERLERİ	25.000
DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR	275.000
FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	38.000
KISA VADELİ BORLANMA GİDERLERİ	38.000
OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	443.024
OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	-
DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	-
OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	40.000
DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR	40.000
DÖNEM KARI VEYA ZARARI	403.024

EK TABLO 6: (B) İŞLETMESİ GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ (ÖNYÜZ)



GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ (GELİR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ İÇİN)

□□□□□
V.D.KODU
(Vergi Dairesince Doldürülecektir.)

1 **UŞAK**
VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

VERGİLENDİRME DÖNEMİ		YILI :2010									
OCA	X	ŞUB	X	MAR	X	NİS	X	MAY	X	HAZ	X
TEM	X	AGU	X	EYL	X	EKİ		KAS		ARA	

1032

2 **MERKEZ**
İL-İLÇE

3 Vergi Kimlik Numarası

123 456 7890 T.C. Kimlik Numarası 23920977504

4 Soyadı

BAY (B) İŞLETMESİ

5 Adı

6 Kanuni Merkezi veya İşyeri Adresi

Unalan Mahallesi 3.Yeşil Sokak No 15

Posta Kodu 64100 İl/ilçe UŞAK/ MERKEZ

Tel.No: 276 (Alan Kodu) 123 45 56 Fax No: 276 (Alan Kodu) 123 45 56

TABLO - 1 MATRAH BİLDİRİMİ

	ZARAR		KAR	
	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)	(Yeni Türk Lirası)	(YKr)
7 Ticari Kazanç (*)			443.024	0
8 Yatırım İndirimi				
9 Kalan Ticari Kazanç (7-8)			443.024	0
10 Serbest Meslek Kazancı (*)				
11 Kar Toplamı (9+10)			443.024	0
12 Zarar Toplamı (9+10)				
13 Zarar (12-11)				
14 Kar (11-12)			443.024	0
15 Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları				
16 İndirime Esas Tutar (14-15)			443.024	0
17 İNDİRİMLER Bağış ve Yardımlar				
18 Şahıs ve Bireysel Emeklilik Sigorta Primleri				
19 Eğitim ve Sağlık Harcaması				
20 Arge İndirimi				
21 Diğer İndirimler				
22 TOPLAM (17+18+19+20+21)			443.024	0
23 Dönem Zararı (22=13)				
24 Geçici Vergi Matrahı (16-22)			443.024	0

TABLO - 2 VERGİ BİLDİRİMİ

	(Yeni Türk Lirası)		(YKr)	
	25 Geçici Vergi Matrahı (25=24)		443.024	
26 Hesaplanan Geçici Vergi		88.604		0
27 Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi	30.000			
28 Ödenmesi Gereken Geçici Vergi (26-27)			58.604	
29 Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı				
30 Mahsup Edilecek Geçici Vergi Tevkifat Tutarı Toplamı (27+29)				
31 Ödenecek Geçici Vergi (26-30)			58.605	
32 Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı (29-28)				
33 Damga Vergisi				

TABLO - 3 İSTİSNA KAZANÇLARA AİT BİLDİRİM(**)

	Kar	Zarar
Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası		
Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazanç İstisnası		
4691 Sayılı Kanun Kapsamındaki İstisnalar		

(*) Bu satıra "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" dikkate alınarak bulunacak kazanç tutarı yazılacaktır.

D.M.O.Basım Müessesesi-2006

(**) Kazancın bu tabloda yer alan istisna kazançlardan ibaret olması halinde geçici vergi hesaplanmayacaktır.

EK TABLO 7: (B) İŞLETMESİ GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ(ARKAYÜZ)

34 BEYANNAMENİN HANGİ SIFATLA VERİLDİĞİ	35 BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN S.M. Veya S.M.M.M.'nin
Mükellef <input type="checkbox"/> Mirasçı <input type="checkbox"/> Kanuni Temsilci (Veli, Vasi, Kayyum) <input type="checkbox"/>	Vergi Kimlik No. <input type="text" value="111 222 3333"/>
Vergi Kimlik No. (Kanuni Temsilci) <input type="text" value="123 456 7890"/>	Adı ve Soyadı (Ünvanı) <input type="text" value="AHMET SEVİNDİK"/>
Adı ve Soyadı (Ünvanı) <input type="text" value="BAY (B)"/>	T.C. Kimlik No. <input type="text" value="098 7654 3210"/>
T.C. Kimlik No. <input type="text" value="23920977504"/>	Ticaret Sicil No./Oda Sicil No. <input type="text" value="6400"/>
Ticaret Sicil No. <input type="text"/>	e-Posta Adresi <input type="text" value="smmmsevindik@hotmail.com"/>
e-Posta Adresi <input type="text" value="bay@hotmail.com"/>	İrtibat Tel No. <input type="text" value="276 987 65 43"/>
İrtibat Tel No. <input type="text" value="276 123 45 67"/>	İmza <input type="text"/>
İmza <input type="text"/>	Tarih <input type="text" value="10.11.2009"/>
Tarih <input type="text" value="10.11.2009"/>	

FATURA BİLGİLERİ (*)

Merkez /Şube	Matbaa/Noter (**) Vergi Kimlik No.	Fatura Tarihi	Fatura Seri- Sıra No.	Alıcı Vergi Kimlik No.	Tutarı (KDV Dahil)
Merkez	999 999 9999	30.09.2010	A-001122	000 000 0000	475

NOT : Tablodaki satırların yeterli olmaması durumunda bu bilgiler, aynı formatta beyanname eki olarak verilecektir.

(*) Bu tabloya, geçici vergi dönem sonu itibarıyla merkezde ve varsa şubelerde kullanılan her bir seriye ait en son faturada yer alan bilgiler yazılacaktır.

(**) Merkez ve şubelerde kullanılan belgelerin farklı matbaalarda bastırılması veya farklı noterlerde onaylatılması halinde her bir matbaanın veya noterin vergi kimlik numarası ayrı ayrı belirtilecektir.

AÇIKLAMALAR

- 1) 7 ve 10 numaralı satırlara mükellefin durumuna göre 3, 6, 9 veya 12 aylık ticari kazanç, serbest meslek kazancı toplam tutarı yazılacaktır.
- 2) 15 numaralı satıra yazılacak olan mahsup edilecek geçmiş yıl zararları, aynı yıla ait geçici vergi beyannamelerinin tamamında yer alacaktır.
- 3) 26 numaralı satıra mükelleflerce gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine uygulanan oran esas alınarak hesaplanacak geçici vergi tutarı yazılacaktır.
- 4) 27 numaralı satıra aynı yıl içinde daha önceki dönemlerde verilen geçici vergi beyannamelerinde yer alan hesaplanan geçici vergi tutarlarından en yüksek olanı yazılacaktır.
- 5) 29 numaralı satıra aynı dönem içinde yapılan tevkifat tutarı ile aynı yıl içinde önceki dönemlerde yapılan ancak mahsup edilemeyen tevkifat tutarları toplamı yazılacaktır.
- 6) Muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak düzenlenen gelir tablosunda yer alan "Dönem Kar veya Zararı" ile vergi kanunlarına göre hesaplanarak geçici vergi beyannamesinin 7 numaralı satırına yazılan ticari kar veya zararı arasında farklılık bulunması
- 7) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu beyannameye, geçici vergisinin ilgili olduğu dönem sonu itibarıyla çıkaracakları gelir tablosunu; işletme defteri tutan mükellefler, beyannamenin ilgili olduğu dönemin son günü itibarıyla çıkaracakları
- 8) 4325 sayılı Kanun kapsamında vergi indiriminden yararlanacak olan mükellefler, "4325 SAYILI KANUN KAPSAMINDAKİ KAZANÇLARA AİT GEÇİCİ VERGİ İNDİRİMİNE İLİŞKİN BİLDİRİM" i doldurarak beyannameye ekleyeceklerdir.