

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ KESENLERİN VERGİ SORUMLULUĞU

Hazırlayan  
Abdullah BİLİCİ

İSTANBUL  
2019

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

VERGİ KESENLERİN VERGİ SORUMLULUĞU

Hazırlayan  
Abdullah BİLİCİ

Tez Danışmanı  
Prof. Dr. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR

İSTANBUL  
2019



T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

KAMU HUKUKU Anabilim Dalı KAMU HUKUKU Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi ABDULLAH BİLİCİ'nin VERGİ KESENLERİN VERGİ SORUMLULUĞU adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 13.12.2018 tarih ve 2018-35/12 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi ...10.../...01.../...2019...

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

	Öğretim Üyesi Adı Soyadı	İmzası
1.	Tez Danışmanı Prof. Dr. FUNDA BAŞARAN YAVAŞLAR	
2.	Jüri Üyesi Dr. Öğr. Üyesi TUĞÇE KARAÇOBAN GÜNEŞ	
3.	Jüri Üyesi Dr. Öğr. Üyesi BUMİN DOĞRUSÖZ	

## ÖZET

Modern vergilendirme sistemi genel olarak beyan esasına dayanmaktadır. Beyan esasının geçerli olduğu vergilendirme sisteminde vergi mükellefleri, bir vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri vergiye tabi unsurları ilgili olduğu vergiye ait kanunda belirtilen beyan döneminde verecekleri beyanname ile vergi idaresine beyan etmekte ve hesaplanacak vergiyi ödemektedir.

Beyan esasının katı bir şekilde uygulanmasından kaynaklanan çeşitli problemlerin; vergi idaresi tarafından muhatap alınacak mükellef sayısının çokluğu ve bu durumla bağlantılı olarak vergi idaresinin iş yükünün fazlalığı, çeşitli mükelleflerin vergi kaçırmaları durumunda karşılaşılan takip güçlüğü, vergiye tabi unsurun elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki sürenin uzunluğu nedeni ile vergi idaresi tarafından vergi alacağına geç kavuşulması, beyan esasında mükelleflerin vergi yüklerini doğrudan hissetmesi gibi problemler beyan esasının esnetilmesine neden olmuştur.

Vergi kesintisi yönteminde ise verginin mükellefler tarafından ödenmesi yerine, kanunda sayılan vergiye tabi unsurları, yine kanunda sayılan mükelleflere sağlayan kişilerce yapılacak ödemelerden kesilmesi ve vergi idaresine ödenmesi öngörülmektedir. Ancak vergi kesintisi, mükelleflere ödeme yapan herkes tarafından yapılmayacağı gibi vergi kesintisinin yapılacak tüm ödemelerde de uygulanması söz konusu değildir. Bu nedenle bu çalışmada ilk olarak, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin tarafları, hukuki ilişkinin kurulması ile tarafların görev ve yetkileri ile ödev ve hakları inceleme konusu yapılmıştır.

Vergi kesintisi yöntemi başka uygulama sahaları bulunmakla beraber en çok; Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu'nda uygulanmaktadır. Bu uygulamalar bu sebeple çalışmada ayrı bir bölümde incelenmiş ve uygulama şartları ile esasları belirtilmiştir.

Vergi kesenlerin vergi sorumluluğu ile yukarıda belirtilen çeşitli sorunların ortadan kaldırılmasının amaçlanmaktadır. Anılan amaçların büyük ölçüde gerçekleştirildiği ifade edilebilse de düzenleme yapılırken verginin yasallığı ilkesi ile mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı düzenlemelerin yapılabildiği de görülmektedir. Sistemin belirtilen ilkelere aykırı yönleri dışında ayrıca; mükelleflerin vergi bilincinin oluşumunu olumsuz etkilemesi, mükellefe ödeme yapan vergi kesenin mükellefin başka gelirlerini bilmemesi nedeni ile artan oranlı tarifenin sınırlı şekilde uygulanabilmesi ve bu sebeple eşitlik ilkesine aykırı uygulamaların doğabilmesine neden olması, mahsup ve iadeler sebebi ile vergi idaresine ek iş yükü getirmesi

gibi olumsuz yönleri de bulunmaktadır. Bu çalışmamızda anılan yönler de inceleme konusu yapılarak sistemin olumlu ve olumsuz yönleri ile Anayasa'ya aykırı uygulamalar açıklanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Sorumluluğu, Vergi Kesintisi, Stopaj, Kaynakta Vergilendirme, Kaynakta Kesinti



## ABSTRACT

The modern taxation system is generally based on the statement principle. In taxing systems based on principle of statement, tax payers declare taxable elements obtained within corresponding taxing period with related statement as stated by the tax law and pay calculated taxes.

Due to various problems such as high number of tax payers appealing to tax administration, high work load in tax administration in line with high number of tax payers, difficulty of monitoring tax payers in case of tax evasion, long term between obtaining taxable elements and taxing, late collection of taxes by tax administration, direct tax burden on tax payers due to strict application of principle of statement led bending the principle of declaration.

In tax withholding method, instead of payment by tax payers, it is stipulated that taxes will be withholding from payments of taxable elements stated by the law from the payments of the to be provided by related persons and the tax payers will pay this tax to the tax administration. However, tax withholding will not be applied by everyone who pays to tax payers and it is not possible to apply tax withholdings in all payments. Therefore, in this study, parties of legal entities who has tax liability based on tax withholding, duties and authorisation as well as obligations and rights of parties to form legal relationships are analysed in the first section.

Together with other field of implementations, the tax withholding method mainly has a place in Income Tax Law, Corporate Tax Law and Value Added Tax Law. These practices are analysed in separate sections of this study and implementation conditions as well as principles are identified.

Main purpose is to eliminate various above-mentioned problems of tax withholdings related with tax liability. Although it is possible to state that majority of these purposes are realised, there still can be regulations against legality of tax principle and taxing based on financial power principle. Other than practices against these principles, this system has negative aspects such as negative impact on tax awareness of tax payers, limited application of progressive tariff due to lack of tax knowledge of tax withholdings of other income of tax payers which therefore results in practices against equality principles as well as additional work load to tax administration due to deduction and returns. In this study, above-mentioned elements are analysed, positive and negative aspects of this system and practices against Constitution are explained.

**Keywords:** Tax Liability, Tax Withholding, TDS (Tax Deduction at Source), Tax at Source, Tax Withholding at Source



## İÇİNDEKİLER

ÖZET .....	i
KISALTMALAR .....	xi
GİRİŞ .....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU HUKUKİ İLİŞKİSİNİN ANALİZİ

1. VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU HUKUKİ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI	
1.1. Vergi Alacaklısı: Devlet .....	3
1.2. Vergi Ödevlisi: Vergi Kesen .....	4
2. VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ VE YAKIN KURUMLARDAN AYIRT EDİLMESİ .....	8
2.1. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğunun Hukuki Niteliği .....	8
2.2. Vergi Ehliyeti ve Vergi Kesenin Ehliyet Durumu .....	11
2.3. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğuna İhtiyaç Sebepleri .....	14
2.4. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğunun Yakın Kurumlardan Ayırt Edilmesi ...	15
2.4.1. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğu ve Vergi Mükellefiyeti .....	15
2.4.2. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğu ve Vergi Taşyıcılığı .....	16
2.4.3. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğu ve Üçüncü Kişinin İfası .....	19
3. VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU HUKUKİ İLİŞKİSİNİN KURULMASI .....	20
3.1. Yasal Çerçeve .....	20
3.2. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğu Hukuki İlişkisinin Bağımlılığı .....	21
4. HUKUKİ İLİŞKİNİN TARAFLARA GETİRDİĞİ GÖREV VE YETKİLER İLE ÖDEV VE HAKLAR .....	24
4.1. Görev ve Yetki İle Ödev ve Hak Kavramları .....	24
4.2. Vergi Kesenin Ödev ve Hakları ile Müteselsil Sorumluluğu .....	25
4.2.1. Vergi Kesenin Ödevleri .....	25
4.2.2. Vergi Kesenin Hakları .....	28
4.2.2.1. Dava Açma .....	28
4.2.2.2. Uzlaşma .....	34
4.2.2.3. Hata Düzeltme Talebinde Bulunma .....	35



4.2.2.4. Vergi Mükellefine Rücu .....	37
4.2.2.5. Takas .....	38
4.2.2.6. Zamanaşımı .....	41
4.2.3. Vergi Kesenin Müteselsil Sorumluluğu .....	42
4.3. Vergi Dairesinin Görev ve Yetkileri .....	47
4.3.1. Vergi Dairesinin Görevleri .....	47
4.3.2. Vergi Dairesinin Yetkileri .....	49
4.3.2.1. Vergi Dairesinin Denetim Yetkisi .....	49
4.3.2.2. Vergi Dairesinin Yaptırım Yetkisi .....	51
4.3.2.3. Vergi Dairesinin Vergi Alacağına Korumasına İlişkin Yetkileri ....	52
4.3.2.4. Vergi Dairesinin Cebren Tahsil Yetkisi .....	55
5. HUKUKİ İLİŞKİNİN SONA ERMESİ .....	56

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAZI VERGİ TÜRLERİ BAKIMINDAN VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞUNUN İRDELENMESİ

1. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU .....	59
1.1. Yasal Çerçeve .....	59
1.2. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar .....	60
1.3. Vergi Kesintisi Zamanı: Ödeme .....	61
1.4. Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler .....	64
1.4.1. Ödemelere İlişkin Genel Esaslar .....	64
1.4.2. Ücret Ödemelerinde Vergi Kesintisi .....	65
1.4.2.1. Ücret Kavramı .....	65
1.4.2.2. Ücretin Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde Uygulanacak Esaslar .....	69
1.4.2.3. Ücretin Safi Tutarının Tespiti .....	74
1.4.2.3.1. Safi Tutar Kavramı .....	74
1.4.2.3.2. Sosyal Güvenlik Kesintileri .....	75
1.4.2.3.3. Hayat/Şahıs Sigorta Primleri .....	76
1.4.2.3.4. Sendika Üyelik Aidatları .....	76
1.4.2.3.5. Engellilik İndirimi .....	77

1.4.2.4. Özellikli Bir Durum: Sporcular ile TJK Tarafından Organize Edilen Yarışmalara Katılan Atların Jokeyleri, Jokey Yamakları ve Antrenörlerine Ücret Olarak Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi .....	78
1.4.2.5. Ücret Gelirlerinin Beyanı ve Vergi Kesintisine Tabi Olmayan Ücretler .....	80
1.4.3. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Kesintisi .....	82
1.4.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi .....	88
1.4.4.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı .....	88
1.4.4.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Kesinti Suretiyle Vergilendirmesinde Uygulanacak Esaslar .....	90
1.4.4.3. Özellikli Durumlar .....	93
1.4.4.3.1. Geçmiş veya Gelecek Yıllara Ait Ödemelerde Vergi Kesintisi .....	93
1.4.4.3.2. Yargı Kararı ile Ödenen Kira ve Fer'ilerinde Vergi Kesintisi .....	94
1.4.4.3.3. Emsal Kira Bedelinin Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu .....	94
1.4.4.3.4. Konut ve İşyeri Olarak Kiralanan Gayrimenkuller Nedeni ile Yapılacak Ödemelerde Vergi Kesintisi .....	96
1.4.4.3.5. Kiracı Tarafından Gayrimenkulü Genişletecek Veya İktisadi Kıymetini Artıracak İlavelerde Vergi Kesintisi .....	97
1.4.4.3.6. Apartman Sakinlerinin Müştereken Sahip Oldukları Daire veya Dükkanlar ile Binaların Dış Duvar Yüzeylerinin Reklam Amaçlı Kiralanmasında Vergi Kesintisi .....	98
1.4.5. Menkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi .....	99
1.4.5.1. Menkul Sermaye İradı Kavramı .....	99
1.4.5.2. Kesinti Suretiyle Vergilendirilecek Menkul Sermaye İratları ....	101
1.4.5.2.1. Kâr Paylarında Vergi Kesintisi .....	101
1.4.5.2.2. Faiz ve Benzeri İratlarda Vergi Kesintisi .....	103
1.4.5.2.3. Bireysel Emeklilik ve Sigorta Ödemelerinde Vergi	

Kesintisi .....	104
1.4.6. Ticari Kazançlarda Vergi Kesintisi .....	105
1.4.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde	
Vergi Kesintisi .....	105
1.4.6.2. Diğer Ticari Kazançlarda Vergi Kesintisi .....	109
1.4.7. Zirai Kazançlarda Vergi Kesintisi .....	111
1.4.7.1. Zirai Kazançların Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde	
Uygulanacak Esaslar .....	111
1.4.7.2. Zira Kazançların Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde	
Müteselsil Sorumluluk Uygulaması .....	114
1.5. Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Vergilerin Beyanı, Ödenmesi ile Mahsup	
ve İadesi .....	118
<b>2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE VERGİ KESMEYE</b>	
<b>BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU .....</b>	<b>120</b>
2.1. Yasal Çerçeve .....	120
2.2. Tam Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak	
Vergi Kesintisi .....	122
2.2.1. Tam Mükellef Kurumların Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde	
Uygulanacak Esaslar .....	122
2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi .....	123
2.2.3. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında	
Yapılacak Ödemelerde Vergi Kesintisi.....	124
2.2.4. Faiz ve Benzeri Ödemelerde Vergi Kesintisi .....	125
2.3. Dar Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak	
Vergi Kesintisi .....	128
2.3.1. Dar Mükellef Kurumların Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde	
Uygulanacak Esaslar .....	128
2.3.2. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar .....	133
2.3.3. Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler .....	134
2.3.3.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi .....	134
2.3.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Kesintisi .....	135
2.3.3.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi .....	136
2.3.3.4. Menkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi .....	137

2.3.3.5. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. Madde Uygulaması .....	140
2.3.3.6. Vergi Kesintisine Tabi Diğer Ödemeler .....	143
2.4. Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Vergilerin Beyanı, Ödenmesi ile Mahsup ve İadesi .....	148
<b>3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNA GÖRE VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU .....</b>	<b>150</b>
3.1. Dolaylı Vergilerde Vergi Kesintisi Usulü .....	150
3.2. Vergi Kesintisi Yapılabilmemesinin Şartları .....	152
3.3. Tam Vergi Kesintisi Uygulaması .....	154
3.3.1. Tam Vergi Kesintisi Kavramı .....	154
3.3.2. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar .....	155
3.3.3. Tam Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler .....	155
3.3.3.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler .....	155
3.3.3.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler .....	157
3.3.3.3. Kiralama İşlemleri .....	158
3.3.3.4. Reklam Verme İşlemleri .....	160
3.3.3.5. 5300 Sayılı Kanun'a Göre Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuğu Faaliyeti Kapsamında Tarım Ürün Senetlerinin Teslimi İşlemi ...	161
3.4. Kısmi Vergi Kesintisi Uygulaması .....	162
3.4.1. Kısmi Vergi Kesintisi Kavramı .....	162
3.4.2. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar .....	162
3.4.3. Kısmi Vergi Kesintisi Uygulanacak Hizmetler .....	163
3.4.4. Kısmi Vergi Kesintisi Uygulanacak Mal Teslimleri .....	165
3.5. Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Vergilerin Beyanı, İndirim ve İadesi .....	166

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Vergi Kesme Bağlı Vergi Sorumluluğunun Faydaları .....	169
1.1. Vergilendirmede Sürat Sağlaması .....	169
1.2. Vergi Alacağına Güvence Sağlaması .....	170

1.3. Vergi Kaçırma İmkân ve İhtimalini Azaltması .....	171
1.4. Verginin Tahsil Masraflarını ve Mükelleflerin Şekli Yükümlülüklerini Azaltması .....	172
1.5. Mali Anesteziye Neden Olması .....	173
2. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğuna Yöneltilen Eleştiriler .....	174
2.1. Uygulama Alanının Sınırlı Olması .....	174
2.2. Eşitlik İlkesine Aykırılık Teşkil Etmesi .....	175
2.3. Vergi Kesenlere Şekli Yükümlülükler Getirmesi .....	176
2.4. Bazı Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesinde Artan Oranlı Tarifenin Uygulanmasına İmkân Vermemesi .....	177
2.5. Vergi Bilincinin Oluşumunu Olumsuz Etkilemesi .....	178
2.6. Vergi İdaresine Ek Yük Getirmesi .....	178
<b>SONUÇ .....</b>	<b>180</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>183</b>

## KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: adı geçen eser
a.g.ç.	: adı geçen çalışma
a.g.m.	: adı geçen makale
a.g.t.	: adı geçen tez
AK	: Avukatlık Kanunu
AÜHFD	: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AY	: Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BK	: Bakanlar Kurulu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
CTHCK	: Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi
D.	: Daire
Dnş.	: Danıştay
Dp.	: Dipnot
DVDDK	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	: Esas
E.T.	: Erişim Tarihi
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GVKGT	: Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
GT	: Genel Tebliğ
İİBFD	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi
İK	: İş Kanunu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
İSK	: İşsizlik Sigortası Kanunu
İÜHFM	: İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası

İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
Kab. K.	: Kabahatler Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVKGT	: Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği
KGSK	: Kamu Görevlileri Sendikaları ve Toplu Sözleşme Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKGT	: Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
md.	: madde
mük.	: mükerrer
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
RG.	: Resmi Gazete
T.	: Tarih
S.	: Sayı
s.	: sayfa
SSK	: Sosyal Sigortalar Kanunu
STİSK	: Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TJK	: Türkiye Jokey Kulübü
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TÖUY	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UY	: Uzlaşma Yönetmeliği
VDBKGY	: Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği
vb.	: ve benzeri
vd.	: ve devamı
vs.	: ve saire
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetleri büyük ölçüde vergiler ile finanse edilmektedir<sup>1</sup>. Bu açıdan verginin tahsili, devlet açısından önem arz etmektedir. Modern tahsil yöntemlerine geçilinceye kadar; vergilerin belirli bir bedel karşılığında mültezim tarafından tahsilinin sağlandığı, bu kapsamda verginin mültezim tarafından toplanarak belirli bir miktarın devlete ödendiği ve toplanan vergi ile devlete ödenen vergi arasındaki farkın mülteziime ait olduğu iltizam usulü, mülteziime sarf ettiği emek, mesai ve masraf karşılığı olarak tahsilatın belirli bir yüzdesinin verildiği ihale usulü, vergi tahsilinin vergi teşkilatının gelişmemiş olması nedeni ile kasaba ve köy temsilcilerine bırakıldığı halk temsilcileri eliyle tahsil usulü gibi çeşitli tahsil usulleri kullanılmıştır<sup>2</sup>.

Kullanılan tahsil usullerinde yaşanan çeşitli problemler; mültezimlerin daha çok vergi toplamak için halka zulmetmesi, mültezimlerin aralarında anlaşarak vergileri cüzi bir miktarla iltizam etmeye çalışmaları, ihale usulünde mültezimin gelirin verginin belirli bir yüzdesi olması nedeni ile daha çok vergi toplayabilmek ve gelirini artırabilmek için halka ağır muamelelerde bulunması, halk temsilcileri eli ile tahsil usulünde halk temsilcilerinin yakınlarını gözetmesi, halk temsilcilerinin kamu gücünden yoksun olması nedeni ile nüfuzlu kimselerden vergi toplamanın güçleşmesi ve bu nedenle de vergi toplama işini bu kimselerin üzerlerine almak istememesi anılan usullerin terk edilmesine neden olmuştur<sup>3</sup>.

Modern vergilemede genel olarak kullanılan yöntem ise, verginin bizzat mükellef tarafından hesaplanarak, belirli dönemler itibari ile beyan edilmesini ve ödemesini öngören beyan yöntemidir<sup>4</sup>. Bu yöntemin temelini, matrah tespitinin en doğru olarak mükellef tarafından yapılabileceği varsayımı oluşturmaktadır. Beyan yöntemi ayrıca hem devlet hem de mükellef açısından diğer vergi tahsil yöntemlerine nazaran daha akılcıdır. Zira bu yöntemde devlet mükellefin ayağına giderek vergi toplamak için çok sayıda memur çalıştırmak zorunluluğundan kurtularak verginin tahsilat masraflarını

---

<sup>1</sup> Nihal SABAN, Vergi Hukukunda Sorumluluk (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1991, s. 1

<sup>2</sup> İlhan ÖZER, Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulanması, Doçentlik Tezi, İstanbul, 1979, s. 62

<sup>3</sup> ÖZER, a.g.e., s.69

<sup>4</sup> Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, Stopaj, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi, Ankara, 1975, s.1



azalttığı ve vergilerin ödeme dönemlerini çeşitli aylara yayarak düzenli gelir elde edilmesini sağladığı gibi, birey de vergilerin ödenme zamanını önceden bildiği için ekonomik durumunu ayarlama imkânına sahip olmaktadır<sup>5</sup>.

Ancak, çalışmanın ileriki bölümlerinde detayları açıklanan çeşitli sebepler; enflasyon sebebi ile paranın sürekli değer kaybetmesi nedeni ile devletlerin verginin doğumu ile tahsili arasındaki süreyi kısaltılmak istemesi<sup>6</sup>, mükellefin verginin ödeme zamanındaki yükünü hafifletme ihtiyacı, vergi idarelerinin muhatap alacağı kişi ve verginin tahsilat masrafları ile iş yüklerinin azaltılmasının istenilmesi, vergisel ödevlerini yerine getirmemesi durumunda takip imkânı bulunmayan çeşitli mükellef ya da mükellef gruplarına ait vergi borcuna güvence sağlanması gibi ihtiyaçlar genelde vergi sorumluluğu, özelde ise vergi kesintisi müessesesinin doğumuna neden olmuştur.

Vergi kesintisi yönteminde, vergi sorumlusu tarafından mükellefe ödeme yapılırken mükellefin istihkakından vergi kesintisi yapılmakta, kesintisi yapılan vergi, vergi dairesine ödenmekte ve vergi kesintisi yapılmış istihkak ise mükellefe ödenmektedir<sup>7</sup>. Vergi sorumlusu tarafından kesintiye tabi tutulan bu vergiler ise dönem sonunda mükellef tarafından beyan edilen vergiden indirilmektedir. Mükellefin beyanname vermediği veya beyanname verse dahi beyannamede kesinti suretiyle tahsil edilen vergilerin indirilmediği durumlarda vergi kesintisi eş söyleyişle vergi tevkifatı ya da stopaj, nihai vergilendirme olarak karşımıza çıkmaktadır.

Biz de bu çalışmamızın birinci bölümünde vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin analizini yapacak, ikinci bölümünde ise vergi kesintisinin en çok uygulandığı çeşitli vergi türleri açısından vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğunu irdelleyecek, çalışmamızın üçüncü ve son bölümünde ise vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin değerlendirmesini yapacağız.

---

<sup>5</sup> Adnan GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi, 2003, s.37

<sup>6</sup> A. Bumin DOĞRUSÖZ, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İstanbul SMMM Odası Yayınları, Yayın No: 3, İstanbul, 1992, s.1

<sup>7</sup> Seçkin KILIÇ, Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma, Doktora Tezi, Manisa, 2009, s. 1

# BİRİNCİ BÖLÜM

## VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU HUKUKİ İLİŞKİSİNİN ANALİZİ

### 1. VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU HUKUKİ İLİŞKİSİNİN TARAFLARI

#### 1.1. Vergi Alacaklısı: Devlet

Kural olarak vergilendirme yetkisine sahip alacaklı taraf yani vergi alacaklısı, egemenlik gücünün bir sonucu olarak devlettir<sup>8</sup>. Esas itibarıyla vergi alacaklısı devlet olmakla beraber, bazı durumlarda devlet tarafından yetkili kılınan kamu idarelerinin de alacaklı olduğu görülmektedir. Bu kapsamda vergi ödevi ilişkisinin alacaklı tarafında merkezi devlet, yerel yönetimler ve devlet yetkisini kullanan diğer bazı kurumlar olabilmektedir<sup>9</sup>. Örneğin, ülkemizde bina ve arazi vergisinin tahsili için belediyelere yetki verildiği görülmektedir (EVK<sup>10</sup>, md. 10, 20, 37). Bu nedenle emlak vergisi alacaklısı merkezi idare değil, belediyelerdir. Ancak devlet dışındaki diğer kamu kurumlarının yetkisi bağlı nitelikte olup, bu kurumların alacaklı tarafta yer alması ancak kendisine kanunla yetki verilmesi halinde mümkün olur. Bu durum, idarenin yetkisizliğinin asıl olması kuralının da bir sonucudur (AY<sup>11</sup>, md. 6, md.123).

Vergi uygulamasında yetki ise genel olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görev ve yetkileri ise CTHCK'nin<sup>12</sup> yedinci bölümünde düzenlenmiştir (CTHCK, md. 217 vd.). Vergi uygulamasında yetki Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait olmakla birlikte, vergi ödevlileri vergiden doğan ödevleri nedeniyle vergi daireleri ile muhatap olmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi uygulamasında sahip olduğu yetkiyi, Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı Vergi Dairesi

---

<sup>8</sup> SABAN, a.g.t., s.76

<sup>9</sup> Mustafa Ali SARILI, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004, s.40; Kamil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul 2006, s.69

<sup>10</sup> RG. S. 13576, RG. T. 11.08.1970

<sup>11</sup> RG. S. 17863, RG. T. 09.11.1982

<sup>12</sup> RG. S. 30474, RG. T. 10.07.2018

Başkanlıkları aracılığı ile kullanmaktadır. Bu itibarla vergilendirme işlemleri vergi dairesi tarafından yapılmaktadır.

Vergi dairesi, VUK'da<sup>13</sup> tanımlanmıştır. Bu tanıma göre vergi dairesi, “*mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir*” (VUK, md. 4/I). Bu tanımdan da görüldüğü üzere vergi dairesi; vergi beyannamesinin alınması, verginin tarhi ile tahakkuk ettirilmesi, tahsili ve mükelleflerin tespit edilmesi gibi birçok temel konuda görev üstlenmektedir. Bu nedenle vergi daireleri vergi kanunlarının doğrudan uygulayıcısı olarak vergi ödevlilerinin asıl muhatap olduğu birimlerdir<sup>14</sup>.

O halde, sahip olunan egemenlik yetkisinin bir sonucu olarak vergilendirme ilişkisinde vergi alacaklısı olarak karşımıza çıkan taraf kural olarak devlet olmakla birlikte, devletin bu yetkilerini başka kamu kurumları aracılığı ile de kullandığı ve bu kapsamda başka kamu kurumlarının da çeşitli vergiler açısından alacaklı olarak yer alabileceği görülmektedir. Bu ayrık hal dışında ise vergi alacaklısı olan devleti temsilen mükellef karşısına Hazine ve Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı birim olan vergi daireleri çıkmakta ve vergilendirme ile ilgili işlemler genel olarak vergi daireleri tarafından yapılmaktadır. Mükelleflerin bağlı oldukları vergi daireleri ise kanunla belirlenmektedir (VUK, md. 4/II).

## 1.2. Vergi Ödevlisi: Vergi Kesen

Vergilendirme yetkisine sahip kamu idaresiyle vergi ödevlisi arasında kurulan ve konusunu, vergi kanunlarıyla getirilen vergisel hak ve ödevler oluşturan ilişkiye vergi ödevi ilişkisi; bu ilişkide kendisine vergi kanunları ile çeşitli ödevler yüklenen kişiye ise vergi ödevlisi denir<sup>15</sup>. Vergi ödevlisi üst bir kavram olup, mükellef ve sorumluları da kapsar. Vergi ödevi ilişkisinin bir tarafında vergilendirme yetkisine sahip olan devlet ya da başka bir söyleyişle vergi idaresi; ilişkinin diğer tarafında ise vergi kanunlarının kendisine çeşitli ödevler yüklediği vergi ödevlisi bulunmaktadır. Vergi idaresi ile vergi ödevlisi arasındaki bu vergi ödevi ilişkisi bir kamu hukuku ilişkisidir.

<sup>13</sup> RG. S. 10705, RG. T. 10.01.1961

<sup>14</sup> SABAN, a.g.t., s.77

<sup>15</sup> Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 33

Normal bir vergilendirme ilişkisinde vergi ödevlisi olarak karşımıza, vergi kanunları uyarınca vergi ödeme ödevi altında bulunan mükellef çıkmaktadır. Zira vergi mükellefi, VUK'da vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen kişi<sup>16</sup> (VUK, md. 8/2) olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda vergi mükellefi “*kim vergilendirilecek*” sorusunun cevabını oluşturmaktadır. Kanuni tanım ilk bakışta vergi mükellefiyetinin yalnızca belirli bir miktar paranın ödenmesi ile sınırlı olduğu gibi anlaşılmaya müsait olsa da vergi mükellefinin ödevi yalnızca belirli bir miktar paranın alacaklı kamu idaresine ödenmesi ile sınırlı değildir. Zira mükellefin başkaca şekli ödevleri de bulunmaktadır. Kanun koyucu tarafından burada vergi mükellefiyetinin maddi edimi olan vergi borcunun ödenmesi vurgulanmışsa da vergi mükellefinin vergi borcunu ödemek dışında başka birtakım ödevleri de vardır. Bu nedenle mükellefi hem vergi borcunu ödeyen hem de kanunlarla kendisine verilen şekle ve usule ilişkin ödevleri yerine getiren olarak ele almak gerekmektedir<sup>17</sup>. Başka bir anlatımla, vergi borçluluğu yalnız maddi edimde bulunma ile sınırlı olsa da vergi mükellefiyeti, vergi borcunun ödenmesi şeklindeki maddi edim dışında, başkaca şekli ödevlerle birlikte daha geniş bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır<sup>18</sup>. Maddede tanımlanan husus bu itibarla yalnızca maddi vergi mükellefiyettir<sup>19</sup>.

Kanuni tanımdan da görüldüğü üzere vergilendirmeden doğan kamu hukuku borç ilişkisinin pasif tarafını vergi mükellefi oluşturmakta olup, vergi mükellefi vergi kanunlarına göre kendisine düşen belirli bir miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorundadır<sup>20</sup>. Bu kapsamda normal bir vergilendirme ilişkisinde vergi ödevlisi olarak vergi dairesi karşısında vergi mükellefi yer almaktadır<sup>21</sup>.

Verginin kaynaktan kesilmesi ya da daha kısa bir söyleyişle vergi kesintisi vergi hukukunda genellikle stopaj kelimesi ile karşılanmaktadır. Stopaj kelimesi durdurma,

---

<sup>16</sup> Vergi mükellefi her ne kadar kanunda kişi olarak tanımlanmışsa da vergi mükellefi ve vergi kesenin gerçek ya da tüzel kişi olması zorunlu değildir. Detaylı bilgi için bkz. “*Vergi Ehliyeti ve Vergi Kesenin Ehliyet Durumu*”, s. 11 vd.

<sup>17</sup> Mehmet ARSLAN, Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık 2006, s. 33

<sup>18</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s. 71

<sup>19</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Metin TAŞ, Vergi Hukuku, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, s.37

<sup>20</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 71

<sup>21</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, s. 46

tıkama anlamına gelen bir sözcüktür<sup>22</sup>. Vergi hukukunda verginin kaynakta kesilmesini karşılamak üzere sıklıkla stopaj kelimesinin kullanıldığı görülmekle birlikte, aynı kavramı karşılamak üzere durdurma anlamına gelen tevkif veya kaynakta tevkif kavramları da kullanılmaktadır. VUK'da “*vergi kesen*” kavramı kullanılmakla birlikte, çeşitli vergi kanunlarında başka kavramlarla da söz konusu kurumun karşılandığı görülmektedir<sup>23</sup>.

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde alacaklı taraf, egemenlik yetkisinin bir sonucu olarak yine devlet olmasına karşın, ilişkinin ödevli tarafında “*vergi kesen*” karşımıza çıkmaktadır<sup>24</sup>. Zira, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde vergi borcu ilişkisindeki mükellefin şekli ödevleri vergi kesen tarafından yerine getirilmektedir. Daha açık bir anlatımla kanunen vergi kesmek zorunda olan vergi kesen, vergi mükellefine kanunda sayılan vergiye tabi ödemeleri yaparken bu ödemeler üzerinden hesaplanan vergiyi keserek vergi dairesine yatırmakta ve bakiye kısmı yani kural olarak vergiden arındırılmış tutarı istihkak sahibi mükellefe ödemektedir<sup>25</sup>. Yani vergi kesen, kanun ile kendisine verilen ödevin bir sonucu olarak mükellefe yapacağı ödemedir vergiyi alıkoymakta ve alıkonulan bu vergi tutarını, mükellefin vergi borcunu, vergi dairesine ödemekte ve bu vergi ile ilgili olarak beyanname verme gibi şekli diğer ödevleri de yerine getirmektedir. Mükellef tarafından da yıl sonunda verilen beyanname verginin kesinti yolu ile alınan kısmı beyan edilen dönemsel vergiden mahsup edilmekte ve ödenmesi gereken vergi miktarı bu şekilde hesaplanmaktadır. Söz gelimi kişinin beyan ettiği miktar üzerinden hesaplanan dönemsel verginin 100 birim olduğu ve kişiden o dönemde kesinti yolu ile tahsil edilen vergi tutarının da 50 birim olduğu bir dönemde, mükellef 50 birim vergi ödeme yükü altında olacaktır.

Bu itibarla verginin kaynakta kesilmesi usulü, mükelleflerin ayrıca beyanname verdiği durumlarda, verginin sonradan mahsubu yapılmak üzere ödeme yapıldığı sırada kesilmesi<sup>26</sup> iken, mükellefler tarafından ayrıca beyanname verilmediği ya da beyanname verilse de mahsup işleminin yapılmadığı durumlarda ise vergi kesintisi nihai

---

<sup>22</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 2

<sup>23</sup> Örneğin GVK, md. 94'de “*vergi tevkifatı*” kavramı kullanılmıştır.

<sup>24</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., 37

<sup>25</sup> GERÇEK, a.g.e., s. 40

<sup>26</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 2

vergilendirme yöntemidir<sup>27</sup>. Örneğin, ücret geliri elde edenler yönünden kaynakta kesme yolu ile tahsil edilen vergiler genellikle nihai vergilendirme olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira, ücret geliri elde edildiği sırada ücret gelirini sağlayan kişiler olan işveren tarafından ücret üzerinden hesaplanan vergi kesilerek ücret geliri elde edene yalnızca vergiden arındırılmış kazanç sağlanmaktadır. Ayrıca bu vergi, geliri sağlayan vergi kesen tarafından beyan edilerek ödenmektedir. Ücret geliri elde eden ise ayrıca beyanname vermemekte, başka kazançlar nedeni ile beyanname verse dahi bu beyannameye kesinti suretiyle tahsil edilen vergiyi dahil etmemektedir (GVK<sup>28</sup>, md. 85, 86). Bu şekilde gerçekleşen vergi kesintisi yöntemi ise mükellefin ayrıca beyanname vermemesi nedeni ile nihai vergilendirme olmaktadır. Ancak, ayrıca mükellef tarafından beyanname verildiği ve kendisinden kesinti suretiyle tahsil edilen verginin mahsubunun yapıldığı durumlarda ise vergi kesintisi usulü nihai vergilendirme olarak uygulama alanı bulamamış olmaktadır.

Kimlerin hangi ödemelerden ve ne oranda<sup>29</sup> vergi keseceğinin de verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak vergi kanunları ile belirlenmesi gerekmektedir<sup>30</sup>. Kimlerin özel vergi kanunları uyarınca vergi kesmekle yükümlü olduğu, vergi kesen ile vergi dairesi ya da mükellef arasındaki ilişki, bu hukuki ilişkinin kurulması, hukuki ilişkinin taraflara getirdiği görev ve ödevler ile yetki ve haklar, hukuki ilişkinin sona ermesi ilerleyen bölümlerde açıklanacaktır.

---

<sup>27</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 2

<sup>28</sup> RG. S. 10700, RG. T. 06.01.1961

<sup>29</sup> Vergi kanunları ile vergi kesintisi oranını sifıra kadar indirme yönünde yürütmeye verilen yetkinin verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğu yönünde bkz. DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 187

<sup>30</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 1

## 2. VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ VE YAKIN KURUMLARDAN AYIRT EDİLMESİ

### 2.1. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğunun Hukuki Niteliği

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi kamu hukukundan doğan bir vergi ödevi ilişkisidir<sup>31</sup>. Bu nedenle mükellefiyet gibi vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu da ancak kanun ile kurulabilir<sup>32</sup> ve bu durumun bir sonucu olarak vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu ile ilgili kurallar da kanunlarla belirlenir<sup>33</sup>. Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu da bir tür vergi sorumluluğu olduğuna göre, sorumluluğa ilişkin kurallar vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu açısından da geçerlidir.

VUK, md. 8/III de;

*“Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.”* denilmek suretiyle vergi mükellefiyeti gibi vergi sorumluluğunun da kanunla oluşturulabileceği, vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmeler ile sorumluluk yaratılmayacağı veya sözleşme ile sorumluluktan kurtulmasının mümkün olmayacağı ifade edilmiştir<sup>34</sup>.

Bu hüküm karşısında, taraflar arasında yapılacak sözleşme ile vergi sorumlusunun sorumluluğunu bir başkasına devretmesi durumunda bu sözleşmenin geçerlilik durumunun da değerlendirilmesi gerekmektedir. AY, md. 48’de yer alan;

*“Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir”* şeklindeki hüküm ile sözleşme serbestisi, normlar hiyerarşisinin en üstünde yer alan AY ile güvence altına alınmış ve söz konusu hükmün yansıması olarak da TBK<sup>35</sup>, md. 26’da *“Taraflar, bir sözleşmenin içeriğini kanunda öngörülen sınırlar içinde özgürce*

<sup>31</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.e., s. 39

<sup>32</sup> Mualla ÖNCEL, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan”, Ankara 1983, s. 49; ÖNCEL- KUMRULU- ÇAĞAN, a.g.e., s. 73; SABAN, a.g.t., s. 90; ORTAÇ, a.g.t., 60, Yürütmeye düzenleyici işlem ile vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu oluşturma konusunda verilen yetkinin AY’ya aykırı olduğu yönünde bkz. DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 71,

<sup>33</sup> SABAN, a.g.t., s. 90

<sup>34</sup> KIZILOĞLU- TAŞ, a.g.e., s. 39; ARSLAN, a.g.e., s.66; AKDOĞAN, Vergi Hukuku, s. 47; SABAN, a.g.t., s. 91; Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları, s. 223

<sup>35</sup> RG. S. 27836, RG. T. 11.01.2011

*belirleyebilirler.”* denilmek suretiyle bu serbesti hüküm altına alınmıştır. Belirtilen hükümlerin sonucu olarak da bir kimse kural olarak dilediği kişi ile dilediği alanda sözleşme hürriyetine sahiptir. Bu hürriyetin sınırını ise kanuna, kamu düzenine ve genel ahlaka aykırılık oluşturmaktadır. Vergi hukukunda da genel olarak kamu düzenine ve verginin konulmasındaki amaca aykırı olmamak koşulu ile vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin geçerli olduğu, zira bu sözleşmelerin yalnızca iç ilişkide belirleyici olduğu ifade edilmektedir<sup>36</sup>. VUK, md. 8/III hükmü ile sorumluluğun devrine ilişkin sözleşme yapılması yasaklanmamış, yalnızca yapılmış olan böyle bir sözleşmenin vergi dairesi açısından bağlayıcı olmadığı ifade edilmiştir. Bu itibarla, sorumluluğun devrine ilişkin olarak tarafların aralarında sözleşme yapması durumunda bu sözleşmenin yalnızca taraflar arasındaki iç ilişkide hüküm ifade etmesi nedeni ile anılan sözleşmelerin geçerli olduğu genel olarak kabul edilmektedir<sup>37</sup>.

Vergi ödevinin kanundan doğduğu ve bu sebeple kanuna aykırı olarak vergi ödevlisinin değiştirilemeyeceği, VUK, md. 8/III’de yer alan mükellefiyet ya da sorumluluğa ilişkin sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı şeklindeki hüküm ve TBK, md. 19’da yer alan kanuna aykırı sözleşme yapılmasını yasaklayan hükmünün birlikte değerlendirilmesinden bu şekildeki sözleşmelerin taraflar arasında da geçersiz olduğunu savunan yazarlar da bulunmaktadır<sup>38</sup>. Yukarıda belirtildiği gibi verginin konulmasındaki amaca ve kamu düzenine aykırı olmamak şartı ile vergi mükellefiyeti ya da sorumluluğu ile ilgili sözleşme yapılması genel olarak mümkündür. VUK, md. 8/III de esas olarak böyle bir sözleşmenin taraflar arasında yapılıp yapılamayacağına yönelik olarak herhangi bir hüküm ihdas etmemiş, yalnızca böyle bir sözleşmenin vergi dairesi açısından bağlayıcı olmadığını ifade etmiştir. Taraflar arasında yapılan bu şekildeki bir sözleşme ile de zaten yeni bir sorumluluk yaratılamaması ya da vergi dairesine karşı muhatap olan kişinin veya vergi ödevlisinin değiştirilememesi, taraflar arasındaki sözleşme ile yalnızca iç ilişkinin düzenlenecek olması ve bu şekildeki sözleşmenin yalnız taraflar arasında bağlayıcı olduğu, kaldı ki sözleşmenin nisbiliği

---

<sup>36</sup> Selim KANETİ, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, s. 98

<sup>37</sup> Ateş OKTAR, Vergi Hukuku, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Türkmen Kitabevi, s. 93, AKDOĞAN, Vergi Hukuku, s. 47, Mustafa AKKAYA, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, AÜHFD, C. 46, S. 1, Y. 1997, s. 186; KANETİ, a.g.e., s. 98; SABAN, a.g.t., s. 91; DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 40; KARAKOÇ, a.g.e., s. 194; SARILI, a.g.e., s. 37

<sup>38</sup> ÖNCEL- KUMRULU- ÇAĞAN, a.g.e., s.73



ilkesi gereği sözleşmenin taraf olmayan vergi dairesine karşı ileri sürülemeyeceği hususları ile gerek AY gerekse de TBK ile düzenlenmiş bulunan sözleşme serbestisi ilkelerinin bir arada değerlendirilmesi ile biz, bu şekildeki sözleşmelerin vergi dairesi açısından herhangi bir bağlayıcılığı olmasa da taraflar arasında geçerli olduğu kanaatindeyiz.

Böyle bir sözleşme geçerli olsa dahi, sözleşmenin VUK, md. 8/III hükmü uyarınca vergi dairesi yönünden herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmelere vergi dairesi açısından bağlayıcılık tanınmamış olmasının nedeni asıl olarak; vergi sorumluluğunun ödeme gücü olmayan kişilere devrini engellemek veya vergi sorumluluğundan kurtulmak için ödeme gücü bulunmayan paravan şirket kurulmasını önlemek ve bu şekilde kamu alacağını güvence altına almaktır<sup>39</sup>.

Sorumluluğa ilişkin sözleşmelerin vergi dairesi açısından geçersiz olmasının sonucu olarak da vergi sorumlusunun sorumluluğunu sözleşme ile başkasına devretmesi durumunda dahi vergi dairesi yönünden muhatap alınan kişi, hiç sözleşme yapılmamış gibi sorumluluğunu devreden kişi olacaktır. Bu itibarla vergi dairesi tarafından sorumluluğu sözleşme uyarınca devreden kişi muhatap alınacak ve vergi dairesi tarafından işlemler onun adına yapılacaktır. Danıştay kararlarında da bu durum;

*“Yükümlülüğün tayininde taraflarca kararlaştırılan özel koşullar esas alınmaz, vergi yükümlüsü ile üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmelerin, vergi yükümlüsünün vergi kanunları karşısındaki durumu yönünden değişiklik meydana getirmez”* denilmek suretiyle ifade edilmiştir<sup>40</sup>. Her ne kadar bu şekilde bir sözleşme vergi dairesi açısından hüküm ifade etmemekteyse de sözleşme ile sorumluluğu devreden kişi, devralan kişinin sözleşme hükümlerine aykırı davranması halinde genel mahkemelerde genel hükümler uyarınca sorumluluğu devralan kişiye başvurabilecektir<sup>41</sup>.

Ayrıca, belirtmek gerekir ki vergi ödevi ilişkisi kurulmadan evvel gerçekleştirilen ve vergi ödevlisinin değişmesine yol açan özel hukuk sözleşmelerinin geçerli olduğu da ifade edilmektedir<sup>42</sup>. Örneğin, işçilerin çalışmakta olduğu bir ticari işletmenin bir başkasına devredilmesi halinde bu devir, ileriye yönelik olarak, vergi ödevlisinin

<sup>39</sup> SARILI, a.g.e., s. 34; SABAN, a.g.t., s. 36; ARSLAN, a.g.e., s.66; KIZILOT- TAŞ, a.g.e., s. 39,

<sup>40</sup> Dnş. 9. D., 30.12.1976 T., 1928/4057 (SABAN, a.g.t., s. 37)

<sup>41</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 224; KANETİ, a.g.e., s. 99; SARILI, a.g.e., s. 34

<sup>42</sup> Mustafa AKKAYA, “Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, Y. 8, S. 95, Kasım 2000, s. 149

değişmesine neden olmakla birlikte bu neviden sözleşmeler geçerlidir. Zira, VUK, md. 8/III'de yer alan vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı yönündeki hükmün vergi sorumluluğunu doğuran olay kimin şahsında gerçekleşmiş ise kanun koyucu tarafından onun sorumlu tutulmak istendiği şeklinde yorumlanmalıdır. Bu nedenle taraflar arasında yapılacak sözleşme sonucunda vergi sorumluluğunu doğuran olayın bir başka kişinin şahsında gerçekleşmesi durumunda, bu sözleşmenin VUK, md. 8/III hükmü dışında kaldığının ve bu nedenle bu şekildeki sözleşmelerin vergi daireleri açısından da bağlayıcı olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir<sup>43</sup>.

## 2.2. Vergi Ehliyeti ve Vergi Kesenin Ehliyet Durumu

Ehliyet, belli ödevleri yapmak veya haklardan yararlanabilmek için gerekli olumlu ya da olumsuz şartlara sahip olmayı ifade etmektedir<sup>44</sup>. Hukuki anlamda kişilik, haklara sahip olma ve borç yüklenme anlamına gelir ve kişi, gerçek kişi ile tüzel kişi olmak üzere ikiye ayrılır. Gerçek kişiler insanlar iken, tüzel kişiler ise kendilerini oluşturan kişilerden ayrı olarak bir hukuki varlığı oluşturacak şekilde örgütlenen kişi toplulukları ile belirli bir varlığın belirli bir amacı gerçekleştirmek üzere özgülenmiş olduğu bağımsız nitelikli kurumlardır<sup>45</sup>.

Ehliyet ise, haklardan yararlanma ve hakları kullanma ehliyeti şeklinde ikiye ayrılarak incelenmektedir. Bu ikili ayrım, haklardan yararlanma ehliyeti olan hak ehliyeti<sup>46</sup> ile kişinin sahip olduğu hakları kullanabilmesi ya da başka bir söyleyişle, kişinin kendi davranışları ile hak edinebilmesi ve borç altına girebilmesi olarak tanımlanan fiil ehliyetinden oluşmaktadır<sup>47</sup>. TMK'da<sup>48</sup> her insanın, hak ve borçlara sahip olma olarak tanımlanabilen hak ehliyetine sahip olduğu (TMK, md. 8), hatta kişi olarak tanımlanması mümkün olmamasına rağmen, ceninin dahi tam ve sağ doğmak

---

<sup>43</sup> KANETİ, a.g.e., s. 99

<sup>44</sup> Kemal OĞUZMAN, Özer SELİÇİ, Saibe OKTAY ÖZDEMİR, Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), Filiz Kitabevi, İstanbul, Ekim 2018, s. 42 vd., Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 7. Baskı, Aralık 2015, s. 51

<sup>45</sup> Serap HELVACI, Gerçek Kişiler, Legal Yayıncılık, 8. Bası, İstanbul, Aralık 2017, s. 1, 2

<sup>46</sup> HELVACI, a.g.e., s. 19

<sup>47</sup> HELVACI, a.g.e., s. 25

<sup>48</sup> RG. S. 24607, RG. T. 08.12.2001

koşulu ile ana rahmine düştüğü andan itibaren hak ehliyetine sahip olduğu (TMK, md. 28), tüzel kişilerin de kanuna uygun olarak kurulduğu anda hak ehliyetini kazandığı (TMK, md. 47) ifade edilmiştir.

Kişinin kendi davranışları ile haklara ve borçlara sahip olması olarak tanımlanan (TMK, md. 9) fiil ehliyetinin varlığı ise belirli koşullara bağlanmıştır. Bu koşullar, gerçek kişiler yönünden ayırt etme gücüne sahip olmak, erginlik ve kısıtlı olmamak (TMK, md. 14) iken, tüzel kişiler yönünden ise bu koşullar kanuna ve kuruluş belgelerine göre gerekli organlara sahip olmak olarak ifade edilmiştir (TMK, md. 49).

Vergi hukukunda vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu ve bu kapsamda vergi kesen olmak için fiil ehliyetine sahip olmak gerekmemektedir. Nitekim, “*Vergi hukukunda yükümlülük ve sorumluluk için kanuni ehliyet şart değildir.*” şeklindeki VUK, md. 9/I hükmü de bunu göstermektedir. Bu nedenle, ayırt etme gücüne sahip olmayan, küçük veya kısıtlı bir kişi, hatta anne karnında bulunan cenin dahi sağ olarak doğmak koşulu ile vergi kesen olabilmektedir.

Vergi kesen olabilmek için fiil ehliyetine sahip olmak gerekmediği gibi, hak ehliyetinin varlığı da her durumda zorunlu değildir. Her ne kadar kanun koyucu vergi sorumlusunu ve bu kapsamda vergi keseni verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı muhatap olan “*kişi*” olarak tanımlamışsa da (VUK, md. 8) hukuken kendisine kişilik tanınmamış olması nedeni ile hak ehliyeti de bulunmayan tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin de vergi mükellefi ya da vergi kesen olabildiği görülmektedir<sup>49</sup>. Nitekim, VUK, md. 10 ile de tüzel kişiliği olmayan kurumların vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olduğu durumlarda bunlara düşen ödevlerin anılan kurum ya da kuruluşları idare edenler tarafından yerine getirileceği hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle örneğin, tüzel kişiliği olmaması nedeni ile hak ehliyeti de bulunmayan iş ortaklıkları vergi mükellefi olabildiği gibi (KVK<sup>50</sup>, md. 2) anılan iş ortaklığının, vergi kesintisi kapsamı içerisinde yer alan bir ödemeyi yapması durumunda (KVK, md. 15) aynı zamanda vergi kesen olacağı da tabiidir. Bu nedenle kanuni tanım, ilk bakışta vergi kesen olmak için hukuken kişi olarak sayılmış olmanın gerektiği şekilde yorumlanmaya müsait olsa da belirtildiği üzere vergi kesen olmak için her durumda gerçek ya da tüzel kişi olmak ve bu kapsamda hak ehliyetine sahip olmak

<sup>49</sup> MUTLUER, a.g.e., s.71, AKDOĞAN, Vergi Hukuku, s. 47

<sup>50</sup> RG. S. 26205, RG. T. 21.06.2006

gerekmemektedir. Bu düzenlemeler, hukuken kişi olarak kabul edilmeyenlere çeşitli borçlar yüklenmesi nedeni ile TMK'da yer alan kişi kavramı ile bağdaşmayan hükümler olmasına rağmen, vergi hukukunun bağımsız bir hukuk disiplini olması nedeni ile bu konuda kendine özgü bazı değişik kurallar ortaya koymasını olağan kabul etmek gerekmektedir<sup>51</sup>.

Vergi mükellefi ya da vergi sorumlusu olabilme ehliyetine, yani vergisel hak ve ödevlere sahip olabilme ehliyetine ise vergi ehliyeti denir ve vergi ehliyeti, belirtildiği gibi kişiliği olmayan bazı oluşumların da mükellef ya da sorumlu ve bu kapsamda vergi kesen olabilmesi nedeni ile medeni hukuktaki hak ehliyetine karşılık gelmez<sup>52</sup>. Bu itibarla vergi hukukunda; vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar arasında sayılmak ve vergi kesintisi kapsamı içerisinde yer alan ödemeleri yapmak vergi kesen olmak için yeterlidir.

Burada üzerinde durulması gereken sorunlardan biri de kişinin vergi kesmekle yükümlü tutulması için kişinin gerçekleştirdiği faaliyet ya da elde ettiği kazancın kanuna uygun olmasının gerekip gerekmediğidir. Yasal düzenlemeler uyarınca vergi sorumlusu ve bu kapsamda vergi kesen olmak için, kişi tarafından yapılan iş ya da kişinin gerçekleştirdiği faaliyetin hukuka uygun olması gerekmektedir (VUK, md. 9/2). Bu durumun sonucu olarak da kanuna aykırı eylem ve faaliyet gerçekleştirilse de söz konusu faaliyet ya da eylem neticesinde yapılacak ödeme vergi kanunları uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekli olan ödemelerden olması durumunda söz konusu kanuna aykırı eylem ya da faaliyet nedeni ile ödemede bulunanlar vergi kesen olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, İK<sup>53</sup>, md. 72. uyarınca maden ocaklarında 18 yaşını tamamlamamış kişilerin çalıştırılması yasaktır. Anılan şekildeki çalıştırma yasak olsa dahi, örneğin bir ticaret şirketinin maden ocağında 18 yaşını tamamlamamış kişiyi istihdam etmesi durumunda çalıştırılması yasak olan işçiye yapılacak ödemelerden vergi kesmesi gerekmektedir. Ancak, bu şekilde yasak bir işlem ve olayın vergilendirilmiş olması, yasaklanmış eylem ve işlemi hukuka uygun hale de getirmeyecektir.

---

<sup>51</sup> MUTLUER, a.g.e., s. 71. Bu durumun vergi kanunlarının istisnası olduğu yönündeki görüş için bkz. ÖZYER, a.g.e., s.41

<sup>52</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.e., s. 45

<sup>53</sup> RG. S. 25134, RG. T. 10.06.2003,

### 2.3. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğuna İhtiyaç Sebepleri

Vergi hukukunda, vergi ödevi ilişkisinin borçlu tarafında mükellef bulunmasına rağmen, mükellefin ödevlerinden biri, birkaçı veya tümünü yapmak üzere ayrıca sorumluluk müessesesine başvurulmasının amacının genel olarak; verginin tahsilinde güvence sağlamak, verginin düşük maliyet ve daha hızlı bir şekilde tahsilini sağlamak, vergi dairesinin muhatap olduğu kişi sayısını azaltarak işlemlerini kolaylaştırmak ve iş yüklerini azaltmak, vergi mükelleflerinin vergi yüklerini ve vergi yükü hislerini azaltmak olduğu ifade edilmektedir<sup>54</sup>. Bu amaçlardan en önemlisi vergi alacağını güvence altına alma ihtiyacıdır. Zira devlet, vergi sorumluluğu kurumunda ve bu arada vergi kesintisi yönteminde vergi ödevi ilişkisinde mükellef dışında yer alan kişilere de vergiye ait şekli ödevlerin yerine getirilmesinden veya vergi borcunun ödenmesi yönünden sorumlu tutmaktadır. Sorumluluk müessesesinin oluşturulmasındaki sebep de bu güvence isteğidir<sup>55</sup>.

Vergi borcuna güvence sağlama arayışı yalnızca beyan edilen vergiler yönünden değil, ayrıca mükellefin ödemesi gereken gerçek vergiler yönündendir. Bir başka deyişle bu güvence arayışı yalnızca beyan edilen vergilerin ödenmesini değil, gerçek matrahın beyan edilmesini de amaçlamaktadır. Bu kapsamda sorumluluğun ve bu kapsamda vergi kesintisinin vergi kaçakçılığını<sup>56</sup> ya da vergiden kaçınmayı önleme amacı<sup>57</sup> gütmekte olduğu da ifade edilebilir. Vergi kesen tarafından mükellefe yapılan ödemeden kesilerek vergi dairesine ödenen verginin kendi malvarlığında herhangi bir azalmaya neden olmaması, üstelik vergi kesenin bazı durumlarda ödediği bu vergiyi

---

<sup>54</sup> Haydar Lütfü EJDER, “Kurumlar Açısından Kaynakta Vergilendirmenin Amaç ve Fonksiyonlarının İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2004, Y. 27, S. 184, s. 156; ORTAÇ, a.g.t., s.35; KIZILOT, TAŞ, a.g.e., s.40; Erdoğan ÖNER, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, s.70; MUTLUER, a.g.e., s. 74; KARAKOÇ, a.g.e., s. 195; ŞENYÜZ-YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 79; SARILI, a.g.e., s. 30; OKTAR, a.g.e., s. 77

<sup>55</sup> Veysi SEVİĞ, “Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir?”, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2005, Y. 24, S. 286, s. 47, Mustafa ÇOLAK, Son Düzenlemeler Çerçevesinde Temel Vergi Kanunlarına Göre Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2004, s. 31

<sup>56</sup> ÖZER, a.g.ç., s. 133

<sup>57</sup> Nurettin BİLİCİ, “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler, Editör: Billur YALTI, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret- Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, Ağustos 2014, İstanbul, s. 207

gider göstermek suretiyle vergi matrahını düşürerek daha az vergi ödemeye imkân sağlaması, vergi kesenin gerçek matrahı beyan etmesine olanak sağlamaktadır<sup>58</sup>. Bu yöntemin aynı sebeplerle kayıt dışılığı azaltıcı etkisinin bulunduğu da ifade edilebilir. Örneğin, bir işveren GVK uyarınca işçilerine yaptığı ücret ödemelerinden sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapmak zorundadır. Bu ücret ödemeleri ise kendi kazancı açısından bir gider olmaktadır. İşverenin yapmış olduğu bu ücret ödemelerini giderleri arasında gösterebilmek için bu kişilerin kayıt dışı çalışmaması ve ücretlerinden de vergi kesintisi yapması gerekmektedir<sup>59</sup>.

Yukarıda da kısaca değinildiği gibi vergi kesmeye bağlı sorumluluğunun bir başka amacı da idareye kolaylık sağlamaktır. Zira bu yöntemde vergi dairesi örneğin tüm ücret geliri elde edenlerle tek tek muhatap olmamakta, ücret geliri elde ederek gelir vergisi mükellefi olan kişiler yerine, onları istihdam eden daha az sayıdaki işveren ile muhatap olmaktadır. Bu da vergi tahsilatına kolaylık ve etkinlik sağlamaktadır.

Ayrıca vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu, verginin doğumu ile tahsili arasındaki süreyi kısaltarak vergi matrahının enflasyon etkisi ile azalmasını da engellemektedir<sup>60</sup>.

## **2.4. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğunun Yakın Kurumlardan Ayırt Edilmesi**

### ***2.4.1. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğu ve Vergi Mükellefiyeti***

Vergi mükellefi ve vergi kesen kavramları vergi ödevi ilişkisinde her iki ödevlinin vergi idaresine karşı çeşitli ödevlere sahip olması, iki ödevli grubun vergi idaresine karşı muhatap olması yönünden benzeşmekteyse ve VUK'un mükellef deyiminin vergi sorumlusuna şamil olduğunun belirtilmesi (VUK, md. 8/III) iki

---

<sup>58</sup> A. Kemal ÇELEBİ, Seçkin KILIÇ, "Vergi Kayıplarıyla Mücadele Bağlamında Türk Vergi Sisteminde Tevkifat Uygulaması ve Bazı AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma", Vergi Sorunları Dergisi, M.G.K.D. Yayınları, Şubat 2010, Y. 33, S. 257, s.14; Coşkun Can AKTAN, "Vergi Tahsilatında Etkinlik", Vergi Sorunları Dergisi, M.G.K.D. Yayınları, S. 1990/5, s. 36; ORTAÇ, a.g.t., s. 37

<sup>59</sup> ÇELEBİ- KILIÇ, a.g.m., s.7

<sup>60</sup> EJDER, a.g.m., s. 157; GERÇEK, a.g.e., s. 38; Ateş OKTAR, Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk: Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesi ve Anayasa Mahkemesi'nin Soruna Yaklaşımı (Yayınlanmamış Doçentlik Çalışması), İstanbul 1996, s. 10

kavramı birbirine yaklaştırmaktaysa da iki kurumun çeşitli kıstaslar açısından incelenmesi sonucunda birbirlerinden farklı kavramlar olduğu görülmektedir.

Vergi doğuran olay kıstası ile iki kurumun karşılaştırılmasından, vergi mükellefinin şahsında vergi doğuran olayın gerçekleşmiş olduğu ve fakat vergi kesenin şahsında vergi doğuran olayın yer almadığı, vergi kesenin yalnızca vergi doğuran olay ya da vergi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen mükellef ile var olan veya kanunen var sayılan yakınlık nedeni ile birtakım ödevleri olan kişi olduğu görülmektedir. Bu açıklamalardan da grldğu üzere iki kurum vergi doğuran olay açısından birbirine herhangi bir benzerlik göstermemektedir<sup>61</sup>.

Vergisel dev kıstası ile yapılan karşılaştırmada ise vergi mükellefinin vergi borcu nedeni ile birtakım şekli ve maddi ödevlerinin bulunduğu, vergi kesenin ise genel olarak maddi bir vergi borcunun olmadığı yalnızca belirli şekli ödevlerinin olduğu, vergi kesen tarafından vergi dairesine ödeme yapıldığı durumlarda da yapılan ödemenin kendi malvarlığında bir azalmaya neden olmadığı, vergi kesenin vergi mükellefinin malvarlığından vergiyi vergi dairesine ödediği, sorumluluğun yerine getirilmemesi durumunda ancak maddi ödevinin söz konusu olduğu, bu durumda dahi demiş olduğu vergi nedeni ile vergi mükellefine rücu hakkının bulunduğu görülmektedir<sup>62</sup>. Bu yön bakımından da iki kurum birbirlerinden ayrışmaktadır.

Amaç unsuru esas alınarak yapılacak karşılaştırmada da vergi mükellefinin kanunda belirtilen amaçlar, kamusal ihtiyaçların karşılaması vs. için vergiyi ödeme ödevinin bulunduğu, vergi kesenin ise yukarıda ifade edildiği üzere birçok amacı bulunmasına rağmen, asıl olarak amacının vergi alacağını güvence altına almak olduğu ifade edilmektedir<sup>63</sup>.

#### **2.4.2. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğu ve Vergi Taşıyıcılığı**

Özellikle dolaylı vergilerde, verginin fiyat mekanizması kullanılarak kanuni mükellef dışındaki kişilere aktarıldığı ve verginin asıl yükünün nihai tüketicilerde

---

<sup>61</sup> zkan BUYRUK, “Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk- Vergi Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, Y. 2007, S. 309, s. 113

<sup>62</sup> SABAN, a.g.t., s. 9

<sup>63</sup> KIZILOT, TAŞ, a.g.e., s.40; ÖNER, a.g.e., s.70; MUTLUER, a.g.e., s. 74; KARAKOÇ, a.g.e., s. 195, ŞENYÜZ, YÜCE, GERÇEK, a.g.e., s. 79; SARILI, a.g.e., s. 30; OKTAR, a.g.e., s. 77

kaldığı görülmektedir. Yansıma mekanizması olarak adlandırılan mekanizmada vergi mükellefleri tarafından ödenen verginin başkasına devredilmesi durumu söz konusudur<sup>64</sup>. İşte, verginin fiyat mekanizması kullanılmak suretiyle satılan mal veya hizmetin fiyatına eklenerek mal veya hizmetin alıcısından tahsil edildiği, yansıma mekanizmasının kullanıldığı vergilerde, vergi yükünü yansıtmaya olanağı bulamayıp ödediği bedelin içinde vergiyi de mal veya hizmeti sunan kişiye ödeyen kişilere vergi taşıyıcısı, vergiyi yansıtan kişilere ise aracı yükümlü denilmektedir<sup>65</sup>. Bu itibarla vergi yüklenicisi ya da vergi taşıyıcısı kanun koyucunun vergi yükünü taşımasını istediği kişidir. Örneğin, KDV gibi harcama vergilerinin kanuni yüklenicisi mükellef olmayan tüketicilerdir. Kanun koyucunun iradesi burada tüketicilerin vergi yüküne katlanmasıdır. Ancak, tüketicilerin sayıca çokluğu ve bu nedenle denetim zorluğu gibi etkenler verginin tüketici yerine vergi mükellefi olan işletmelerden tahsil edilmesi, tüketicilere ise vergi yansıma mekanizması kullanılarak vergi yükünün devredilmesi sonucunu doğurmuştur<sup>66</sup>.

KDV gibi mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek alınan vergilerde, yani vergi taşıyıcılığının söz konusu olduğu durumlarda vergi kesintisinden söz edilmesi mümkün değildir. Zira bu vergilerin her birinin ilgili olduğu kanunda vergi mükellefi kanunda öngörülen mal veya hizmeti satan kişilerdir<sup>67</sup>. Kanunda mükellef olarak sayılan kişilerin vergileri kendisinden mal veya hizmet satın alan kişilere yansıtılmaları, bu mal veya hizmeti satın alan kişileri mükellef yapmayacağı gibi bu kişilerden vergi tahsil eden kişileri de vergi kesen yapmayacaktır<sup>68</sup>. Zira yukarıda ifade edildiği üzere vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğu yasadan kaynaklanmakta olup, idari işlemle dahi mükellefiyet ya da sorumluluğun oluşturulması mümkün değildir. Bu kişilerin vergileri kendisinden mal veya hizmet satın alan kişilere yansıtılmaları başka bir deyişle malı teslim ya da hizmeti ifa ettikleri anda mal ya da hizmet alan kişiden vergiyi tahsil etmeleri ekonomik hayat ve fiyat mekanizmaları ile ilgili olup, kişilerin vergi dairesi açısından durumlarını değiştirmemektedir. Nitekim, fiyat mekanizmalarını kullanmak

---

<sup>64</sup> Detaylı bilgi için bkz. Mahmut KALENDEROĞLU, Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma, Agon Bilgi Akademisi, 17. Baskı, Ankara 2017, s. 181; Osman PEHLİVAN, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınları, Ağustos 2018, s. 119, 167

<sup>65</sup> OKTAR, a.g.ç., s. 6

<sup>66</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 189, OKTAR, a.g.e., s. 94

<sup>67</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s.77

<sup>68</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 14



suretiyle vergiyi yansıtmadıkları, mal ya da hizmet bedeli üzerinden verginin mal ya da hizmet teslim alan kişilerden tahsil edilmediği durumlarda vergi dairesi bakımından takip edilecek, vergiyi ödemesi gereken kişi üretilen malı teslim eden ya da hizmeti ifa eden kişi olacaktır<sup>69</sup>.

Yukarıdaki açıklamaların şu şekilde örneklendirilmesi mümkündür: KDV’de mal satan ya da hizmet ifa eden kişi kanuni mükellef olup, malın fiyatına eklenerek mal veya hizmet satın alınmış, bir başka deyişle satın aldığı mal veya hizmet bedeli içinde vergiyi de ödemiş olan kişi ise vergi taşıyıcısı olup, mükellef sıfatını taşımadığı gibi, anılan kişiye vergiyi yansıtan bir başka deyişle bu kişiden vergiyi tahsil eden mal veya hizmet sunan kişinin de vergi kesen sıfatı bulunmamaktadır<sup>70</sup>.

Anılan açıklama doğrultusunda vergi taşıyıcısı ile vergi kesen arasındaki farkları şu şekilde özetlemek mümkündür;

- Vergi taşıyıcısı mal veya hizmetin fiyatına eklenen vergiyi ödemekte ve vergi dairesi ile arasında hiçbir hukuki ilişki bulunmamakta iken, vergi kesen ödemiş olduğu vergiyi vergi mükellefi adına ödemektedir.
- Vergi taşıyıcısının vergiyi üstlenmesi hukuki sahada değil, ekonomik sahada gerçekleşmektedir. Zira vergi taşıyıcısı, vergi mükellefinin kanunun kendisine tanıdığı hukuki imkândan yararlanmak suretiyle vergiyi mal ya da hizmetin fiyatına eklemesi karşısında ekonomik zorunluluk nedeni ile vergiyi mükellefe ödemektedir. Oysa, vergi kesen kanuni zorunluluk nedeni ile vergiyi vergi dairesine ödeme ödevi altındadır.
- Vergi taşıyıcısı, mükellef ya da sorumlu olmadığından bunlara ait olan hakları kullanması da mümkün değildir. Örneğin, kendisinden fazla vergi tahsil edildiği durumlarda bu vergiyi iade alma ya da dava açma imkânına da sahip değildir<sup>71</sup>.

Bu kapsamda vergi taşıyıcısının ekonomik bir kavram olması, yansıma mekanizması içinde yer almasına rağmen kendisine herhangi bir sorumluluk yüklenmemesi, dolayısıyla kendisine karşı herhangi bir hukuki yaptırım uygulanmasına

---

<sup>69</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 14

<sup>70</sup> KUMRULU, a.g.m., s. 419

<sup>71</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 9

imkân bulunmaması nedenleri ile mükellef ve bu kişiye kendisinin mükellefi olduğu vergiyi yansıtan kişi ise vergi kesen kavramlarından ayrılmaktadır<sup>72</sup>.

### 2.4.3. Vergi Kesmeye Bağlı Sorumluluğu ve Üçüncü Kişinin İfası

İfa kavramı mevzuatımızda tanımlanmış değilse de genel olarak ifa borçlanılan edimin yerine getirilmesi şeklinde tarif edilmektedir<sup>73</sup>. Borçlanılan edimin yerine getirilmesi olan ifa ile alacaklı tatmin edilmiş ve borç sona erdirilmiş olur. Vergi hukukunda da borcun en doğal sona erme hali borcun ifa edilerek vergi ödevi ilişkisinin sonlandırılmasıdır. Özel hukuk ilişkilerinde normal olarak borç borçlu tarafından ifa edilmekle birlikte, alacaklının borçlunun bizzat ifasında herhangi bir menfaatinin bulunmadığı durumda borcun borçlu yerine bir başka kişi tarafından ifası da mümkündür<sup>74</sup>. Nitekim TBK, md. 83 bu hususu şu şekilde doğrulamaktadır;

*“Borcun bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça, borçlu borcunu şahsen ifa etmekle yükümlü değildir.”* Bu hükmün yedek hukuk kuralı niteliğinde olması başka bir söyleyişle, taraflarca aksinin sözleşme ile kararlaştırılabilir bir hukuk kuralı olması nedeni ile taraflarca borcun bizzat borçlu tarafından ifasının kararlaştırılmadığı durumunda borcun bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinin özel hukukta zorunlu olmadığı görülmektedir. Bu durumun istisnası ise yasal düzenlemeden de anlaşıldığı üzere borcun bizzat borçlu tarafından ifasında alacaklının menfaatinin bulunmasıdır. Borçlanılan edimin para borcu niteliğinde olması durumunda ise borcun bizzat borçlu tarafından ifasında alacaklının herhangi bir menfaatinin bulunduğu söz edilmesi olanaksızdır. Çünkü para borcunun ifasında borçlunun yetenek ve özellikleri herhangi bir rol oynamamakta, bir başka deyişle borç kim tarafından ifa edilirse edilsin alacaklı menfaatinde ya da ifa sonucunda herhangi bir değişiklik olmamaktadır.

Mükellef ile vergi alacaklısı arasındaki ilişkinin konusunun da para borcu olması ve üçüncü kişinin mükellefin borcunu ifa etmesini yasaklayan herhangi bir hükmün vergi mevzuatımızda yer almaması nedeni ile vergi borcunun mükellef yerine bir başka

<sup>72</sup> KUMRULU, a.g.m., s. 419; OKTAR, a.g.ç., s. 7

<sup>73</sup> Kemal OĞUZMAN, M. Turgut ÖZ, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt 1, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2011, s. 264

<sup>74</sup> OĞUZMAN- ÖZ, a.g.e., s. 265

kişi tarafından ifa edilmesi de mümkündür<sup>75</sup>. Borcun bu şekilde ifa edilmesi durumunda mükellef dışında bir başka kişi tarafından borcun ifa edilmiş olması ve ifa eden şahsın da ödediği miktarı taraflar arasında sözleşme varsa sözleşme hükümlerine ya da taraflar arasında sözleşme yoksa sebepsiz zenginleşme veya vekâletsiz iş görme hükümlerine dayalı olarak asıl borçlu mükelleften talep edebilmesi mümkündür. Bu şekilde gerçekleşen bir ifada da üçüncü şahsın malvarlığındaki azalmanın telafi edildiği göz önüne alındığında söz konusu kurumun bu yönü ile vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu müessesesine benzediği düşünülebilir. Fakat, iki kurum arasında önemli farklılık bulunmaktadır. Nitekim, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu kurumu kamu hukuku kurumu olmasına rağmen, üçüncü kişinin ifası özel hukuk kurumudur. Yine vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu kanundan doğmasına rağmen, üçüncü kişinin ifası sözleşmeden ya da tarafların iradesinden doğar. Vergi kesmeye bağlı sorumluluğunun kanundan doğması nedeni ile tarafların iradesi bu ilişki için herhangi bir rol oynamaz<sup>76</sup>. Yine vergi kesen tarafından kanunen kendisine yüklenen ödevler yerine getirilmediği takdirde vergi dairesi kendisine karşı yaptırım uygulayabilirken, üçüncü kişinin ifasında böyle bir durum söz konusu değildir<sup>77</sup>.

### **3. VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU HUKUKİ İLİŞKİSİNİN KURULMASI**

#### **3.1. Yasal Çerçeve**

Vergi kesenlerin sorumluluğu VUK'da düzenlenmiş olup, VUK, md. 11'de bu kurum;

*“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.”* şeklinde ifade edilmiştir. Kanuni düzenleme vergi kesenin mükellefe yapacağı vergi ödemesine odaklanarak vergi kesenin vergi kesintisine tabi ödeme yapması durumunda yapacağı ödemedен vergi tutarını alıkoyarak bunu vergi dairesine

---

<sup>75</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 11

<sup>76</sup> SABAN, a.g.t., s. 16

<sup>77</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 12

ödemesi ve ödenen bu vergi ile ilgili olarak diğer ödevlerine yerine getirmesi gerektiğini öngörmüştür.

Fakat, kanun koyucu tarafından anılan madde ile kimlerin vergi kesmekle yükümlü olduğu, bu yükümlülüklerin ne zaman doğduğu ifade edilmemiş, bir başka deyişle vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin kurulması ile ilgili olarak herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Vergi kesmekle yükümlü olanlar çeşitli özel vergi kanunları ile açıklanmışsa da (GVK, md. 94, KVK, md. 15, 30, KDVK<sup>78</sup>, md. 9) hukuki ilişkinin kurulması ile ilgili olarak mevzuatımızda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu nedenle hukuki ilişkinin kurulması içtihat ve doktrin ile izah edilmek durumunda kalmıştır.

### **3.2. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğu Hukuki İlişkisinin Bağımlılığı**

Vergi ödevi ilişkisinde vergi kesenlerin maddi bir vergi borcu bulunmamakta, vergi kesen yalnızca mükellefe ait olan maddi vergi borcunu mükellefin malvarlığından vergi dairesine ödemektedir<sup>79</sup>. Başka bir söyleyişle mükellefin ödediği vergi kendi malvarlığından çıktığı, yani mükellefin vergi dolayısı ile gelir veya servetinde bir azalma oluştuğu halde, vergiyi mükelleften tahsil eden vergi kesenin malvarlığında herhangi bir azalma olmamaktadır<sup>80</sup>.

Vergi kesenin vergi kesintisi yaptığı tutarın kendisine düşen vergi olmaması, kesintiye tabi tutulan verginin mükellefe ait vergi borcu olması nedeni ile vergi kesen tarafından bir kişiye ödenen meblağdan vergi kesintisi yapılabilmesi için bu kişinin vergi kanunları uyarınca vergi mükellefi olması ve belirli bir vergiyi ödeme ödevi altında bulunmasının gerektiği tabiidir<sup>81</sup>. Vergi ödevi ilişkisinin kurulmadığı durumda mükellefe ait maddi bir vergi borcundan söz edilemeyeceğine göre, bu borca ilişkin vergi kesen tarafından yerine getirilmesi gerekli şekli bir görevden ve dolayısı ile vergi sorumluluğundan da söz edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle vergi kesmeye bağlı

<sup>78</sup> RG. S. 18563, RG. T. 02.11.1984

<sup>79</sup> Vergi kesenin mükellefe ait vergi borcunu vergi dairesine ödemesi nedeni ile vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğunun bir tür temsilcilik olduğunu, sorumluluğunun kanundan doğma mecburiyeti nedeni ile bu temsil durumunun kanun ile oluşturulduğu dikkate alındığında bu temsilciliğin bir tür kanuni temsilcilik olduğunu söyleyen yazarlar da bulunmaktadır. Bkz. MUTLUER, a.g.e., s. 74

<sup>80</sup> OKTAR, a.g.t., s. 10

<sup>81</sup> SABAN, a.g.t., s. 49

vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi asıl vergiye bağlı niteliktedir<sup>82</sup>. Bu duruma da vergi sorumluluğunun bağımlılığı ilkesi denilmektedir<sup>83</sup>. Başka bir söyleyişle, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin varlığından söz edebilmek için alacaklı vergi idaresi ile mükellef arasında kurulmuş bir vergi borcu ilişkisinin bulunması ve vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan bir talebin varlığı gerekmektedir. Bu nedenle de vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi de vergi mükellefiyetinde olduğu gibi, vergi kanunları uyarınca ilgili olduğu verginin doğumu ile doğar ve borcun sona ermesi ile de son bulur<sup>84</sup>. Verginin doğumu ise vergi doğuran olay ile birlikte gerçekleşmekte olup, vergi doğuran olayın gerçekleşmesi için ise vergi mükellefi ile vergi konusunun ilişki içinde olması, eş söyleyişle vergi mükellefi ile vergi konusu arasında bir bağın bulunması, vergi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmesi gerekmektedir<sup>85</sup>.

Örneğin, GVK uyarınca işçilerine ücret ödemesi yapan işveren, işçiye ödediği miktar üzerinden işçiye düşen vergiyi keserek vergi dairesine yatırmak, vergi hariç istihkakı ise işçiye ödemek zorundadır. İşveren tarafından işçinin ücretinden vergi kesintisi yapılabilmesi için işveren tarafından işçiye ödeme yapılması gerekmektedir. İşveren tarafından işçiye ödeme yapılmadığı müddetçe vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi kurulmaz ve işverenin vergi kesintisi yapma yükümlülüğü doğmaz.<sup>86</sup> Zira GVK uyarınca gelir vergisi mükellefiyetinden söz edilebilmesi için gelirin elde edilmesi gerekmektedir. İşçi tarafından gelir elde edilmedikçe vergi mükellefiyeti de doğmayacağına ve vergi mükellefiyeti doğmadan vergi sorumluluğundan da söz edilemeyeceğine göre, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi de böyle bir durumda ortaya çıkmaz.

Belirtildiği gibi vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi, ilgili olduğu verginin doğması ile kurulur. Devlet ve kişiler arasındaki vergi ödevi ilişkisinin

---

<sup>82</sup> SABAN, a.g.t., s. 40

<sup>83</sup> ÖNCEL, Sorumluluk, s. 50, ÖNCEL- KUMRULU-ÇAĞAN, a.g.e., s. 80,

Bu durum kural olmakla birlikte mükellefiyetin olmadığı bazı durumlarda da sorumluluğun bulunduğu da görülmektedir. Örneğin, vergiden muaf esnafa yapılan bir kısım ödemeler dolayısı ile kanunda sayılan kurum ve kuruluşlara vergi kesme ödevi getirilmiş (GVK, md. 94/b. 13) yine aynı şekilde gelir vergisinden istisna olmasına rağmen, birtakım serbest meslek işleri (GVK, md. 18) dolayısı ile yapılan ödemeler dolayısı ile de sorumluluk tesis edilmiştir (GVK, md 94/II.a).

<sup>84</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 213

<sup>85</sup> SARILI, a.g.e., s. 32

<sup>86</sup> ÖNCEL- KUMRULU- ÇAĞAN, a.g.e., s. 80; ÖNCEL, Sorumluluk, s. 50, SABAN, a.g.t., s. 92

kurulması ise vergi doğuran olayın gerçekleşmesi ile olur. Nitekim VUK, md. 8’de “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir.*” denilmiş ve yine VUK, md. 19’da da “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.*”

*Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” denilmek suretiyle bu husus ifade edilmiştir. Yasal düzenlemeden de görüldüğü üzere bir mükelleften söz edilebilmesi için, kişiye vergi kanunları uyarınca vergi borcunun düşmesi gerekmekte ve yine bir kimseye vergi borcunun düşmesi için ise vergi kanunlarının vergiyi bağladığı olayın meydana gelmesi ya da vergi kanunlarının vergiyi bağladığı hukuki durumun tamamlanması gerekmektedir.

Yukarıdaki örnek üzerinden gidilecek olursa, GVK, md. 1’de “*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*” denilerek gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratların gelir vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Kanun metninden de açıkça anlaşıldığı üzere bir gerçek kişinin gelir vergisi mükellefi olabilmesi, ancak kişinin gelir elde etmesine bağlıdır. Başka bir söyleyişle, gelir vergisi anlamında vergi doğuran olay gelirin elde edilmesi olup, gelir elde edilmemişse vergi ödevi ilişkisi de kurulmaz. GVK, md. 94’de de bir kısım kişiler sayılmış ve bu kişilerin belirli şartlar altında vergi kesmek zorunda olduğu ifade edilmiş ve bu kişilerin maddede belirtilen ödemeleri yaptıkları sırada kişilerin gelir vergilerine mahsuben vergi kesmeleri gerektiği ifade edilmiştir. Anılan maddeden de bir kişiden kesinti yapılan tutarın o kişiye kanun uyarınca düşen vergi olduğu sonucu çıkmaktadır. Bu itibarla maddede sayılan kişiler hizmet erbabına ödeme yaparken vergi kesintisi yapmak zorundadır. Zira maddede sayılan kişilerin istihdam edilenlere yaptıkları ücret ödemeleri vergi doğuran olaydır. Başka bir söyleyişle maddede sayılan kişilerin hizmet erbaplarına ödeme yapması durumunda gelir vergisi açısından vergi doğuran olay hizmet erbabının şahsında gerçekleşmiş olduğundan bu kişi ile vergi dairesi arasında bir vergi ödevi ilişkisi kurulur ve bu vergi ödevi ilişkisinin kurulması ile de vergi kesen tarafından yerine getirilmesi gerekli vergi kesme ödevi doğar.

Vergi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olması mükellefiyete ve sorumluluğa engel olmadığından kanuna aykırı bir davranış ile vergisel bir ilişki doğuruyor ve bu vergi ödevi ilişkisi vergi kanunlarında tarif edilen vergi kesintisi yapılacak haller

arasına giriyorsa bu durumda da vergi kesmeye bağı vergi sorumluluğı hukuki ilişkisi kurulmuş olur.

Vergi yükünün varlığı gibi vergiyi ödeme ödevinin varlığı da vergi kesmeye bağı vergi sorumluluğı hukuki ilişkisinin kurulması için gereklidir<sup>87</sup>. Vergi sorumluluğunda verginin ödenmesi ve başka birtakım şekli görevlerin yerine getirilmesi vergi sorumlusuna aittir. Vergi kesen de bir tür vergi sorumlusu olduğuna göre vergi kesmeye bağı vergi sorumluluğı hukuki ilişkisinde de bu ödevler vergi kesen tarafından yerine getirilmektedir. Fakat, vergi kesen tarafından vergi dairesine mükellef adına ödeme yapılabilmesi için vergi doğuran olayın gerçekleşmesi dışında vergiyi ödeme ödevinin bulunması da gerekmektedir. Örneğin, gelir elde edilmiş olmasına rağmen, elde edilen gelir dolayısı ile doğan verginin zamanlaşımına uğradığı durumunda vergi doğuran olay olan gelirin elde edilmesi gerçekleşmekle birlikte, vergiyi ödeme ödevi bu durumda oluşmadığından vergi kesmeye bağı vergi sorumluluğı hukuki ilişkisi de böyle bir durumda kurulamaz.

Kısaca özetlemek gerekirse, vergi kesmeye bağı vergi sorumluluğı hukuki ilişkisi kural olarak, ilgili olduğu vergi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergiyi ödeme ödevinin varlığı durumunda kurulur<sup>88</sup>.

#### **4. HUKUKİ İLİŞKİNİN TARAFLARA GETİRDİĞİ GÖREV VE YETKİLER İLE ÖDEV VE HAKLAR**

##### **4.1. Görev ve Yetki İle Ödev ve Hak Kavramları**

Vergi idaresinin vergiye ilişkin görevlerini gereği gibi yerine getirmesi için ona imkân hazırlamakla yükümlü kanun koyucu tarafından, bu amaca ulaşmak için vergi mükellefi başta olmak üzere pek çok vergi ödevlisine çeşitli ödevler yüklenmiştir. Vergilendirme sürecinde vergi idaresi ise görevlerini yerine getirebilmek için çeşitli yetkilerle donatılmıştır. Vergi idaresinin çeşitli yetkilerle donatılmış olması vergi ödevlilerine de çeşitli haklar tanınmasını gerektirmiştir. Bu itibarla vergilendirme

---

<sup>87</sup> BAŞARAN, a.g.e., s. 41; SABAN, a.g.t., s. 49

<sup>88</sup> ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 80; SARILI, a.g.e., s. 29, 37; ÖNCEL, Sorumluluk, s. 49; ORTAÇ, a.g.t., s. 62,

usulünde vergi alacaklısı olan vergi idaresinin görevleri ve bu görevleri yerine getirirken sahip olduğu imkanlar olan yetkileri söz konusu iken, diğer tarafta ilişkinin ödevli tarafında yer alan vergi kesenin kendisine kanun ile yüklenen ödevleri ve bu ödevleri yerine getirirken veya vergi idaresi tarafından kendisine karşı sahip olunan yetkiler kullanılırken vergi kesenin de sahip olduğu haklar gündeme gelmektedir<sup>89</sup>. Biz de bu bölümde, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin, hukuki ilişkinin alacaklı konumunda bulunan devlet veya devlet tarafından verilen yetki uyarınca kamu gücü kullanan diğer kamu tüzel kişilerine ne gibi görev ve yetkiler tanıdığını ve vergi ödevlisi olan vergi kesene de ne gibi ödev ve haklar tanıdığını açıklayacağız.

## **4.2. Vergi Kesenin Ödev ve Hakları ile Müteselsil Sorumluluğu**

### **4.2.1. Vergi Kesenin Ödevleri**

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğunun söz konusu olduğu durumda mükellefler, vergi borçlusu olmaya devam ettikleri halde vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden, vergi kesene yüklenen ödevler nispetinde, sorumlu olmazlar<sup>90</sup>.

VUK, md. 8/II'de vergi sorumlusunun verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı sorumlu olan kişi olduğu belirtilmiştir. Anılan madde vergi sorumlusunu, bu kavramın aynı zamanda vergi keseni de kapsamı<sup>91</sup> nedeni ile vergi keseni de, vergiyi mükellef adına ödeme ödevinde olan kişi olarak tanımlanmıştır. Ancak, anılan maddenin kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu şeklindeki VUK, md. 8/IV hükmü ile birlikte değerlendirilmesi ile vergi kesenin ödevinin verginin alacaklı idareye ödenmesi ile sınırlı olmadığı, vergi ödevi ilişkide başka birtakım ödevlerin de vergi kesen tarafından üstlenildiği ortaya çıkmaktadır<sup>92</sup>.

<sup>89</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, a.g.e., s. 25

<sup>90</sup> OKTAR, a.g.e., s.77

<sup>91</sup> Vergi kesenlerin sorumluluğunun sui generis (kendine özgü) bir karakter ortaya koyduğu ve bu nedenle genel olarak vergi sorumlusu kavramından ayrı ve bağımsız başlık altında da ele alınabileceği yönünde bkz. OKTAR, a.g.ç., s.13

<sup>92</sup> SARILI, a.g.e., s.44



Vergi kesenin söz konusu hukuki ilişkide kural olarak, kendi malvarlığından vergi borcunu ödemek şeklinde ifade edilen maddi ödevi yoktur<sup>93</sup>. Dolayısı ile mükellef ile alacaklı idare arasındaki vergi borcu ilişkisi sebebi ile kendi malvarlığında herhangi bir eksilme ile karşılaşmaz. Böyle bir durumda hukuki ilişkide vergi kesen aracı ödeyici olarak karşımıza çıkmış olur<sup>94</sup>. Vergi kesenin ödediği vergiyi kendi malvarlığından değil, mükellefin malvarlığından ödemesi bakımından maddi ödevinin kural olarak bulunmadığı ifade edilmekteyse de vergi kesenin bu ilişki dolayısı ile kesmiş olduğu vergiyi vergi dairesine ödemesi vergi kesenin, teknik anlamda olmasa dahi belirli bir vergiyi vergi dairesine ödemesi bakımından, maddi ödevi olarak ifade edilebilir<sup>95</sup>.

Fakat bazı durumlarda vergi kesen, vergi mükellefi ile birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu bizzat kendi malvarlığından ödemek zorunda kalabilir. Bu durumda maddi ödev vergi kesen tarafından yerine getirilmiş olur<sup>96</sup>. Örneğin, vergi kesenlerin yapmış olduğu ödemelerden vergiyi kesmemesi ve vergi dairesine yatırmamış olması durumunda tarhiyat mükellef adına değil, vergi kesen adına yapılacağından<sup>97</sup>, başka bir söyleyişle söz konusu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda hukuki yaptırım ile vergi kesen karşılaşacağından<sup>98</sup> bu durumda maddi ödev, vergi kesen tarafından kendi malvarlığından yerine getirilmiş olur. Fakat, böyle bir durumda vergi kesenin vergi mükellefine vergi aslı bakımından rücu imkânı vardır<sup>99</sup> (VUK, md. 11/II). Vergi kesen tarafından vergiyi kesmek ve vergi dairesine ödemek şeklindeki ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda vergi, faiz ve zamlar ile ceza kendi malvarlığından tahsil edilir. Vergi aslı bakımından rücu edilebilse ve malvarlığındaki azalış telafi edilebilse de vergi cezası ile faiz ve zamlara ilişkin maddi ödev de vergi kesene ait olur. Hatta, istihkak sahibi tarafından vergi kesintisine tabi tutulması gerekirken vergi kesen tarafından kesintiye tabi tutulmayan söz konusu kazancın muhtasar beyanname verilme süresinden sonra mükellef tarafından tam olarak beyan edilmesi ve beyan edilen vergi üzerinden tarh edilen verginin ödenmesi de vergi

---

<sup>93</sup> Hüseyin YALÇIN, Erkan GÜRBOĞA, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı'nda Stopaj, Kılavuz Yayınları, İstanbul, Kasım 2000, s. 32, ÖNER, a.g.e., s. 70

<sup>94</sup> SARILI, a.g.e., s. 43

<sup>95</sup> ÖNCEL- KUMRULU- ÇAĞAN, a.g.e., s. 76

<sup>96</sup> ÖNCEL- KUMRULU- ÇAĞAN, a.g.e., s. 76

<sup>97</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 54; ÖZER, a.g.t., s. 138

<sup>98</sup> SARILI, a.g.e., s. 43

<sup>99</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 206, ÖNER, a.g.e., s. 74; MUTLUER, a.g.e., s. 77

kesenin cezanın muhatabı olmasını engellemeyecektir. Zira VUK, md. 341 hükmü vergi mükellefi ya da sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi durumunu ceza kesilmesi gerekli hal olarak düzenlemiştir<sup>100</sup>.

Görüldüğü üzere, vergi kesenin kural olarak kendi malvarlığından vergiyi vergi dairesine ödemek şeklinde karşımıza çıkan maddi ödevi bulunmaması da maddi edimde bulunmak anlamında maddi ödev olarak tanımlanabilecek vergiyi istihkak sahibine yapılacak ödemedir hesaplayarak kesmek ve vergi dairesine ödemek şeklindeki ödevi ile bu kesintiyi yapmayarak vergi dairesine ödemediği durumda vergi aslı, faiz ve zam ile vergi cezasını kendi malvarlığından ödemek anlamında maddi ödevi vardır.

Vergi kesenin yukarıda açıklanan maddi edimde bulunmak dışında, ayrıca şekli görevleri de bulunmaktadır. Bu durum VUK, md. 8/II ile VUK, md. 8/IV hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden çıkarılabilmektedir. Zira, mükellefin ödevleri sorumlular ve bu kapsamda vergi kesenler açısından da geçerli olup, bu nedenle vergi kesenler de mükellefler için öngörülen şekli ödevleri yerine getirmek zorundadır<sup>101</sup>. Bu itibarla vergi kesenler, VUK, md. 153-257’de düzenlenen; defter tutma, bildirimde bulunma, beyanname verme, bordro düzenleme gibi şekli ödevlerden de sorumludur<sup>102</sup>.

Anlaşılabacağı üzere vergi kesen, aslında kanunda öngörülen ödevleri kanun hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği sürece yalnızca şekli ödevleri yapmak durumunda olan sorumlu niteliği taşır. Bunların kendi malvarlıklarından maddi edimde bulunmaları ancak kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmedikleri zaman ortaya çıkar<sup>103</sup>. Bu durumda, asıl borçlu olan mükellef yerine kendi malvarlıklarından vergi tahsil edileceğinden aynı zamanda maddi ödevden de sorumlu olmuş olurlar.

Görüldüğü üzere vergi kesenin üç temel ödevi bulunduğu ve bu ödevler olan;

1. Vergiyi mükellefe ödeyeceği istihkaktan tam olarak kesmek,
2. Bu kesintiyi kanunlarda belirtilen süre içerisinde vergi dairesine ödemek ve

---

<sup>100</sup> YALÇIN- GÜRBOĞA, a.g.e., s. 37

<sup>101</sup> ÖNCEL, Sorumluluk, s. 45

<sup>102</sup> Adnan GERÇEK, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, AÜHFİD, C: 54, S: 3, s. 160; ARSLAN, a.g.e., s. 55; OKTAR, a.g.e., s. 77

<sup>103</sup> ÖNCEL, Sorumluluk, s. 45

3. Bu kesintiyle ilgili olarak beyanname verme gibi diğer şekli ödevleri yerine getirmek<sup>104</sup> şeklindeki bu şekli<sup>105</sup> ödevlerin yerine getirilmesi halinde maddi bir ödevi olmadığı ve genel olarak sorumluluktan kurtulduğu<sup>106</sup>, fakat bu ödevlerin yerine getirilmemesi halinde maddi ödevlerden de sorumlu olduğu söylenebilir.

Vergi kesen ve vergi dairesi arasındaki bu vergi ödevi ilişkisinde karşılaşılan problemler ile çıkabilecek uyuşmazlıkların ne şekilde çözüleceği ve bu süreçte vergi kesenin hangi imkanlardan istifade edebileceğini ise vergi kesenin hakları belirlemektedir.

#### **4.2.2. Vergi Kesenin Hakları**

##### **4.2.2.1. Dava Açma**

VUK, md. 377/I'de "*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler.*" hükmü bulunmaktadır. Yasal düzenleme uyarınca mükellef ve vergi cezası kesilenlerin vergi mahkemesinde dava açma hakkının bulunduğu tartışmasızdır. Anılan maddede vergi kesenler ya da vergi sorumluları bakımından ise herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. VUK, md. 8/IV'de vergi mükellefleri tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu şeklindeki düzenlemenin, VUK, md. 377 açısından da geçerli olup olmadığı, bu kapsamda kanundaki mükellef tabirinin mükellef ve sorumlu şeklinde yorumlanıp yorumlanamayacağı hususu anılan maddede açıklık bulunmaması nedeni ile tartışmalıdır. Danıştay'ın bu konuda vermiş olduğu kararlar da çelişkilidir<sup>107</sup>.

Vergi kesenin kanunen üzerine düşen ödevleri yapmaması durumunda vergi cezasının muhatabı olacağı tabiidir. Böyle bir durumda vergi kesenin dava açma hakkının bulunduğu da tartışmasızdır. Zira böyle bir durumda vergi kesen, kendisine

---

<sup>104</sup> KANETİ, a.g.e., s. 83; ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 83; ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 7

<sup>105</sup> Vergi dairesine ödeme yapmak maddi bir edimde bulunmak anlamında maddi bir ödev olsa da vergi kesen tarafından kendi malvarlığından herhangi bir ödeme yapılmış olmadığından bu durumun teknik anlamda maddi bir ödev olduğundan söz edilemez. Aynı yönde bkz. ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 83

<sup>106</sup> KIZILOĞLU, a.g.e., s. 316

<sup>107</sup> Dnş 4. D., 28.12.1972 T., 1971/5552 E., 1972/5552 K. S. kararlar (ÖNCEL, Sorumluluk, s.53); Dnş. 3. D., 1985/656 E., 1986/796 K., VDDGK, 1993/118 E., 1994/195 K. S. kararlar (ÖNCEL- KUMRULU- ÇAĞAN, a.g.e., s. 81)

vergi cezası kesilen konumunda gelmektedir. Kanunun kendilerine vergi cezası kesilenlerin dava açma hakkının bulunduğu açıkça belirtilmiş olması karşısında da böyle bir durumda dava açma hakkı bulunmakta olup, anılan husus tartışmasızdır.

Vergi kesenin kendisine vergi cezası kesilmesi durumu dışında, yalnızca vergi kesen sıfatına dayalı olarak vergi mahkemesinde dava açıp açamayacağı hususunun belirlenmesinde, vergi yargısının idari yargı kapsamında kalması nedeni ile idari yargıya ilişkin düzenlemeler ile vergiye ilişkin özel kanun niteliğinde olan<sup>108</sup> VUK hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi ile sonuca gidilmelidir.

Vergi davasının idari yargı türleri içerisinde tam yargı davası niteliğinde mi olduğu, iptal davası niteliğinde mi olduğu yoksa kendine has ayrı bir dava türü mü olduğu tartışmalıdır. Söz konusu tartışmalar çalışmamızın kapsam ve genişliği dışında yer aldığından bu konuda ilgili tartışmaya atıf yapmakla yetiniyoruz<sup>109</sup>. Kanaatimizce, vergilendirme işleminin de kamu gücü kullanılarak, kamu otoriterleri tarafından tek yanlı olarak gerçekleştirilen ve icrai nitelikte bir işlem olması nedeni ile vergilendirme işlemi de bir idari işlem<sup>110</sup>, vergi yargılaması da genellikle iptal davası niteliğindedir<sup>111</sup>. Hal böyle olmasına rağmen, VUK'un vergi yargısı açısından özel kanun niteliğine sahip olması nedeni ile anılan kanunda dava açma ehliyeti konusundaki özel hükümlerin, vergi yargısı açısından uygulanması gerekmektedir. VUK, md. 377'de dava açma hakkına sahip olan kişilerin sayılmak suretiyle belirlenmiş olması nedeni ile bu kişiler açısından herhangi bir ehliyet araştırılmasına girilmeksizin bu kişilerin dava açma ehliyetine sahip olduğu varsayılır<sup>112</sup>. VUK, md. 8/IV'de kanunun takip eden maddelerinde geçen mükellef deyiminin vergi sorumluluğuna da şamil olduğunun

<sup>108</sup> İYUK ve VUK hükümlerinin çatışması durumunda VUK'un uygulanacağı yönünde bkz. AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 193

<sup>109</sup> Vergi davalarının bazı durumlarda iptal, bazı durumlarda tam yargı davası niteliğinde olduğu yönünde bkz. Ramazan ÇAĞLAYAN, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, Ağustos 2015, Ankara, s. 547, Tam yargı davası niteliğinde olduğu yönünde bkz. GÖZÜBÜYÜK, a.g.e., s. 272, Halil KALABALIK, İdari Yargılama Usulü Hukuku, Sayram Yayınları, Kasım 2016, Konya, s. 209, Kemal GÖZLER, Gürsel KAPLAN, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayınları, 18. Baskı, Ağustos 2016, Bursa, s. 838

<sup>110</sup> Aynı yönde bkz. ÖNCEL- KUMRULU- ÇAĞAN, a.g.e., s. 112; ORTAÇ, a.g.t., s. 66; Vergi kesintisinin idari işlem olmadığı görüşü için bkz. Cem TEKİN, "İdari İşlem veya Eylem Olmamasına Rağmen Vergi Tevkifatının İdari Dava Konusu Olması", Yaklaşım, Y: 10, S. 117, Eylül 2002, s. 97

<sup>111</sup> ORTAÇ, a.g.t., s. 66; İstisnai hallerde vergi davası tam yargı davası görünümüne bürünebilir. Bkz. AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 195; Vergi davasının tam yargı davası niteliğinde olduğu yönünde aksi görüş için bkz. SABAN, a.g.t., s. 87

<sup>112</sup> AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 196, Levent YARALI, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti", İÜHF, C. 72, S. 2, Y. 2013, s. 549

belirtilmesi, vergi mükellefinin dava açma hakkının olduğunun aynı kanunun takip eden maddesinde yer alması, vergi kesenin de bir tür vergi sorumlusu olması ve VUK'da ehliyet konusunda ayrı bir düzenleme getirilmiş olması nedeni ile idari yargıdaki menfaat ihlali koşulunun gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın vergi kesenin de kesmiş olduğu vergi nedeni ile vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunduğu görülmektedir<sup>113</sup>.

Kaldı ki, VUK'da özel bir ehliyet şartının öngörülmediği varsayımında da sonuç değişmemekte olup, genel ehliyet kuralları uyarınca da vergi kesenin dava hakkının bulunduğu kabulü gerekmektedir. Zira ifade edildiği üzere vergi davaları kural olarak iptal davası niteliğindedir. İYUK<sup>114</sup>, da iptal davası açılabilmesi için ise kişilerin idari işlem dolayısı ile menfaatinin ihlal edilmiş olması şartı aranmaktadır (İYUK, md. 2/I.a). İdari yargıda menfaat ihlali için ise üç şart birlikte aranmaktadır. Bunlar; menfaat ihlalinin meşru, güncel ve kişisel olmasıdır<sup>115</sup>. Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde, vergi kesen tarafından mükellefin malvarlığından kesilerek vergi dairesine yatırılan vergi dolayısı ile bu kesintinin haksız veya fazla olduğu iddiası ile mükellefin sorumluya özel hukuktaki kusur sorumluluğundan hareketle dava açması ve uğramış olduğu zararın vergi kesenden tazmininin istenilmesi mümkün olacağından, her durumda vergi kesenin kesinti yaptığı verginin ve buna ilişkin işlemlerin doğru olmasında menfaati bulunmaktadır<sup>116</sup>. Aynı şekilde, mükellef tarafından kendisine dava açılmasını istemeyen vergi kesen tarafından verginin kesilmemesi halinde bu defa vergi dairesi tarafından vergi kesenin malvarlığına başvurulacağından, bu durumda da vergi kesenin menfaati bulunmaktadır<sup>117</sup>. Vergi mükellefi tarafından kusur sorumluluğundan hareketle vergi kesene karşı açılacak davada vergi kesenin malvarlığından hatalı vergi tutarı kadar miktarın tahsil edilmesi hususu gündeme geleceğine göre, ayrıca bu menfaat ihlalinin güncel, kişisel ve vergilendirmenin doğru olmasını isteme şeklinde meşru olduğu görülmektedir.

---

<sup>113</sup> Aynı yönde bkz. Akın Gencer ŞENTÜRK, Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları (Yorumlar-Eleştiriler- Öneriler), Etki Yayınları, s. 13; ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 81; ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 10; Aksi yönde bkz. KARAKOÇ, a.g.e., s. 198; DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 47; SABAN, a.g.e., s. 83; YALÇIN- GÜRBOĞA, a.g.e., s. 36

<sup>114</sup> RG. S. 17580, RG. T. 20.01.1982

<sup>115</sup> Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargısı, Turhan Kitabevi, Ankara 2013, s. 175 vd.

<sup>116</sup> AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 196

<sup>117</sup> Dnş. 3. D., 25.12.1984 T. ve 1984/4075 E., 1984/3527 K. S. karar (YARALI, a.g.m., s. 546)

Vergi sorumlusunun ya da daha özelde vergi kesenin dava açma ehliyetine sahip olup olmadığı belirlenirken göz ardı edilen nokta, mahkemece kurulan hükümden menfaat elde edecek kişi ile davacının aynı kişi olması gerektiği yönündeki düşüncedir<sup>118</sup>. Fakat, vergi davasının bir iptal davası olması nedeni ile iptal hükmü kurulduğunda işlem geriye etkili olarak tüm hüküm ve sonuçları ile birlikte ortadan kalkar. Verilendirmenin iptali durumunda hiç vergilendirme yapılmamış gibi eski halin tesis edilmesi gerekir. Bu eski halin ise dava açan kişiden bağımsız olarak yerine getirilmesi gerekir. Örneğin, fazla vergi kesildiği iddiası ile açılan iptal davasında verilecek kısmi iptal hükmü durumunda mükellef açısından bir fazla ödeme gündeme gelecektir. Bu fazlalığın iadesinin ise vergiden maddi olarak sorumlu olan vergilendirme dolayısıyla malvarlığında azalma meydana gelen mükellefe yapılması gerekir<sup>119</sup>.

Vergi kesenin dava açma hakkının bulunmadığını savunanlar tarafından ifade edilen diğer bir husus ise aynı vergilendirmeye yönelik olarak vergi mükellefinin de dava açma imkânı bulunduğundan uygulamada karışıklık olabileceği ve vergi kesene dava açma hakkı tanınmasının fayda sağlamayacağıdır<sup>120</sup>. Belirtmek gerekir ki, idare tarafından birden çok kişinin menfaatini ihlal eden işlem yapıldığı her durumda tüm bu kişilerin ayrı ayrı dava açma imkânı vardır. Uygulamada birçok idari işlemin birden çok kişinin menfaatini ihlal ettiği ve bu nedenle birden çok kişi tarafından dava açılmasının mümkün olduğu idari işlemler vardır. Özetle, birden çok kişinin aynı işleme karşı dava açma ihtimalinin varlığı yalnızca vergi kesme ile sınırlı değildir. Hal böyle iken, yalnızca bu nedenle ve yalnızca vergi kesintisi ile ilgili olarak kişilerin dava açma imkânından mahrum edilmesi mümkün olmamalıdır. Kaldı ki, yaşanacağı endişe edilen haksızlık ve karışıklığın da davanın ihbarı ya da birleştirilmesi usulü ile ortadan kaldırılması da mümkündür<sup>121</sup>.

Ayrıca belirtmek gerekir ki DVDDK kararı da vergi kesenlerin dava açma hakkına sahip olduğu yönündedir;

---

<sup>118</sup> AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, 198

<sup>119</sup> AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, 198

<sup>120</sup> GÜRBOĞA- YALÇIN, a.g.e., s. 41; Aynı yönde Dnş. 4. D., 21.01.1982 T. ve 1981/1710 E., 1982/1762 K. S. karar, www.kazanci.com

<sup>121</sup> AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 199

*“Vergi Usul Kanununun 8'inci maddesinde mükellef; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi; vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış ve bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğu; 377'nci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri öngörüldükten sonra; 378'inci maddesinde, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır.*

*2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31'inci maddesinin 2'nci fıkrasında 2577 sayılı Kanun ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa aynı maddenin 1'inci fıkrasında atıf yapılan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması öngörüldüğünden, vergi davalarında dava açma ehliyetinin, Vergi Usul Kanununun 377'nci maddesine göre belirlenmesi gerekmektedir.*

*Vergi Usul Kanununun 377'inci maddesinde dava açma yetkisinin sadece mükelleflere ve kendisine ceza kesilenlere tanınmadığı, aynı Kanunun 8'inci maddesinde, bu Kanunun diğer maddelerinde geçen mükellef tabirinin, vergi sorumluları için de geçerli olduğunun kurala bağlanmasından anlaşılmaktadır. Bu nedenle vergi sorumlularının da mükellefler gibi tarh edilen vergilere ve cezalara karşı verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve ihtirazi kayıtla beyan edilen matrahlar üzerinden tahakkuk etmiş olmak koşuluyla verginin beyanname üzerinden tahakkuk etmesi halinde dava açmaları olanaklıdır.*

*Vergi Usul Kanununun yukarıda değinilen hükümlerine göre davacının, tevkif ederek ihtirazi kayıtla beyan ettiği vergiye karşı dava açma yetkisi bulunduğundan, davayı, vergi sorumlusu olan davacının dava açma ehliyeti bulunmadığı gerekçesiyle ve*

*2577 sayılı Kanununun 15/1-b maddesi uyarınca reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir<sup>122</sup>.”*

Belirtmek gerekir ki, kural olarak kişilerin kendi beyanları üzerine tarh ettirilen vergilere karşı dava açma imkânı bulunmamaktadır. Zira beyana dayalı vergilendirmede matrah mükellef tarafından vergi dairesine bildirilmekte, vergi dairesi tarafından da bu matrah üzerinden hesaplanan vergi tarh edilmektedir. Bunun istisnası ise beyannamenin ihtirazi kayıt ile verilmesidir. Matraha dahil edilip edilmeyeceği ya da dahil edilecek miktarda tereddüte düşen kişi tarafından, ileride cezaya muhatap olmamak için tereddütlü hususlar vergi matrahına dahil edilmekte ve fakat bu kısımlara yönelik olarak ihtirazi kayıt konulmakta ve beyanname bu şekilde verilmektedir. Ancak bu gibi hallerde kişinin vergilendirmeye karşı dava açması mümkündür. Kaynakta kesme suretiyle tahsil edilen vergilerde vergi kesen tarafından beyanname verileceğinden, vergi kesen tarafından dava açılabilmesi için beyannameye ihtirazi kayıt konulmuş olması gerekmektedir<sup>123</sup>.

Vergi kesen tarafından vergi kesintisi nedeni ile açılacak davada görevli mahkeme ise, vergi uyuşmazlıklarında görevli mahkemenin kanun koyucu tarafından vergi mahkemesi olarak belirlenmiş olması nedeni ile vergi mahkemesidir (İYUK, md. 37). Vergi davalarında yetkili mahkeme ise uyuşmazlık konusu vergiyi tarh eden dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesidir. Vergi kesen kişi vergi dairesi kavramına dahil olmamakla beraber, vergi kesintisinde kesilmiş olan vergi, vergi kesenin bağlı olduğu vergi dairesine ödeneceğinden, yetkili mahkeme de vergi kesenin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yer vergi mahkemesidir<sup>124</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresinin otuz gün olarak belirlenmiş olması nedeni ile vergi kesen tarafından açılacak davalarda dava açma süresi de otuz gündür (İYUK, md. 7/I). Bu süre vergi kesen tarafından vergi kesintisine ilişkin olarak

---

<sup>122</sup> DVDDK, 12.10.2011 T. ve 2011/390 E., 2011/583 K. S. kararı (YARALI, a.g.e., s. 545); Aynı yönde bkz. Dnş 4. D., 2011/2014 E., 2011/4464 K. S. ve 24/05/2011 T. karar, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com); Dnş. 3. D., 2010/7115 E., 2011/5962 K. S. ve 17/10/2011 T. karar; Dnş. 3. D., 2010/7401 E., 2011/5961 K. S. ve 17/10/2011 T. karar, [www.legalbank.net](http://www.legalbank.net)

<sup>123</sup> Dnş. 3. D., 2010/7403 E., 2011/5956 K. S. ve 20/12/2011 T. karar, [www.legalbank.net](http://www.legalbank.net); Dnş., 3. D., 15.09.2005 T., 2004/239 E., 2005/1905 K. S. ve yine aynı dairenin 11.03.2010 T. ve 2008/2797 E., 2010/713 K. S. kararı; YARALI, a.g.m., s. 546; ŞENTÜRK, a.g.e., s. 17

<sup>124</sup> TEKİN, a.g.m., s. 102



verilecek muhtasar beyannameye ihtirazi kayıt koymak kaydı ile tahakkuk tarihinden başlar<sup>125</sup>.

#### 4.2.2.2. Uzlaşma

Tarh edilen vergi ile kesilen ceza üzerinde vergi dairesi ile mükellefin belirli bir bedel üzerinde pazarlık sonucu anlaşması şeklindeki çözüm yoluna uzlaşma denir<sup>126</sup>. Uzlaşma, VUK, Ek md. 1’de düzenlenmiştir. Buna göre uzlaşma, mükellef tarafından ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyayı cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda başvurulmuş bir yoldur. Uzlaşma yoluna başvurulabilmesi için vergi ziyasına sebebiyet vermenin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da yetkili makamların mükellefe vermiş olduğu izahatın yanlış olmasından veya hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olmasından kaynaklanması (VUK, md. 369) veya vergi ziyasına sebebiyet veren eylemin vergi hatası ya da maddi hatadan kaynaklanması ya da yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığının bulunmasından kaynaklanması gerekmektedir (VUK, Ek md. 1).

Uzlaşma talebi, vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde yapılır. Uzlaşmanın sağlanamaması halinde yeniden uzlaşma talebinde bulunulması mümkün değildir.

VUK, Ek md. 1, UY<sup>127</sup>, md. 7, TÖUY<sup>128</sup>, md. 8’de, uzlaşma talebinde bulunma hakkının vergi mükelleflerine ait olduğu belirtilmektedir. VUK, md. 8’de yer alan mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamildir şeklindeki hüküm ile anılan düzenlemelerin birlikte değerlendirilmesi sonucu, dava açma hakkı konusunda yapılan açıklamalar çerçevesinde vergi sorumlularından olan vergi kesenin de uzlaşma hakkına sahip olduğu ortaya çıkmaktadır<sup>129</sup>. Kaldı ki, TÖUY ve UY, md. 2’de uzlaşmanın

---

<sup>125</sup> ŞENTÜRK, a.g.e., s. 17

<sup>126</sup> SABAN, a.g.e., s. 92

Uzlaşmanın AY’ya aykırı olduğu yönündeki görüşler için Bkz. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 257, Y. Şubat 2010, s. 165 vd.

<sup>127</sup> RG. T. 23600, RG. T. 03.02.1999

<sup>128</sup> RG. T. 28101, RG. T. 31.10.2011

<sup>129</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 222, Turgut CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 304

kapsamının vergi incelemelerine dayanarak tarh edilecek vergiler olduğu belirtilmiş ve yine iki yönetmeliğin 4. maddelerinde yönetmelikte mükellef deyiminin sorumluları da kapsadığı belirtilmiş ve TÖUY, md. 8’de de nezdinde inceleme yapılanın uzlaşma talebinde bulunabileceği ifade edilmiştir. VUK, md. 8’de ifadesini bulan mükellef deyiminin sorumluları da kapsadığı şeklindeki hükmün uzlaşma açısından da geçerli olduğunun yönetmelikte belirlenmiş olması, bu belirleme dışında nezdinde inceleme yapılanın uzlaşma yoluna başvurusunun mümkün olduğunun düzenlenmiş olması ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması yöntemi olan vergi incelemesinin bu faydayı sağlayabilmesi için verginin ödenmesi bakımından alacaklı idareye karşı sorumlu olan vergi sorumlusu ve daha özelinde vergi kesen nezdinde de vergi incelemesinin yapılabilecek olması<sup>130</sup> vergi incelemesi muhatabı olabilecek vergi kesenin de uzlaşma hakkına sahip olduğunu göstermektedir. Kaldı ki, uzlaşma yöntemi ile vergi dairesi ile vergi ödevlisi arasında oluşan uyuşmazlığın yargı mercileri önüne gitmeden taraflar arasında pazarlık yolu ile ortadan kaldırılmasının amaçlandığı göz önüne alındığında uyuşmazlık konusunda dava hakkı bulunan vergi kesenin uyuşmazlığı yargıya taşımadan pazarlık yöntemi ile giderme imkânının bulunduğu sonucuna varılması da kurumun amacına uygun bir yaklaşım olacaktır.

#### **4.2.2.3. Hata Düzeltme Talebinde Bulunma**

Hata düzeltme, VUK, md. 116-126’de düzenlenmiş olan, vergilendirme sürecinde yapılan açık ve basit yanlışlıklar dolayısıyla vergi idaresi ile mükellef ya da sorumlu arasında ortaya çıkan sorunların giderilmesi için öngörülmuş çözüm yoludur<sup>131</sup>. Vergi idaresinin hatayı kendiliğinden fark edip düzeltmesi ya da mükellefin başvurusu üzerine düzeltmesi mümkündür. İlk durumda iç denetimden, ikinci durumda ise dış denetimden söz edilir<sup>132</sup>.

VUK, md.116’da vergi hatası şu şekilde tanımlanmıştır;

*“Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.”*

<sup>130</sup> Başar SOYDAN, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, XII Levha Yayınları, İstanbul, Eylül 2015, s. 431

<sup>131</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 219

<sup>132</sup> AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 199

Madde metninden de görüldüğü üzere vergi hatası vergilendirmeye ilişkin basit ve açık hatalar nedeni ile kişiden fazla ya da eksik vergi istenmesi ya da alınmasıdır.

Vergi kesenin sahip olduğu vergisel ödevler nedeni ile hata düzeltme isteminde bulunmasının mümkün olup olmadığı yönünde ise görüş birliği bulunmamaktadır<sup>133</sup>.

Vergi kesenin kendisinin sorumlu olduğu vergi cezası gibi vergilendirme işlemleri nedeni ile düzeltme talebinde bulunabileceği tartışmasızdır. Ancak, vergi aslına bağlı olarak kesilen vergi ziyayı gibi cezalar açısından vergi kesenin düzeltme talebinde bulunabilmesi vergi aslında bulunan hataların da düzeltilmesini gerektirmektedir. Böyle bir durumda sorun yine vergi kesenin hata düzeltme talebinde bulunmasının mümkün olup olmayacağı noktasında toplanmaktadır<sup>134</sup>.

Vergi kesenin düzeltme talebinde bulunma hakkının bulunup bulunmadığının irdelenmesinden önce, vergi kesenin maddede ifade edilen kendisinden fazla ya da eksik vergi istenen veya alınan kişi olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir. İlk bakışta vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek şeklindeki maddi ödevin mükellefe ait olması, ödeme dolayısı ile vergi kesenin malvarlığında bir azalma olmaması nedeni ile vergi kesenin kendisinden fazla ya da eksik vergi istenen veya alınan kişi olarak tanımlanmasının mümkün olmadığı düşünülebilir. Fakat, vergi kesen tarafından ödevlerin tam olarak yerine getirilmemesi durumunda verginin kendisinden tahsil edilecek olması, yine dava açma hakkı bahsinde incelendiği üzere fazla vergi ödenmesi durumunda mükellefin kendisine karşı genel mahkemelerde talepte bulunma hakkının varlığı hususları bir arada değerlendirildiğinde, vergi kesenin de kendisinden fazla veya vergi alınan ya da istenen kişi olduğu görülmektedir<sup>135</sup>.

Düzeltilme talebi başlıklı VUK, md. 116'da yer alan mükelleflerin vergisel işlemlerdeki hataların düzeltilmesini isteyebileceği şeklindeki hüküm ile vergi mükellefi tabirinin vergi sorumluları açısından da geçerli olduğunu belirten VUK, md. 8

---

<sup>133</sup> Düzeltme talebinde bulunma hakkı olduğu yönünde bkz. AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 199; ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 81, Vergi kesenin ödevinin verginin kesilip ödenmesi ile son bulacağı, hata düzeltme talebinin sorumlulukla ilgili olmayan bir hakkın istenmesi niteliğinde olduğu yönünde bkz. DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 46

<sup>134</sup> AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 201; KARAKOÇ, a.g.e., s. 219

<sup>135</sup> Dnş. 4. D. de 1985/3253 E., 1986 K. S. karar ile vergi sorumlusunun hata düzeltme isteminde bulunabileceğine karar vermiştir. (AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 200)

hükümünün bir arada değerlendirilmesinden de vergi sorumlusu olan vergi kesenin de düzeltme talebinde bulunma hakkına sahip olduğu sonucu çıkarılabilir<sup>136</sup>.

Vergi kesenin dava açma hakkında olduğu gibi düzeltme talebinde bulunma hakkında da göz ardı edilen nokta düzeltme talebinde bulunma ile talebin kabulü halinde bundan kimin yararlanacağına karıştırılmış olmasıdır. Vergi kesenin ödemiş olduğu vergi dolayısı ile malvarlığında herhangi bir azalma gerçekleşmemesi, vergiyi malvarlığından karşılayan kişinin mükellef olması nedeni ile düzeltme talebinin kabulü halinde bundan yararlanacak kişi, başvuruda bulunan vergi kesen olsa dahi, vergi mükellefidir. Kaldı ki, vergilendirme hatasının re'sen de düzeltilebilmesi öngörüldüğüne göre, kanun koyucunun amacının vergilendirme işlemindeki hataların düzeltilmesi olduğu ortaya çıkmaktadır. Hata re'sen dahi düzeltilebileceğine göre, vergi kesen tarafından hataların düzeltilebilmesinin istenemeyeceğinin düşünülmesi mümkün olmamalıdır. Aksinin kabulü kurumun yapısı ile hataların düzeltilmesi ile ilgili hükümlerin bütünlüğüne aykırı olacaktır<sup>137</sup>. Danıştay kararlarında da sorumlunun düzeltme talebinde bulunabileceği kabul edilmektedir<sup>138</sup>.

#### **4.2.2.4. Vergi Mükellefine Rücu**

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğunda vergi kesen, yalnızca vergi doğuran olay ya da mükellef ile var olan ya da varsayılan ilişkileri nedeni ile aracı ödeyici konumunun bir gereği olarak kanunda sayılan ödemeleri yaptığında, bu ödmeden belirli bir miktarda vergiyi keserek vergi dairesine ödemektedir.

Bu nedenle vergi kesenin sorumluluğu vergiyi hesaplayarak kesmek ve vergi dairesine ödemekle sınırlıdır. Vergi dairesi tarafından, vergi kesintisi yapılması ya da bu kesinti yapılmaksızın mükellefe ödeme yapılması durumunda vergi kesen muhatap olarak alınacaktır<sup>139</sup>. Zira, VUK vergi sorumlusunu verginin ödenmesi bakımından alacaklı idareye karşı sorumlu kişi olduğunu belirtmiştir. Vergi kesen tarafından kendisine yüklenen bu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda vergi idaresine karşı

<sup>136</sup> AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 201; Aksi yönde bkz. DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 46, Dnş. 4. D., 1990/101 E., 1993/486 K. S. ve 04/02/1993 T. karar

<sup>137</sup> AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s. 202

<sup>138</sup> DVDDGK, 22.94.1994 T. ve 1993/118 E., 1994/195 K. S., DVDDGK, 11.04.1997 T. ve 1995/194 E., 1997/188 K. S. kararlar (AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu a.g.e., s. 201)

<sup>139</sup> OKTAR, a.g.ç., s. 14

muhatap olanın kendisi olması nedeni ile re'sen ya da ikmalen vergi tarhiyatına da muhatap olacaktır<sup>140</sup>. Böyle bir durumda ise, vergi kesenin aslında kendisine ait olmayan bir vergi borcunu ödemek zorunda kalmış olacağı açıktır. Böyle durumlarda vergi kesene, malvarlığından vergi ödeme ödevi bulunmamasına rağmen, kanunen kendi malvarlığından tahsil edilmiş olan bu vergi dolayısı ile vergi mükellefine rücu imkânı getirilmiştir<sup>141</sup>. Bu husus, VUK, md. 11/II'de "*bu sorumluluk bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz*" şekilde açıkça hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, vergi kesen tarafından ödevlerin yerine getirilmediği böyle bir durumda vergi kesen, re'sen ya da ikmalen vergi tarhiyatının muhatabı olacağı gibi ayrıca verginin zamanında tahakkuk ya da tahsil edilememesi nedeni ile de vergi cezası, gecikme zammı ile gecikme faizinden de sorumlu tutulabilecektir<sup>142</sup>. Vergi kesen tarafından vergi aslı bakımından vergi mükellefine rücu edilebilmesi mümkünse de vergi cezası, gecikme faizi ve gecikme zammı nedeni ile mükellefe rücu edilebilmesi mümkün değildir<sup>143</sup>. Zira bu alacaklar, vergi kesen tarafından zamanında ve eksiksiz olarak ödevler yerine getirilse idi tahsil edilmeyecek alacaklar ya da kesilmeyecek cezalardır. Bu alacakların doğumuna vergi kesen tarafından kendi kusuru ile sebep olduğuna ve bunlar açısından vergi mükellefinin herhangi bir etkisi ve kusuru olmadığına göre, bu tutarlar açısından vergi mükellefine müracaat edilebilmesi mümkün değildir. Vergi kesen tarafından rücu hakkının kullanılması ise genel mahkemelerde dava yolu ile olacaktır<sup>144</sup>.

#### **4.2.2.5. Takas**

Takas, birbirine karşı aynı cinsten alacağı olan kişilerin tek taraflı beyanı ile bu alacaklardan az olanı tutarında alacağını sona erdirmesidir. Takas niteliği itibari ile yenilik doğuran bir haktır. Zira bu hakkın kullanılması ile alacakların az olanı tutarında

---

<sup>140</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 118

<sup>141</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 206; KIZILOT- TAŞ, a.g.e., s. 41; OKTAR, a.g.ç., s. 15; OKTAR, a.g.m., s. 69; ÖNER, a.g.e., s. 74; KIZILOT, a.g.e., s. 316

<sup>142</sup> Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007, s. 116

<sup>143</sup> ÖNER, a.g.e., s. 74; ÖZBALCI, a.g.e., s. 118; KIZILOT- TAŞ, a.g.e., s. 41; KIZILOT, a.g.e., s. 316

<sup>144</sup> OKTAR, a.g.m., s. 69; DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 52

alacak sona erer. Takasın yenilik doğuran bir hak olmasının sonucu olarak, bu hakkın kullanılması karşı tarafın onay ya da kabulüne de bağlı değildir<sup>145</sup>.

Takas, gereksiz ifa işlemlerini bertaraf ettiği gibi, tarafları kendi borcunu ifa etmesine karşı, alacağını tahsil edememe tehlikesinden de korur<sup>146</sup>.

TBK’da düzenlenen takasın şartları ise;

- Tarafların karşılıklı olarak birbirinden alacaklı olması,
- Tarafların alacağının cinsinin aynı olması,
- Takası istenen alacağın ifasının istenebilir, borçlu tarafından da borcun ifa edilebilir olması,
- Takas hakkından feragat edilmemiş olması ve
- Takas bildiriminde bulunulmasıdır<sup>147</sup>.

“Tahsil edilen amme alacaklarından yapılacak reddiyat sebebiyle mahsuplar” başlıklı AATUHK<sup>148</sup>, md. 23’de de;

“Tahsil edilip de kanuni sebeplerle reddi icabeden amme alacakları, istihkak sahiplerinin reddiyatı yapacak olan amme idaresine olan muaccel borçlarına mahsup edilmek suretiyle reddolunur.” şeklinde anılan kurum düzenlenmiştir. Maddede her ne kadar mahsup deyiimi kullanılmışsa da burada kastedilen şey aslında takastır. Zira, mahsup bir alaktan bazı tutarların indirilmesine izin veren bir işlem<sup>149</sup> ya da başka bir deyişle alacağın net tutarını bulmak üzere yapılan bir hesap işlemidir.<sup>150</sup> Bu itibarla mahsup, verginin tarh aşaması ile ilgili olup, verginin hesaplanmasına yarar iken; takas, verginin tahsil aşamasına ilişkindir ve verginin ödenmesini sağlar<sup>151</sup>.

Takasın konusu, borçlar hukukunda karşılıklı olmak şartı ile herhangi bir tür alacak olabilirken, vergi hukukunda takas konusu borç, yalnızca para borcu olabilir. Zira vergi alacağı para borcudur. Ancak, vergi hukukunda da takas hakkının kullanılabilmesi için alacakların muaccel olması gerekmektedir<sup>152</sup>.

<sup>145</sup> İstisnalar için bkz. OĞUZMAN- ÖZ, a.g.e., s. 615

<sup>146</sup> OĞUZMAN- ÖZ, a.g.e., s. 605

<sup>147</sup> OĞUZMAN- ÖZ, a.g.e., s. 607 vd.

<sup>148</sup> RG. S. 8469, RG. T. 28.07.1953

<sup>149</sup> Mualla ÖNCEL, “Türk Vergi Hukukunda Takas”, AÜHFD, C. 35, S. 1-4, s. 9

<sup>150</sup> SABAN, a.g.t., s. 95

<sup>151</sup> ÖNCEL, Takas, s. 9

<sup>152</sup> ÖNCEL, Takas, s. 10

Vergi kesenlerin takas isteminde bulunup bulunamayacakları konusunda da görüş birliği bulunmamaktadır. Vergi kesenin takas istemine konu vergi borcunun borçlusu olmaması nedeni ile yatırması gereken vergi ile devletten olan alacağı arasında takas hakkının bu kişiye tanınmasının onu kanuni mükellef yerine koyacağı düşüncesi ile vergi kesenin takas hakkının bulunmadığı yönünde görüşler bulunmaktadır<sup>153</sup>.

Ancak, vergi kesene de bu hakkın tanınması ve vergi kesenin de takas beyanında bulunma hakkına sahip olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Zira VUK'da, yaptıkları veya yapacakları ödemedi vergi kesmek mecburiyetinde olanların verginin ödenmesinden sorumlu olduğu belirtilmiştir. Bu hükümden ise, vergi kesenin mükelleften vergiyi kesmesi üzerine, bu verginin hazineye intikali konusunda ödevli olduğu, başka bir deyişle bu verginin vergi idaresi yönünden borçlusu durumuna girdiği görülmektedir. Aynı şekilde, AATUHK, md. 3'de kamu borçlular arasında vergi sorumlusunun da sayılmış olduğu görülmektedir. Bu hüküm de vergi sorumlusunu vergi kesintisi yapmış olduğu paranın borçlusu olabileceğini göstermektedir. Vergi sorumlusu olan vergi kesen vergi idaresine karşı kesintisini yapmış olduğu paranın borçlusu olabileceğine göre, takas hakkından da yararlanması gerekmektedir. Kaldı ki, VUK'un bütün vergiler açısından<sup>154</sup> uygulanmasının gerekli olması ve VUK'da da mükellef deyiminin sorumluları da kapsadığının belirtilmiş olması karşısında aksinin açıkça öngörülmediği tüm durumlarda mükellefe tanınan hakların vergi sorumlusu açısından da geçerli olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir<sup>155</sup>.

Kaldı ki, takas hakkının bu kişilere de tanınması iki taraf açısından da herhangi bir sakınca doğurmayacağı gibi, uygulanacak işlemleri de azaltır. Zira takas hakkının tanınmaması ile bir taraftan vergi kesene kesmiş olduğu vergiyi ödeme, diğer taraftan vergi idaresinden olan alacağını alma hak ve ödevlerinin verilmesi yapılacak işlemleri artırmaktan başka herhangi bir etki oluşturmaz. Nitekim, takas hakkının kullanılması ya da verginin ödenmesi ile kendi vergisini iade alma işleminin yapılması sonucunda vergi idaresinin elde edeceği miktar değişmemektedir<sup>156</sup>.

---

<sup>153</sup> SABAN, a.g.t., s. 95; Dnş. 4. D., 03.03.1977 T. ve 1975/2947 E., 1977/616 K. S. karar (ÖNCEL, Takas, s. 14)

<sup>154</sup> Gümrük vergisi hariç. bkz. VUK, md. 2

<sup>155</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, a.g.e., s. 152, ÖNCEL, Takas., s. 14, AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s.204

<sup>156</sup> ÖNCEL, Sorumluluk, s. 55

#### 4.2.2.6. Zamanaşımı

Belirli bir sürenin geçmesi, o süre boyunca alacaklının alacağını elde etmek konusunda hareketsiz kalması sebebi ile artık borçluya borcun ifasından süresiz kaçınma hakkı veriyorsa zamanaşımın varlığından söz edilir<sup>157</sup>. Hak düşürücü süreden farklı olarak bu durumda alacak hakkı düşmemekte, fakat borçlunun bu savunması üzerine alacak alacaklı tarafından talep edilememektedir. Alacağın devam etmesine rağmen, alacaklının borçluyu ifaya zorlayamaması nedeni ile zamanaşımına uğramış olan borç, eksik borç olarak varlığını devam ettirir. Fakat zamanaşımına uğramış olan bir borç borçlunun rızası ile ifa edilirse bu aynı zamanda geçerli bir ifadır<sup>158</sup>.

Vergi hukukunda da alacaklı idareye belirli bir zaman geçtikten sonra alacağını talep etme yetkisi tanınmamıştır ve zamanaşımı ödeme dışında borcu sona erdiren önemli nedenlerden biri olarak sayılmıştır<sup>159</sup>. VUK, md. 113’de anılan kurum şu şekilde tanımlanmıştır;

*“Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkmasıdır”* Vergi hukukunda tarh/ tahakkuk ve tahsil zamanaşımı olmak üzere iki türlü zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Vergi alacağının doğduğu andan itibaren belirli bir süre içerisinde alacağın hesaplanarak mükellefe tebliğ edilmesi tarh/ tahakkuk zamanaşımını (VUK, md. 114), alacağın vadesinin geldiği andan itibaren belirli bir süre içerisinde tahsil edilme zorunluluğu ise tahsil zamanaşımını (AATUHK, md. 102) oluşturur.

Vergi sorumluluğunun da kamu yararı düşüncesi ile sınırsız olmaması gerektiği düşüncesinden hareketle, vergi sorumlularının da vergi mükellefi gibi gerek tarh/ tahakkuk gerekse de tahsil zamanaşımından faydalanma hakkına sahip olduğu ve ayrı bir zamanaşımı süresinin öngörülmemiş olması nedeni ile bu sürenin mükellefler için öngörülen süre kadar olduğu kabul edilmektedir<sup>160</sup>. Bu nedenle tahsil zamanaşımı süresi beş yıl, tarh/ tahakkuk zamanaşımı süresi de vergiler ve cezalar için beş yıl, istisnaen

<sup>157</sup> OĞUZMAN- ÖZ, a.g.e., s. 621

<sup>158</sup> OĞUZMAN- ÖZ, a.g.e., s. 621 vd.

<sup>159</sup> SABAN, a.g.t., s. 97

<sup>160</sup> SABAN, a.g.t., s. 97; AKKAYA, Vergi Sorumlusunun Konumu, s.204; KARAKOÇ, a.g.e., s. 222, ÖNCEL; Sorumluluk, s. 52



usulsüzlük suçlarına ilişkin olarak kesilecek cezalar açısından iki yıl olarak belirlenmiştir<sup>161</sup>.

Tahsil zamanaşımı süresinin hesaplanması vergi kesen yönünden herhangi bir özellik arz etmemektedir. Zira vergi kesen de vergi sorumlusu olarak AATUHK, md. 3 uyarınca kamu borçlusu sıfatını taşımaktadır. Vergi dairesi vergi kesenin ödemekle ödevli olduğu kamu alacağını, alacağın vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren beş yıl içinde tahsil etmemesi halinde alacak tahsil zamanaşımına uğramakta ve vergi kesen de sorumluluktan kurtulmaktadır<sup>162</sup>.

#### **4.2.3. Vergi Kesenin Müteselsil Sorumluluğu**

Bir borç ilişkisinde alacaklı ve borçlu olmak üzere iki taraf bulunsa da alacaklı ve borçlu tarafların birinde bazen birden fazla şahıs da karşımıza çıkabilmektedir. Müteselsil borçluluk da borçlu tarafta birden fazla kişinin yer aldığı hallerden biridir. Müteselsil borçluluk durumlarında, borçlanılan edimin tamamının yerine getirilmesinden müteselsil borçlulardan her biri sorumludur. Müteselsil borçlulukta her bir borçlu edimin tamamını ifa etmekle yükümlü olduğu gibi, alacaklı da edimin ifasını dilediği borçludan talep etme hakkına sahiptir ve borçlulardan birinin yaptığı ödeme borcu müteselsil borçlulardan her biri için aynı oranda sona erdirir<sup>163</sup>.

Müteselsil sorumluluk vergi hukuku açısından da bulunmakta olup, bu müessese devletin vergi alacağı için emniyet ve kolaylık sağlar. Zira, devlet açısından alacağın her bir borçludan talep edilebilmesine imkân sağlar<sup>164</sup>. Özel hukukta müteselsil sorumluluk kanundan ya da tarafların iradesinden doğabilirken, vergi hukukunda müteselsil sorumluluk VUK, md. 8/III'deki vergi yasaları ile kabul edilen haller dışında mükellefiyete ve vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağına ilişkin hüküm dolayısı ile müteselsil sorumluluğun iradi olarak kurulması mümkün değildir<sup>165</sup>. Bu sebeple ve verginin kanuniliği ilkesi nedeni ile vergi hukukunda müteselsil sorumluluk ancak kanunla kurulur. Vergi hukukunda müteselsil

<sup>161</sup> ÖNCEL, Sorumluluk, s. 52

<sup>162</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 222

<sup>163</sup> Kemal OĞUZMAN, M. Turgut ÖZ, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt- 2, Vedat Kitapçılık, İstanbul- 2012, s. 282

<sup>164</sup> SABAN, a.g.t., s.105

<sup>165</sup> OKTAR, a.g.ç., s. 16

sorumluluk vergi aslı açısından geçerli iken, vergi cezası bakımından cezaların şahsiliği ilkesi nedeni ile müteselsil sorumluluktan söz edilemez.

Vergi hukukunda müteselsil sorumluluk VUK’da düzenlenmiştir. Nitekim, VUK, md. 11’e 4/12/1985 tarihinde 3239 sayılı kanunla<sup>166</sup> eklenen üçüncü fıkra ile;

*“Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar”* denilmiştir.

VUK, md. 11’e 24/3/1988 tarihinde 3418 sayılı Kanun<sup>167</sup>, md. 30 ile eklenen hükümle de Hazine ve Maliye Bakanlığı’na müteselsil sorumlulukla ilgili olarak bazı düzenlemeler yapma yetkisi verilmiştir.

Anılan düzenlemenin gerekçesinde ise, söz konusu düzenleme ile vergi kesintisi yöntemi ile kesilen vergiler ile tahsil edilen KDV’nin vergi dairesine yatırılmasının amaçlandığı, vergiyi tahsil ettiği halde vergi dairesine ödememek için birtakım paravan şirketler kurularak bu şirketleri de aracı gibi gösterilmek suretiyle uhdelerinde vergi borcu birikmesinin sağlandığı ve bu şirketlerin daha sonra ortadan kaybolarak vergi tahsilatının sağlanamadığı bu halin ortadan kaldırılmasının amaçlandığı ifade edilmiştir. Gerekçeden maddenin getiriliş amacının, vergi kesintisi yöntemi ile tahsil edilen vergilerin yatırılmaması amacını güden durumları ortadan kaldırmak ve bu suretle vergi alacağını güvence altına almak olduğu görülmektedir<sup>168</sup>.

Söz konusu maddenin ifadesinin net olmaması nedeni ile VUK, md. 11’de düzenlenen müteselsil sorumluluğun objektif sorumluluk esasına mı dayandığı yoksa maddede öngörülen sorumluluğun kusur sorumluluğu mu olduğu hususu tartışmalıdır. AYM’nin aşağıda da yer verilecek olan kararında bu sorumluluğun objektif sorumluluk esasına dayandığı ifade edilmişse de Danıştay tarafından sorumluluğun kusur

<sup>166</sup> RG. S. 18955, RG. T. 11.12.1985

<sup>167</sup> RG. S. 19771, RG. T. 31.03.1988

<sup>168</sup> Burhan GÜNDOĞDU, “Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Müessesesi”, Vergi Dünyası, S: 222, Şubat 2000, s. 108; KANETİ, a.g.e., s. 86

sorumluluğu olduğu ifade edilmektedir<sup>169</sup>. Yani, Danıştay'a göre müteselsil sorumlu olacak durumdaki kişiler arasında vergiyi ziyaa uğratma konusunda irade birliği yoksa sorumluluk da yoktur. Yani sorumluluk sübjektiftir<sup>170</sup>. Doktrinde de VUK, md. 11'de müteselsil sorumluluk olarak adlandırılan kurumun kusur esasına dayalı olduğu hususu kabul edilmektedir<sup>171</sup>.

Müteselsil sorumluluğa ilişkin olarak yapılan düzenleme, vergi kesenlerin sorumluluğu altında yapılmışsa da söz konusu maddenin gerekçesinde anılan düzenlemenin KDV'de tahsil edilen vergilerle ilgili olarak da yapılmış olduğu belirtilmiştir. Maddede düzenlenen sorumluluk müessesesinin vergi kesintisi yöntemi ile kesilen vergiler ve tahsil edilen KDV açısından da geçerli olduğu gerekçede ifade edilmişse de KDV'de tahsil edilen vergiler açısından söz konusu maddenin uygulanması vergi kesen ile vergi mükellefinin müteselsil sorumluluğu kapsamı dışında kalmaktadır. Zira madde gerekçesinde KDV açısından tahsil edilen vergilerden söz edilmekte olup, mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısıyla KDV tahsil eden kişiler vergi kesen değil, KDV'nin kanuni mükellefidir. Bu kişilere ödeme yapanlar ise verginin yüklenicisi olmakla birlikte, vergi idaresi karşısında vergi mükellefi ya da sorumlusu değil, üçüncü kişidir<sup>172</sup>. Bu nedenle tahsil edilen KDV açısından söz konusu maddenin uygulanması vergi kesen ile vergi mükellefinin müteselsil sorumluluğu olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira gerekçede belirtilen KDV tahsilinde bir vergi sorumluluğu bulunmamaktadır<sup>173</sup>.

Hal böyle olmasına rağmen, kanun koyucu tarafından madde gerekçesinde vergi kesmesi söz konusu olmayan ve yalnızca verginin yansıtılması durumunda bu yansıtma işlemi yapan kişilerin yaptığı KDV tahsil işleminin de vergi kesme olarak değerlendirilmesi kavram kargaşasının ortaya çıkmasına neden olmuştur<sup>174</sup>. Zira belirtildiği üzere mal alım satımı ve hizmet ifası dolayısı ile KDV tahsili işlemi yapan kişiler verginin aslında mükellefi olup, vergi sorumlusu değildir. KDV'de vergi

---

<sup>169</sup> Sakıp ŞEKER, "Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Müteselsil Sorumluluk-1", Vergi Sorunları Dergisi, M.G.K.D. Yayınları, S. 153, Temmuz 2001, s. 24

<sup>170</sup> Dnş. 7. D, 10.02.1987 T., 1986/2731 E., 1987/245 K. S. ve Dnş. 7. D. 20.10.1987 T. ve 1987/1322 E., 1987/2297 K. S. kararları (KARAKOÇ, a.g.e., s. 207), BAYKARA, a.g.m., s. 37

<sup>171</sup> KANETİ, a.g.e., s. 86; Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara Ekim 1998, s. 125

<sup>172</sup> KUMRULU, a.g.m., s. 421; KARAKOÇ, a.g.e., s. 125

<sup>173</sup> SABAN, a.g.e., s. 122

<sup>174</sup> OKTAR, a.g.ç., s. 24

sorumlusu ancak KDVK, md. 9 çerçevesinde vergi mükellefi olmadığı halde, vergi mükellefine yapılacak ödemelerde, işlem dolayısı ile hesaplanacak vergiyi mükellefe ödemeyerek bunu vergi dairesine yatıran kişinin içinde bulunduğu durumdur. Madde ile tüm KDV tahsilatları yönünden müteselsil sorumluluk ihdas edildiği gerekçede belirtilmişse de belirtilen ilk durumda, verginin yansıtılması dolayısıyla mükellefe KDV'nin de ödenmesi durumunda, vergi sorumluluğu müessesesi bulunmamaktadır. Böyle bir durumda uygulanacak müteselsil sorumluluk ise ancak üçüncü kişi ile mükellefin müteselsil sorumluluğu olarak değerlendirilebilir<sup>175</sup>. Bu nedenle vergi kesenle vergi mükellefinin müteselsil sorumluluğu, ancak çeşitli özel vergi kanunları uyarınca vergi kesintisi yapan kişiler ile KDV'de KDVK, md. 9 ile vergi mükellefi ile vergi kesenin sorumlu olduğu durumları anlatmak için kullanılabilir. Kaldı ki, anılan maddede vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmaktan söz edilmekte olup, bu durum KDV açısından yalnızca KDVK, md. 9 açısından geçerlidir. Diğer KDV tahsil işlemleri belirtildiği üzere KDV'de vergi kesintisi olarak nitelendirilemeyeceğinden bu tahsil işlemini yapanların da mal ve hizmet ifası dolayısı ile vergi kesintisi yapan kişi olarak değerlendirilebilmesi mümkün değildir.

Müteselsil borçlulukta kural olarak, alacaklı dilediği borçluya başvurmakta serbest olmasına rağmen, vergi kesenlerin vergi sorumluluğu müessesesinde verginin ödenmesinden alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan, vergi sorumlusu olan vergi kesendir. Vergi kesenin bu ödevini yerine getirmemesi durumunda tarhiyat adlarına yapılı (GVK, md. 107). Hal böyle olmasına rağmen, kanun koyucu tarafından VUK, md. 11'e eklenen fıkra ile vergi kesenler ile vergi mükelleflerinin müteselsil sorumlu olduğunun belirtilmiş olmasının GVK ile çeliştiği gerekçesi ile söz konusu düzenleme eleştirilmektedir<sup>176</sup>.

VUK, md. 11'e 3239 sayılı kanunla eklenen müteselsil sorumluluğa ilişkin hükmün, AY, md. 38/6.'da belirtilen ceza sorumluluğunun şahsiliği hükmüne aykırı olduğu iddiası ile AYM'de iptal davası açılmıştır<sup>177</sup>. AYM tarafından oy çokluğu ile verilen kararda, müteselsil sorumluluğun bir ceza niteliğinde olmadığı, bir vergi güvenlik

---

<sup>175</sup> KUMRULU, a.g.m., s. 422

<sup>176</sup> KUMRULU, a.g.m., s. 421

<sup>177</sup> SARILI, a.g.e., s. 118

müessesesi olduğu, bu nedenle ceza sorumluluğunun şahsiliğine ilişkin AY hükmüne aykırı olmadığına karar verilmiştir<sup>178</sup>.

Müteselsil sorumluluk müessesesinin uygulanmasına yönelik olarak VUK, md. 11'e eklenen 5'inci fıkra ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na müteselsil sorumluluk tesis etme yönünden verilen yetkinin de AY'da düzenlenmiş bulunan cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olduğu gerekçesi ile AYM'de açılan iptal davası da mahkemece oyçokluğu ile reddedilmiştir<sup>179</sup>.

AYM'nin bu kararları aksine söz konusu hükümlerin sebep ve amaç unsurları bakımından AY'ya aykırıdır<sup>180</sup>. Zira, müteselsil sorumluluk uygulamasının teknik anlamda ceza olarak değerlendirilmesi mümkün değilse bile, kurumun özü itibari ile ceza ya da en azından AY, md. 17'de tanımlanan bir eziyet niteliğinde olduğu, mükellef olmayan kişilere yüklenen denetim ve takip ödevi ile bir eza haline dönüştüğü, bu nedenle söz konusu hükümlerin cezaların kanuniliği ve şahsiliği ilkesine aykırı olduğu, söz konusu düzenlemelerin bazı kimseleri ödemiş olduğu vergiyi müteselsil sorumluluk müessesesi nedeni ile yeniden ödemeye zorlamak suretiyle de bir kısım kimseleri diğerlerine nazaran taşıması gerekenden daha ağır bir vergi yüküne sokarak eşitlik ilkesinin de ihlal edildiği<sup>181</sup>, aynı şekilde bu uygulamanın kişilerin mükerrer vergi ödemesine yol açabileceğinden mali güce göre vergileme ilkesine de aykırılık teşkil ettiği, müteselsil sorumluluk müessesesi ile kişilere vergi kesenin kesmiş olduğu vergiyi vergi dairesine yatırıp yatırmadığını kontrol ödevi de verdiği, bu ödevin asıl olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı memurları tarafından yapılması gerektiği, müteselsil sorumluluk uygulaması ile kişilere memur olmamasına rağmen memur işleri yapma görevinin verilmesinin zorla çalıştırma yasağı ile devletin yürütmekle yükümlü olduğu kamu hizmetinin memurlar ve diğer kamu görevleri eli ile yerine getirileceğine ilişkin AY hükmüne de aykırıdır<sup>182</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki verginin yasallığı ilkesinin bir sonucu olarak vergi sorumluluğu ve bu kapsamda vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğunun da kanunla kurulması, sorumluların da kanunla belirlenmesi gerekmektedir. Kanunla belirleme yapılmadığı durumlarda idarenin düzenleyici

<sup>178</sup> AYM, 1986/5 E., 1987/7 K. S. ve 19/03/1987 T. ve 12/11/1987 RG. T. karar, www.kazanci.com

<sup>179</sup> AYM, 1993/3 E., 1993/20 K. S. ve 25/05/1993 T. ve 28/11/1995 RG. T. karar, www.kazanci.com

<sup>180</sup> OKTAR, a.g.ç.; KUMRULU, a.g.m., s. 435

<sup>181</sup> AYM, 1986/5 E., 1987/7 K. S. ve 19/03/1987 T. ve 12/11/1987 RG. T. kararının karşı oy yazısında da bu husus dile getirilmektedir.

<sup>182</sup> OKTAR, a.g.ç., s. 32 vd.; OKTAR, a.g.m., s. 15 vd.; KUMRULU, a.g.m., s. 422

işlemleri ile sorumlu ya da vergi kesen belirlemesi yapılması ya da yeni bir sorumluluk ihdas edilmesi mümkün değildir. Bu nedenle de müteselsil sorumlu tutma konusunda idareye verilen yetki ayrıca verginin yasallığı ilkesine de aykırılık teşkil etmektedir.

Müteselsil sorumlu olan kişiler hakkında tahsil işlemlerini yapma yetkisi ise müteselsil sorumlu tutulan kişinin bağlı olduğu vergi dairesine değil, asıl borçlunun o vergi bakımından bağlı olduğu vergi dairesine aittir. Zira müteselsil sorumlulukta yetki kuralı takip edilmesi gereken kişiye göre değil, takibin konusu olan verginin mükellefine göre belirlenmiştir<sup>183</sup>.

Ayrıca müteselsil sorumluluk cezaların şahsiliği ilkesi gereği yalnızca vergi aslına yönelik olduğu ve vergi cezasını kapsamadığı<sup>184</sup> gibi, müteselsil sorumlu hakkında doğrudan ödeme emri ile takibe geçilmesi de mümkün olmayıp, müteselsil sorumlunun haklarını kullanabilmesi için öncelikle adına tarhiyat yapılması ve ihbarname tebliğ edilmesi, akabinde takibe girişilmesi gerekmektedir<sup>185</sup>.

### **4.3. Vergi Dairesinin Görev ve Yetkileri**

#### **4.3.1. Vergi Dairesinin Görevleri**

VUK, md. 4 vergi dairesini tanımlarken vergi dairesinin görevlerinden yola çıkılarak bir tanım geliştirilmiştir. Gerçekten de anılan madde vergi dairesini; mükellefi tespit, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil eden daire şeklinde tanımlamıştır. Kanuni tanım ve vergi dairesinin görevleri VDBKGY<sup>186</sup>, md. 4 ve 6'da da yinelenmiştir. Anılan tanımdan vergi dairesinin görevleri açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Bu görevler; mükellefi tespit, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etmektedir. Her ne kadar yönetmelikte yer alan tanımda tespit, tarh, tahakkuk ve tahsil dışında; tecil, iade, ödeme, yargı mercileri önünde iddia ve savunmada bulunma, yargı kararlarını uygulama, mükellefe görüş bildirme, mükellefleri bilgilendirme gibi hususlar da sayılmışsa da aslında bu hususlar da tespit, tarh, tahakkuk ya da tahsile ilişkin ve bunlara bağlı olarak ortaya

<sup>183</sup> Dnş. 7. D., 2002/3831 E., 2003/3961 K. S. ve 16.09.2003 T. karar, Dnş. 7. D., 2000/7958 E., 2003/595 K. S. ve 13.03.2003 T. karar [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com)

<sup>184</sup> Dnş. 4. D., 2001/1982 E., 2001/1685 K. S. ve 19.04.2001 T. karar, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com)

<sup>185</sup> Dnş. 3. D., 2001/4400 E., 2003/4925 K. S. ve 11.11.2003 T. karar, Dnş. 9. D., 2002/4502 E., 2003/4545 K. S. ve 23.09.2003 T. karar, [www.kazanci.com](http://www.kazanci.com)

<sup>186</sup> RG. S. 29261, RG. T. 08.02.2015

çıkan hususlardır. Örneğin, tahsil görevini yerine getirmek için tarh edilen vergiyi tebliğ eden vergi dairesinin tarhiyata karşı açılan davada savunma yapacağı da tabii olup, bu nedenle iddia ve savunmada bulunmanın tahsilden ayrı düşünülmesi mümkün değildir. Bu itibarla yönetmelikte yer alan hususlar vergi dairesinin görevlerine kanundan ayrı bir husus eklememekte yalnızca kanunda yer alan görevleri daha geniş bir şekilde açıklamaktadır.

Vergi alacaklısının yerine getirmesi gereken görevlerinin başında vergilendirme süreci boyunca vergi kanunlarını uygulayarak vergi doğuran olay üzerine verginin tarh ve tebliğini gerçekleştirerek verginin tahakkukunu sağlamak ve tahakkuk sonucu ortaya çıkan vergi alacağını tahsil etmek gelmektedir<sup>187</sup>. Vergi alacağını tahsil etme görevi ayrıca AY, md. 73'ün de bir gereğidir. Zira anılan maddeye göre herkes vergi ödemekle yükümlü olduğuna göre, vergi dairesinin de herkesten vergi tahsil etmesi bir görevdir. Bu kapsamda; kanunda yer alan vergi doğuran olayın meydana gelmesi ile mükellef ve sorumluyu tespit etmek, verginin gerçeğe uygun olarak hesaplanmasını sağlayarak gerçek vergi borcunu tahsil ederek Hazine'ye aktarmak vergi dairesinin görevidir<sup>188</sup>. Vergi dairesinin kamu gücü ve çeşitli kamu yetkileri kullanmadan bu görevleri gereği gibi yerine getirmesi mümkün olmadığına, örneğin verginin doğru bir şekilde tarh edilmediği ya da verginin ödenmesi ile yükümlü kılınan kişi tarafından vergi rızaen ödenmediği durumlarda bu işlemin doğruluğunu araştırmak ya da alacağı tahsil etmek için çeşitli zorlayıcı tedbirler uygulamak gerektiğine göre, vergi dairesinin çeşitli yetkiler ile donatılması da tabiidir. Vergi dairesi çeşitli yetkiler ile donatılırken bu yetkileri kanuna uygun olarak kullanması, kanun ile kendisine verilen yetki dışına çıkılmaması gerekmektedir. Vergi dairesinin yetkilerinin karşı tarafını ise vergi ödevlisinin hakları oluşturmaktadır.

Anılan açıklamalardan da açıkça görüldüğü üzere vergi dairesinin görevleri; vergi doğuran olayın gerçekleşmesi ile mükellef ve sorumluyu tespit etmek, verginin gerçeğe uygun olarak hesaplanmasını sağlamak, başka bir söyleyişle vergiyi tarh ve tebliğ ederek tahakkukunu sağlamak ve vergi borcunu tahsil ederek Hazine'ye aktarmak

---

<sup>187</sup> Kamil MUTLUER, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, s. 84

<sup>188</sup> Tuğçe KARAÇOBAN, Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, Seçkin Kitabevi, Mart 2017, s. 133

olup, bu görevler vergi kesmeye bağı vergi sorumluluğunda da herhangi bir farklılık ya da özellik arz etmemektedir.

#### **4.3.2. Vergi Dairesinin Yetkileri**

##### **4.3.2.1. Vergi Dairesinin Denetim Yetkisi**

Vergi kanunları ile vergi ödevlilerine çeşitli ödevler yüklenmiş olması bu ödevlerin yerine getirilmesi için yeterli olmamaktadır. Bu nedenle vergi ödevlilerinin kendilerine kanunla yüklenen ödevleri yerine getirilip getirilmediğinin de vergi dairesince denetlenmesi gerekmektedir<sup>189</sup>. Vergi denetimi ile ödevlilerin beyan ve bildirimlerinin doğru olup olmadığı araştırılarak verginin tam olarak ve zamanında tahsilini sağlamak amaçlanmaktadır<sup>190</sup>. Ödevlerin zamanında ve eksiksiz yerine getirilip getirilmediğinin tespitinde ise denetim önem arz etmektedir. Zira, Türk vergi sisteminde genel olarak beyan esas alınmaktadır. Verginin beyan üzerine tarh edilmesi nedeni ile ödevli tarafından tam ve doğru beyan verilmesi alacaklı idarenin alacağını tam ve eksiksiz olarak tahsil etmesi açısından gereklidir. İşte bu beyanlar ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için vergi dairesine çeşitli denetim yetkileri verilmiştir<sup>191</sup>.

VUK, md. 127- 152 arasında denetim yöntemleri olarak; yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi sayılmıştır. Vergi dairesinin denetim yetkisi kapsamında yer alan müesseseler vergi kesmeye bağı vergi sorumluluğunda herhangi bir farklılık arz etmediğinden biz burada bu yöntemleri kısaca açıklamakla yetineceğiz.

Vergi dairesinin sahip olduğu denetim yetkileri vergi dairesinin yerine getirmesi gereken verginin tarhı görevi ile ilgili olup, burada vergi dairesi tarafından ödevli denetlenmekte, verginin tarhı ile ilişkili olacak hususların doğru olup olmadığına ilişkin inceleme yapılmakta ve herhangi bir hukuka aykırılık saptanması durumunda gerçekleştirilecek vergi tarhına hazırlık işlemleri yapılmaktadır<sup>192</sup>.

---

<sup>189</sup> Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Cilt 1, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 38. Baskı Savaş Yayınevi, Ağustos 2016, s. 88

<sup>190</sup> ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 146

<sup>191</sup> ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 146

<sup>192</sup> BİLİCİ, Vergi Hukuku, s. 91



Yoklama, vergi ödevlilerinin yükümlülüklerine uyup uymadığının araştırıldığı bir müessesedir. Bu müessese ile vergi idaresinin bilgisi dışında kalan vergilendirmenin şekle ilişkin hususlarının ortaya çıkarılması amaçlanır<sup>193</sup>. Yoklama, vergi idaresinin vergi ödevlilerinin ödevlerle ilgili maddi olaylar, kayıtlar ve mevzulardan oluşan unsurları tanıma, belirleme, araştırma, soru sorarak cevap alma ve bu unsurlarla ilgili bilgi edinmeye çalışma faaliyetidir<sup>194</sup>. Yoklama bir anlamda vergi idaresinin vergi ödevlisini izleme ve kontrol etme fonksiyonunu yerine getirir<sup>195</sup>. Yoklamanın amacı ödevliler ile ödevlere ilişkin maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılması ve tespit edilmesidir (VUK, md. 127). Bu yöntemle örneğin, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi gereken belgelerin usulüne uygun düzenlenip düzenlenmediği araştırılır. Yoklamanın her zaman yapılması mümkün olduğu gibi, yoklama ilgiliye haber vermeksizin gerçekleştirilmektedir (VUK, md. 130).

Arama, ihbar veya vergi dairesince yapılan inceleme üzerine vergi kaçırıldığına dair emareler bulunan ödevli veya ilgisi görülen diğer kişiler nezdinde yapılan bir delil elde etme faaliyettir. Arama yapılabilmesi için sulh ceza hakiminden izin alınması gerekmektedir. Bu nedenlerle arama, aslında kişinin rızası dışında vergi dairesinin bilgi elde etme yoludur<sup>196</sup>. Arama yapılan hallerde incelemenin çabukça ve her işten önce ve her halükârda üç ay içerisinde yapılması gerekmektedir (VUK, md. 144, 145). Aramanın ihbar üzerine yapılması ve ihbarın asılsız çıkması durumunda ödevlinin muhbiri öğrenme hakkı bulunmaktadır (VUK, md. 142/son).

Bilgi toplamada ise vergi dairesinin ödevli hakkında çeşitli yerlerden bilgi alması durumu söz konusudur. Kamu idare ve müesseseleri ile ödevliler ve bunlarla ilişkide bulunan gerçek ve tüzel kişiler Hazine ve Maliye Bakanlığı veya incelemeye yetkili kişilerin isteyeceği bilgileri vermeye mecburdur (VUK, md. 148). Burada da vergi dairesi tarafından beyan edilen matrahın çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgiler ile doğruluğu araştırılmış olur.

Vergi incelemesi de ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için yapılan bir işlemdir (VUK, md. 134). Vergi incelemesi yolu ile ödevlinin defter, belge, kayıt vs. incelenerek kanuna uygun olup olmadığı ile gerçek

---

<sup>193</sup> ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 147

<sup>194</sup> KARAÇOBAN, a.g.e., s. 212

<sup>195</sup> AKDOĞAN, Vergi Hukuku, s. 98

<sup>196</sup> ŞENYÜZ- YÜCE- GERÇEK, a.g.e., s. 152

durumu yansıtıp yansıtmadığı araştırılır. Tam inceleme yapılması durumunda incelemenin bir yıl, sınırlı inceleme olması durumunda ise en fazla altı ay içinde incelemenin bitirilmesi gerekmektedir (VUK, md. 140/6). Vergi incelemesinin tarh zamanaşımı süresinin sonuna kadar herhangi bir zaman yapılması mümkün olduğu gibi, vergi incelemesi yapılmadan evvel haber verme zorunluluğu da bulunmamaktadır (VUK, md. 138). Vergi incelemesinin esas olarak incelemeye tabi olanın işyerinde yapılması gerekteyse de zorlayıcı sebeplerin bulunması halinde (VUK, md. 139) incelemenin dairede yapılması da mümkündür. İnceleme sonunda incelemeyi yapan tarafından bir inceleme raporu hazırlanarak Rapor Değerlendirme Komisyonuna gönderilir ve uygun olduğu değerlendirilen vergi inceleme raporları bağlı olunan vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi tarafından ise inceleme sonucuna göre işlem yapılır (VUK, md. 140).

#### **4.3.2.2. Vergi Dairesinin Yaptırım Yetkisi**

Vergi dairesince yapılacak yukarıda yer verilen denetimler neticesinde kanuna aykırılık tespit edilmesi durumunda; re'sen, ikmalen veya idarece tarh yoluna gidilebileceği gibi, verginin zamanında tarh edilmemesi nedeni ile gecikme zammı, verginin zamanında ödenmemesi nedeni ile gecikme faizi uygulanabilecek, kanuna aykırı eylemin suç ya da kabahat teşkil etmesi durumunda ödevlinin adli veya idari ceza ile cezalandırılması yoluna gidilebilecektir. Bu kapsamda vergi dairesinin; amme alacağının tahsiline engel olunması, gerçeğe aykırı bildirimde bulunulması, mal edinme ve artırımlarının bildirilmemesi, alacaklı idarece istenilecek bilgilerin verilmemesi durumunda (AATUHK, md. 110-114) ve kaçakçılık suçunu oluşturan hallerin varlığı halinde (VUK, md. 359) cezai yaptırım uygulanabilmesi için savcılığa suç duyurusunda bulunulma yetkisi bulunmaktadır.

Gecikme faizi ve gecikme zammı uygulaması alacağın miktarını korumaya yönelik yaptırımlardan olduğundan bu hususa ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilecektir.

Ödevlinin eyleminin suç teşkil etmesi halinde kişinin cezalandırılabilmesini sağlamak için vergi dairesi tarafından suç duyurusunda bulunulacaksa da eylemin

kabahat teşkil etmesi durumunda; eylemin vergi ziyayı ya da usulsüzlük oluşturması durumunda vergi dairesince ödevlinin cezalandırılmasına karar verilebilecektir.

Vergi ziyayı, vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesidir. Vergi ziyasına yol açan eylemde ödevlinin kastının olup olmadığı herhangi bir rol oynamamaktadır (Kab. K<sup>197</sup>, md. 9). Cezanın miktarı ise kural olarak ziyaa uğratılan verginin bir katı olmakla birlikte vergi ziyasına sebebiyet veren eylemin kaçakçılık suçu teşkil etmesi durumunda ceza üç kat, beyannamenin kanuni süreden sonra ve fakat incelemeyden önce verilmesi durumunda ise %50 olarak uygulanacaktır (VUK, md. 344).

VUK, md. 351 vd.'da düzenlenmiş olan usulsüzlük ise, vergi kanunlarının şekle veya usule ilişkin hükümlerine uyulmamasıdır. Usulsüzlüğün oluşabilmesi için vergi ziyasının olup olmaması herhangi bir önem taşımamaktadır<sup>198</sup>. Vergi dairesinin sahip olduğu yaptırım yetkisi de vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğunda herhangi bir özellik arz etmemektedir.

#### **4.3.2.3. Vergi Dairesinin Vergi Alacağına Korunmasına İlişkin Yetkileri**

Vergi dairesinin vergi alacağını tahsil etme görevinin bir sonucu olarak, zamanında tahakkuk ettirilemeyen veya tahakkuk etmesine rağmen ödenmeyen kamu alacağının tahakkukunu veya ödenmesini sağlamaya yönelik yetkileri bulunmaktadır<sup>199</sup>. Alacaklı idareye vergi alacağını tahsil etme görevi verildiğine göre, bu görevi gereği gibi yerine getirebilmesi için alacağın doğumundan tahsiline kadar bu görevi yerine getirmeye yönelik yetkilerin tanınması tahsil görevinin doğal bir uzantısıdır<sup>200</sup>. Vergi alacağının korunmasına ilişkin vergi dairesinin sahip olduğu yetkiler AATUHK'da düzenlenmiştir.

Vergi alacağının güvence altına alınması amacı ile vergi dairesi; teminat isteme, ihtiyati tahakkuk uygulamasına gitme, ihtiyati haciz uygulamasına gitme yetkilerine sahip olduğu gibi gecikme faizi ve gecikme zammı talep etme yetkilerine de sahiptir.

<sup>197</sup> RG. S. 25772, RG. T. 31.03.2005

<sup>198</sup> BİLİCİ, Vergi Hukuku, s. 119

<sup>199</sup> BİLİCİ, Vergi Hukuku, s. 143

<sup>200</sup> AKDOĞAN, Vergi Hukuku, s. 83

Teminat isteme yetkisi AATUHK, md. 9’da düzenlenmiş olup, kamu alacağını korumaya yönelik olarak getirilen anılan düzenlemeye göre, vergi ziyayı cezası kesilmesini gerektiren haller ile kaçakçılık suçlarına temas eden bir eylemin varlığı halinde vergi incelemesi yapmaya yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirlenen miktar üzerinden tahsil dairesince teminat istenebilir. Amme borçlusunun Türkiye’de ikametgahının bulunmaması durumunda, borçlunun durumu amme alacağının tehlikede olduğunu gösteriyorsa bu durumda da teminat istenmesi mümkündür. Gösterilen teminatın değerini kaybetmesi veya borç miktarının artması durumunda teminatın tamamlanması veya başka teminat gösterilmesi istenebilir. Ayrıca borçlu tarafından teminatın tamamen veya kısmen aynı değerde başka teminatlar ile değiştirilebilmesi mümkündür (AATUHK, md. 10). Teminat olarak kabul edilebilecek değerler ile anılan kıymetlerin değerlendirilmesi de AATUHK, md. 10 vd.’da düzenlenmiştir. Borçlu tarafından teminat gösterilememesi halinde geçerli bir şahsın müteselsil kefil olarak gösterilmesi de mümkündür (AATUHK, md. 11). Gösterilen bu teminatlar tahsil aşamasında borçlu tarafından borç ödenmediği durumda paraya çevrilecek veya kefil takip edilerek alacak tahsil edilecektir.

İhtiyati tahakkuk da vergi dairesinin vergi alacağını korumaya yönelik olarak başvurabileceği yollardan biridir. İhtiyati tahakkuk, AATUHK, md. 17’de yazılı şartların gerçekleşmesi ile henüz tahakkuk etmemiş vergi alacağının tahakkuk ettirilmesidir. Ancak, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğunda ihtiyati tahakkuk yoluna gidilebilmesi mümkün değildir<sup>201</sup>. Zira, ihtiyati tahakkuk AATUHK, md. 17’de düzenlenmiş olup, maddede aleyhine ihtiyati tahakkuk yoluna gidilebilecek kişi olarak mükellef sayılmış fakat vergi sorumlusuna ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. AATUHK’da amme borçlusu deyiminin vergi sorumlusunu ve bu kapsamda vergi keseni de kapsadığı (AATUHK, md. 3) hususunda duraksama bulunmasa da yalnızca mükellef aleyhine başvurulacağı belirtilen bir önlem olan ihtiyati tahakkukta, vergi borçlusu ya da vergi sorumlusunun açıkça zikredilmemiş olması nedeni ile vergi sorumlusu ve bu kapsamda vergi kesen aleyhine ihtiyati tahakkuk uygulanması mümkün değildir.

---

<sup>201</sup> Murat DUMAN, “Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunun Takibatı Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, Mart- Nisan 2016, S. 134, s. 123

İhtiyati haciz ise henüz haciz aşamasına gelinmemiş olmasına rağmen, kanunda sayılan (AATUHK, md. 13) şartların gerçekleşmesi ile amme borçlusunun malvarlığında borçlunun tasarruf imkanının kısıtlanmasıdır. İhtiyati hacze gidilebilecek haller şu şekilde ifade edilmiştir;

- Teminat istenmesini gerektiren hallerin varlığı,
- Borçlunun ikametgahının olmaması,
- Borçlunun kaçması, mallarını kaçırmaması ve hileli yollara sapması ihtimallerinin varlığı,
- Borçludan teminat gösterilmesi istendiği halde belli müddette teminat veya kefil gösterilmemiş yahut şahsi kefalet teklifi veya gösterdiği kefilin kabul edilmemiş olması,
- Mal bildirimine çağrılmasına rağmen, borçlunun belli müddet içinde mal bildiriminde bulunmamış veya noksan bildirimde bulunmuş olması,
- Borçlu hakkında para cezasını gerektiren fiil hakkında kamu davası açılması,
- AATUHK, md. 27, 29, 30'un uygulanmasını gerektiren hallerin varlığı durumunda borçlu hakkında ihtiyati haciz yoluna gidilmesi mümkündür.

İhtiyati hacze karar verme yetkisi ise mahallin en büyük mal memuruna aittir (AATUHK, md. 13). İhtiyati haciz kararına ilgililerin itiraz hakkı bulunmaktadır (AATUHK, md. 15). İhtiyaten haczedilen mallar alacak tahsil edilebilir hale geldiğinde ve borç ödenmediğinde satılarak paraya çevrilir ve alacak tahsil edilir.

Görüldüğü üzere vergi dairesinin alacağını güvence altına almak, başka bir söyleyişle alacağın tahsil edilmeme riskini ortadan kaldırmak amacı ile sahip olduğu çeşitli yetkiler bulunmaktadır. Bu yetkilerin başlıcaları teminat isteme ve ihtiyati haciz uygulamaktır. Anılan yetkiler alacağın tahsil edilmeme imkanını bertaraf etmeye yönelik yetkilerden olup, alacağın tahsil edilmesini sağlamaya yöneliktir. Anılan yetkiler dışında ayrıca vergi dairesi alacağın zamanında tahsil edilememesi nedeni ile oluşan kaybı ortadan kaldırmaya yönelik olarak gecikme faizi ve gecikme zammı uygulamaya da yetkilidir. Yukarıda açıklanan yetkiler alacağın tahsil edilmesini sağlamaya yönelik iken, gecikme faizi ve gecikme zammı uygulanması alacağın değerinin korunmasına yönelik olup, vergisini zamanında tahakkuk ettiren ve ödeyen

mükellefler ile diğerleri arasında denklığı sağlama amacını güder<sup>202</sup>. Ayrıca gecikme faizi ve gecikme zammı, borçluyu vadesinde borcunu ödemeye zorlayarak, devlete ödemesi gereken parayı kullanmaktan vazgeçirmeyi amaçlar ve böylece devletin alacağına bir an önce kavuşması sağlanır<sup>203</sup>.

Gecikme faizi tahakkuku geciken vergiler için söz konusu olup, tahakkuku geciken vergiler için vergilere ek olarak tahsil edilen bir miktardır ve gecikme faizi gecikme zammı ile aynı miktardadır. Gecikme zammı ise zamanında tahakkuk etmesine rağmen, zamanında ödenmeyen vergiler için vergiye ek olarak tahsil edilen miktardır. Gecikme faizi, verginin normal tarhının ilgili bulunduğu vade tarihi ile son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süre için uygulanır. Verginin dava konusu yapılması halinde ise gecikme faizi, verginin normal tarhının ilgili bulunduğu vade tarihi ile yargı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süre için uygulanır. Gecikme zammı ise alacağın vadesinden tahsil tarihine kadar geçen süre için uygulanır<sup>204</sup>.

Ayrıca vergi dairesinin alacağın korunması için iptal davası açma yetkisi de bulunmaktadır. Anılan yetki AATUHK, md. 24 vd. düzenlenmiştir. İptal davası, borçlunun kamu alacağının tahsiline zarar veren bir kısım tasarruflarının hükümsüz kılınmasını sağlamaya yönelik olarak tahsil dairesi tarafından açılan bir davadır<sup>205</sup>. İptal davası açılabilmesi için kesinleşmiş bir alacak ve bu alacak hakkında yürütülen takibin sonuçsuz kalması ile borçlunun tasarrufunun ödeme tarihinden itibaren geriye doğru iki yıl içerisinde ivazsız olarak yapılmış olması gerekmektedir. Hangi tasarruflar aleyhine iptal davası açılabileceği de AATUHK, md. 27- 29 arasında düzenlenmiştir. Bu davada görevli mahkeme ise genel mahkemeler olmaktadır.

#### ***4.3.2.4. Vergi Dairesinin Cebren Tahsil Yetkisi***

Kural olarak vergi, mükellef veya sorumlunun rızası ile yaptığı ödeme ile tahsil olunur. Ancak, mükellef veya sorumlu tarafından rızaen ödeme yapılmadığı durumda vergi dairesi tarafından vergiyi tahsil görevinin bir sonucu olarak cebren tahsil işlemleri yapılması mümkündür. Cebren tahsil üç şekilde gerçekleşebilmektedir; daha önceden

<sup>202</sup> BİLİCİ, Vergi Hukuku, s. 148

<sup>203</sup> GERÇEK, Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Ekin Yayınevi, 4. Baskı, s. 78

<sup>204</sup> GERÇEK, a.g.e., s. 93

<sup>205</sup> GERÇEK, a.g.e., s. 201

teminatın gösterilmiş olması halinde teminatın paraya çevrilmesi yolu ile, haciz yolu ile ve iflas yolu ile. Anılan tahsil yöntemlerine ilişkin açıklamalar AATUHK, md. 55 vd. düzenlenmiş olup, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde herhangi bir farklılık arz etmemektedir.

## 5. HUKUKİ İLİŞKİNİN SONA ERMESİ

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi, ilgili olduğu vergi borcu ilişkisinden bağımsız bir karakter taşımamaktadır. Başka bir deyişle, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi diğer sorumluluk durumlarında da olduğu gibi, kural olarak ilgili olduğu vergi doğuran olay ile birlikte doğmakta, miktar olarak da ilgili olduğu vergi borcu ilişkisindeki vergi borcu kadar olmakta ve ilgili olduğu vergi borcu ilişkisi sona erdiğinde vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi de son bulmaktadır. Bu duruma sorumluluğunun bağımlılığı ilkesi denilmektedir<sup>206</sup>.

Görüldüğü üzere, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi doğumu gibi sona ermesi de vergi borcu ilişkisine bağlıdır. Bu nedenle vergi alacağının herhangi bir sebeple sona ermesi vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisini de sona erdirir<sup>207</sup>. Bu itibarla vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin sona ermesine de vergi borcu ilişkisinin sona ermesine ilişkin hükümler uygulanır.

Mükellef açısından bir borç ve kamu idaresi açısından ise bir alacak teşkil eden verginin ortadan kalkması VUK'un altıncı bölümünde md. 110 vd.'da "*Vergi Alacağının Kalkması*" başlığı altında düzenlenmiştir. Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi kamusal borç ilişkisi olan vergi borcu ilişkisinin de en tabii sona erme hali ödemedir. Kanunlar ile özel ödeme zamanı tayin edilen hallerde belirtilen özel ödeme zamanında, özel ödeme zamanı tayin edilmemiş olan hallerde ise VUK, md. 111 vd. belirlenen sürelerde verginin mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine ödenmesi ile sona erer. Verginin kesinti suretiyle tahsil edildiği hallerde de yine belirlenen sürelerde fakat vergi

<sup>206</sup> Bkz. "*Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğu Hukuki İlişkisinin Bağımlılığı*", s. 21 vd.

<sup>207</sup> KARAKOÇ, a.g.e., s. 221

kesen tarafından<sup>208</sup> bağı olunan vergi dairesine ödenmek ile vergi kesmeye bağı vergi sorumluluğı hukuki ilişkisi sona erer.

Yukarıda zamanaşımı bahsinde değinildiğı üzere belirli bir sürenin geçmesi ile artık alacağın talep edilebilme hakkının ortadan kalkmasına yol açan zamanaşımı, vergi hukukunda da kabul edilmiş bir hukuki güvenlik müessesesidir. Vergi hukukunda tarh ve tahsil zamanaşımı süresi olmak üzere iki tür zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Vergi alacağının doğduğu andan itibaren belirli bir süre içerisinde alacağın hesaplanarak mükellefe tebliğ edilmesi tahakkuk zamanaşımı (VUK, md. 114), alacağın vadesinin geldiğı andan itibaren belirli bir süre içerisinde tahsil edilmesi zorunluluğı ise tahsil zamanaşımını (AATUHK, md. 102) oluşturur. Tarh ve tahsil zamanaşımı süresi beş yıl, tahakkuk zamanaşımı süresi de vergiler ve cezalar için beş yıl, istisnaen usulsüzlük suçlarına ilişkin olarak kesilecek cezalar açısından iki yıl olarak belirlenmiştir<sup>209</sup>. Bu sürelerin geçmesi ile verginin alacaklı idare tarafından talep hakkı ortadan kalkmakta ve vergi kesenin yapması gereken herhangi bir ödev kalmamaktadır. Verginin zamanaşımına uğraması halinde her ne kadar rızaen yapılacak ödemeler kabul edilecek olsa dahi, alacaklı idarenin herhangi bir şekilde alacağı talep hakkının olmaması ve vergi kesen tarafından yerine getirilmesi gerekli ödevlerin son bulması nedeni ile zamanaşımı da bu ilişkiyi sona erdiren sebeplerden biridir.

Çeşitli afetler nedeni ile varlıklarının önemli bir kısmını mükelleflerin kaybetmesi durumunda da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından alacaktan vazgeçilmesi mümkündür. Terkin olarak tanımlanan anılan kuruma göre; yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;

2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları Hazine ve Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur

<sup>208</sup> Mükellef deyiminin vergi sorumlularına da şamil olduğunu belirten VUK, md. 8 yollaması ile anılan maddede yer alan mükellefin bağı olduğu vergi dairesi, vergi kesenin bağı olduğu vergi dairesi şeklinde okunmalıdır.

<sup>209</sup> ÖNCEL, Sorumluluk, s. 52



(VUK, md. 115). Bu durumda da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından alacaktan vazgeçildiği bir başka söyleyişle verginin terkin edildiği böyle bir durumda terkin edilen miktar kadar vergi borcu da sona ermektedir. Vergi borcunun sona ermesi nedeni ile terkin halinde anılan miktar kadar vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi de sona erer.

Takibe değmeyecek miktarlarda vergi ve vergi cezası bulunduğu durumlarda da Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bu alacakların tahakkukundan vazgeçme yetkisi verilmiştir. VUK, mük. md. 115'de düzenlenen tahakkuktan vazgeçme kurumuna göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının 27 TL'yi aşmaması ve tahsilat için yapılacak masrafların alacaktan fazla olacağına tespit edilmesi halinde bu alacakların tahakkukundan Hazine ve Maliye Bakanlığınca vazgeçilebilecektir. Tahakkuktan vazgeçildiği böyle bir durumda herhangi bir borç tahakkuk etmemiş olacağına göre bu durumda da vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi sona ermiş olur.

Yine belirtildiği üzere takas, hata düzeltme, uzlaşma, şikâyet ve dava yolu ile de vergi alacağının sona ermesi mümkündür. Hata düzeltmede ya da şikâyet yolunda düzeltilen miktar kadar, takas yolunda vergi kesintisi yapılan tutar ile takas edilen alacak miktarı kadar, dava açılması halinde de vergi mahkemesince iptal edilen vergi kadar, yine uzlaşma halinde de uzlaşılan vergiden arta kalan tutar kadar vergi alacağı sona ermiş olduğundan bu tutar yönünden ve anılan miktar kadar vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi sona erer, sona ermeyen tutar yönünden ise alacak ve dolayısı ile ilişki devam ettiğinden bu durumda da alacağın ödeme ya da yukarıda sayılan diğer sona erme sebeplerinden biri ile sona ermesi halinde de vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi sona ermiş olur. Zira bu durumda Devlet ile kişiler arasındaki vergi borcu ilişkisi sona ermiş olur. Devlet ile kişiler arasındaki vergi borcu ilişkisinin sona ermesi halinde de vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi sona erer<sup>210</sup>.

---

<sup>210</sup> SABAN, a.g.t., s. 49

## İKİNCİ BÖLÜM

### BAZI VERGİ TÜRLERİ BAKIMINDAN VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞUNUN İRDELENMESİ

#### 1. GELİR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU

##### 1.1. Yasal Çerçeve

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi VUK'daki genel düzenleme dışında, Türk vergi sisteminde çeşitli vergi kanunları ile yöntemin uygulanmakta olduğu her bir vergi türü bakımından özel olarak düzenlenmiştir.

Daha önceki bölümlerde belirtildiği üzere vergi kesintisi esas olarak vergi tahsil yöntemidir. Vergisi kesinti suretiyle tahsil edilen mükellefler, vermiş oldukları yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kesinti tutarını mahsup etmekte ve kalan vergiyi vergi dairesine ödemektedir. Mahsup işlemi yapılan bu gibi durumlarda verginin kesinti suretiyle tahsili nihai vergilendirme olmamakla beraber, yıllık beyanname verilmeyen çeşitli durumlarda vergi kesintisi nihai vergilendirme özelliği taşımakta ve vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönem vergilendirme dönemi sayılmaktadır<sup>211</sup>.

GVK'da vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi GVK'nın IV. Kısım III. Bölümünde “*Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname*” başlığı altında düzenlenmiştir. GVK, md. 94'de “*Vergi Tevkifatı*” başlığı altında kimlerin, hangi ödemelerden ve hangi oranda vergi kesintisi yapacağı, GVK, md. 96'da ise “*Vergi Tevkifatında Uygulanacak Esaslar*” başlığı altında hangi tür ödemelerde bu sistemin uygulama alanı bulacağı, ödeme deyiminden ne anlaşılması gerektiği ve yapılan ödemenin hangi tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiş olup, biz de bu başlık altında anılan hususlara açıklık getirmeye çalışacağız.

---

<sup>211</sup> Ümit Süleyman ÜSTÜN, “Anayasa Mahkemesi'nin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, S. 2, s. 601

## 1.2. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar

GVK, md. 94'de "*Vergi Tevkifatı*" başlığı altında birinci fıkrada GVK uygulamasında vergi kesintisi yapmaya mecbur olanlar sınırlı olarak sayılmıştır. Anılan maddeye göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar;

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

Kanunda ifade edilen kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri ile sair kurumlar ifadeleri geniş bir çerçeveye sahip olup, bu kapsamda; genel bütçeye dahil idareler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, vakıf üniversiteleri dahil üniversiteler, kanunla kurulan ve tüzel kişiliğe sahip emekli ve yardım sandıkları, kamu iktisadi kuruluşları ile iktisadi devlet teşekkülleri, özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, borsalar, yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan kurum, kuruluş ve işletmeler de vergi kesintisi yapmaya mecburdurlar<sup>212</sup>.

---

<sup>212</sup> ÇOLAK, a.g.e., s. 33

Madde metninde vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar tahdidi olarak sayıldığından madde metninde yer almayan kişiler, örneğin basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri, vergi kesintisi yapmayacaklardır<sup>213</sup>.

Kanun koyucu tarafından maddede belirtilenler arasında, söz konusu kişi, kurum ve kuruluşların Türkiye’de yerleşik olup olmaması, Türkiye’de gelir getirici bir faaliyette bulunup bulunmaması, tam veya dar mükellef olup olmaması yönünden, herhangi bir ayırım yapılmadığından Türkiye’de faaliyette bulunmayan yabancı kişi, kurum ve kuruluşların hukuki statülerinin yukarıda sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarla benzerlik göstermesi durumunda bu kişi, kurum ve kuruluşların da vergi kesmekle yükümlü olduğu ifade edilmekteyse de<sup>214</sup> söz konusu değerlendirmenin kabul edilebilmesi mümkün değildir. Zira belirtildiği gibi, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi de bir tür vergi sorumluluğu ve vergi kesenler de vergi sorumlusu olduğundan ve verginin kanuniliği ilkesinin de bir sonucu olarak sorumluluğun ancak kanunla ihdas edilmesi mümkün olduğundan, kanunda açıkça yer almayan kişi, kurum ve kuruluşlara yorum yolu ile vergi sorumlusu statüsü verilmesi mümkün değildir. Kaldı ki bu kişi, kurum ve kuruluşların Türkiye’de yerleşik olmaması ve Türkiye’de herhangi bir ticari faaliyette de bulunmaması durumunda bu kişilerin sorumlu olarak belirlenmesi durumunda dahi izlenme olanağı bulunmamaktadır. Bu nedenle belirtilen kişi, kurum ve kuruluşların vergi sorumlusu olarak değerlendirilmesinin pratik bir faydasının olmayacağı da açıktır.

### **1.3. Vergi Kesintisi Zamanı: Ödeme**

Vergi kesintisi yapanların sorumluluğunun, ilgili olduğu vergiye bağlı bir sorumluluk olması nedeni ile vergi kesenlerin sorumluluğundan söz edilebilmesi için ilgili olduğu verginin de doğmuş ve henüz sona ermemiş olması gerekmektedir. Bir kişinin vergilendirilebilmesinden, dolayısıyla bir verginin doğmuş olmasından bahsedilebilmesi için ise vergi doğuran olayın o kişinin şahsında gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu itibarla her vergi kanununda da bir verginin ne zaman doğacağını

---

<sup>213</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 75

<sup>214</sup> Özgür BORA, “Yabancı Kurumlarca Türkiye’ye Yapılacak Ödemelerde Stopaj Sorumluluğu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Şubat 2010, S. 74

belirleyen vergi doğuran olay ayrıca gösterilmektedir. Bu durum verginin kanuniliği ilkesinin de bir sonucudur. İşte, vergi kesintisi yapanların sorumluluğu da ilgili olduğu vergiye bağlı bir sorumluluk olduğuna göre, verginin kanuniliği ilkesi uyarınca vergi kesintisinin yapılacağı zamanın da vergi kanunlarında gösterilmesi gerekmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak da GVK, md. 94 ve 96’da vergi kesenlerin sorumluluğunun doğumu, başka bir deyişle vergi kesintisinin yapılacağı zaman gösterilmiştir. GVK, md. 94’de vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar sayıldıktan sonra bu kuruluşların maddede 18 bent olarak sayılan ödemeleri avans olarak ödenenler dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları sırada, ilgililerin gelir vergisine mahsuben vergi kesintisi yapacakları, md. 96’da da vergi kesintisinin md. 94 kapsamında yapılan nakden ve hesaben ödemelere uygulanacağı ifade edilmiştir. GVK, md. 98’de ise “94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergiler” için muhtasar beyanname vereceği ifade edilmiştir. Bu nedenle kâr ve iratlarda tahakkuk ilkesi geçerli olmakla birlikte, bunun dışında kalanlarda ödeme yapıldığı sırada vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>215</sup>.

Bu açıklamalardan da açıkça görüldüğü üzere vergi kesintisinin yapılacağı zaman, karlar ve iratlar dışında, ilgililere avans olarak ödenenler dahil olmak üzere “*nakden veya hesaben ödeme*” yapıldığı andır.

“*Nakden Ödeme*” kavramı GVK’da ayrıca tanımlanmamış olmamakla birlikte, genel olarak para ile yapılan ödeme ya da peşin olarak yapılan ödeme anlamına gelmektedir<sup>216</sup>. Bu itibarla nakden ödeme peşin olarak ya da efektif para olarak ödeme işlemi yapılmasıdır. Ayrıca para ile yapılan ödeme dışında, peşin olarak yapılan ödeme ya da ticari hayatta kullanılan ve paranın yerine geçen değerlerle yapılan ödemeler de nakden ödeme olarak değerlendirilmektedir<sup>217</sup>. Başka bir söyleyişle, nakden ödeme sadece para ile yapılan ödeme değil, ödemenin para ile ya da para yerine geçen ödeme

---

<sup>215</sup> Mustafa ÇOLAK, Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Tevkifat ve Uygulaması, TÜRMOB Yayınları-235, Ankara 2004, s. 4

<sup>216</sup> Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr

<sup>217</sup> ÇOLAK, a.g.e., s. 34

araçları ile yapılması, kişiye para ile temsil edilebilen bir menfaat sağlanması anlamına gelmektedir<sup>218</sup>.

GVK, md. 96'da, vergi kesintisinin nakden ve hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı belirtildikten sonra, maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri, istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği açıklanmıştır. Bu kapsamda hesaben ödeme, ödemenin nakit veya para olarak yapılması yerine işlemlerin bazı hesaplara kaydedilmesi veya belgelerle ilişkilendirilmesi olarak ifade edilebilir. Zira bu hesap veya belgelerin ortaya çıkardığı sonuç da bir değer oluşturmaktadır<sup>219</sup>.

Hesaben ödemede, ödemeyi yapanın mal varlığında nakit olarak bir azalış olmamakla birlikte, ödemeyi yapanın pasifinde bir artış söz konusu olmaktadır. Başka bir deyişle, hesaben ödemede kişinin malvarlığından fiilen herhangi bir değer çıkmamakla birlikte, borcunda artış olması nedeni ile pasifinde bir artma meydana gelmektedir. Hesaben ödeme yapılan kişinin ise malvarlığına doğrudan bir değer girmemekle birlikte alacaklarında, malvarlığının aktifinde değer artışı olmaktadır. Hesaben ödemede, ödeme yapılan kişinin “şey” üzerinde hukuki tasarruf yetkisi doğmaktadır<sup>220</sup>.

Hesaben ödemede GVK, md. 94'de sayılan ödemelerin fiilen yapılmış olması, başka bir söyleyişle belirli bir değer istihkak sahibinin fiili tasarrufuna bırakılmış olması gerekmemektedir. Örneğin ücret bordrosunun düzenlenmesine rağmen, işçi ücretinin ödenmemiş olması durumunda da vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Zira, VUK, md. 238'de ücret bordrosu düzenlenmiştir. Anılan maddeye göre işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar. Maddede bordronun işverenlerin “ödedikleri ücret” için düzenleyeceği belirtildiğine göre, bordronun düzenlenmiş olması ücretin ödendiğini gösteren belgedir. Ücret ödemesi yapılmamasına rağmen, ücret ödemesini gösterir bordro düzenlenmesi hesaben ödeme anlamına gelmekte ve işverenler tarafından bordro düzenlenmesi durumunda vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>221</sup>. Aynı durum kazanç ve iratların cari hesaba kaydedilmesi

---

<sup>218</sup> N. Semih ÖZ, Gelir Vergisinde Vergi Doğuran Olay: Elde Etme, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006, Ankara, s. 49

<sup>219</sup> ÇOLAK, a.g.e., s. 34

<sup>220</sup> ÖZ, a.g.e., s. 49

<sup>221</sup> ÖZ, a.g.e., s. 121

durumunda da geçerlidir. Örneğin bankaların vadeli mevduat hesaplarına vade sonunda faiz tahakkuk ettirmesi durumunda, faiz fiilen hesap sahibine ödenmemiş olsa dahi, vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Zira banka hesaplarında bu alacağın tahakkuk ettirilerek gösterilmesi bankayı hesap sahibine karşı o miktarda borçlu durumda gösteren bir kayıt olup, bu kaydın düğüldüğü tarihte de hesaben ödeme gerçekleşmiş olmaktadır<sup>222</sup>.

## 1.4. Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler

### 1.4.1. Ödemelere İlişkin Genel Esaslar

GVK, md. 94’de vergi kesintisine tabi tutulacak ödemeler 18 bent halinde sınırlı şekilde sayılmıştır. Bentlerde sayılan haller dışında yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Yukarıdaki başlıkta sayılan vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar istihkak sahiplerine kanunda 18 bent halinde sayılan ödemeleri yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben vergi kesintisi yapacaklardır.

Vergi kesintisi yapma zorunluluğu yüklenen bu kişi, kurum ve kuruluşların vergi kesintisi yapabilmeleri için yaptıkları ödemelerin ticari, mesleki veya zirai işleriyle ilgili ödemeler olması gerekmektedir<sup>223</sup>. Zira, GVK, md. 94/III’ de “*Tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin yukarıdaki hükümlere göre yapacakları tevkifat; ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemelerine münhasırdır.*” denilmek suretiyle tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili olmayan özel ödemelerinden vergi kesintisi yapmayacakları hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, bir tacirin işyeri olarak yapacağı kiralama işlemi dolayısıyla yapacağı ödemelerden vergi kesintisi yapması gerekirken, aynı taşınmazı ikametgâh amaçlı kiralaması durumunda yapacağı ödemelerden vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca vergi kesintisi yapılabilmesi için ödemeyi yapan kişinin vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişiler arasında sayılmış olması, yapılacak ödemenin de kanunda 18 bent halinde sayılan ödemelerden olması ve ayrıca yapılan ödemenin ticari, mesleki

---

<sup>222</sup> ÇOLAK, a.g.e., s. 34

<sup>223</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 76

ve zirai işlerle ilgili olması dışında ödeme yapılacak istihkak sahibinin de kural olarak gelir vergisi mükellefi olması gerekmektedir. Zira, GVK, md. 94/I.1’de vergi kesintisinin istihkak sahibinin gelir vergisine mahsuben yapılacağı hükme bağlanmıştır<sup>224</sup>.

Vergi kesintisine tabi tutulacak ödemeler; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret kazancı, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı kazancı ve menkul sermaye iradı kazancı olmak üzere altı başlık halinde incelenebilir.

#### **1.4.2. Ücret Ödemelerinde Vergi Kesintisi**

##### **1.4.2.1. Ücret Kavramı**

Gelirin unsurlarının düzenlendiği GVK, md. 2’de ücretler, gelire giren kazançlar arasında sayılmış ve maddede ifade edilen diğer altı unsurla birlikte gelir vergisinin kapsamına dahil edilmiştir. GVK, md. 61’de ise ücretin tanımı yapılmıştır. Anılan tanıma göre;

*“Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.”*

Belirtilen tanımdan ise; ücretin işverene tabi olma, işyerine bağlı olma ve hizmet karşılığı ödemenin yapılması şeklinde üç unsurunun bulunduğu görülmektedir<sup>225</sup>. Anılan unsurlardan ilki ve ücret ile diğer gelir unsurlarını ayırmada belki de en önemli kıstas işverene tabi olarak çalışmaktır<sup>226</sup>. Zira ücret, bağımlı olarak sarf edilen emeğin karşılığıdır<sup>227</sup>. İşveren kavramından ne anlaşılması gerektiği, başka bir söyleyişle işverenin kim olduğu ise GVK, md. 62’de şu şekilde tanımlanmıştır;

*“İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.”*

---

<sup>224</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 76

<sup>225</sup> Cevdet Okan BAHAR, “Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2005, s. 41, Bilal SIRÇA, “Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Şubat 2018, S. 170

<sup>226</sup> Örneğin ücret ve serbest meslek kazançları emek gelirleri içinde yer almasına rağmen, ücret gelirleri bağımlı emek geliri olması yönü ile serbest meslek kazancından ayrılır. Bkz. ÜSTÜN, a.g.e., s. 599

<sup>227</sup> Özgür BİYAN, Güneş YILMAZ "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri Beyanname Yükümlülüğü", Maliye Dergisi, Ocak- Haziran 2012, S. 162, s. 190; ÖNCEL KUMRULU ÇAĞAN, a.g.e., s. 286



Söz konusu tanımdan da anlaşılacağı üzere bir kişinin işveren olarak kabul edilebilmesi için bu kişinin çalıştırdığı kişiyi işe alması, onu emir ve talimatları altında çalıştırması gerekmektedir. İşverenin emir ve talimatı altında çalıştırmasından maksat ise; işin yürütümünün, risk ve yararının çalışana bırakılmayarak söz konusu işin işverenin denetim ve kontrolü altında yürütülmesidir. Zira hizmet erbabı tarafından ifa edilen hizmetlerde hizmet erbabının mali ve ekonomik risk üstlenmesi durumunda hizmet ilişkisinden söz edilmesi mümkün değildir. Eş söyleyişle, ücretlinin yapılan iş dolayısı ile zarar etmesi mümkün değildir<sup>228</sup>.

Elde edilen gelirin ücret olarak sayılabilmesi için aranan kıstaslardan ikincisi ise iş yerine bağlılık unsurudur. İşyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin yürütülmesi için özgülünen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olup, iş yerine bağlılık unsurundan anlaşılması gereken ise fiilen bu yerlere bağlılık olmayıp, hukuki bir bağlılıktır<sup>229</sup>. Kısaca ifade etmek gerekirse, iş yerine bağlılık belirli bir organizasyona bağlı olarak hizmet erbabını çalıştırılması anlamına gelmektedir. Örneğin, hizmet sözleşmesine dayalı olarak çalışan kişi, hizmet sözleşmesinin gereğini iş yeri dışında gerçekleştiriyor ya da işin niteliği gereği işin yürütümünü iş yeri dışında gerçekleştirmek durumunda kalıyor olabilir. Bu gibi durumlar iş yerine bağlılık unsurunun olmadığı anlamına gelmediği gibi, elde edilen gelirin ücret sayılmasını da engellemez. Bu nedenle hizmetin her durumda iş yerinde yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Önemli olan belirli bir organizasyona bağlı olarak, belirli bir kişinin emir, talimat ve denetimi altında çalışıyor olmasıdır.

Bir gelirin ücret geliri sayılabilmesi için aranan üçüncü ve son kıstas ise hizmet karşılığı olarak bir ödeme yapılmasıdır. Kanun koyucu tarafından da tanımlandığı üzere işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara ancak hizmet karşılığı yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatlerin ücret olarak değerlendirilebilmesi mümkündür. Yapılan ödeme hizmet karşılığı değilse bu ödemenin de ücret olarak nitelendirilebilme imkânı yoktur. Hizmet karşılığı yapılan ve ücret kapsamında değerlendirilebilecek bu ödemenin ise nakit veya ayın olarak yapılmasının; bu

---

<sup>228</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 92; BAHAR, a.g.e., s. 45

<sup>229</sup> Ramazan ARMAĞAN, "Gelir Vergisinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme", Süleyman Demirel Üniversitesi İİBFD, Y. 2006, C. 11, S.2, s. 326; Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 246, 2017, s.2; BAHAR, a.g.e., s. 78; ÖNCEL KUMRULU ÇAĞAN, a.g.e., s. 287

kapsamda hizmet karşılığı olarak mal ya da para olarak belirli bir ödeme yapılmasının herhangi bir önemi bulunmadığı gibi, ödemenin sıklığı da yapılan ödemenin ücret olup olmadığının belirlenmesinde önemli değildir. Bu nedenle ister günlük, haftalık ya da aylık olarak para verilsin, isterse de günlük, haftalık ya da aylık olarak belirli bir mal ya da para ile temsil edilebilen –araba, konut gibi- menfaat sağlansın yapılan bu türden ödeme hizmet karşılığı ise ve diğer unsurlar da sağlanıyor ise yapılan bu ödeme ücret olarak vergilendirilecektir<sup>230</sup>. Para dışında sağlanan menfaatler VUK, md. 258 vd.’daki değerlendirilme hükümlerine göre değerlendirilerek paraya çevrilecek ve bu miktardan vergi kesintisi yapılacaktır<sup>231</sup>. Ancak, ücretliye sağlanan menfaatin ücret olarak nitelendirilebilmesi için bu menfaatin para ile değerlendirilebilir olması gerekmektedir. Bu nedenle para ile değerlendirilmesi mümkün olmayan menfaatlerin –örneğin işçilerin dinlenmesi için dinlenme salonu tahsisinin- ücret olarak değerlendirilebilmesi mümkün değildir<sup>232</sup>.

Bir gelirin ücret olarak vergilendirilebilmesi için elde edilen ücretin kamu hukuku ya da özel hukuka ilişkin hizmet sözleşmesi niteliğinde olması, kişinin İK’ya tabi olup olmaması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır<sup>233</sup>. Bir kişinin vergi uygulaması bakımından ücret geliri elde ettiğinin kabul edilebilmesi için hizmet sözleşmesine dayalı olarak çalışması gerekmele birlikte; memur, sözleşmeli memur, İK’ya tabi işçi ya da TBK’ya tabi hizmet akdi ile çalışan kişi olması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır<sup>234</sup>.

Yukarıda zikredilen ücretin unsurlarını taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın, hizmet erbabına hizmet karşılığı yapılan bir kısım ödemeler de kanun koyucu tarafından ücret olarak nitelendirilmiştir<sup>235</sup>. Bu kapsamda hizmet erbabına ödenen; ödenek, tazminat, kasa tazminatı ya da mali sorumluluk tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, hizmet karşılığı olarak ödenen kazancın belirli bir yüzdesi de kanun koyucu tarafından ücret olarak ifade edilmiştir. Yalnız, kazancın belirli bir yüzdesi şeklinde yapılan ödemenin ücret olarak sayılabilmesi için ödemenin belirli bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olarak yapılmaması gerekmektedir.

---

<sup>230</sup> Vergi Rehberi, s. 3

<sup>231</sup> ARMAĞAN, a.g.m., s.327

<sup>232</sup> BAHAR, a.g.e., s. 80

<sup>233</sup> BİYAN, YILMAZ, Beyanname Yükümlülüğü, s. 191; ÖNCEL KUMRULU ÇAĞAN, a.g.e., s.287

<sup>234</sup> SABAN, Vergi Hukuku, s. 248

<sup>235</sup> AKÇAY, “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 300, s. 39

Anılan gelir kalemleri dışında kanun koyucu tarafından yedi bent halinde sayılan bir kısım gelirler de yine kanunun uygulaması bakımından ücret kapsamına alınmıştır (GVK, md. 61). Bu nedenle kanunda sayılan;

- Bankalar, Sigorta ve Reasürans Şirketleri, Ticaret Odaları, Sanayi Odaları, Borsalar veya bunların teşkil ettikleri birlikler personelinin malullük, yaşlılık ve ölümlerinde yardım yapmak üzere, tesis veya dernek olarak kurulmuş bulunan sandıklar ile genel, katma ve özel bütçeli idareler tarafından ödenen emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıklarının toplamının en yüksek devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise anılan ödemelerdeki aradaki fark<sup>236</sup> (GVK, md. 23/11),
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlar ile sağlanan diğer menfaatler,
- TBMM, İl Genel Meclisi ve Belediye Meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimî veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılan kimselere benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Yönetim ve denetim kurulu başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Sporcuların transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler veya sporculara sağlanan menfaatler,
- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar da GVK uygulamasında ücret olarak sayılmaktadır.

Anılan ödemeler ile yukarıda yer verilen şartları taşıyan ödemelerin işçiye yapılması durumunda yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Her ne kadar hizmet ilişkisi sona erdirildikten sonra ikale sözleşmesi kapsamında ya da iş güvencesi kapsamında işçiye ödenen bedellerin vergi kesintisine tabi olup olmadığı

---

<sup>236</sup> ÇOLAK, a.g.e., s. 43

yönünde maddenin (GVK, md. 61/III.7) yürürlük tarihi olan 21.03.2018 tarihinden önce işveren ve işçiler arasında uyuşmazlık ortaya çıkmış ve genel olarak bu ödemelerin ücret olmaması nedeni ile vergi kesintisine tabi olmaması gerektiği doktrinde<sup>237</sup> ve yargı kararlarında<sup>238</sup> kabul edilmişse de kanun koyucu tarafından belirtilen tarihte yapılan kanun değişikliği ile anılan şekilde yapılan ödemeler ücret olarak belirtilmiştir. Ancak yine kanun koyucu tarafından anılan tarihte yapılan değişiklik ile belirli bir tutarın altında kalmak şartı ile hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gelir vergisinden istisna edilmiş olup, belirtilen tarihten sonra anılan şekilde yapılan ödemelerin belirli bir tutarı aşan kısmının ücret olarak vergilendirilmesi gerekmektedir (GVK, md. 25/VII.b).

#### ***1.4.2.2. Ücretin Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde Uygulanacak Esaslar***

Ücret gelirlerinde genel olarak vergi kesintisi, nihai vergilendirme yöntemi olarak uygulandığından<sup>239</sup> konu başlığının da ücretin vergi kesintisi suretiyle tahsili yerine ücretin kesinti suretiyle vergilendirilmesi şeklinde olmasının daha uygun olacağı düşünüldüğünden konu başlığı anılan şekilde tercih edilmiştir.

Yukarıda genel çerçevesi ve kapsamı çizilen ücret, belirtildiği gibi gelir vergisi sisteminde gelirin unsurlarındadır. Bu nedenle ücret gelirlerinin ve yukarıda ifade edilen ücret sayılan diğer gelirlerin de gelir vergisi sistemi içerisinde vergilendirilmesi gerektiği tabiidir. Ücret gelirlerinin gerçek usulde vergilendirilmesinde ise genel olarak kullanılan yöntem vergi kesintisi yöntemidir. GVK, md. 94/I uyarınca hizmet erbabına ödenen ücretler ile yukarıda yer verilen ücret sayılan ödemelerden GVK'nın vergiye esas tarifinin belirlenmesinin öngörüldüğü md. 103 ve verginin hesaplanmasının öngörüldüğü md. 104'deki usullere göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

---

<sup>237</sup> Özlem HATİPOĞLU, "İş Mahkemesi Kararlarında Öngörülen İşe Başlatmama Tazminatı Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılmalı Mı?", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2010, S. 79, Y. 22.HD., 07.03.2014 T, 2014/2873 E., 2014/5023 K. S. karar da aynı doğrultudadır. www.kazanci.com

<sup>238</sup> Dnş. 4. D., 2014/3676 E, 2016/4376 K. S. karar, www.kazanci.com

<sup>239</sup> Yunus DEMİRLİ, "Türk Vergi Sisteminde Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Desteği ve Ücret İstisnası" Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, C. 11, S. 25, Y. 2015, s. 144

Hizmet erbabına ödenen ücret ve yukarıda yer verilen ücret sayılan ödemelerden vergi kesintisi yapılabilmesi için ise hizmet erbabına ödeme yapan kişilerin vergi kesintisi yapmak zorunda olarak sayılan kişilerden olması gerektiği tabiidir. Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar arasında sayılmayan kişi ve kurumların hizmet erbabına yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapma yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Yine GVK, md. 95 kapsamında yer alan ödemelerden de vergi kesintisinin yapılmaması gerekmektedir. Nitekim, GVK, md. 95’de ücretlerini yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan alan hizmet erbabına, ücret istisnası kapsamında yer almayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerine ödenen ücretler hakkında ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerde vergi kesintisi usulü uygulanmayacağı belirtilmiştir. Buna göre vergi kesintisine tabi tutulacak ücretler, GVK, md. 94/I’de sayılan kişi, kurum veya kuruluşlarca ödenen, gerçek usulde tespit edilip istisna kapsamında yer almayan ve GVK, md. 95’e girmeyen ücretlerdir<sup>240</sup>. Bu durumdaki işçiler ise elde ettikleri ücretleri beyanname ile bildirmek zorundadır.

GVK, md. 94/I’de sayılan işverenler hizmet erbabına ödeme yaptıkça vergiyi hesaplayarak hizmet erbabının istihkakından kesmek ve vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan ederek ödemek mecburiyetindedir. Gelir vergisi sistemi içerisinde vergi kesintisi brüt tutar üzerinden yapılmasına karşın, ücret gelirlerinde kanun koyucu tarafından diğer gelir kalemlerinden ayrık bir durum öngörülerek net tutarın vergilendirilmesi esası benimsenmiştir (GVK, md. 96/II). Bu nedenle işveren tarafından hizmet erbabına yapılacak ödemelerin brüt tutarı üzerinden kanunen yapılması gerekli kesintiler düşüldükten sonra kalan net tutar üzerinden hesaplanacak vergi, işçinin ücretinden düşülerek vergi dairesine ödenecektir.

Vergi kesintisi yönteminde, vergi kesenin kestiği verginin mükellefin vergisi olması karşısında vergi borcunun asıl borçlusu ücret gelirlerinde de işçidir. İşçinin net ücreti üzerinden hesaplanacak verginin işveren tarafından ücretten kesilerek ödenmesi karşısında vergi tutarı kadar ücretlinin ücretinin net tutarının azalması gerektiği tabiidir. Fakat, işçi ve işveren tarafından vergi dahil tüm kesintiler hariç olmak üzere işçiye fiilen ödenecek ücretinin kararlaştırılmış olması durumunda, öncelikle işveren

---

<sup>240</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 92

tarafından bu ücretin brüt ücrete çevrilmesi ve bu brüt tutar üzerinden safi tutar tespit edildikten sonra bu tutar üzerinden tarifeye göre (GVK, md. 103) hesaplanacak verginin kesilerek vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir<sup>241</sup>. İşveren tarafından kanunda belirtilen bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda ise ödenmesi gerekli verginin işverenden tahsil edileceği tabiidir. İşverenin ise ilk bölümde ifade edilen esaslar dahilinde işçiye rücu imkânı vardır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi teşviki maksadıyla ücretlinin gelir vergisinde indirim yapıldığı durumlarda bu indirimin işçiye yansıtılması, başka bir söyleyişle indirim tutarının vergi dairesince iade edilmesi üzerine bu verginin işçiye ödenmesi gerekmektedir. Yargıtay'ın uygulaması da bu yönde olup, Yargıtay tarafından işverenin vergi sorumlusu olduğu, ödediği verginin işçiye ait bir vergi olduğu, indirimin işçiye yansıtılması gerektiği, net tutar üzerinden anlaşılması durumunda dahi söz konusu durumun değişmeyeceği ifade edilmiştir<sup>242</sup>.

Ücretin kesinti suretiyle vergilendirilmesinde üzerinde durulması gereken konulardan birisi de ücret gelirlerinde vergi kesintisi yönteminin uygulanmasının AY'ya aykırılık teşkil edip etmediğidir. Kanaatimizce ücret gelirlerinde uygulanan vergi kesintisi yöntemi eşitlik ilkesine, mali güce göre vergilendirme ilkesine ve dolayısıyla AY'ya aykırılık teşkil etmektedir. Zira, AY, md. 73'de herkesin mali gücüne göre vergilendirileceği belirtildikten sonra vergi adaletinin sağlanması için vergi yükünün dengeli dağıtılması gerektiği ifade edilmiştir. Aynı zamanda herkesin mali gücüne göre vergi ödeme ödevinin bulunması eşitlik ilkesinin (AY, md. 10) de bir gereğidir. Kısaca aynı hukuki statüde bulunanlara aynı ve farklı hukuki statüde bulunanlara farklı davranılması gereği şeklinde ifade edilen eşitlik ilkesinin vergi hukuku açısından uygulanmasında da eşit mali güce sahip olanların eşit hukuki statüde olması ve dolayısıyla eşit şekilde vergilendirilmesini, farklı mali güce sahip olanların ise farklı hukuki statüde olmasını ve dolayısıyla farklı şekilde vergilendirilmesini gerektirmektedir<sup>243</sup>.

---

<sup>241</sup> SIRÇA, a.g.m.

<sup>242</sup> Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 2015/6509 E., 2018/486 K. S. karar, [http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber\\_oku.php?haber\\_id=26088](http://www.muhasabetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=26088)

<sup>243</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, "Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi", Fasikül Dergisi, Mayıs 2012, S. 30, s. 6, Harun YENİÇERİ, "Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti", Aksaray Üniversitesi İİBFD, Temmuz 2014, C. 6, S. 2, s. 78

Bu kapsamda verginin mali güçle orantılı olması ilkesi, mali güç ve dolayısıyla elde edilen gelir ya da kazançla ilgilenen bir ilkedir. Bu nedenle hangi gelir ya da kazanç unsurundan mali gücün sağlandığı bu ilkenin uygulanmasında önemli olmayıp, önemli olan kişinin mali gücüdür. Bu nedenle tüm gelir unsurlarının eşit şekilde vergilendirilmesi gerektiği gibi tüm gelir unsurlarının eşit usulde vergilendirilmesi de gerekmektedir<sup>244</sup>.

Verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin uygulanabilmesi için mükelleflerin öncelikle mali güçlerinin tespit edilmesi gerekmektedir. Mali güç esas olarak mükelleflerin kendileri ile bakmakla yükümlü oldukları kimselerin insan onuruna uygun bir şekilde yaşamasını sağlayabilecek gelir miktarından arta kalan tutardır<sup>245</sup>.

Bu ilkenin ise ücret gelirlerinde vergi mevzuatımız uyarınca uygulanabildiğinden söz edilmesi güçtür. Öncelikle ücret gelirleri ile diğer gelir unsurları açısından vergilendirilecek safi gelirin belirlenmesi açısından ücretli aleyhine bir eşitsizlik olduğu görülmektedir<sup>246</sup>. Örneğin, gelir vergisi mükellefi serbest meslek erbabı ile ücret geliri elde eden mükellef kıyaslandığında her iki gelir unsurunda gayrisafi tutardan safi tutar tespit edilirken farklılıklar yaşanmaktadır. Şöyle ki, GVK, md. 67/I'de serbest meslek faaliyeti dolayısıyla yapılan giderlerin indirildikten sonra kalan tutarın vergilendirileceği belirtilmiş, üstelik hangi giderlerin indirileceği on bent halinde sayılmıştır. Fakat GVK md. 63/I'de ücretin safi değerinin tespitinde indirilecek giderler olarak yalnızca dört bent sayılmıştır<sup>247</sup>.

Fark somut örnek üzerinde daha açık olarak görülmektedir. Şöyle ki örneğin bir avukat bir işverene bağlı olarak çalıştığında elde etmiş olduğu gelir ücret olarak vergilendirilirken, bir işverene bağlı olmaksızın kendi nam ve hesabına faaliyet yürüterek aynı meslek icra edilmek suretiyle kazandığı gelir serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir. İki avukattan serbest meslek erbabı olan avukat, elde ettiği gayrisafi gelirden bu gelirin elde edilmesi için yaptığı giderleri; mesleği ile ilgili olarak yaptığı seyahat ve ikamet giderlerini, mesleğini ifa etmek için aldığı bilgisayarını, kitabını, masasını, işe gidip gelmek üzere kullandığı taşıtı satın almak ya da kiralamak için yaptığı gideri, hatta bu taşıtla ilgili yakıt giderlerini dahi gayrisafi gelirinden

<sup>244</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, s. 6

<sup>245</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, s. 7

<sup>246</sup> YENİÇERİ, a.g.m., s. 78

<sup>247</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, s. 7

indirebilmektedir<sup>248</sup>, bağımlı çalışan ve bu sebeple ücret geliri elde eden avukat bu giderlerini gayrisafi ücretten indirme imkanına sahip değildir. Ücret geliri elde edenin indirim imkanına sahip olduğu kalemler GVK, md. 63'te sayılanlar ile sınırlıdır.

Belirtildiği üzere mükelleflerin eşit hukuki statüde olup olmadığı tespit edilirken vergi hukukunda mali güç kriteri kullanılacağına göre, vergi matrahı tespit edilirken, başka bir söyleyişle gayrisafi tutardan safi tutar tespit edilirken de eşit kuralların uygulanması gerekmektedir. Hal böyle olmasına rağmen, safi tutarın tespitinde ücretliler aleyhine bir durumun söz konusu olduğu açıkça göze çarpmaktadır.

Vergilendirilme usulünde de ücret geliri elde edenler aleyhine bir durum söz konusu olduğu görülmektedir<sup>249</sup>. Zira bilindiği üzere Türk gelir vergisi sistemi genel olarak beyan esasına dayalı olmasına rağmen, ücret gelirlerinde bu usulden ayrılmış ve vergi kesintisi yöntemi genel olarak tercih edilmiştir. Bu nedenle ücret geliri elde edenlerin gelirinden daha gelir ücretlinin eline geçmeden kesilmektedir. Şöyle ki, ücretlinin gelirinden hesaplanan gelir işveren tarafından ücretliye yapılacak ücret ödemesinden evvel kesilmekte ve vergisi kesilmiş ücret, ücretli tarafından elde edilmektedir. Bu itibarla ücretli tarafından ücret kazanıldıkça vergisi de kesilmiş olmaktadır. Fakat durum diğer gelir unsurlarında farklılık arz etmekte olup, bu farklılık ücretliler aleyhine mülkiyet hakkını ihlal edici boyutlara ulaşmaktadır<sup>250</sup>. Şöyle ki, örneğimize dönecek olursak aylık olarak ücret geliri elde eden ücretli bir avukatın ücretinden her ay vergi kesintisi yapılmasına rağmen, serbest meslek olarak mesleğini icra eden avukat ise beyannameyi en erken üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar vermekte ve beyan etmiş olduğu vergiyi ise beyanname verilen ayın on yedinci günü akşamına kadar ödemektedir. Bu nedenle serbest meslek kazancı elde eden avukat, ücret geliri elde eden avukata nazaran dört buçuk ay sonra vergi ödemektedir. Bu durumda ise ücret geliri elde eden avukat, vergi tutarını işletmek ve bu tutardan faiz vb. adlar altında kazanç elde etme imkanından yoksun olmaktadır. Başka bir söyleyişle ücret geliri elde eden mükellef diğer mükelleflere göre erken ödediği süre boyunca işleyecek faiz miktarı kadar daha fazla vergi ödemektedir. Bu

---

<sup>248</sup> A. Savaş DEMİRCAN, "Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi", TBB Dergisi, 2016, S. 116, s. 265

<sup>249</sup> YENİÇERİ, a.g.m., s. 82

<sup>250</sup> DEMİRCAN, a.g.e., s. 267



durum ise eşitlik ilkesine aykırılık teşkil ettiği gibi, anılan uygulama ayrıca mülkiyet hakkını da ihlal etmektedir<sup>251</sup>.

Ayrıca ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ayırma ilkesi gereği ücret dışındaki gelirlerle aynı oranda vergilendirilmesi ya da ayırma ilkesini tam karşılamayacak ve ücret geliri elde edenler üzerinde diğer gelir unsurlarını elde edenlere nazaran daha ağır bir vergi yükü oluşturacak şekildeki tarife düzenlemeleri de adalet ilkeleri ile verginin mali güçle orantılı olması gerektiği ilkelerini de zedelemektedir<sup>252</sup>.

### **1.4.2.3. Ücretin Safi Tutarının Tespiti**

#### **1.4.2.3.1. Safi Tutar Kavramı**

Ücretin safi tutarı, ücretin gayrisafi tutarı olan; işveren tarafından işçiye verilen para ve aylarla sağlanan yararlar toplamından kanunda sayılan belirli indirimlerin yapılmasından sonra kalan miktardır. Vergi kesintisinde, kesilecek verginin hesaplanmasının öngörüldüğü GVK, md. 104'de her ne kadar verginin safi tutarının tespitinde indirilecek tutar olarak yalnızca engellilik indirimi sayılmışsa da verginin safi tutarının tespitinde engellilik indiriminden başkaca birtakım indirimlerin yapılması da gerekmektedir (GVK, md. 63). Gelir vergisi mevzuatı bütün halinde değerlendirildiğinde ücret gelirlerinde gayrisafi tutardan safi tutara ulaşmak için şu indirimlerin yapılması gerekmektedir;

- Emekli aidatları ve sosyal sigortalar primleri,
- Sosyal güvenlik destekleme primleri,
- İşsizlik sigortası primi,
- Hayat/ Şahıs sigorta primleri,
- OYAK ve benzeri kamu kurumlarınca yapılan kanuni kesintiler,
- Sendikalara ödenen üyelik aidatları,
- Engellilik indirimi.

Hizmet erbabına yapılan ödemeler ile sağlanan menfaatlerden yukarıda sayılan indirimler uygulandıktan sonra tespit edilen safi tutara GVK, md. 103 ve 104'de

<sup>251</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, s. 12

<sup>252</sup> ÜSTÜN, a.g.e., s. 602

belirtilen tarife ve düzenlemeler uygulanmak suretiyle belirtilen kesinti, işveren tarafından işçinin ücretinin ödenmesi sırasında kaynakta kesilmek suretiyle vergi dairesine ödenecektir.

#### **1.4.2.3.2. Sosyal Güvenlik Kesintileri**

Ücretin tespitinde gayrisafi tutardan indirilecek kalemler olarak yukarıda zikredilen; emekli aidatları ve sosyal sigortalar primleri ile sosyal güvenlik destekleme primlerini ve işsizlik sigortası primlerini sosyal güvenlik kesintisi başlığı altında toplamak mümkündür.

Ülkemizde, Sosyal Güvenlik Kurumu ile ilgili kanunlar ile zorunlu sosyal güvenlik sağlanmakta ve kişinin kurumun sağladığı menfaatlardan faydalanabilmesi için kuruma belirli bir prim ödemesi gerekmektedir. İşte, kurumun sunduğu menfaatlardan faydalanabilmek için kişi tarafından kuruma ödenmesi gereken bu tutar ve emekli olduğu halde çalışan işçilerin maaşından kesilen sosyal güvenlik destekleme primleri ücretin safi tutarının tespiti için gayrisafi tutarından indirilmektedir.

Sosyal Güvenlik Kurumu dışında ayrıca SSK<sup>253</sup>, geçici md. 20 ile bazı şartlar altında banka, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların oluşturdukları birliklerin personellerine malullük, yaşlılık veya ölüm halinde yakınlarına yardım etmek üzere tesis veya dernek olarak kurulmuş sandık kurma imkânı verilmiştir. İşte, bu kurumlara yapılan ödemeler de sosyal güvenlik primi olarak kabul edilmekte ve Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen aidat ve sigorta primleri için uygulanan sınırlar dahilinde bu sandıklara yapılan ödemeler de gayrisafi ücretten indirilebilmektedir<sup>254</sup>.

Yine, İSK, md. 49'da ücretliler tarafından belirli oranlarda Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödeme yapılmaktadır. İşçiler tarafından ödenmesi gerekli bu tutar da ücretin safi tutarının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınır.

<sup>253</sup> RG. S. 11779, RG. T. 29.07.1964

<sup>254</sup> ARMAĞAN, a.g.m., s. 328, KILIÇ, a.g.t., s. 94

#### **1.4.2.3.3. Hayat/Şahıs Sigorta Primleri**

GVK, md. 63/I.3'de ücret gelirlerinin safi tutarının tespitinde şahıs sigorta primlerinin indirim konusu yapılacağı ifade edilmiştir. Ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılabilecek sigorta primleri ücretlinin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ait hayat sigortası primleri ile aynı kişilere ait ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortalarına ilişkin primler ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı paylarıdır.

Anılan ödemelerin indirim konusu yapılabilmesi için ayrıca sigorta şirketinin Türkiye'de yerleşik ve merkezinin de Türkiye'de bulunması şarttır.

Ayrıca anılan sigortalarda indirim konusu yapılabilecek tutar da kanun koyucu tarafından sınırlandırılmıştır. Buna göre ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait primin alındığı hayat sigortalarında ödenen primlerin yarısı ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primlerinin tamamından oluşmakla birlikte, indirim konusu yapılabilecek primlerin toplamı ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır<sup>255</sup>.

#### **1.4.2.3.4. Sendika Üyelik Aidatları**

“Sendika Kurma Hakkı” başlıklı AY, md. 51'de çalışan ve işverenlerin sendika kurma ya da kurulmuş sendikalara üye olma haklarının bulunduğu hükme bağlanmıştır. Söz konusu sendikal hakların güvence altına alınması ve sendikal haklarda uygulanacak usul ve esasların belirlenmesi amacı ile çıkarılan STİSK<sup>256</sup>, da AY'daki hükme paralel olarak çalışanların sendikalara üye olma haklarının bulunduğu ve işçilerin sendikaya üye olması halinde sendika tarafından işverene yapılacak bildirim üzerine işçinin sendika aidatlarının işveren tarafından işçilerin ücretlerinden kesilerek ilgili sendikaya ödeneceği hüküm altına alınmıştır (STİSK, md. 17 vd.).

Çalışanlar tarafından üye olunan ve işverenler tarafından da çalışanların ücretlerinden kesilerek ilgili sendikalara ödenen üyelik aidatları ücretin safi tutarının

<sup>255</sup> Vergi Rehberi, s. 11

<sup>256</sup> RG. S. 28460, RG. T. 07.11.2012

tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Yalnız, işçi sendikalarına ödenen üyelik aidatlarının indirim konusu yapılabilmesi için aidatın ödendiğinin sendika tarafından verilecek bir makbuzla belgelendirilmesi veya işveren tarafından kesilen bu aidatın ücretlinin bordrosunda gösterilmesi gerekmektedir.

Ücretlinin kamu görevlisi olması ve bu alanda kurulmuş sendikalara üye olunması halinde de bu sendikalara ödenen ücretler kamu görevlilerinin ücretlerinden kesilerek ilgili sendikalara ödenmekle birlikte, bu aidatlar da ücretin safi tutarının tespitinde indirim konusu yapılacaktır (KGSK<sup>257</sup>, md. 14, 25).

#### **1.4.2.3.5. Engellilik İndirimi**

GVK'ya göre, çalışma gücünün asgari yüzde seksenini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece, asgari yüzde altmışını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece, asgari yüzde kırkını kaybetmiş hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır (GVK, md. 31). Engelli sayılan bu kişilerin elde ettikleri ücret gelirlerinden ise kanunda belirtilen miktarda aylık engellilik indirimi uygulanır.

Engellilik, kişinin diğer mükelleflere kıyasla çalışma ve gelir elde etme imkanlarındaki bedensel güçlüğüle ilgili olup, söz konusu kişilerin vergisel yönden korunmaları, çalışma arzularının desteklenmesi amacı ile engellilik indirimi getirilmiştir<sup>258</sup>. Engellilerin korunması düşüncesi ile geliştirilmiş durum olan engellilik indiriminin düzenlendiği kanuni düzenlemeye göre 2018 yılı için<sup>259</sup>;

- Birinci derece engelliler için 1.000 TL,
- İkinci derece engelliler için 530 TL,
- Üçüncü derece engelliler için ise 240 TL engellilik indirimi uygulanır.

Hizmet erbabının kendisi engelli olmamakla birlikte, bakmakla yükümlü olduğu engelli kişiler varsa, hizmet erbabının elde etmiş olduğu ücretin vergisi hesaplanırken söz konusu kişiler için de aynı usulde belirlenecek engellilik indiriminden hizmet erbabının yararlanma imkânı vardır (GVK, md. 89/I.3).

<sup>257</sup> RG. S. 24460, RG. T. 25.06.2001

<sup>258</sup> AKDOĞAN, Vergi Hukuku, s. 248

<sup>259</sup> VUK, mük md. 123. uyarınca yeniden değerlendirme oranı uygulanmak suretiyle belirlenen güncel değerler 29.12.2017 T. ve 30285 mük. S. RG.'de yayımlanan 302 Seri No.lu GVKGT ile belirlenmiştir.

Birden fazla işverenden ücret alınması durumunda ise indirim yalnızca en yüksek ücretin vergisinde uygulanır (GVK, md. 36).

Kanun koyucu tarafından herhangi bir sayı sınırlaması öngörülmediğinden, sakatlık indiriminden yararlanacak birden fazla kişinin bulunması halinde yukarıdaki miktara göre belirlenecek hesaplama her bir kişi için ayrı ayrı yapılacak ve indirim uygulamasında toplu olarak dikkate alınacaktır. Anılan şekilde hesaplanan engellilik indiriminin aylık tutarı hizmet erbabının ücretinin gayrisafi tutarından indirilecektir<sup>260</sup>.

#### ***1.4.2.3.6. Özellikli Bir Durum: Sporcular ile TJK Tarafından Organize Edilen Yarışmalara Katılan Atların Jokeyleri, Jokey Yamakları ve Antrenörlerine Ücret Olarak Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi***

GVK'da ücret sayılan ödemelerden belirlenirken, sporculara transfer ücreti ya da sair adlarla yapılan ödemelerin de ücret sayılacağı belirtilmiştir (GVK, md. 61/III.6).

Sporculara yapılan ödemeler de ücret ödemesi olarak zikredilmiş olmasına rağmen, bu kişilere yapılan ödemelerin vergilendirilmesinde farklı bir düzenleme öngörülmüştür. Farklı düzenlemenin sebebi ise genel olarak Devletin gençliği, sporu ve sporcuyu korumayı ve desteklemeyi kendine görev edinmiş ve bunu anayasal temele bağlamış olmasıdır<sup>261</sup>. GVK, geçici md. 68 ile diğer ücret gelirlerine göre ayırık bir şekilde ve bir nevi teşvik mahiyetinde yapılan düzenlemeye göre;

- 31/12/2020 tarihine kadar TJK tarafından organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır,
- Söz konusu kesintinin uygulanabilmesi için ödemeyi yapanın vergi kesmeye mecbur olan kişilerden olmasına gerek olmadığı gibi ödeme yapılan kişinin gelir vergisinden muaf olmasının da herhangi bir önemi bulunmamaktadır,
- TJK aracılığı ile ücret ödemesi yapılması durumunda vergi kesintisinin yapılabilmesi için TJK'nın işveren sayılmasına gerek bulunmamakta olup, her halükârda kesinti Kulüp tarafından yapılacaktır.

---

<sup>260</sup> ÇOLAK, a.g.e., s. 50

<sup>261</sup> Ersan ÖZ, Fatih AKÇAY, "Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları Dergisi, Eylül 2013, s.35

- Kesinti suretiyle alınan bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecek, başka gelirler için beyanname verilse de bu gelir beyannameye dahil edilmeyecektir.

Yine GVK, geçici md. 72 ile yapılan düzenlemeyle de sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda kesinti yapılacağı belirtilmiştir;

- Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligdekiler için %15, bir alt ligdekiler için %10, diğer ligdekiler için ise %5, lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ücret ödemeleri ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemeler için ise %5 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.
- Yapılan bu kesinti dışında anılan kişiler için başkaca kaynakta kesinti usulü uygulanmayacaktır.
- Bu gelirler dolayısıyla yıllık beyanname verilmeyecek, başka gelirler için yıllık beyanname verilmesi durumunda da bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

Görüldüğü üzere sporculara yapılan ödemelerde uygulanacak vergi kesintisinde, gelir vergisi sistemine aykırı bir şekilde sabit oranlı vergi sistemi benimsenmiştir<sup>262</sup>.

Sporcu ücretlerinin nakit dışında ayın olarak ödenmesi halinde –örneğin menkul ya da gayrimenkul eşya; araç, ev vs. verilmesi durumunda- ise ücretin safi tutarı, verilen ayınlar verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatlerde ise konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve anılan ödemelerin toplam tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır (GVK, md. 63)<sup>263</sup>.

Ayrıca sporculara ödenen ücretin yabancı para cinsinden olması durumunda da yabancı para cinsinden yapılan ödemeler ödeme gününün borsa rayici ile Türk Lirasına çevrilerek vergi kesintisi bu miktara göre yapılacaktır<sup>264</sup> (GVK, md. 63).

3289 sayılı Kanun<sup>265</sup>, ek md. 3 ile Gençlik ve Spor Bakanlığınca ulusal ve uluslararası yarışmalarda üstün başarı göstermiş sporcular ve kulüpler ile bu başarıya emeği geçen kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi yardım veya ödül verileceği

---

<sup>262</sup> Osman Murat YÜCESU, “Sporcuların Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Haziran 2017, S. 162

<sup>263</sup> YÜCESU, a.g.m

<sup>264</sup> ÖZ, AKÇAY, a.g.m., s. 44

<sup>265</sup> RG. S. 19120, RG. T. 28.05.1986

hüküm altına alınmıştır. Bu itibarla kulüpler dışında Gençlik ve Spor Bakanlığınca da sporculara birtakım menfaatler sağlanabilmektedir. Anılan menfaatlerden ise spor yarışmalarına katılan amatör sporcular ile spor yarışmasını yöneten hakemlere ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olması (GVK, md. 29/III- IV) nedeni ile bu ücretler dışında kanunda sayılan diğer ücret ödemeleri nedeni ile vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>266</sup>.

Sporculara tanınan bir nevi teşvik sayılabilecek şekildeki bu düzenleme, genel olarak ödeme gücünü zedelemesi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırılık teşkil etmesi ve diğer ülkelere nazaran Türkiye'nin bu neviden düzenlemeler ile futbolcular/sporcular için vergi cenneti olması yönündeki değerlendirmeler ile eleştirilmektedir<sup>267</sup>.

#### **1.4.2.3.7. Ücret Gelirlerinin Beyanı ve Vergi Kesintisine Tabi Olmayan Ücretler**

İşçinin ücretinden kesilen vergi dolayısıyla beyanname verme ödevi işverene ait bir ödevdir. Ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ücretlinin beyanname vermesi istisnai bir durum olmakla birlikte bazı durumlarda işveren tarafından verilen muhtasar beyanname haricinde ayrıca işçi tarafından da beyanname verilmesi ve verilen bu beyanname ile hesaplanan vergiden yıl içerisinde kendisinden kesinti suretiyle tahsil edilen verginin mahsup edilerek aradaki farkın vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.

GVK, md. 86'da beyanname verilmeyecek hallere yer verilmiş olup, tek işverenden alınıp kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücretlerin tutarına bakılmaksızın beyana tabi olmayacağı, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği düzenlenmiştir<sup>268</sup>.

Ancak, tam mükellef gerçek kişinin birden fazla işverenden ücret geliri elde etmesi durumunda birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının gelir vergisi

<sup>266</sup> Murat BAŞARAN, Tezcan ATAY, "Spor ve Sporunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları", Yaklaşım Yayınları, Haziran 2003, s. 338; ÖZ, AKÇAY, a.g.m., s. 44

<sup>267</sup> Altan YILMAZ, "Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları", Uzman Bakış Dergisi, Maliye Uzmanları Derneği Yayınları, Y. 1, S.1, s. 133, YÜCESU, a.g.m., ÖZ, AKÇAY, a.g.m., s. 47

<sup>268</sup> Güneş YILMAZ, Özgür BİYAN, "Ücretlerin Vergilendirilmesinde Bir Muamma: Beyannameye Dahil Edilecek mi? Edilmeyecek mi?", Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2017, S. 343, s. 13

tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı<sup>269</sup> aşması halinde beyana tabi olacağı öngörülmüştür. Elde edilen ücretlerden hangisinin birinci ücret olarak değerlendirileceğinin tercihi ise ücretliye aittir. Bu nedenle birden fazla işverenden ücret alınması durumunda birinci ücretin hangisi olduğu mükellef tarafından belirlenecek, diğer işverenlerden alınan ücret toplamının ise belirlenen tutarı aşması halinde ücretli tarafından beyanname verilecek ve verilecek bu beyanname ile yıl içinde kendisinden kesinti suretiyle tahsil edilen vergiler mahsup edilecektir<sup>270</sup>. Söz konusu kişiler vergi kesintisi usulüne tabi olmakla birlikte ayrıca beyanname vermek zorundadır.

Ancak, anılan kişiler dışında aşağıda sayılan ücret ödemeleri hakkında vergi kesintisi usulü uygulanmamaktadır;

- Ücretlerini yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbapları<sup>271</sup>,
- GVK, md. 16'da yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler vergi kesintisine tabi değildir.

Bu itibarla anılan ücret gelirlerinde tutar ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir.

GVK, md. 64'de sayılan diğer ücretlilerin<sup>272</sup> ise beyanname verme yükümlülüğü bulunmamakta olup, bu kişilere ait matrah götürü usulde<sup>273</sup> belirlenmekte ve karne usulü ile vergilendirilmektedir. Bu nedenle diğer ücretliler ve GVK'dan istisna edilen ücretler hakkında da vergi kesintisi usulü uygulanmamaktadır.

---

<sup>269</sup> 2018 yılı için 34.000 TL

<sup>270</sup> YENİÇERİ, a.g.m., s. 82

<sup>271</sup> GVK, md. 23/14 kapsamında ücretini yurtdışındaki bir işverenden almakla beraber söz konusu ücretin gelir vergisinden istisna edildiği durumlarda işçilerin beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır (SİRÇA, a.g.m.).

<sup>272</sup> Bu kişiler;

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar,
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler,
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar;
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlardır.

<sup>273</sup> Anılan hizmet erbaplarının matrahı sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir.



### ***1.4.3. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Kesintisi***

Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, kişisel sorumluluk altında kişinin kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Serbest meslek kazancı ise anılan faaliyet dolayısı ile elde edilen kazançtır (GVK, md. 65/II). Bu faaliyeti mutad meslek halinde ifa edenler ise serbest meslek erbabı olup, bu kişilerin serbest meslek faaliyeti yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşması da bu niteliği değiştirmemektedir (GVK, md. 66/I).

Anılan tanımdan da anlaşılacağı üzere bir kazancın serbest meslek kazancı olarak kabul edilebilmesi için, kazancın elde edildiği faaliyetin serbest meslek faaliyeti olması, bir faaliyetin ise serbest meslek faaliyeti olduğundan söz edilebilmesi için ise bu faaliyetin;

- Sermayeden çok kişisel mesaiye, mesleki ve teknik bilgiye ya da uzmanlığa dayanması,
- Faaliyetin işverene bağlı olmaksızın kişisel sorumluluk altında ve kişinin kendi ad ve hesabına yürütülmesi,
- Faaliyetin devamlı olması gerekmektedir.

Kanun koyucu tarafından yukarıda yer verildiği şekli ile serbest meslek faaliyeti tanımlandıktan sonra, ayrıca bazı serbest meslek erbabının faaliyetlerinden doğan kazancın da serbest meslek kazancı kapsamında olduğu belirtilmiştir. Nitekim GVK, md. 66'ya göre;

1. Gümrük Komisyoncuları, bilümm borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;
2. 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.
3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;
4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;

5. VUK, md. 155’de belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar da serbest meslek erbabı sayılmıştır. Kanun koyucu tarafından anılan kişilerin serbest meslek erbabı sayıldığıının özel olarak belirtilmiş olması karşısında bu faaliyetlerden doğan kazançların da serbest meslek kazancı olarak kabulü zorunludur.

Serbest meslek kazancı ve ücret kazancı birbirlerine çeşitli yönlerden benzemesi nedeni ile uygulamada bazı durumlarda bu iki kazancı ayırmada güçlük yaşanmaktadır. Gerek serbest meslek kazancı gerekse de ücret kazancı emeğe dayalı gelir unsurlarından olmasına rağmen, serbest meslek kazancında emek işverene tabi olmadan şahsi sorumluluk altında kendi ad ve hesabına gerçekleştirilmekte, ücret kazancında ise emek belirli bir işverene bağlı olarak, işverenin gözetim ve denetimi altında ve ayrıca kişisel risk üstlenilmeyerek gerçekleştirilmektedir<sup>274</sup>. Bu kapsamda, kendisine ait olmayan bir organizasyonda ve hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım altında çalışılıyorsa elde edilen kazanç ücret, kendisine ait bir organizasyonda ve hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım altında çalışılmıyorsa elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır. Ayrıca belirtmek gerekir ki bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti ve o faaliyetten elde edilen gelirin de serbest meslek kazancı olarak kabul edilebilmesi için bu faaliyetin ticari mahiyet taşımaması gerekmektedir<sup>275</sup>.

Serbest meslek kazançlarının sermayeden çok kişisel bilgi ve ihtisasa dayanması ile ticari kazançlardan ayrılır. Her ne kadar bazı serbest meslek kazançlarında sermaye de önemli bir yer tutuyorsa –örneğin doktorun sahip olduğu pahalı tıbbi ekipmanlar gibi- bu sermayenin ön planda tutulduğunu göstermemektedir. Zira böyle durumlarda anılan sermayenin kullanımı da kişinin bilimsel uzmanlığını gerektirmektedir<sup>276</sup>.

Ülkemizde, Cumhuriyetin ilk yıllarından itibaren gelirin vergilendirilmesinin amaçlandığı tüm kanunlarda kültür, sanat ve bilimsel çalışmaların teşvik edilmesi amaçlanmış olup, yürürlükteki GVK’da da bu nedenle kültür, sanat ve bilimsel nitelikli çalışmalardan elde edilen kazançlar vergiden istisna edilmiştir<sup>277</sup>. Bu kapsamda GVK, md. 18’de de çeşitli kişiler ve kazanç unsurları sayılmış ve bu unsurlar vergiden istisna

---

<sup>274</sup> Nihat EDİZDOĞAN, A. Niyazi ÖZKER, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi 2003, s. 93, ÇOLAK, a.g.e., s. 83

<sup>275</sup> BAHAR, a.g.e., s. 32

<sup>276</sup> EDİZDOĞAN, ÖZKER, a.g.e., s. 94

<sup>277</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 101

edilmiştir. Anılan düzenlemeye göre; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ile mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının; şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj karikatür, fotoğraf film, video band, radyo ve televizyon, senaryo ve oyun 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 edilen hasılat gelirleri vergiden istisna edilmiştir.

İstisnadan faydalanabilmek için ise anılan eserlerin Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerektiği gibi<sup>278</sup> maddede sayılı fikri ürünlerin serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilmesi gerekmektedir. Anılan fikri ürünlerin hizmet sözleşmesi içerisinde ya da herhangi bir ticari organizasyon içerisinde elde edilmesi halinde istisna uygulaması söz konusu değildir<sup>279</sup>.

Her ne kadar anılan nitelikteki kişiler tarafından elde edilen anılan kazançlar gelir vergisinden istisna edilmişse de bu istisnanın verginin kesinti suretiyle tahsilinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Başka bir söyleyişle, maddede sayılan kişiler tarafından yine maddede sayılan kazançların elde edilmesi durumunda her ne kadar anılan kazançların vergiden istisna edildiği düşünülebilse de verginin kesinti suretiyle tahsil edildiği durumda bu istisna uygulanmayacak ve bu kişilere yapılan ödemeden de vergi kesintisi yapılacaktır (GVK, md. 18/IV). Çalışmanın devamlı ya da arızı nitelikte olması da sonucu değiştirmeyecek ve ister devamlı isterse de arızı nitelikte olarak maddede sayılan ödemelerin vergi kesmekle yükümlü olanlarca yapılması durumunda vergi kesintisi yapılacaktır. Bu nedenle telif kazançlarının vergilendirilmesinde tam istisna uygulaması söz konusu değildir<sup>280</sup>.

Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi asıl olarak GVK, md. 66, 67 ve 68'de düzenlenmiştir. GVK, md. 66'da serbest meslek kazancının tanımı yapıldıktan ve çeşitli kişiler sayıldıktan, anılan kişilerin belirtilen işleri dolayısıyla başkaca şartları

---

<sup>278</sup> 149 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

<sup>279</sup> Altan YILMAZ, "Telif Kazançları İstisnası Uygulaması", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Haziran 2006

<sup>280</sup> YILMAZ, a.g.m.

taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın serbest meslek erbabı sayılacağı belirtildikten sonra GVK, md. 67’de serbest meslek kazancının bir hesap dönemi içerisinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerden anılan faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu belirtilmiş ve kazancın VUK hükümlerine göre tutulan deftere göre tespit edileceği belirtilmiş ve yine GVK, md. 68’de serbest meslek kazancının tespitinde hasılatın indirilecek giderler sayılmıştır.

Serbest meslek kazancında vergilendirilecek tutarın tespitinde elde edilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatlerden belirli giderlerin indirilmesi usulü benimsenmişse de verginin kesinti suretiyle tahsilinde farklı bir esas benimsenmiş ve vergilendirilecek miktarın gayrisafi tutar olduğu düzenlenmiştir (GVK, md. 96/II). Bu nedenlerle serbest meslek kazançlarının kaynakta vergilendirilmesinde anılan indirimler uygulanmayacak ve serbest meslek işi dolayısı ile elde edilen para ve ayınlar ile sağlanan diğer menfaatlerin gayri safi tutarı üzerinden hesaplanan vergi, kesinti suretiyle tahsil edilecektir. Taraflar arasında serbest meslek işi dolayısı ile ödenen ücretin net olarak belirlenmesi durumunda da öncelikle net tutar üzerinden brüt tutar hesaplanacak ve bu miktar üzerinden vergi kaynakta kesilecektir.

GVK uyarınca bir kısım serbest meslek kazançları vergiden istisna edilmiş olmasına rağmen, belirtildiği üzere bu istisnanın verginin kaynakta kesildiği durumlara herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle istisna sınırları içerisinde kalsa bile vergi sorumluları tarafından serbest meslek erbaplarına yaptırılan işler için yapılacak ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Vergi sorumlusundan maksat ise yukarıda vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar başlığı altında sayılan kişilerdir.

GVK, md. 94/I.2’de yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Serbest meslek erbaplarından noterlere yapılan ödemelerden ise vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılabilmesi için, serbest meslek faaliyetinin devamlı ya da arızı

nitelikte olması da önem arz etmemektedir<sup>281</sup>. Zira kanun koyucu tarafından böyle bir ayrıma gidilmemiş, bütün halinde serbest meslek erbaplarına yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Yalnızca arızı olarak yapılan serbest meslek kazançlarının belirli bir tutarının<sup>282</sup> gelir vergisinden istisna edilmiş olması (GVK, md. 82) nedeni ile elde edilen arızı serbest meslek faaliyeti nedeni ile bu tutarın aşılması halinde ayrıca beyanname verilmeyecek, anılan tutarın aşılması halinde ise aşan kısım için beyanname verilecek ve hesaplanan vergiden, istisna tutarına isabet eden kısım hariç kesinti suretiyle tahsil edilmiş vergi mahsup edilecektir<sup>283</sup>.

Serbest meslek kazançları tahsil esasına bağlanmış olduğundan vergi kesintisi de ancak ödemenin yapıldığı sırada yapılabilecektir<sup>284</sup>. Ödemenin nakden veya hesaben yapılmış olması ise vergi kesintisi için herhangi bir önem arz etmemektedir. Nakden veya hesaben herhangi bir ödemenin yapılmadığı durumlarda vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır. Yalnız, ödenecek tutar kesinleşmiş ve serbest meslek kazancı sahibinin emrine amade kılınmış, başka bir söyleyişle mahiyet ve tutar itibari ile kesinleşmiş, sahibi tarafından alacağın talep edilebilir aşamaya gelmiş olmasına rağmen, ödeme yalnızca gelir sahibinin arzu ve iradesinin o yönde olması nedeni ile gerçekleştirilemiyorsa vergi kesintisi yükümlülüğü ödemedenden önce doğar<sup>285</sup>.

Ayrıca bazı hallerde nakden tahsil edilmiş olmasa da serbest meslek erbabı için bir kısım durumlar tahsil olarak kabul edilmektedir;

- Serbest meslek erbabının haberdar olması şartıyla kendi adına, kamu müesseselerine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması,
- Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki veya müşterisine olan borcu ile takası da tahsil hükmündedir<sup>286</sup>.

Belirtildiği üzere gelir vergisinden istisna edilmesine rağmen, maddede sayılan ödemelerin vergi kesmek zorunda olan kişiler tarafından serbest meslek erbabına yapılması durumunda, vergiden istisna edilmiş bulunsa da bu ödemeler nedeni ile vergi

---

<sup>281</sup> Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 244, 2017, s. 5, Emre AKIN, Vergi Tekniği ve Mütalaat, Baki Kulu Yayıncılık, Şubat 2016, İstanbul, s. 444

<sup>282</sup> 2018 yılı için 27.000 TL

<sup>283</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 104

<sup>284</sup> ÖZ, a.g.e., s. 129

<sup>285</sup> Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 729

<sup>286</sup> Serbest Meslek Kazancı Vergi Rehberi, s. 3

kesintisi yapılacaktır. Ancak GVK, geçici md. 84 ile yapılan düzenleme ile 03/04/2013 tarihinden sonra yapılan bazı ödemelerin vergi kesintisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Buna göre, Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen anlaşmalar çerçevesinde 03/04/2013 tarihinden önce olsa bile proje karşılığı sağlanan hibelerle finanse edilen ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak bu fondan yapılan harcamalar da gelir ve kurumlar vergisi matrahını tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmayacaktır.

Mahkeme kararı gereği karşı taraf avukatına ödenen vekalet ücretinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda ise uygulamada tartışmalar bulunmaktadır. Bilindiği üzere yargılama sonunda davada haklı çıkan tarafın avukatının bulunması durumunda mahkemece haklı çıkan taraf lehine Hukuk Muhakemeleri Kanunu gereği vekalet ücretine hükmedilmektedir. Mahkeme kararı ile hükmedilen anılan vekalet ücreti yargılama giderlerinden olup, taraf lehine hükmedilmekle birlikte AK gereği avukata aittir (AK, md. 164/son). Bu bedel avukat tarafından müvekkilinden değil, karşı taraftan tahsil edilmektedir. Avukata ödenen bu bedel ise avukatın karşı tarafa sunmuş olduğu bir hizmet karşılığı ödenmemekte, kanun gereği yargılama gideri olarak ödenmektedir. Anılan ödemenin, serbest meslek faaliyetinden yararlanılması karşılığında yapılacak ödeme olarak nitelendirilmesine olanak bulunmaması nedeniyle yapılacak bu ödemelerden vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>287</sup>.

Kişinin serbest meslek kazancı ile ticari kazancı birlikte elde etmesi ve fakat anılan gelir unsurları için ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirmemiş olması, elde edilen tüm gelirlerin ticari kazanç olarak beyan edilip ödenmesi durumunda da yapılacak ödeme dolayısıyla vergi kesintisi yapıp yapılmayacağının tespitinde kişinin mükellefiyet türü önem arz etmeyecek, serbest meslek mükellefiyeti tesis ettirilmemiş olsa dahi ödeme yapılan iş serbest meslek işi kapsamında ise yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekecektir<sup>288</sup>.

---

<sup>287</sup> Uğur UĞURLU, “Mahkeme Kararına Göre Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretinin Gelir Vergisi Stopajı ve KDV Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2010, S. 82

<sup>288</sup> Özgür BORA, “Serbest Meslek Erbabının Fatura Düzenlemesi Halinde Stopaj Yükümlülüğü”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2011, S. 85

#### 1.4.4. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi

##### 1.4.4.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı

“Gayrimenkul Sermaye İradı” başlıklı GVK, md. 70’de gayrimenkul sermaye iradı, maddede sayılan mal ve hakların mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen irat olarak tanımlanmıştır. Her ne kadar maddede yazılı olan bir kısım mal ve haklar eşya hukuku anlamında taşınmaz mülkiyeti konusuna girmese ve dolayısı ile özel hukuk anlamında gayrimenkul olarak nitelendirilmesine olanak bulunmasa da kanunen anılan mal ve hakların kiralanması karşılığı elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirileceğinin belirtilmiş olması nedeni ile vergi hukuku anlamında belirtilen mal ve hakların kiralanmasından elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olarak kabulü zorunludur.

Anılan düzenlemeye göre;

- Arazi, döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahil olmak üzere bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların bütünleyici parça ve eklentileri,
- Voli mahalleri<sup>289</sup> ve dalyanlar<sup>290</sup>,
- Gayrimenkullerin ayrı olarak kiraya verilen bütünleyici parça ve eklentileri ile her çeşit demirbaş eşyası ve döşemesi,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, mucit ve kanuni mirasçıları tarafından kiralanması<sup>291</sup> hariç ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki

---

<sup>289</sup> Deniz ve iç sularda su ürünleri elde edilmesine elverişli, sınırları belirli su sahalarıdır. ÇOLAK, a.g.e., s. 95

<sup>290</sup> Deniz, göl ve ırmakların kıyılara yakın yerlerinde ağ ve kazıklarla oluşturulan, büyük balık avlama yeri, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)

<sup>291</sup> Bu türden kiralamarlar karşılığı elde edilen kazançlar serbest meslek kazancıdır.

kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ile bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri,

- Telif hakları<sup>292</sup>,
- Gemi ve gemi payları ile motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,
- Motorlu nakil ve cer vasıtaları<sup>293</sup>, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmıştır.

Görüldüğü üzere maddede sayılan mal ve haklar eşya hukuku anlamında gayrimenkul değildir. Zira taşınmaz mülkiyeti TMK, md. 704 vd. 'da düzenlenmiş olup, anılan maddelerde taşınmaz mülkiyetinin konusunun yalnızca; arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olduğu ifade edilmiştir. Maddede sayılı birçok hususun, örneğin motorlu araçlar, döşeli olarak kiraya verilen binalardaki döşemeler, gemi, telif hakları vs., aslında özel hukuk anlamında taşınmaz sayılmadığı görülmektedir. Kanun koyucu tarafından gayrimenkul olmamasına rağmen, bazı mal ve hakların kiralanması karşılığı elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak sayıldığından bu mal ve hakların kiralanmasından elde edilen iratların da gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiği tabiidir. Bu nedenle gayrimenkul sermaye iratları gayrimenkuller, gayrimenkul niteliğindeki aynı haklar, bazı menkul mallar ve fikri ve sınai hakların kiralanmasından elde edilen iratlardan oluşmaktadır<sup>294</sup>.

Ancak yukarıda sayılan mal ve hakların bir ticari veya zirai işletmeye dahil olması halinde bunların iratları ticari veya zirai kazançların tespitine ilişkin hükümler uyarınca hesaplanmaktadır<sup>295</sup>.

Ayrıca belirtmek gerekir ki yukarıda belirtilen mal ve haklar dışında, hizmet karşılığı olmaksızın vakfın gelirlerinden pay alınması ya da zirai faaliyete

---

<sup>292</sup> Telif hakkının müellif veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır.

<sup>293</sup> Çekilerek götürülen karavan, tır dorseleri veya tren vagonları gibi çekilen veya sürüklenen vasıta. malisozluk.istanbulsmmmmodasi.org.tr

<sup>294</sup> ÖNCEL KUMRULU ÇAĞAN, a.g.e., s. 302

<sup>295</sup> ÖZ, a.g.e., s. 136



katılmaksızın sadece ürünlerden pay alınması şeklindeki faaliyetten elde edilen gelirler de gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir (GVK, md. 70/4)<sup>296</sup>.

#### ***1.4.4.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde Uygulanacak Esaslar***

GVK, md. 94/I.5’de gayrimenkul sermaye iratlarından vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiş ve hangi ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı dört bent halinde sayılmıştır. Anılan düzenlemeye göre;

- Yukarıdaki başlık halinde (GVK, md. 70) sayılan mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığı yapılan kira ödemelerinden,
- Mazbut vakıflar hariç vakıflar ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında anılan vakıf ve derneklere yapılan kira ödemelerinden<sup>297</sup>,
- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında kooperatiflere yapılan kira ödemelerinden<sup>298</sup>,
- Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar başlığı altında sayılan kişilerden ödemeyi yapanlarca, yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Maddenin düzenleniş şeklinden de açıkça görüldüğü üzere GVK, md. 70’de sayılan ve yukarıda belirtilen mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerin tümü vergi kesintisine tabi olmasına rağmen, kooperatif, mazbut vakıflar hariç vakıf ve dernek, yabancı devlet, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait

---

<sup>296</sup> Bu durumda kiracının elde ettiği gelir ise zirai kazançtır.

<sup>297</sup> Sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları veya bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler de vergi kesintisi uygulamasında dernek olarak kabul edilmektedir. (50 Seri No’lu KVKGT) Bu nedenle bunlara yapılan kira ödemelerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bunların gelirlerinin yalnızca vergi kesintisine tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iratlarından ibaret olması durumunda ayrıca beyanname verilmeyecek ve yapılan kesinti nihai bir vergilendirmeye dönecektir. (KILIÇ, a.g.t., s. 108)

<sup>298</sup> KVK, md. 15’de kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında kooperatiflere yapılan ödemelerden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olması karşısında, Kanun’u yürürlük tarihinden (21.06.2006) sonra kooperatiflere yapılacak anılan türdeki ödemelerden GVK uyarınca değil, KVK (KVK, md. 15) uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

olan yalnızca gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılacaktır. Bu kapsamda mazbut vakıflar hariç vakıf ve derneklere, yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait olan ve medeni hukuk anlamında gayrimenkul tanımına girmeyen diğer mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında yapılacak ödemelerden, bu mal ve haklar GVK, md. 70'de sayılmış olsa dahi vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>299</sup>.

Vakıf ve derneklere yapılacak anılan ödemelerden vergi kesintisi yapılabilmesi için, vakıf ve derneklerin kamuya yararlı ya da kamu yararına çalışan dernek ve vakıflardan olması da önemli değildir. Ayrıca belirtmek gerekir ki maddede yalnızca vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı yapılacak ödemelerin vergi kesintisine tabi olduğu belirtilmiştir. Bu itibarla vakıf ve derneklerin iktisadi işletmelerine ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı elde edilecek gelirler vergi kesintisine tabi değildir. Zira bunlar kurumlar vergisi mükellefi olup, kazançlarının tespitinde ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır<sup>300</sup>.

Gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirileceği maddede belirtilen ve yukarıda sayılan mal ve hakların ticari veya zirai işletmeye dahil bulunması halinde bu mal ve haklardan elde edilen iratlar ticari veya zirai kazancın tespitinde ilişkin hükümlere göre hesaplanacağından, bu mal ve hakların ticari veya zirai işletmeye dahil olması halinde gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümlere göre vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>301</sup>.

Yalnız, tüccarlara ait olsa dahi işletmeye dahil bulunmayan yukarıda sayılan mal ve haklar hakkında gayrimenkul sermaye iradına ilişkin hükümler uygulanacaktır (GVK, md. 70/II-III).

Gayrimenkul sermaye iradı ödemesinin GVK, md. 94'de vergi kesintisi yapmak zorunda olarak sayılan kişilerce yapılması durumunda vergi kesintisi yapılacaksa da yapılacak ödemenin ticari, zirai veya mesleki faaliyetle ilgili olması gerekmektedir. Bu nedenle örneğin bir tacir tarafından ikametgâh amaçlı olarak bir gayrimenkulün kiralanması durumunda vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>302</sup>. Ayrıca gayrimenkul sermaye

---

<sup>299</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 105

<sup>300</sup> YALÇIN, GÜRBOĞA, a.g.e., s. 403

<sup>301</sup> AKIN, a.g.e, s. 446, "Diğer taraftan herhangi bir işletmenin aktifinde kayıtlı gayrimenkul veya hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir, Gelir Vergisi Kanunu yönünden ticari kazanç olarak kabul edildiğinden, gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olmayan bu tür ödemelerden de söz konusu tevkifat yapılmayacaktır." 128 Seri No'lu GVKGT, Böl. X.a., Prg. 2/4., ÖNER, a.g.e., s. 314

<sup>302</sup> EDİZDOĞAN, ÖZKER, a.g.e., s. 116

iradı ödemesi üzerinden yapılacak vergi kesintisi mükellefin gelir vergisine mahsuben yapılacağından, gelir vergisi mükellefi olmayanlara yapılacak bu neviden ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Bu kapsamda örneğin Belediyeler gelir vergisi mükellefi olmadığından Belediyelere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı, Belediyeye yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>303</sup>.

Gayrimenkul sermaye iratlarında vergilendirme safi tutar üzerinden yapılmasına, bu kapsamda gayrimenkul sermaye iradında hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan tutar vergilendirilmesine rağmen, vergi kesintisi gayrimenkul sermaye iratlarında da gayrisafi tutar üzerinden yapılmakta olup, bu kapsamda gayrimenkul sermaye iradı sahibine yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılırken hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderlerin indirilmesi mümkün değildir. Yapılacak ödemenin vergi hariç net tutar üzerinden kararlaştırılması halinde de ödenen miktar ile vergi toplamı üzerinden hesaplanacak brüt tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır (GVK, md. 96).

Belirtildiği üzere, kesinti suretiyle tahsil edilen vergiler dönem sonunda kişinin vereceği beyanname ile hesaplayacağı vergiden mahsup edilecektir. Ancak gayrimenkul sermaye iradı geliri elde eden ve vergisi kesinti suretiyle tahsil edilen bir kısım mükellefler ayrıca beyanname vermeyecektir. Nitekim GVK, md. 86/I.c'de vergiye tâbi gelir toplamının md. 103'de yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı<sup>304</sup> aşmaması koşuluyla, Türkiye'de kesintiye tâbi tutulmuş olan gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceği, başka gelirler için beyanname verilse de bu beyannameye anılan gelirlerin ilave edilmeyeceği ifade edilmiştir. Mezkûr düzenleme karşısında anılan sınırlar dahilindeki gayrimenkul sermaye iratlarının vergisinin kesinti suretiyle tahsil edilmiş olması durumunda mükellefler tarafından ayrıca beyanname verilmeyecek ve mahsup ve indirim (GVK, md. 74) imkanından da faydalanılamayacaktır. Bu durum ise eşitlik ilkesi ile verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırılık taşıdığı gerekçesiyle eleştirilmektedir<sup>305</sup>.

<sup>303</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 07.03.1995 T. ve 11094-150 S. Öznelgesi (KIZILOL, a.g.e., s. 232)

<sup>304</sup> 2018 yılı için bu tutar 34.000,00 TL'dir.

<sup>305</sup> Osman SARIASLAN, "Tevkifen Ödenen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyan Edilmemesinin Eşitlik ve Mali Güç İlkesine Aykırılığı", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2012, S. 99

### **1.4.4.3. Özellikli Durumlar**

#### **1.4.4.3.1. Geçmiş veya Gelecek Yıllara Ait Ödemelerde Vergi Kesintisi**

Bazı durumlarda mal ve hakların kiralanması karşılığında henüz vadesi gelmemiş dönemlere ilişkin ödemelerin peşin olarak yapılması ya da vadesi geçmiş bir veya birden fazla dönemin ödemesinin birlikte yapılması söz konusu olabilmektedir. Böyle bir durumda geçmiş veya gelecek dönemlere ait olup tahsil edilen bu gelirler üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı sorusu gündeme gelebilir. Kanuni düzenlemeler çerçevesinde böyle bir soruyu olumlu yanıtlamak, hangi döneme ait olursa olsun mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden, ödemenin yapıldığı sırada vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>306</sup>. Zira GVK, md. 94’de vergi kesintisinin nakden veya hesaben ödeme yapıldığı durumlarda uygulanacağı ve avans olarak yapılacak ödemelerden de vergi kesintisi yapılacağı ifade edilmiştir. Bu nedenle tahsil edilen iradın vergilendirilmesinde iradın tahsil edilmesi gerekli zamana göre işlem yapılmayacak, ödemenin yapıldığı ana göre vergi kesintisi yapılacaktır. Bu kapsamda gelirin aslında tahsil edilmesi gerektiği dönem ile tahsil edilen dönem arasında farklı oranlarda vergilendirilmesinin öngörüldüğü durumlarda da tahsil edildiği andaki orana göre vergilendirme yapılması gerekmektedir. Danıştay kararları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı özelgeleri de bu yöndedir<sup>307</sup>. Ancak gelecek yıllara ait olup da önceden tahsil edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaksa da bu gelirlerin beyanname verme sınırını aşması halinde, kiranın ait olduğu yılın geliri kabul edilerek ilgili yılda beyan edilmesi gerekir<sup>308</sup>.

Ayrıca belirtmek gerekir ki kira ödemesi nedeni ile vergi kesintisi yapılabilmesi için kiranın fiilen ödenmesi de gerekmemektedir. Kiranın kiralayan tarafından talep

---

<sup>306</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 111

<sup>307</sup> İstanbul Defterdarlığı’nın 22.5.1995 T. ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK94/54135913 S. özelgesi ve Hazine ve Maliye Bakanlığı, 26.10.1987 T. ve 321314509/70081 S. özelgesi için bkz. Erkan GÜRBOĞA, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Tevkif (Stopaj) Yoluyla Vergilendirilmesi”, [www.denetimkontrol.com](http://www.denetimkontrol.com)

<sup>308</sup> İbrahim ERCAN, “Yargı Kararlarına Göre Ödenmesi Gereken Kira Bedeli ve Faizin Gelir Vergisi Tevkifatı Açısından Değerlendirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2011, S. 91, ÖZ, a.g.e., 147

edilebilir hale geldiği anda hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabulü ile nakden ödeme olmasa dahi vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>309</sup>.

#### **1.4.4.3.2. Yargı Kararı ile Ödenen Kira ve Fer'ilerinde Vergi Kesintisi**

Kiracılar tarafından kira bedelinin ödenmemesi üzerine kiraya veren tarafından açılan davalarda mahkemece kira ile birlikte faizin de hüküm altına alınması durumunda mahkeme kararı gereği kiraya verene ödenecek kira ve faizler için vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı ya da ne şekilde yapılacağıın irdelenmesi gerekmektedir.

Yapılan bu ödemelerden kiranın yargı kararı gereği ödenecek olması anılan gelirin gayrimenkul sermaye iradı olması niteliğini değıştirmediğinden, bu gelir dolayısıyla gayrimenkul sermaye iradında vergi kesintisine ilişkin hükümler uyarınca vergilendirme yapılacaktır. Ancak, elde edilen faiz geliri ise her ne kadar kira alacağına bağılı olarak elde edilmekteyse de GVK, md. 75'de sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiğı kar payı, faiz, kira benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiş, ikinci fıkrasının 6 numaralı bendinde ise her nevi alacak faizlerinin de kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak sayılmış olması nedeni ile elde edilen faiz gelirin de menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir birlikte (25 No'lu GVK Sirküleri), söz konusu faiz ödemesinin vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kurumlarca yapılması durumunda dahi, alacak faizi GVK, md. 94 vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar arasında sayılmadığından bu faiz ödemeleri nedeni ile vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>310</sup>.

#### **1.4.4.3.3. Emsal Kira Bedelinin Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu**

Gayrimenkul sermaye iratlarının ne şekilde vergilendirileceğı GVK'nın "Gayrimenkul Sermaye İradı" başlıklı beşinci bölümünde açıklanmıştır. Anılan düzenlemeler ile hangi mal ve hakların kiralanmasından elde edilen gelirlerin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirileceğı belirtildikten, hangi tutar üzerinden

<sup>309</sup> YALÇIN, GÜRBOĞA a.g.e., s. 405

<sup>310</sup> ERCAN, a.g.m.

vergilendirme yapılacağı ve bu tutarın nasıl tespit edileceği açıklandıktan sonra “*Emsal kira bedeli esası*” başlıklı GVK, md. 73 ile kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, başkasının kullanımına herhangi bir bedel alınmaksızın bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazide emsal kira bedelinin yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kira olacağı ve bu şekilde takdir ve tespit edilmiş kirasının bulunmaması durumunda VUK hükümlerine göre belirlenen vergi değerinin %5’inin emsal kira sayılacağı, diğer mal ve haklarda ise emsal kira bedelinin bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa VUK’un servetlerin değerlemesi hakkındaki hükümlerine göre belirlenen değer %10’u olacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca dört bent halinde de emsal kira bedelinin uygulanmayacağı haller belirtilmiştir. Anılan durumlar ise;

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafaza amacıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,
- Binaların mal sahiplerinin usul, fûru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi<sup>311</sup>,
- Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi;
- Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalardır. Anılan durumlarda emsal kira bedeli esası uygulanmayacaktır.

Belirtildiği üzere gayrimenkul sermaye iratlarından vergi kesintisi yapılabilmesi için ise;

- GVK, md. 70’de sayılan mal ve hakların kiralanmış olması,
- Bu kiralamayı yapanların vergi kesintisi yapmakla yükümlü sayılan kişilerden olması,
- Avans olarak yapılan ödemeler dahil olmak üzere nakden veya hesaben bir ödeme yapılmış olması gerekmektedir.<sup>312</sup>

---

<sup>311</sup> Usul, fûru veya kardeşlerden her birinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz (GVK, md. 73).

<sup>312</sup> YALÇIN, GÜRBOĞA, s. 407; KILIÇ, a.g.t., s. 113; GÜRBOĞA, a.g.m, s.2

Bedelsiz olarak kanunda sayılan mal ve hakların başkalarının kullanımına bırakıldığı durumlarda diğer şartların varlığında herhangi bir tereddüt bulunmaması nedeni ile belirlenmesi gereken husus, nakden veya hesaben herhangi bir ödemenin var olup olmadığıdır. Başkasının kullanımına bedelsiz olarak maddede sayılan mal ve hakların bırakılması durumunda herhangi bir ödemedен söz edilmesine olanak bulunmamaktadır. Bu nedenle anılan şekilde gerçekleşen kullanım nedeni ile vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>313</sup>. Danıştay uygulaması da aynı yöndedir<sup>314</sup>. Ancak, başkasının kullanımına bedelsiz kullanıma bırakılan gayrimenkul nedeni ile vergi kesintisi yapılmayacaksa da gayrimenkulü bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakan kişi tarafından emsal kira bedelinin beyan edilerek vergisinin ödenmesi gerekmektedir<sup>315</sup>.

#### ***1.4.4.3.4. Konut ve İşyeri Olarak Kiralanan Gayrimenkuller Nedeni ile Yapılacak Ödemelerde Vergi Kesintisi***

Bazı durumlarda kiralanan gayrimenkuller, bunları kiralayan kişiler tarafından hem işyeri hem de konut olarak kullanılabilir. Bu şekilde yapılan kiralamalarda ise kira ödemesi yapan kişiler tarafından vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı ya da ödenen kiranın bir kısmı üzerinden mi yoksa tamamı üzerinden mi vergi kesintisi yapılacağı sorusu gündeme gelebilmektedir.

Bu husus 128 Seri No'lu GVGT'de açıklığa kavuşturulmuş olup, anılan düzenlemeye göre;

*“Daha önce Gayrimenkul sermaye iratlarında İstisnalara ilişkin bölümünde açıklandığı üzere, aynı zamanda hem işyeri hem ikametgah olarak kiralanan gayrimenkuller vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden*

<sup>313</sup> DOĞRUSÖZ, “Kira Ödemelerinde Stopaj ve KDV”, Dünya Gazetesi, 22.03.2016

<sup>314</sup> “Olayda davacının işyeri olarak kullandığı gayrimenkulün babasına ait olduğu ve kira ödemesinde bulunmadığı iddia edilmekte ve idarece de işyeri için davacı tarafından kira ödendiğine veya işyeri sahibi tarafından kira tahsil edildiğine ilişkin herhangi bir tespit yapılmadığı anlaşıldığından, bir başka anlatımla anılan işyeri için kira ödemesi gerçekleşmediği halde vergi mahkemesince emsal kira bedeline göre stopaj beyanında bulunulması gerektiğinden bahisle tarhiyatın tadilen onanmasında isabet görülmemiştir.” Dnş. 3. D. T. 09.11.1993, E.1993/1178, K.1993/3116 S. kararı, GÜRBOĞA, a.g.m., s.3, Dnş. 3. D. 1995/5 E., 1995/3919 K. S. kararı da aynı yöndedir. KILIÇ, a.g.t., s. 113

<sup>315</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 13.11.1995 T. ve 14332 S. Özelgesi (KIZILOTT, a.g.e., s. 232), Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 16/09/2010 T. ve 576 S. Özelgesi, www.gib.gov.tr

*bu gayrimenkuller için ödenecek kiraların tamamı üzerinden tevkiyat yapılacaktır.” (128 Seri No’lu GVKGT, Böl. X.a. Prg. 2/4.)*

Bu itibarla gelir vergisi uygulamamızda hem işyeri hem de ikametgâh olarak kullanılan yer, işyeri olarak kabul edildiğinden yapılan ödemenin tamamı üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

#### ***1.4.4.3.5. Kiracı Tarafından Gayrimenkulü Genişletecek veya İktisadi Kıymetini Artıracak İlavelerde Vergi Kesintisi***

Kiralanan taşınmazda kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi kıymetini devamlı şekilde artıracak ilaveler yapılması mümkündür. Böyle bir durumda gayrimenkulün değerini artırıcı veya gayrimenkulü genişletici değişiklikler sebebi ile kiracının bu ilave kıymetler nedeni ile vergi kesme yükümlülüğünün var olup olmadığının tespiti bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. GVK, md. 72’de bu şekilde kiracı tarafından sağlanan ilave kıymetlerin kira süresi sonunda kiraya verene bedelsiz ya da emsal bedelinden düşük bir bedelle devredildiği takdirde, ilave kıymetin bedeli ya da emsal bedel ile devredilen bedel arasındaki farkın kiraya veren tarafından kira süresi sonunda aynen tahsil olunmuş sayılacağı belirtilmiştir. Aynı olarak tahsil edilmiş kira bedellerinin ise VUK hükümleri uyarınca emsal kira bedelleri ile paraya çevrileceği tabiidir<sup>316</sup>.

Anılan düzenleme karşısında, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek ya da iktisadi kıymetini artıracak ilaveler yapılması ve bu ilave kıymetlerin kira süresi sonunda bedelsiz olarak ya da emsal bedelden düşük bedel ile kiraya verene devredileceğinin kararlaştırıldığı durumlarda, taraflarca belirlenen kira süresi sonunda emsal bedel veya emsal bedel ile kiraya veren tarafından kiracıya ödenen bedel arasındaki fark kadar kira, kiraya veren tarafından aynen tahsil edilmiş kira sayılacak ve bu ilave kıymetler nedeni ile VUK hükümleri uyarınca belirlenecek emsal bedel brüt tutara çevrilerek kiracı tarafından bu bedel üzerinden kira süresi sonunda hesaplanacak kesilmesi gereken vergi, vergi dairesine ödenecektir.

---

<sup>316</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 109



**1.4.4.3.6. Apartman Sakinlerinin Müştereken Sahip Oldukları Daire veya Dükkanlar ile Binaların Dış Duvar Yüzeylerinin Reklam Amaçlı Kiralanmasında Vergi Kesintisi**

Apartman sakinlerinin birlikte sahip olduğu daire veya dükkanları kiraya vermesi durumunda müşterek malikler tarafından hisseleri oranında elde edilen bu gelirin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı kuşkusuzdur. Bu nedenle müşterek mülkiyetin söz konusu olduğu daire veya dükkanların vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi, kurum veya kuruluşlara kiraya verilmesi durumunda bu kişilere sağlanan iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>317</sup>.

Kira ödemesinin her bir malike hisseleri oranında yapılması ya da tüm malikler adına site ya da apartman yönetimine yapılması da sonucu değiştirmeyecektir. Zira, apartman ya da site yönetiminin tüzel kişiliği bulunmadığından gayrimenkul sermaye iradı geliri açısından her müşterek malik, vergi mükellefi olmaktadır<sup>318</sup>.

Binanın dış yüzeylerinin reklam amaçlı kiraya verilmesinde de binanın dış yüzeylerinin kiraya verilmesinden elde edilen gelirin GVK, md. 70'de gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmış olması nedeni ile durum aynıdır. Bu nedenle binanın dış yüzeylerinin vergi kesintisi yapmak zorunda olanlara kiraya verilmesi durumunda da elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergi kesintisine tabi tutulacak ve her malik hissesi oranında vergi mükellefi olacaktır.

Apartman ya da site sakinlerinin müşterek sahip olduğu bu gibi alanların vergi kesintisi yapmak zorunda olmayanlara kiralanması durumunda ise vergi kesintisi yapılmayacak olup, her bir malik hissesi oranında elde ettiği geliri, gelirin istisna sınırını aşması durumunda (GVK, md. 21), yıllık beyanname ile beyan ederek vergisini ödeyecektir.

Apartman ya da site sakinlerinin müşterek sahip olduğu bu gibi alanların vergi kesmek zorunda olanlarca kiralanması ve ödenen irattan vergi kesintisi yapılması durumunda ise kat maliklerinin beyanı zorunlu gelirlerinin olmaması ve her kat

<sup>317</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 22.6.1992 T. ve GVK/IV2282509172/51813 S. özelgesi de aynı yöndedir. (GÜRBOĞA, a.g.m., s. 4)

<sup>318</sup> Apartman ya da site yönetiminin tüzel kişiliği olmadığı hak. Dnş. 7. D. 26.10.1988, 1987/2997 E., 1988/2439 K. S. karar, Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, 2007/7262 E., 2007/8816 K. S. karar, Yargıtay 18. Hukuk Dairesi, 2002/3527 E., 2002/4604 K. S. karar, Yargıtay 1. Hukuk Dairesi, 2007/13299 E., 2010/882 K. S. karar.

malikinin elde ettiği gayrimenkul sermaye iratlarının tamamının kesinti suretiyle vergilendirilmiş olması ve elde edilen gelirin de istisna sınırını aşmaması halinde beyanname verilmeyecektir (GVK, md. 86/I.c)<sup>319</sup>.

#### **1.4.5. Menkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi**

##### **1.4.5.1. Menkul Sermaye İradı Kavramı**

Kişilerin, sahip oldukları servet niteliğindeki paralarını ödünç vermeleri, hisse senedi, tahvil gibi para ile temsil edilebilen varlıklara yatırımları gibi davranışları karşılığında elde ettikleri gelirler menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir<sup>320</sup>. Bu kapsamda menkul sermaye iradı, üretim sürecine kendileri tarafından fiilen katılmaksızın üretim sürecinde yer alan işletmelere yapılan yatırım dolayısıyla elde edilen iratlardır<sup>321</sup>. GVK, md. 75’de ise menkul sermaye iradı şu şekilde tarif edilmiştir;

*“Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır.”*

Kanuni tanımda da anlaşılacağı üzere menkul sermaye iradının unsurları şu şekilde ifade edilebilir;

- Gelir, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerler –hisse senedi, tahvil, hazine bonusu gibi- dolayısıyla elde edilmelidir.
- İradı sağlayan unsur kişinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetine dahil olmamalı, başka bir deyişle bu unsur kişinin özel malvarlığına dahil olmalıdır.
- Elde edilen gelir kâr payı, faiz, kira vb. iratlar şeklinde olmalıdır<sup>322</sup>.

Kanunda bu genel çerçeve çizildikten sonra yukarıda belirtilen unsurları taşıyıp taşımadığına bakılmaksızın, kaynağı ne olursa olsun, bazı iratların menkul sermaye iradı sayılacağı ifade edilmiştir (GVK, md. 75/II). Buna göre;

<sup>319</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 14.01.1997 T. ve B.07.0.GEL.0.43/4309410/01447 S. muktezası, (GÜRBOĞA, a.g.m., s. 7)

<sup>320</sup> ÖZ, a.g.e., s. 149

<sup>321</sup> ÖNCEL KUMRULU ÇAĞAN, a.g.e., s. 308

<sup>322</sup> Abdulkerim GÖK, "Yeni Düzenlemeler Işığında Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Mart 2007, S. 39

- Kâr payları (Hisse senedi kâr payı, Yatırım Fonu Katılma Belgelerinden elde edilen kar payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları),
- Faiz ve benzeri ödemeler (Her türlü tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, her türlü alacak faizleri, mevduat faizleri, repo gelirleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları),
- Kâr payı ve faiz dışında kalan iratlardan; hisse senetlerin ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller, iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar, her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri ile emeklilik kurumları tarafından yapılan bazı ödemeler ile kanunda geçen “*ve benzeri iratlar*” ifadesi nedeni ile yukarıda sayılmamakla birlikte yukarıdakine benzer iratlar gelir vergisi uygulamasında menkul sermaye iradı olarak vergilendirilirler<sup>323</sup>.

Türk vergi sisteminde menkul sermaye iratları üç şekilde vergilendirilmektedir.

Buna göre Türk vergi sisteminde menkul sermaye iratları;

- Sadece beyan esasına göre,
- Sadece vergi kesintisi esasına göre,
- Hem vergi kesintisi hem de beyan esasına göre vergilendirilmektedir.

Vergilendirmenin yukarıda sayılan bu üç esastan hangisine göre yapılacağıın tespitinde elde edilen menkul sermaye iradının hangi kaynaktan elde edildiği ile elde edilen gelirin miktarı belirleyici rol oynamaktadır.

Menkul sermaye iratlarında vergi doğuran olay olan elde etmenin hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği anda meydana geldiği kabul edilmektedir. Bu itibarla hukuki ve ekonomik tasarruf gerçekleştiğinde menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi gerekmektedir<sup>324</sup>. Başka bir söyleyişle, vergi doğuran olay kar paylarında kar dağıtımına başlandığı tarih, faizlerde ise bono, tahvil ve mevduatların

<sup>323</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 115

<sup>324</sup> ÖZ, a.g.e., s. 162

vade tarihinde meydana gelmektedir<sup>325</sup>. Ancak elde edilen menkul sermaye iradının ticari kazanç kapsamında yapılan faaliyet çerçevesinde elde edilmesi durumunda, menkul sermaye iradını sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetinin tespitinde dikkate alınmaktadır. Bu nedenle bu şekilde elde edilen menkul sermaye iratları ticari kazancın elde edilme kurallarına göre vergilendirilmektedir. Başka bir söyleyişle para veya para ile temsil edilen değerler gerçek kişinin ticari faaliyetine dahilse ticari kazanç olarak, bu gelir dar veya tam mükellef kurum tarafından ticari organizasyon içinde elde edilmekte ise kurum kazancı olarak vergilendirilir<sup>326</sup>.

#### **1.4.5.2. Kesinti Suretiyle Vergilendirilecek Menkul Sermaye İratları**

##### **1.4.5.2.1. Kâr Paylarında Vergi Kesintisi**

Şirket kurulmasının temel amaçlarından biri de kâr elde etmektir. Bu kapsamda şirket hissedarları tarafından dönem sonunda şirket kârından pay elde edilmesi beklenilmektedir. Şirketler tarafından ise dönem kârından vergi ve diğer yükümlülükler için karşılık ayrıldıktan sonra net dönem kârına ulaşılmaktadır. Şirketler tarafından net dönem kârından ayrılması zorunlu ve ihtiyari akçeler ayrıldıktan sonra kâr dağıtılabilir aşamaya gelmektedir. Bu nedenle ancak şirket tarafından dönem kârından ticari kazancın tespit edilmesi, ticari kazanç üzerinden hesaplanan verginin vergi dairesine ödenmesi ve kalan kârdan ihtiyari ve zorunlu akçeler ayrıldıktan sonra kâr dağıtımını yapılabilmesi mümkündür<sup>327</sup>. Kârın farklı bakış açıları ile farklı şekillerde tanımlanması mümkünse de genel olarak kâr, bir işletmenin belirli bir dönemdeki ticari işlemleri sonucu öz sermayesinde meydana gelen olumlu farktır<sup>328</sup>.

Kurum kazançlarının dağıtıldığı sırada istisna kaynaklı olup olmadığına bakılmaksızın tüm kazançların dağıtımını sırasında vergi kesintisi yapılır. Kârın dağıtılmayarak şirket sermayesine eklenmesini teşvik düşüncesi ile, vergi kesintisinin

<sup>325</sup> Ahmet TEKİN "Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi S. 7, Y.2015, s. 270

<sup>326</sup> ÖNER, a.g.e., s. 328, ÖNCEL KUMRULU ÇAĞAN, a.g.e., s. 308

<sup>327</sup> Selin Ertürk ATABEY, Şirketlerde Kar Dağıtımının Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Düzenlemeler Ve Uygulama Örneği", Vergi Sorunları Dergisi, Y. Nisan 2016 S. 331, s. 31

<sup>328</sup> ATABEY, a.g.m., s. 32

yapılabilmesi için kârın dağıtılmış olması aranır<sup>329</sup>. Dağıtılmayan ve dağıtılmayarak şirket sermayesine eklenen kârlardan bu sebeple vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>330</sup>. Zira kârın dağıtılmayarak şirket sermayesine eklendiği durumda ortaklar açısından belir gelir elde edilmiş sayılmaz (GVK, md. 94/VI.b).

Menkul sermaye iratlarında da vergi kesintisinin gelirin elde edilmesi sırasında gerçekleştirilmesi gerekirken de menkul sermaye iratlarında elde etme anının tespitinde fiili tasarruf değil, ekonomik ve hukuki tasarruf anı önemli olup, hukuki ve ekonomik tasarruf imkânı doğduğu anda elde etme olgusu da meydana gelmiş sayılır. Buna göre gelirin sahibi tarafından hukuken talep edilebilir hale geldiği anda ekonomik tasarrufun ve bu kapsamda elde etmenin de gerçekleştiği kabul edilir<sup>331</sup>. Bu nedenle fiilen elde edilmiş olmasa dahi kâr paylarının ekonomik ve hukuken kişinin tasarruf imkânı altına girmesi durumunda vergi kesintisi yapılması gerekir. Bu itibarla tahsil işleminin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın kâr paylarında vergi kesintisinin genel kurul ya da yönetim kuruluna yetki verildiği durumlarda yönetim kurulu tarafından dağıtımın yapılacağına karar verildiği tarihte elde etme gerçekleşmiş sayılır. Fiilen bu tarihte herhangi bir ödeme yapıp yapılmadığına bakılmaz. Yalnızca, şirket tarafından karar alınmasına rağmen, çeşitli nedenlerle kâr dağıtımına fiilen başlanmaması halinde şirket tarafından belirlenen tarihte elde etmenin gerçekleştiğinden söz edilemez. Böyle bir durumda, karar alınmasına rağmen belirlenen tarihte şirket tarafından kâr dağıtımına başlanılmaması halinde, kar paylarının fiilen dağıtımına başlandığı tarihte kâr payı elde edilmiş sayılır ve bu tarihte vergi kesintisi yapılması gerekir<sup>332</sup>.

Belirtildiği gibi kârın sermayeye eklenmesi durumunda kurum tarafından vergi kesme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak, kârın sermayeye eklenmesi nedeni ile ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi durumunda kurum tarafından vergi kesintisi

---

<sup>329</sup> Gürol ÜREL, “Kurum Kazançlarında Mükerrer Vergileme ve Gelir Vergisi Stopajının Eleştirisi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Y. Şubat 2000, S. 86

<sup>330</sup> Ancak kâr fiilen dağıtılmış olmasa da KVK, md. 12 uyarınca örtülü sermaye sayılan sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler ile hesaplanan tutarlar dağıtılmış kâr sayılacağından bu tutar nedeni ile vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bkz. Mustafa TAN, “Yeni KVK Uyarınca Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlar Dolayısıyla Ödenecek Faizlerde Tevkifat Sorunu”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Y. Temmuz 2007, S. 226, s. 73

<sup>331</sup> TEKİN, a.g.e., s. 270, 191 Seri No’lu GVKG de aynı yödedir.

<sup>332</sup> TEKİN, a.g.m., s. 270, ÖZ, a.g.e., s. 166

yapma yükümlülüğü bulunmamaktaysa da elde edilen gelirlerin ortaklar açısından menkul sermaye iradı sayılıp vergilendirilip vergilendirilmeyeceği belirsizdir<sup>333</sup>.

#### **1.4.5.2.2. Faiz ve Benzeri İratlarda Vergi Kesintisi**

Her türlü tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin menkul sermaye iradı olarak kanunda zikredilmiş olması nedeni ile borçlanmayı temsil eden anılan kıymetlerden sağlanan getirilerin, faizlerin de bunları hak sahibine ödeyenler tarafından kaynakta vergilendirilmesi gerekmektedir.

Anılan faizler dışında bankalar, bankerler, tasarruf sandıkları, tevdiat kabul eden diğer kurumlara yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler ile bunların dışında kalan kişi ve kurumlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler (GVK, md. 75/II.7) ile bankalar ve Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa piyasalarında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi olarak nitelendirilmektedir (GVK, md. 94). Bu itibarla anılan faiz ödemeleri üzerinden de elde etme anında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Anılan faiz ödemelerinde de elde etme vade tarihinde gerçekleşmiş olmaktadır. Faizin hesaptan çekilmemesi ya da faizin anaparaya eklenerek yeniden vadeli hesaba dönüştürülmesi elde etmeye engel teşkil etmediği gibi vadeden önce hesaptan paranın çekilmesi durumunda elde etme paranın çekildiği anda gerçekleşir ve elde edilen tutar bu ana kadar tahakkuk eden faiz tutarı kadar olur. Vergi kesintisinin de bu tutar üzerinden yapılması gerekir<sup>334</sup>.

İhraç edilen menkul kıymetin belirli bir tarihte, belirli bir fiyattan geri alınmak amacı ile satımını içeren bir işlem olan repo gelirlerinden de elde edilen tutar da menkul sermaye iradı olarak vergi kesintisine tabidir (GVK, md. 94/I.14 yollaması ile GVK, md. 75/I.14).

Katılım bankacılığı olarak ifade edilen, faizsizlik prensibine uygun olarak çalışan ve bu prensibe uygun bankacılık faaliyeti gerçekleştiren ve kar ve zarara katılma esasına göre fon toplayıp, ticaret, ortaklık ve benzeri yöntemlerle fon kullandıran

---

<sup>333</sup> ÜREL, a.g.m.

<sup>334</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 117

bankacılık sisteminde<sup>335</sup> elde edilen ya da bu bankalara ya da bu nitelikteki kurum ve kuruluşlara sağlanan iratların faiz olarak zikredilmesi mümkün değilse de faiz benzeri olan bu nitelikteki ödemeler için de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Nitekim GVK'ya göre de faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları (GVK, md. 94/I.9.a) ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (GVK, md. 94/I.9.b) da menkul sermaye iradı olarak vergi kesintisine tabidir.

#### ***1.4.5.2.3. Bireysel Emeklilik ve Sigorta Ödemelerinde Vergi Kesintisi***

Kanun koyucu tarafından zorunlu tutulan emeklilik sistemlerinden elde edilen gelirler ücret geliri olarak vergilendirilirken, bireysel emeklilik sistemi içerisinde elde edilen gelirler menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir<sup>336</sup>.

GVK, md. 75/II.15 ve 16.'ya göre tüzel kişiliği bulunan emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından on yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ödenen irat tutarları üzerinden, on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları üzerinden, bireysel emeklilik sisteminden ise on yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerde bu ödeme miktarı üzerinden, bireysel emeklilik sistemine on yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödeme miktarı üzerinden ve bireysel emeklilik sisteminde emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerde yapılan ödeme tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanun koyucu tarafından her ne kadar ödeme tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılacağı ifade edilmişse de ödeme tutarından anlaşılması gereken, katılımcı tarafından ödenen tutar ile katılımcıya ödenen tutar arasındaki farktır. Zira ancak aradaki farkın katılımcının elde etmiş olduğu gelir olarak değerlendirilebilmesi mümkündür.

<sup>335</sup> Türkiye Katılım Bankaları Birliği, "Katılım Bankacılığı Nedir? Nasıl Çalışır?", Katılım Bankacılığı Broşürü, [www.tkbb.org.tr](http://www.tkbb.org.tr)

<sup>336</sup> ÖZ, a.g.e., s. 120

Katılımcının yatırdığı miktar üzerinden vergi kesintisi yapılması hukuk devleti ilkesi, mali güce göre vergilendirme ilkesi ve eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Danıştay kararları da bu yöndedir<sup>337</sup>.

#### **1.4.6. Ticari Kazançlarda Vergi Kesintisi**

##### **1.4.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi**

GVK, md. 42’de yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yılda tespit edileceği ve işin bitimini takip eden yılın mart ayında o yılın geliri olarak gelirin beyan edileceği ifade edilmiş ve GVK, md. 44’de geçici ve kesin kabule tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı tarihin iş bitim tarihi olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde verginin yıllık olma ilkesine istisna getirildiği söylenebilir<sup>338</sup>.

Anılan düzenlemeden de anlaşılacağı üzere yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde geçici kabulün onaylandığı ya da işin fiilen bittiği tarihi takip eden yılda kar ve zarar belli edilecek ve oluşacak sonuca göre beyanname verilerek vergi ödenecektir. Anılan maddenin belirtilen şekilde uygulanması durumunda ise birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimine kadar ticaret erbabından vergi tahsil edilmemesine neden olacaktır. Uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması ise verginin mali amacı ile genellik ilkesine aykırılık teşkil edeceğinden ve aynı zamanda bu şekilde mükellef tarafından iş bitiminde toplu olarak yapılacak ödeme mali gücü zorlayacağından yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde de hem vergilendirmedeki gecikmeyi azaltmak hem de mükellefin mali yükünü azaltmak amacı ile GVK, md. 94/I.3 ile vergi kesintisi esası kabul edilmiştir<sup>339</sup>.

<sup>337</sup> Tahir ERDEM, “Bireysel Emeklilik Stopajına İlişkin Önemli Bir Yargı Kararı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2011, S. 89.

<sup>338</sup> Uğur DOĞAN, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2011, S. 271, s. 160; ÖNER, a.g.e., s. 283; ÖNCEL KUMRULU ÇAĞAN, a.g.e., s. 273; İsmail PAMUK, Gündüz ÇELİK, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Kapsamı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. 2017 Şubat, S.158; Kenan AKBULUT, “Sonradan Yıllara Sâri Hale Gelen İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Şubat 2018, S. 170

<sup>339</sup> DOĞAN, a.g.m., s. 161, DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 102



Bir inşaat ve onarım işinin vergi kesintisi usulüne tabi olabilmesi için;

- Yapılan işin inşaat ve onarım işi olması<sup>340</sup>,
- İnşaat ve onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapılmış olması ile
- İhalenin yapıldığı takvim yılı dışında başka bir takvim yılında inşaat ve onarım işinin biteceğinin öngörülmesi gerekmektedir.

Bir inşaat ve onarım işi dolayısıyla vergi kesintisi yapılabilmesi için yukarıda belirtilen üç şartın bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir<sup>341</sup>.

Yapılan işin yıllara yaygın olmasından maksat, işin taahhüt edildiği tarih<sup>342</sup> ile sona erdiği tarihin farklı takvim yıllarına ait olması olduğu gibi, yapılan işin taahhüt işi olmasından maksat ise inşaat ve onarım işinin yüklenici tarafından sözleşmeye dayalı olarak iş sahibi hesabına yapılmasıdır. Örneğin kat karşılığı inşaat sözleşmesi gibi ya da arsanın tamamının satın alınarak apartman yapılması gibi işler bir taahhüt işinin bulunmaması, kişinin kendi nam ve hesabına faaliyette bulunması nedenleri ile GVK, md. 42 ve 94 kapsamı dışında olacağından, bu şekilde gerçekleşen işler dolayısıyla vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>343</sup>. Yapılan işin inşaat ve onarım işi olup olmadığının tespitinde ise 3194 sayılı İmar Kanunu<sup>344</sup> hükümlerinin esas alınması gerekmektedir<sup>345</sup>.

Taraflar arasındaki sözleşme ile inşaat ve onarım işinin bir takvim yılı içinde biteceğinin kararlaştırılmasına rağmen<sup>346</sup>, çeşitli sebeplerle işin bir takvim yılı içerisinde bitirilememesi ve bir sonraki takvim yılına taşması veya taraflar arasında işin bir sonraki takvim yılında da devam edeceğinin ek sözleşme ile belirlenmesi durumunda

<sup>340</sup> İnşaat ve onarım işinden ne anlaşılması gerektiği 5 Sıra No'lu KDVK Sirkülerinde açıklanmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. PAMUK, ÇELİK, a.g.m.

<sup>341</sup> Cem TEKİN, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri İle İlgili Olarak Geçici Kabulden Sonra Yapılacak Ödemelerin Tevkifat Uygulaması Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2009, S. 71, DOĞAN, a.g.m., s. 162; ÖZ, a.g.e., s. 103; ÖNER, a.g.e., s. 284; PAMUK, ÇELİK, a.g.m.

<sup>342</sup> GVK işin bitim tarihinin ne şekilde tespit edileceğini belirtmişse de işin başlama tarihinin ne şekilde tespit edileceğine ilişkin herhangi bir hüküm getirmemiştir. Genel olarak kabul edilen görüşe göre arada sözleşmenin varlığı durumunda işin başlangıç tarihi sözleşmede yer teslim tarihi olarak belirtildiği tarih, yer teslim tarihi belirtilmemişse sözleşmedeki işin başlangıç tarihi, sözleşmede başlama ve yer teslimine ilişkin bir düzenleme bulunmaması halinde ise sözleşme tarihi, arada sözleşmenin olmaması halinde ise işe fiilen başlanan tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilir. (İsmail PAMUK, Gündüz ÇELİK “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Başlama ve Bitim Tarihleri”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2017, S. 160)

<sup>343</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 103; DOĞAN, a.g.m., s. 162; ÖNER, a.g.e., s. 284

<sup>344</sup> RG. S. 18749 RG. T. 03.05.1985

<sup>345</sup> ÖZ, a.g.e., s. 103

<sup>346</sup> Bir takvim yılı içerisinde başlanıp sona erdirilen inşaat ve onarım işleri ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin usullere göre vergilendirilir.

ise işin taşıdığı yılın başlangıcından veya ek sözleşme tarihinden itibaren yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>347</sup>. Ancak her iki durumda da işin taşıdığı yıldan veya ek sözleşmenin yapıldığı tarihten önce yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Zira vergi mevzuatımızda geriye dönük vergi kesintisinin öngörüldüğü herhangi bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır<sup>348</sup>. Bu durum ise kişileri kısa süreli sözleşme yaparak daha sonra ek sözleşmeler ile süreyi uzatmaya ve böylece vergiyi bir yıl öteleme imkânı kazanmak amacı ile muvazaalı işlem yapmaya iteceği gerekçeleri ile eleştirilmektedir<sup>349</sup>.

İnşaat ve onarım işi yıllara yaygın olmadığı halde çeşitli sebeplerle ödemenin bir sonraki takvim yılında yapılmış olması ya da sözleşme uyarınca sözleşmenin yapıldığı yıldan sonraki takvim yılında başlanıp aynı yılda bitirilen inşaat ve onarım işleri dolayısıyla vergi kesintisi yapılması mümkün olmadığı gibi, istihkak bedeli olarak değerlendirilmesi mümkün olmayan, örneğin proje ve kontrol hizmetlerini yürüten müessese veya kişilere yapılan, ödemeler dolayısıyla vergi kesintisi yapılması da mümkün değildir<sup>350</sup>. Ancak, taraflar arasında yapılan sözleşmede birden fazla takvim yılına sirayet edeceği kararlaştırılan sözleşmenin çeşitli sebeplerle aynı yıl içinde feshedilmesi durumunda, bu feshi işin yıllara yaygın olması vasfını değiştirmeyecek ve fesih tarihine kadar yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmasını gerektirecektir<sup>351</sup>.

Ayrıca işin bitim tarihinden sonra yapılacak ek işlerle ilgili olarak yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmaması, ödendikleri yılın geliri olarak beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir<sup>352</sup>.

Uygulamada iş sahibinden iş alan yüklenicinin inşaat ve onarım işinin tamamını kendisinin yerine getirmediği ve işin yürütümü sırasında taşeron denilen alt yükleniciler kullandığı görülmektedir. Bu şekilde gerçekleştirilen inşaat ve onarım işlerinde,

---

<sup>347</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 15.04.1982 T. ve 22112-261/32754 S. muktezası (DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 103), DOĞAN, a.g.m., s. 165, AKBULUT, a.g.m.

<sup>348</sup> Dnş 4. D., 1967/100 E., 1970/1901 K. S. ve 08.04.1970 T. karar (DOĞAN, a.g.m., s. 166), DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 103

<sup>349</sup> Oktay UĞUR, "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun", Vergi Dünyası Dergisi, S. 159

<sup>350</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 22.08.1995 T. ve 46334 S. Özelgesi (KIZILOL, a.g.e., s. 223) DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 104

<sup>351</sup> Dnş 13. D., 1994/1755 E., 1994/2937 K. S. karar (KIZILOL, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Nisan 1996, Ankara, s.215)

<sup>352</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.04.2008 T., 8586 S. ve 27.07.2006 T. 12857 S. muktezası, TEKİN, a.g.m. DOĞAN, a.g.m., s. 166, SABAN, Vergi Hukuku, Beta Yayınevi, 8. Baskı, s. 235

yüklenici tarafından işin bir kısmının alt yükleniciye veya yüklenicilere verildiği durumlarda, yüklenici tarafından alt yükleniciye yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı da yukarıdaki esaslara göre tespit edilir. Başka bir deyişle, yüklenici ile alt yüklenici arasındaki sözleşmede işin birden fazla takvim yılına yaygın şekilde gerçekleştirileceğinin kararlaştırıldığı durumda alt yükleniciye yapılacak ödemelerden de asıl yüklenici tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>353</sup>. Malzemenin alt yüklenici ya da yüklenici tarafından temin edilmesi de sonuca etkili değildir<sup>354</sup>. Ancak, alt yükleniciye devredilen her işin ayrı ayrı değerlendirilmesi, yıllara yaygın olan işler dolayısıyla yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>355</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde de vergi kesintisi yalnızca nakden ödemenin yapılması durumunda söz konusu değildir. Bunun dışında avans olarak ya da hesaben ödeme yapılması, örneğin hakediş raporlarının düzenlenmesi, fatura düzenlenmesi, faturaların defterlere kaydedilmesi de hesaben ödeme olarak vergi kesintisini gerektirdiği gibi<sup>356</sup> aynı ödeme yapılması durumunda da VUK'un emsal bedelin değerlendirilmesine ilişkin hükümler (VUK, md. 267) uyarınca aynı ödemenin değerlendirilerek vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>357</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeni ile elde edilen dövizlerin Türk Lirasına çevrilmemesi nedeni ile elde edilen kur farkı gelirlerinin de işin bittiği yılın kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde tahsil edilen istihkak bedellerinin bankada tutulması sonucu elde edilen faiz gelirinin de yıllara yaygın inşaat ve onarım işi nedeni ile elde edildiğinin kabulü ile buna göre işin bitim tarihinde vergilendirilmesi gerekmektedir<sup>358</sup>.

---

<sup>353</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın 05.12.1995 T. ve 15799 S. Özelgesi (KIZILOT, a.g.e., s. 219) TEKİN, a.g.m

<sup>354</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 105

<sup>355</sup> DOĞAN, a.g.m., s. 166

<sup>356</sup> İsmail PAMUK, Gündüz ÇELİK, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı", Lebib Yalkı Mevzuat Dergisi, Y. Ekim 2017, S. 166; DOĞAN, a.g.m., s. 164

<sup>357</sup> PAMUK, ÇELİK, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı

<sup>358</sup> Dnş. 4. D., 08.06.1994 T. 1994/581 E., 1994/3496 K. S. kararı da aynı doğrultudadır. Karşı görüş için bkz. YALÇIN, GÜRBOĞA, a.g.e., s. 354; Necati PERÇİN, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar", Vergi Sorunları Dergisi, S. 90, s. 94; PAMUK, ÇELİK, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı

Ayrıca belirtmek gerekir ki yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeni ile yapılacak ödemelerden kesilecek vergi, verginin kesildiği yılda değil, inşaat ve onarım işinin bitirilerek kazancın beyan edildiği yılda mahsup edilebilir<sup>359</sup>.

#### **1.4.6.2. Diğer Ticari Kazançlarda Vergi Kesintisi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında elde edilen ticari kazancın beyan edilmesi halinde genellikle karşılaşılabilecek bir kısım kişilere yapılan ödemeler de vergi kesintisine tabi tutulmuştur. Bu kapsamda yasal düzenlemeler ile esnaf muaflığından yararlananlara yapılan ödemeler, PTT acentelerine yapılan ödemeler, milli piyango bileti satanlara yapılan ödemeler, şirket tarafından kapıdan satıcılara yapılan ödemeler dolayısıyla vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

GVK, md. 94/I.13 ile esnaf muaflığından yararlanan kişilerden satın alınan mal ve hizmet karşılığında yapılan ödemelerden GVK, md. 94’de sayılan vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlar tarafından vergi kesintisi yapılacaktır. Anılan kişiler tarafından yapılacak ödemeler dolayısıyla yapılacak vergi kesintisi mal ya da hizmeti satın alanlar tarafından düzenlenecek gider pusulasına istinaden yapılacaktır. Gider pusulası düzenleme yükümlülüğü olmayan kamu kurum ve kuruluşları da vergi kesintisi yapmakla yükümlüdür. Yalnızca bu kurum ve kuruluşlar gider pusulası yerine harcama pusulası düzenleyeceklerdir<sup>360</sup>.

PTT acentelerinin kazançları GVK, mük. md. 18 ile gelir vergisinden istisna edilmişse de bu istisnanın GVK, md. 94 uyarınca kesinti suretiyle tahsil edilecek vergilere etkisinin bulunmadığının belirtilmiş olması nedeni ile PTT acentelerine bu faaliyetleri dolayısıyla ödenen komisyon bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

GVK, md. 9 ile işyeri olmaksızın gezici milli piyango bileti satan kişilerin gelir vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir. Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak milli piyango bileti satanlara ödenen komisyon bedelleri anılan düzenleme uyarınca gelir vergisinden muaf olmakla birlikte, GVK, md. 94/I.10.a uyarınca vergi kesintisine

---

<sup>359</sup> Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, Savaş Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2008, s. 624

<sup>360</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 80

tabidir. Anılan düzenlemeye göre; başbayiler hariç olmak üzere Milli Piyango İdaresince çıkarılan biletleri satanlar ile diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Vergi kesintisi ise bayilere bilet satışı yapan başbayiler ile Milli Piyango İdaresince yapılacaktır. Zira gezici olarak milli piyango biletleri satanlara bilet satışı bu kişi ve kurumlar tarafından yapılmakta ve yine komisyon bedelleri ile ikramiye primleri de bu kişi ve kurumlar tarafından ödenmektedir.

Yine GVK, md. 9 ile kapı kapı dolaşarak mal satanlar esnaf muafiyeti kapsamına alınmışlarsa da bu kişilerin muafliktan yararlanabilme şartları malları sattıkları gerçek veya tüzel kişilere iş sözleşmesi ile bağlı olmamasıdır. Her ne kadar bu kişilerin gelirleri esnaf muafiyeti kapsamına alınmışsa da GVK, md. 94/I.10.b ile Tüketicilerin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre gerçek veya tüzel kişilerin mallarını iş sözleşmesi ile bağlı olmaksızın bu kişiler adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu satışları dolayısıyla ödenen komisyon, prim ve benzeri ödemeler vergi kesintisi kapsamındadır. Yine bu kişilere ödenen komisyon, prim ve benzeri ödemeler karşılığında da gider pusulası düzenlemeleri ve bunu anılan kişilere imzalatmaları ya da ödemelerin banka dekontlarında gösterilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilenler dışında yine GVK, md. 9'da elde edilen ticari kazancın beyan edilmesi halinde güçlükle karşılaşılabilecek bir kısım kişilere esnaf muafılığı getirilmiş ve bu kişilere yapılacak ödemeler dolayısıyla GVK, md. 94 uyarınca vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Bu nedenlerle yukarıda zikredilenler dışında maddede ifade edilen, motorlu taşıt kullanmaksızın gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret yapanlar, bir işyeri açmaksızın faaliyet gösteren ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, fotoğrafçı, köylerde gezici olarak sanat işleri ile uğraşanlar gibi, bir kısım kişilere GVK, md. 94'de sayılan kişi, kurum veya kuruluşlar tarafından yapılacak ödemeler dolayısıyla verginin kaynaktan kesilmesi gerekmektedir.

#### **1.4.7. Zirai Kazançlarda Vergi Kesintisi**

##### **1.4.7.1. Zira Kazançların Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde Uygulanacak Esaslar**

Zirai kazanç nüfusun geniş bir kısmını ilgilendirmektedir. Zira Türkiye nüfusunun %30'u çeşitli miktarlarda zirai kazanç elde etmektedir. Ancak nüfusun büyük bir bölümü zirai kazanç elde etmesine rağmen, gerek zirai kazançların milli gelirden %9 gibi düşük bir pay alması gerekse de zirai kazanç elde eden mükelleflerin eğitim seviyeleri ve elde ettikleri gelirin düşük olması nedeni ile zirai kazançların vergilendirilmesinde esas olarak vergi kesintisi usulü uygulanmaktadır<sup>361</sup>.

GVK, md. 94/I.11'de satın alınan zirai mahsuller için yapılacak ödemelerde vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Anılan düzenleme uyarınca aynı maddede sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından çiftçilerden satın alınacak mal ve hizmetler karşılığında yapılacak ödemeler dolayısıyla ödemenin nakden veya hesaben yapıldığı sırada vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Vergi kesintisinin zirai ürünlerin çiftçilerden satın alınan mal karşılığında yapılabilmesi için çiftçinin vergi mükellefiyet türü –gerçek usulde vergiye tabi olup olmadığı ya da gelir vergisinden muaf olup olmaması- önem arz etmemektedir<sup>362</sup>. Ancak, GVK, md. 53 ile çeşitli işletme büyüklüğü ölçüleri belirlenmiş ve bu ölçüleri aşan çiftçilerin elde ettikleri ücretlerin gerçek usulde vergilendirileceği belirtilmiştir. Buna göre, GVK, md. 54'de yazılı işletme büyüklüğü ölçülerinin aşılması veya bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olunması durumunda çiftçilerin kazançları gerçek usulde, zirai işletme hesabı veya bilanço esasına göre, vergilendirilir. Anılan işletme büyüklüğünü aşan ve gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler, dönem sonu itibari ile verecekleri beyannameden kesinti suretiyle tahsil edilen vergileri mahsup imkanına sahip iken, anılan işletme büyüklüğü ölçüleri altındaki çiftçilerde ise vergi kesintisi nihai vergilendirme olacaktır<sup>363</sup>.

<sup>361</sup> ÖNER, a.g.e., s. 290

<sup>362</sup> EDİZDOĞAN, ÖZKER, a.g.e., s.78; AKDOĞAN, Vergi Hukuku, s. 229; Sedat APAK, "Zirai Kazançta Vergilendirme Sistematiği ve Stopaj Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2013, S. 302, s. 107; Aziz TAŞDELEN, "Hukuki Açıdan Zirai Kazançların Vergilendirilmesi", Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, Y. 2010, Cilt 23, S. 2, s. 141; ÖNER, a.g.e., s. 294

<sup>363</sup> Hamza KOÇAKOĞLU, Uygulamalı Vergi Hukuku, Gazi kitabevi, Nisan 2013, s. 171, KIZILOT, TAŞ, a.g.e., s. 218; Gürol ÜREL, "Çiftçilerin Stopaj Usulünde Vergilendirilmesi (I)", Lebib Yalkın

Çiftçilerden satın alınan zirai ürün karşılığında zirai ürün bedeli üzerinden vergi kesintisi yapılabilmesi için GVK, md. 94’de sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından bu zirai alımın öz tüketim için yapılmaması gerekmektedir. Başka bir söyleyişle GVK, md. 94’de sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından yalnızca tüketim amaçlı zirai ürünlerin çiftçilerden satın alınması halinde vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>364</sup>.

GVK, md. 94 uyarınca satın alınan zirai ürünler dolayısıyla maddede sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından vergi kesintisi yapılabilmesi için malın satın alındığı kişinin çiftçi sayılan kişilerden olması gerekmektedir. Çiftçi sıfatını taşımayan kişilerden satın alınacak zirai ürün bedelleri üzerinden kural olarak vergi kesintisi yapılması mümkün değildir. Çiftçi ise, adi ortaklıklar da dahil olmak üzere, zirai faaliyette bulunan ve zirai işletme işleten gerçek kişilerdir<sup>365</sup>. Tüzel kişiliği bulunan ticaret şirketleri ile diğer kurumların zirai işletme işletmesi durumunda dahi bunların kazançları ticari kazanç sayılacağından çiftçi sayılmazlar. Bu nedenle bu nitelikteki şirket ve kurumlardan satın alınacak zirai ürünler nedeni ile vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>366</sup>. Adi ortaklık tarafından zirai faaliyette bulunulması ve bu faaliyetten gelir elde edilmesi halinde elde edilen gelir, ortakların şahsi zirai kazancı olarak vergiye tabi tutulur<sup>367</sup>.

Vergi kesintisi yapılabilmesi için aranan bir diğer şart ise satın alınan ürünlerin zirai ürün olmasıdır. Zirai ürün ise GVK, md. 52’de detaylı şekilde zirai faaliyete bağlı olarak tanımlanmıştır. Kanuni tanım kapsamında yer alan ürünler zirai ürün olduğundan ancak bu kapsamda yer alan ürünlerin çiftçi sayılan kişilerden satın alınması durumunda vergi kesintisi yapılması mümkündür.

Çiftçilerden satın alınan zirai ürün karşılığında yapılacak ödeme dolayısıyla vergi kesintisi yapılabilmesi için ödemenin nakden yapılması şart değildir. Ödemenin nakden veya aynen yapılması veya ödeme yerine çiftçinin bir işinin görülmesi şeklinde menfaat sağlanması durumunda da vergi kesintisinin emsal bedel üzerinden yapılması

---

Mevzuat Dergisi, Kasım 2000, S. 95; TAŞDELEN, a.g.m., s. 141; Alaattin CEYHAN, Cevdet TİK, “Zirai Kazançların Vergilendirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2014, S. 131; APAK, a.g.m., s.109

<sup>364</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 145, ÜREL, a.g.m., KIZILOT, TAŞ, a.g.e., s. 218,

<sup>365</sup> SABAN, a.g.e., s. 235

<sup>366</sup> CEYHAN, TİK, a.g.m., TAŞDELEN, a.g.m., s. 138

<sup>367</sup> APAK, a.g.m., s. 107

gerekmektedir. Örneğin, çiftçilerin zirai ürünlerinden zeytinin yağının çıkarılması için zeytinyağı fabrikası işleten işletmenin kullanılması ve bu işletme tarafından bu faaliyet dolayısıyla bir kısım zeytinin faaliyet bedeli olarak çiftçiden bedelsiz olarak alınması durumunda, bedelsiz olarak alınan zeytinin emsal bedeline göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Zira burada ürünü işleme bedelinin para olarak ödendiği ve ürünü işleyen firmanın bu para ile ürünün belirli bir bölümünün satın alındığı varsayımı ile hareket edilmektedir<sup>368</sup>.

GVK, md. 94/I.1’de vergi kesintisine tabi ödemeler dolayısıyla yapılacak vergi kesintisinin avans olarak yapılacak ödemelerde de uygulanacağı ifade edilmiştir. Bu nedenle zirai ürün bedelinin de avans olarak ödenmesi durumunda, yapılan bu ödeme dolayısıyla da vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Her ne kadar kanun koyucu tarafından avans olarak yapılan ödemeler dolayısıyla da vergi kesintisinin yapılması gerektiği ifade edilmişse de yapılan bu avans ödemesi tamamlanmış bir zirai ürün satışına ilişkin olmadığı durumda vergi kesintisi yapılması gerekmez. Zira, her ne kadar GVK, md. 94/I.1’de avans olarak ödenenlerden dahi vergi kesintisi yapılacağı belirtilmişse de GVK, md. 94/I.11’de çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri dolayısıyla vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. Bu kapsamda ancak tamamlanmış bir satış dolayısı ile avans ödemesi yapılmışsa vergi kesintisi yapılacak, aksi halde, örneğin zirai ürün satış vaadi sözleşmesi ile yapılan ödemeler gibi, yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>369</sup>.

Zirai ürünün vadeli olarak satın alınması durumunda da alıcı tarafından bir ödeme yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, satıcı tahakkuk esasını ile alacaklandırıldığından, hesaben ödemenin yapılmış olduğunun kabul edilmesi ve satın alma anında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>370</sup>.

Zirai faaliyet kapsamında yalnızca zirai ürün satın alınması için yapılan ödemeler vergi kesintisi kapsamını oluşturmamakta, bunun dışında ayrıca çiftçilerden alınan hizmetler için yapılan ödemeler de vergi kesintisi kapsamı içinde yer almaktadır. Bu kapsamda orman idaresince veya orman idaresine taahhütte bulunan kooperatifler

---

<sup>368</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 146

<sup>369</sup> Erdoğan SAĞLAM, Tarık JAMALİ, “Zirai Avanslarda Gelir Vergisi Tevkifatı”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2000, S. 94, s. 213

<sup>370</sup> Gürol ÜREL, “Çiftçilerin Stopaj Usulünde Vergilendirilmesi-II”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2000, S. 96, KILIÇ, a.g.t., s. 85



veya diğer kurumlarca, orman köylüleri tarafından ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ağaçların toplanması, taşınması gibi hizmetler için yapılacak ödemeler üzerinden ve arazi sahibinin zirai faaliyete bilfiil katılmaksızın üründen pay almak suretiyle yaptıkları kiralama hizmetleri hariç olmak üzere<sup>371</sup>, çiftçilerin zirai işletmelerini, tarımsal alet ve makinelerini kiralamaları veya çiftçilerin zirai işletmelerini, tarımsal alet ve makinelerini el emekleriyle birleştirmek suretiyle diğer kişilere yapmış oldukları hizmetler için yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>372</sup>.

Zirai kazançta da ticari kazançlarda olduğu gibi tahakkuk esaslı geçerli olup, fiilen bir ödeme yapılmasa da alacağın mahiyet ve tutar itibari ile kesinleştiği durumlarda vergi kesintisi yapma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır<sup>373</sup>.

#### ***1.4.7.2. Zirai Kazançların Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde Mütessesil Sorumluluk Uygulaması***

VUK, md. 11 ile zirai kazançların vergilendirilmesinde mütessesil sorumluluk uygulaması ihdas edilmiştir. Anılan maddeye göre;

*“Maliye ve Gümrük Bakanlığı zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından mütessesilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.”*

Anılan madde ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tebliğler ile çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bakanlık tarafından önce 151 ve 152 Seri No'lu GVKGT çıkarılmış, ardından 153 Seri No'lu GVKGT ile söz konusu iki tebliğ yürürlükten kaldırılmış ve daha sonra 155, 162, 163, 164 ve 185 Seri No'lu GVKGT çıkarılarak, her bir tebliğ ile kendisinden önceki

<sup>371</sup> GVK, md. 70 gereği belirtilen şekilde gerçekleştirilen faaliyet sonucu elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilir.

<sup>372</sup> 242 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr), APAK, a.g.m., s. 110

<sup>373</sup> ÖZ, a.g.e., s. 111, EDİZDOĞAN, ÖZKER, a.g.e., s. 78, ÖNER, a.g.e., s. 29

tebliğde var olan ve çıkarılan sonraki tarihli tebliğ ile çatışan hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. Çıkarılan tebliğler ile zirai ürün ticareti dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların belirtilen yükümlülüklerine aykırı davranmaları halinde alım satım taraf olanların tümü verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı müteselsil olarak sorumlu tutulmuşlardır.

Zirai ürün alım satımı dolayısıyla vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından çiftçilerden satın alınan zirai ürünler için yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Anılan kesintinin yapılmaması halinde ise ürünü çiftçiden satın alanlarla birlikte, ürünün daha sonraki safhalarında alım ve satımına taraf olanlar da kesinti yapılmayan ve ödenmeyen vergi ve buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır<sup>374</sup>. Ancak çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alım ve satımına sonraki aşamalarda taraf olan kişilerin müteselsil sorumlu tutulabilmeleri için bu kişilerin sorumluluğunu gerektiren olayların vergi inceleme raporu ile tespit edilmiş olması; bu raporda müteselsil sorumluluğun nedenleri, müteselsil sorumlu tutulacak kişiler ve müteselsil sorumluluğa sebep olan olayların ayrıntılarıyla birlikte belirlenmiş olması gerekmektedir. Aksi halde kişi hakkında müteselsil sorumluluk uygulamasına gidilmeyecektir (164 Seri No'lu GVKGT).

Müteselsil sorumluluk uygulaması çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden uygulanacak olup, sonraki safhalardaki satış bedellerinin müteselsil sorumluluk uygulaması bakımından herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Vergi incelemesi ile çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedellerinin tespit edilememesi halinde ise, ürünün satış bedeli resmi kuruluşlar veya bilirkişilerce tespit ve ilan olunuyorsa bu bedel, destekleme alımı kapsamında olmayan ürünler için de o ürünün borsada, halde veya pazardaki alım satım fiyatları esas alınarak vergi kesintisi yapılması gerekmektedir (164 Seri No'lu GVKGT).

VUK, md. 11'de yer alan zirai kazançların kesinti suretiyle vergilendirilmesinde müteselsil sorumluluk uygulamasına ilişkin çıkarılan tebliğler ile destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşlarına zirai ürün alımlarında vergi kesintisi yapma zorunluluğu getirilmiştir. Buna göre, destekleme alımı yapan kamu kurum ve

---

<sup>374</sup> Tunay BAKIR, "En Son Haliyle Müteselsil Sorumluluk Müessesesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2002, S. 117

kuruluşları tarafından satın alınan tüm zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından alınan zirai ürünün destekleme kapsamında yer alıp almadığı ya da zirai ürün alımının yapıldığı kişinin çiftçi sayılıp sayılmadığı önemli olmaksızın alınan tüm zirai ürün bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Kesinti suretiyle anılan kamu kurum ve kuruluşları tarafından tahsil edilen vergilerin vergi dairesine intikal ettirilmesi ile bu kamu kurum ve kuruluşlarının bu alımlardan doğan vergi sorumlulukları da sona ermektedir. Ayrıca, destekleme alımı yapmamakla birlikte zirai ürünü işleyerek imalat faaliyetinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile imalatçı olmamakla birlikte zirai ürün alım veya satımında bulunan kamu kurum ve kuruluşları da zirai ürün alımlarında vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulmuştur. Bu kurum ve kuruluşların zirai ürünlerle ilgili gelir vergisi kesintisini yapmamaları halinde ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından da kendileri sorumlu olacaktır. Destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları ile zirai ürün alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarından zirai ürün alanlar, gelir vergisi kesintisi yapmayacağı gibi müteselsil sorumlu da olmayacaktır (164 Seri No'lu GVKGT).

GVK, md. 94'de vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulan kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından da çiftçilerden satın alınan zirai ürünler dolayısıyla vergi kesintisi yapılması gerekmele birlikte bu kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından çiftçilerden satın alınan zirai ürünler dolayısıyla vergi kesintisi yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alan dışında, bu ürünün sonraki safhalarında alım ve satımına taraf olanlar da kesinti suretiyle ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumludur. Zirai ürünün çiftçi dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlardan satın alınması halinde ürünü satın alanlar bu ürünle ilgili olarak vergi kesintisi dolayısıyla müteselsil sorumluluk kapsamı dışında kalmayı tercih etmeleri durumunda vergi kesintisi yaparak vergi dairesine yatırmak durumundadır (164 Seri No'lu GVKGT). Ancak, ürünün çiftçiden satın alınması sırada vergi kesintisinin de yapılmış olduğu böyle bir durumda aynı ürünle ve aynı satın alımla ilgili olarak ikinci kez vergi tahsil edilmiş olacağından VUK'un düzeltmeye ilişkin hükümlerinden faydalanılmak suretiyle fazla tahsil edilen verginin mükellefe iadesinin sağlanabileceği şüphesizdir.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanunu<sup>375</sup>, na göre<sup>376</sup> kurulmuş olan Ticaret Borsalarında borsada işlem gören zirai ürünlerin tescil ettirilerek çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan satın alınması halinde, borsada tescil ettirilerek satın alınan zirai ürünler için, satın alanların müteselsil sorumluluğu bulunmamaktadır. Borsada tescil ettirilerek, çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden kesilerek vergi dairelerine ödenmesi gereken vergiden borsalar, yöneticileri ve zirai ürünü satın alanlar; borsada tescil ettirilerek çiftçi dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlardan satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden kesilerek vergi dairesine ödenmesi gereken vergi, gecikme faizi ve gecikme zammından ise tescil işlemini yapan borsalar ve vergisi kesinti yoluyla ödenmeyen zirai ürünü borsaya getirenler müteselsilen sorumlu olacaklardır (164 Seri No'lu GVKG T).

Sebze ve Meyveler İle Yeterli Arz ve Talep Derinliği Bulunan Diğer Malların Ticaretinin Düzenlenmesi Hakkında Kanun<sup>377</sup>, md. IV/8'de toptancı hallerinde veya üretici örgütlerine satılan zirai ürün bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı ve kesinti oranının da ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan vergi kesintisi oranı olduğu hükme bağlanmıştır. Bu nedenle zirai ürünün toptancı hallerinde veya üretici örgütlerine satılması halinde de satın alanlar tarafından ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan vergi kesintisi oranı üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Zirai ürün ihraç eden ihracatçılar tarafından da gerek çiftçi gerekse çiftçi dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlardan (destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları ile zirai ürün alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşlardan satın alınanlar ile borsada tescil ettirilerek satın alınanlar hariç) satın aldıkları zirai ürünler için işlenmiş olanlar dahil olmak üzere gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. İhracatçıların aynı zamanda imalatçı olmaları durumu da vergi kesintisi yapılmasına engel değildir. Yalnız, zirai ürün ihracatçıların, destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları ile zirai ürün alımında bulunan kamu kurum ve kuruluşlarından veya borsadan zirai ürün satın almaları halinde, bu ürün bedellerinden vergi kesintisi

---

<sup>375</sup> RG. S. 25479, RG. T. 18.05.2004

<sup>376</sup> 164 Seri No'lu GVKG T'de 5590 sayılı Kanun uyarınca kurulan borsalardan bahsedilmekteyse de 5174 sayılı Kanun ile 5590 Sayılı Kanun yürürlükten kaldırılmış ve 5174 Sayılı Kanun, md. 103'de 5590 Sayılı Kanun'a yapılan atıfların 5174 sayılı Kanun'a yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

<sup>377</sup> RG. S. 27533, RG. T. 26.03.2010

yapılmayacak ve bu alımlar nedeniyle de ihracatçılar müteselsilen sorumlu olmayacaklardır (164 Seri No'lu GVKGT).

Köy tüzel kişiliği veya vakıflardan veya benzeri kurum ve kuruluşlardan satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden de vergi kesintisi yapılacaktır.

Zirai ürünlerin, vakıflara veya benzeri kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerden satın alınması sırasında, satın alanlarca kesilen ve vergi dairesine ödenen vergiler, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Mahsup edilecek miktarın kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde bu tutar, ödenmiş olmak kaydıyla genel hükümler çerçevesinde, kurumun diğer vergi borçlarına da mahsup edilebilecektir. Bu mahsuplara rağmen kalan bir tutarın bulunması halinde ise, bu tutar genel hükümler çerçevesinde iade edilecektir.

Köy tüzel kişiliği ile vakfın ve benzeri kurum ve kuruluşların veya bunlara bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olmayacağı durumlarda ise, yapılan gelir vergisi kesintisinin ödenmiş olması şartıyla, VUK'un düzeltmeye ilişkin hükümleri çerçevesinde düzeltilerek ret ve iadesinin yapılacaktır.

Bir fabrikayı kiralamak suretiyle zirai ürünü işleyen mükellefler, çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. Bu kişiler, çiftçi dışındaki kişilerden satın aldıkları zirai ürünler için yapılması gereken gelir vergisi kesintisinden de müteselsilen sorumlu olacaklardır. Ayrıca, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi kesintisinin yapılmamış olması halinde, kiralanın sını işleminin sahip ve yöneticileri de ödenmemiş vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu tutulacaklardır.

### **1.5. Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Vergilerin Beyanı, Ödenmesi ile Mahsup ve İadesi**

GVK, md. 94 uyarınca vergi kesenler, kestikleri vergiyi muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorundadır. Muhtasar beyanname, vergi kesenler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile vergi dairelerine bildirilmesine mahsus bir beyanname türüdür. Muhtasar beyanname, GVK, md. 98 uyarınca ödeme ya da tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Muhtasar beyannamenin verilme

zamanı da aynı maddede düzenlenmiş olup, anılan maddeye göre muhtasar beyannamenin, verginin kesildiği ayı takip eden ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Kural aylık muhtasar beyanname vermek olmakla birlikte, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısının on ve daha az olması halinde işverenler tarafından Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım olmak üzere üç ayda bir muhtasar beyanname verilmesi mümkündür. Ancak, bunun önceden vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir (GVK, md. 98). Vergi kesenler tarafından kesilen verginin de yukarıda yer verilen muhtasar beyannamenin verileceği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. Genel bütçeye dahil idare ve müesseseler ise yaptıkları vergi kesintisi için muhtasar beyanname vermezler.

Muhtasar beyanname verilebilmesi için kişinin vergi kesintisi kapsamı içinde yer alan bir ödeme yapmış olması gerekmekte olup, vergi kesintisine tabi bir ödemenin olmadığı durumlarda muhtasar beyanname verilme zorunluluğundan da söz edilemez<sup>378</sup>.

Kesinti suretiyle vergilendirmenin nihai vergilendirme olmadığı hallerde, mükellefler tarafından kendilerinden kesinti suretiyle tahsil edilen vergiler dönem sonunda verilecek beyannamede hesaplanacak vergiden mahsup edilir (GVK, md. 121). Kesinti suretiyle tahsil edilen verginin, dönem sonunda hesaplanan vergiden fazla olması halinde ise aradaki fark mükellefin başvurusu üzerine kendisine iade edilecektir. İade ise hesaplanan verginin kesinti suretiyle tahsil edilen vergiden az olması halinde vergi dairesinin bu durumu bildiren yazısının mükellefe tebliğinden itibaren bir yıl içerisinde yapılacaktır<sup>379</sup>. Bir yıllık süre hak düşürücü süre olup, bir yıl içinde mükellef tarafından vergi dairesine başvurulmaması halinde vergiyi iade alma hakkı düşer<sup>380</sup>.

Mükellef tarafından verilen beyanname ile yıl içinde kendisinden kesinti suretiyle tahsil edilen verginin mahsup imkanına sahip olduğu gibi, aynı zamanda mükellef kesinti suretiyle kendisinden tahsil edilen vergileri başka vergi borçlarına mahsup talebinde de bulunabilir. Ancak mahsup talebinde bulunulmasında VUK'da yer alan zamanaşımı süreleri uygulanacağından, mükellef tarafından kendisinden kesinti suretiyle tahsil edilen vergilerin verilecek beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmesi, arta kalan tutarın diğer vergi borçlarına mahsup edilebilmesi için beş yıl

<sup>378</sup> Dnş. 4. D., 06.10.1994 T., 1993/1822 E. ve 1994/4569 K. S. karar (KIZILOT, a.g.e., s. 263)

<sup>379</sup> AKDOĞAN, Vergi Hukuku, s. 361

<sup>380</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 215

içinde vergi dairesine başvurulması, mahsuptan arta kalan tutarın vergi dairesi tarafından mükellefe bildirilmesi üzerine de bir yıl içinde alınması gerekmektedir<sup>381</sup>.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. Mahsup işleminin mükellefin diğer vergi borçlara yönelik olarak yapılması da mümkündür<sup>382</sup>. İadenin mükellefe yapılması gerekmekte olup, bazı zorunlu durumlarda iadenin mükellefe verilmek üzere vergi sorumlusu olarak vergi kesene yapılması da mümkündür<sup>383</sup>.

## **2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNA GÖRE VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU**

### **2.1. Yasal Çerçeve**

KVK, md. 1’de verginin konusu başlığı altında maddede sayılan kurumların kazancının anılan kanun hükümleri uyarınca vergilendirileceği belirtilmiştir. Anılan maddeye göre;

- Sermaye şirketleri
- Kooperatifler
- İktisadî kamu kuruluşları
- Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler
- İş ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Anılan maddede kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilecek kazançların gelir vergisi kapsamına giren unsurlardan oluştuğu belirtilmiştir. Buna göre maddede belirtilen kurumların gelir vergisi kapsamına giren unsurlardan (ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, zirai kazanç ve ticari kazanç) gelir elde etmesi durumunda bu kurumlar KVK hükümleri uyarınca vergilendirileceklerdir.

---

<sup>381</sup> TÜRKEY, a.g.m.

<sup>382</sup> İmdat TÜRKEY, “Yıl İçinde Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubundan Sonra Arta Kalan Tutarın Diğer Vergi Borçlarına Mahsubu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2010, S. 82

<sup>383</sup> Süleyman GÜÇLÜ, “Kesinti Yoluyla Fuzulen Ödenen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin İadesinin Kime Yapılacağı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2011, S. 87

KVK'da da mükellefler, GVK'da olduğu gibi tam ve dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir. Tam mükellefiyet yukarıda sayılı kurumlardan kanuni<sup>384</sup> veya iş merkezinin<sup>385</sup> Türkiye'de bulunan kurumların içinde bulunduğu mükellefiyet türüdür. Tam mükellef kurumlar gerek Türkiye içinde gerekse de Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Dar mükellefiyet ise yukarıda sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisinin de Türkiye'de bulunmadığı kurumların içinde bulunduğu mükellefiyet türüdür. Tam mükellefiyete tabi kurumlar elde ettikleri kazançların tümü üzerinden vergilendirilirken, dar mükellef kurumlar yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilirler.

Yeni KVK kabul edilmeden önce dar mükellef kurumlarla ilgili olarak yapılan vergi kesintisi KVK hükümlerine uygun olarak yapılmakta, tam mükellef kurumlarla ilgili olarak yapılacak vergi kesintilerinde ise GVK hükümleri uygulanmaktayken, yeni KVK'nın kabulü ile artık maddede sayılan KVK mükellefi şirketlerle ilgili yapılacak vergi kesintisinin –tam ve dar mükellef ayrımı yapılmaksızın- KVK hükümleri uyarınca yapılması sağlanmıştır<sup>386</sup>.

KVK, md. 15'de tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde uygulanacak vergi kesintisi, KVK, md. 30'da ise dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde uygulanacak vergi kesintisi düzenlenmiştir. Biz de kanuni ayrıma bağlı kalarak konuyu tam ve dar mükellefiyet tabi kurumlara yapılacak ödemelerde vergi kesintisi olmak üzere ikili bir ayrımla inceleyeceğiz.

---

<sup>384</sup> Kanuni merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. (KVK md. 1/5)

<sup>385</sup> İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir. (KVK md. 1/6)

<sup>386</sup> Gürol ÜREL, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2009, s. 789



## **2.2. Tam Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak Vergi Kesintisi**

### **2.2.1. Tam Mükellef Kurumların Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde Uygulanacak Esaslar**

Gelir vergisi sisteminde olduğu gibi kurumlar vergisi sisteminde de vergi, vergiye tabi mükelleflerin hesap dönemi sonu itibari ile vereceği beyanname ile tarh olunmaktadır. Başka bir söyleyişle kurumlar vergisi sisteminde de kurumlar, kendi beyanına göre ve genel olarak yıllık olarak vergilendirilmektedir. Tam mükellef kurumların vergilendirilmesinde genel esasın yıllık beyan olması bu kurumlara yapılacak çeşitli ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasına engel olmadığı gibi, vergi kesintisi yapılması bu kurumların yıllık beyanname vermeyeceği anlamına da gelmemektedir<sup>387</sup>.

KVK, md. 15'de ise yıllık beyan esasına istisna getirilmiş ve maddede sayılı mükelleflerin, yine maddede sayılan ödemelerden kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. Gelir vergisi sisteminde olduğu gibi, kurumlar vergisi sisteminde de vergiye tabi kurumlar tarafından dönem sonu itibari ile verilecek beyannameye kendilerinden dönem içerisinde kesilmiş bulunan vergi mahsup edilecek ve aradaki fark vergi dairesine ödenecektir. Ancak KVK, md. 15/II uyarınca vergiden muaf kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden de vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Vergiden muaf kurumların dönem sonları itibari ile beyanname vermesi mümkün olmadığına göre vergiden muaf kurumlara yapılan kâr payı ödemelerinden kesilen vergi nihai vergilendirme olmaktadır<sup>388</sup>. Ayrıca belirtmek gerekir ki, söz konusu madde kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara yapılacak ödemelerde KVK uyarınca vergi kesintisi yapılacağını öngörmekte olup, bu nedenle kurumlar vergisi mükellefi olmayan kurumlara yapılacak kâr payı ödemelerinde KVK, md. 15 uygulanmayacaktır.

---

<sup>387</sup> Bülent SEZGİN, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınevi, Ankara 2014, s. 759- 760, UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 619

<sup>388</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 793

Madde kapsamında yer almayan belirtilen ödemenin GVK, md. 94 kapsamında yer alması durumunda ise GVK uyarınca vergi kesintisi yapılacağı tabiidir<sup>389</sup>.

Kurumlar vergisi sisteminde tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde vergi kesmekle yükümlü olanlar da gelir vergisi sisteminde vergi kesmekle yükümlü olan mükellefler ile aynı olduğundan ve vergi kesintisi yapılacak ödemeler avans olarak yapılan ödemeler de dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler olduğundan bu bölümde onları tekrar etmek yerine ilgili oldukları bölüme atıf yapmakla yetiniyoruz<sup>390</sup>. Yalnızca belirtmek gerekir ki, vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulanlarca vergi kesintinin yapılabilmesi için söz konusu ödemeyi yapanların gelir veya kurumlar vergisi karşısındaki durumları, serbest bölgede faaliyet göstermeleri veya diğer özellikleri kesinti yapma yükümlülükleri yönünden herhangi bir önem taşımamaktadır<sup>391</sup>.

Ayrıca belirtmek gerekir ki mükerrer vergilendirmeyi önlemek amacı ile ihdas edilen KVK, geçici md. 1 uyarınca, KVK'ya göre kesintiye tabi tutulan kazanç ve iratlar üzerinden ayrıca GVK, md. 94 uyarınca vergi kesintisi yapılmayacağı gibi, GVK, geçici md. 67 uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar için de KVK uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

### 2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapan tam mükellef kurumlara maddede sayılan kişilerce yapılacak istihkak ödemelerinden KVK uyarınca, bu kurumların vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı ve uygulanacak esaslarda GVK hükümleri uygulanacağından (KVK, md. 15/I.a) yukarıdaki ilgili başlıkta yapılan açıklamalar bu başlık açısından da geçerlidir<sup>392</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin birden fazla şirket tarafından tüzel kişilik oluşturmaksızın bir araya gelinerek konsorsiyum oluşturularak yerine getirilmesi

<sup>389</sup> Serdal ARSLAN, Metin EREN, “Vakıf ve Derneğe Ait İktisadi İşletmelerin Elde Ettiği Karların Vakfa Veya Derneğe Aktarılmasınının GVK'nın 94. Maddesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Y. Temmuz Ağustos 2014, s. 245-264

<sup>390</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. “Vergi Kesintisi Zamanı: Ödeme” s. 61 vd.

<sup>391</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 764

<sup>392</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. Bölüm “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi”, s. 105 vd.

durumunda, konsorsiyumu oluşturan her şirket ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefi olduğundan, her şirket ayrı vergilendirileceğinden ve her şirket kendi uzmanlık alanı ile ilgili olarak işin bir kısmını yükleneceğinden konsorsiyumu oluşturan her şirkete yapılan ödeme ayrı ayrı vergi kesintisine tabi tutulacaktır (1 Seri No'lu KVKGT). Yalnızca, konsorsiyumu oluşturan şirketlerden biri idare ile yapılacak işlemlerde muhatap olmak üzere koordinatör ortak olarak belirlenecek olup, bu ortak tarafından yapılacak tüm işlemlerden doğan sonuçlar hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacaktır<sup>393</sup>. Zira, Kamu İhale Kanunu<sup>394</sup>, md. 14'de bir işin konsorsiyum tarafından yerine getirilmesi durumunda konsorsiyum üyelerinin hak ve sorumluluklarının ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yapacağı belirtilmiştir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi nedeni ile yapılacak avans ödemelerinden de vergi kesintisi yapılacaktır. Avans ödemesinden sonra yapılacak hak ediş ödemelerinde ise avans olarak ödenen bedelin hak ediş ödemesinden indirilmesi sonucu oluşacak bedel üzerinden ödeme yapıldığı sırada yine vergi kesintisi yapılacaktır. Bu duruma uyulmaksızın, avans ödemesinin hak ediş ödemesinden indirilmeden kesinti yapılacak verginin belirlenmesi mükerrer vergilendirmeye yol açabilecektir<sup>395</sup>.

### **2.2.3. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılacak Ödemelerde Vergi Kesintisi**

GVK, md. 94 ve KVK, md. 15'de kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında kooperatiflere yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı öngörülmüştür. Ancak, KVK, geçici md. 1'de KVK uyarınca vergi kesintisinin yapıldığı durumlarda GVK uyarınca vergi kesintisinin yapılmayacağını belirtilmiş olması nedeni ile kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden KVK'nın yürürlük tarihi olan 21.06.2006 tarihinden sonra KVK uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır. Bu kesinti dışında ayrıca GVK uyarınca anılan ödemeden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması

---

<sup>393</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 772

<sup>394</sup> RG. S. 24648, RG. T. 04.01.2002

<sup>395</sup> UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 623

karşılığı yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılabilmesi için kooperatifin türü, mükellef veya muaf olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır<sup>396</sup>. Kooperatif gelirin sadece kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kiralamasından oluştuğu takdirde ise kooperatiflerin beyanname vermesi ve beyanname esasına göre vergilendirilmeleri söz konusu olmayacaktır<sup>397</sup>.

Vergi kesintisi kooperatife yapılacak kira ödemesi sırasında yapılacak olup, ödemenin avans olarak yapılması, nakden veya hesaben yapılması önem arz etmemektedir. Ödemenin aynen yapılması durumunda ise aynı ödemenin VUK hükümleri uyarınca değerlendirilmesi sonucunda oluşacak bedel üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Vergi kesintisinin gayrisafi tutar üzerinden yapılması gerekmektedir. Bu nedenle taraflar arasında net bedelin kararlaştırıldığı durumlarda net tutarın brüte çevrilerek bulunan brüt tutar üzerinden hesaplanacak verginin, vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir<sup>398</sup>.

#### **2.2.4. Faiz ve Benzeri Ödemelerde Vergi Kesintisi**

KVK, md. 15/11. c-f'de hangi faiz ve benzeri ödemelerden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, anılan maddeye göre;

- Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri,
- Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları kesintiye tâbi tutulmaz.)
- Mevduat faizleri.
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları

---

<sup>396</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 773

<sup>397</sup> ÜREL, a.g.e., s. 790

<sup>398</sup> UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 625

- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları
- Kâr ve zarar ortaklığı belgesinin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden KVK hükümleri uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki 6 ve 7 Seri No'lu KVKGT ile değişen 1 Seri No'lu KVKGT çeşitli faiz ve benzeri ödemelerde yapılacak vergi kesintisi düzenlenmiştir. Anılan düzenleme genel hatları ile şu şekildedir;

- Tam mükellef kurumlarca elde edilen, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak GVK, geçici md. 67'nin yürürlükte olduğu süre boyunca yapılacak vergi kesintisi GVK, geçici md. 67'deki esaslara tabi olacak ve ayrıca KVK uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu ile Toplu Konut İdaresi, 28.3.2002 tarihli ve Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna<sup>399</sup> göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarının, döviz cinsinden ihraç edilmesi ve bunların itfası sırasında anaparanın yine döviz cinsinden ödenmesi halinde, döviz kurundaki değişim nedeniyle anaparada meydana gelen değer artışı üzerinden vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayıp vergi kesintisi faiz üzerinden yapılacaktır. Ancak, belirtilen menkul kıymetlerin dövize, altına, enflasyona veya başka bir değere endeksli olarak ihraç edilmesi halinde, itfa tarihinde menkul kıymet sahibine faiz ve anapara olarak ödenen tutar ile menkul kıymetin ihraç bedeli arasındaki tutar vergi kesintisi matrahını oluşturacaktır.
- Yukarıda sayılan gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya muaf olan kurumlarca elde edilmesi halinde KVK uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

---

<sup>399</sup> RG. S. 24721, RG. T. 09.04.2002

Ancak, bu kesintinin yapılmaması için kurumlar vergisinden muaf olan kurumların bu durumlarını tevsik etmeleri ve menkul kıymetlerin kendilerine ait olduğunu vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlara yazılı olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

- Mevduat faizlerinden de KVK, md. 15 uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmezse de GVK, geçici md. 67'nin yürürlükte olduğu süre boyunca GVK, geçici md. 67 kapsamındaki mevduat faizlerinden KVK, md. 15 uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden KVK, md. 15 uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmezse de GVK, geçici md. 67'nin yürürlükte olduğu süre boyunca GVK, geçici md. 67 kapsamındaki kar paylarından KVK, md. 15 uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır. Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kâr paylarında da durum aynı şekildedir.
- Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dâhil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarının geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler üzerinden KVK, md. 15 uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmezse de GVK, geçici md. 67'nin yürürlükte olduğu süre boyunca GVK, geçici md. 67 kapsamındaki repo gelirlerinden KVK, md. 15 uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.
- KVK, md. 15/2 uyarınca GVK, md. 75/2.1-3'de yazılı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak kârın sermayeye ilavesi kâr dağıtımını sayılmayacak ve dolayısıyla vergi kesintisi yapılmayacaktır. Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak söz konusu kooperatiflerin elde etmiş oldukları bu kâr paylarının, daha sonra ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan tutarlar üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılması mümkün değildir.

- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, KVK, md. 5/I.d’de yer alan istisna kazançları üzerinden dağıtılsın ya da dağıtılmasın kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları, ayrıca kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır. Söz konusu kazançlar üzerinden GVK’nın geçici md. 67 kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde ise KVK ya da GVK uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

### **2.3. Dar Mükellef Kurumlara Yapılacak Ödemelerde Uygulanacak Vergi Kesintisi**

#### **2.3.1. Dar Mükellef Kurumların Kesinti Suretiyle Vergilendirilmesinde Uygulanacak Esaslar**

Belirtildiği üzere KVK, md. 3’de kanun kapsamında yer alan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunmadığı kurumlar Türkiye’de elde ettikleri kazanç üzerinden dar mükellef olarak vergilendirilmektedir. Bunların vergiye tabi kazançları ücret gelirleri dışında kalan gelir vergisi konusuna giren gelirler ve iratlardan oluşur<sup>400</sup>.

Bu kurumların kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunmaması nedeniyle anılan mükelleflerin yıllık beyannameye tabi tutulduklarında anılan yükümlülüklerini yerine getirmeme durumlarında izlenme olanağı çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Vergi idaresi tarafından ise bu mükelleflerin Türkiye’de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilebilmelerini ve bu kurumlardan tahsil edilmesi gereken vergiye güvenlik sağlamak amacı ile vergi sorumluluğu müessesesi ihdas edilmiştir<sup>401</sup>. Başka bir söyleyişle, kanun koyucu tarafından dar mükellef kurumların vergilendirilebilmelerini sağlamak amacı ile genel olarak bu kurumlara kanunda sayılı ödemeleri sağlayan kurumlara yapılacak ödemelerden vergiyi hesaplayarak kesmek ve vergi dairesine ödemek yükümlülüğü yüklenmiştir. Anılan düzenlemeye göre dar mükellef kurumlara maddede (KVK, md. 30) sayılan ödemeleri sağlayan kişiler

<sup>400</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 1045

<sup>401</sup> Levent BAŞAK, “Dar Mükellef Kurumların Tevkif Usulüyle Vergilendirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Aralık 2002, S. 120

tarafından, ödeme yapıldığı sırada verginin hesaplanarak kesilmesi ve muhtasar beyanname ile vergi dairelerine beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Bu vergilendirme genellikle dar mükellef kurumlarda nihai vergilendirme olmaktadır.

KVK kapsamında kurumlar vergisi kesintisinin dar mükellefiyete tabi kurumun Türkiye’de işyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara uygulanması gerekmektedir. Zira dar mükellef kurumların Türkiye’de işyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratların tespitinde tam mükellef kurumlara ilişkin hükümler uygulanmaktadır (KVK, md. 22). Bu nedenle dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de işyeri açmak ya da daimî temsilci bulundurmak suretiyle elde edilen kazanç ve iratlar ticari kazanç kapsamında olup, bu kazanç ve iratlar nedeni ile vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir. Başka bir söyleyişle tam mükellef kurumlarda olduğu gibi dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilen ticari kazanç beyan esasına göre vergilendirilmekte olup, dar mükellef kurumun ticari kazanç elde ettiğinin kabul edilebilmesi için ise bu kazancın Türkiye’de açmış olduğu işyeri veya Türkiye’de bulundurmuş olduğu daimî temsilci vasıtasıyla elde edilmiş olması gerekmektedir<sup>402</sup>.

Ancak, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının dar mükellef kurum tarafından Türkiye’de bir işyeri veya daimî temsilci bulundurmak suretiyle ticari faaliyette bulunarak elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden KVK, md. 30’a göre tam mükellef kurumlarda uygulanacak vergi kesintisine ilişkin esaslar uyarınca vergi kesintisi yapılacağı tabiidir (1 Seri No’lu KVKGT, Bölüm 30.3). Bu nedenle dar mükellef kurum tarafından Türkiye’de işyeri açmak veya temsilci bulundurmak suretiyle elde edilse de tam mükellef kurumlarda vergi kesintisine tabi tutulan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hak edişlerden, her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerinden, mevduat faizlerinden, katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından, repo kazançlarından ve

---

<sup>402</sup> Levent BAŞAK, “2015 Döneminde Dar Mükellef Kurumların İşyeri- Daimî Temsilci Vasıtası İle Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Nisan 2016, 39 S. 331 s. 7



kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Yine belirtmek gerekir ki, dar mükellef kurum tarafından Türkiye’de daimî temsilci bulundurmak ya da işyeri açmak suretiyle elde edilip edilmediğine, ticarî veya zirai kazançta dahil olup olmadığına, bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir (KVK, md. 30/2).

Ayrıca, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bir işyeri veya daimî temsilci bulundurmak suretiyle yaptıkları ticari ve zirai faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları (dar mükellef kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri hariç) ve menkul sermaye iratları (kâr payları ile KVK, md. 15/1 uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden KVK, md. 30. uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır (1 Seri No’lu KVKGT)<sup>403</sup>.

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimî temsilcisi bulunmadan veya Türkiye’de bir işyeri veya daimî temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri ve KVK’nın 30. maddesinde sayılan kazanç ve iratlar üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiği tartışmasızdır<sup>404</sup>.

Dar mükellef kurumun Türkiye’de işyerinin ya da daimî temsilcisinin bulunup bulunmadığının bilinmediği durumlarda da vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>405</sup>. Ayrıca yapılacak vergi kesintisi gayri safi tutar üzerinden yapılacak olup, taraflar arasında net tutarın kararlaştırılması ve net bedel ödenmesi durumunda ise vergi kesintisi matrahı, net tutarın brüte çevrilmesi suretiyle tespit edilecektir<sup>406</sup>.

---

<sup>403</sup> EROĞLU, a.g.e., s. 919

<sup>404</sup> ÜREL, a.g.e., s. 911, UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 919

<sup>405</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 1046

<sup>406</sup> Dar mükellef kurumlar tarafından ödemenin genellikle net olarak talep edildiği ve bu nedenle yapılan net ödeme dışında ayrıca hesaplanan verginin tam mükellef kurum veya kişilerce ödendiği ve bu sebeple vergi yükünün de Türk firmalar üzerinde kaldığı ve bunlara ek mali külfet getirdiği gerekçesiyle söz konusu düzenleme eleştirilmektedir. Bkz. İbrahim ORGAN, Kemal AKMAZ, “Dar Mükellef Kurumlarda Elde Etme ve Tevkifat Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi (e- dergi), Y. Şubat 2011, S. 218.

Ödemenin dar mükellef kuruma döviz cinsinden yapılması durumunda nakden veya hesaben ödeme yapıldığı tarihteki döviz alış kuru esas alınmak suretiyle belirlenecek Türk Lirası bedeli üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ödemenin fiilen yapılmamasına rağmen, vergi kesintisi yapıldığı durumlarda ödemenin fiilen gerçekleştiği tarihteki kur değişimi nedeni ile oluşacak kur farkının da vergi kesintisine tabi tutulması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktaysa da<sup>407</sup> vergi kesintisi yapma zamanı olarak nakden veya hesaben ödeme anının gösterilmiş olması nedeni ile hesaben ödeme üzerine vergi kesintisi yapıldığı durumda daha sonradan yapılan fiili ödemelerden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir. Zira nakden veya hesaben ödemelerden herhangi birinin gerçekleşmesi ile kesinti yapılması gerekli ve yeterlidir. Hesaben ödeme üzerine vergi kesintisi yapıldıktan sonra ayrıca yapılacak fiili ödemede yeniden vergi kesintisinin yapılmasını öngören herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır<sup>408</sup>.

Dar mükellef kurum tarafından açılmış bir iş yerinin veya bulundurulmuş bir daimî temsilcinin varlığı vergilendirilmede önem arz ettiğinden hangi durumlarda daimî temsilcinin ya da işyerinin var olduğunun tespiti önem taşımaktadır. Açılmış bir iş yerinin var olup olmadığının tespitinde VUK'un iş yerine ilişkin hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. "İşyeri" başlıklı VUK, md. 156'ya göre;

*"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir."*

Bu kapsamda açılmış bulunan bir işyerinin varlığından söz edilebilmesi için işyerinin ticari, zirai veya mesleki bir faaliyetin yerine getirilmesi için açılması ve açılan işyerinde söz konusu faaliyetle uğraşabilmek için yeterli bir sermayenin var olması şartlarının bir arada bulunması gerekir<sup>409</sup>. Bu kıstaslar içerisinde yer alan bir işyerinde ticari veya zirai kazanç dışında ve fakat bu iş yerinde yürütülen ticari veya zirai

<sup>407</sup> ÜREL, a.g.e., s. 936

<sup>408</sup> A. Bumin DOĞRUSÖZ, "Kur Farkı Stopaj İlişkisi", [www.bumindogruso.com](http://www.bumindogruso.com), E.T. 09.01.2019, Detaylı bilgi için bkz. Celal ÇELİK, Türk Vergi Sisteminde Kur Farklarının Vergilendirilmesi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1. Baskı, Aralık 2012

<sup>409</sup> Levent BAŞAK, Dar Mükellef Kurumların İşyeri- Daimî Temsilci Vasıtası İle Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesi, s. 9

faaliyetle bağlantılı olarak elde edilmesi halinde de dar mükellef kurumun vergilendirilmesinde tam mükellef kurumların vergilendirilmesine ilişkin esaslar uygulanacaktır (KVK, md. 2/II.son).

Dar mükellef kurumların iş yeri açmak suretiyle elde ettikleri kazançlar ticari kazanç sayıldığı gibi, dar mükellef kurum tarafından iş yeri açmak yerine daimî temsilci bulundurmak suretiyle elde edilen kazançlar da ticari kazanç kapsamında yer almaktadır. Daimî temsilcinin tespitinde ise GVK hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. “İşyeri ve Daimî Temsilci” başlıklı GVK, md. 8’de daimî temsilci şu şekilde tanımlanmıştır;

*“Aynı maddede yazılı daimî temsilci, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimsedir.*

*Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimî temsilcisi sayılırlar.*

*1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;*

*2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;*

*3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.*

*Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimî temsilcilik vasfını değiştirmez.”*

Maddeden de görüldüğü gibi bir kimsenin temsilci olduğundan söz edilebilmesi için bu kişinin bir hizmet veya vekalet sözleşmesi ile temsil edilene bağlı olarak çalışması, daimî temsilci tarafından temsil edilen kurum ad ve hesabına işlem yapılması, söz konusu temsilcinin belirli veya belirli olmayan bir süre ile veya sürekli olarak ticari işlem yapmaya yetkili olması gerekmektedir<sup>410</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki maddede özel olarak sayılmış bulunanların temsilci olduğundan söz edilebilmesi için yukarıda ifade edilen şartların gerçekleşmesine gerek bulunmamaktadır. Maddede sayılanlar

<sup>410</sup> Nurullah ŞAHİN, “Dar Mükellefler Açısından Daimî Temsilci Kavramı ve Vergilendirmenin Sınırı”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Ekim 2015, S. 325, s. 35

herhangi bir kayıt ve şarta bağlı olmaksızın dar mükellef kurumun temsilcisi sayılmaktadırlar.

### 2.3.2. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar

KVK, md. 30'da dar mükellefiyete tabi kurumlara maddede sayılan kazanç ve iratları “*nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler*” tarafından vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir. Dar mükellef kurumların ödemekle yükümlü olduğu verginin tahsilini sağlamak amacı ile vergi güvenlik müessesesi olarak dar mükellef kurumlara yapılacak maddede sayılan ödemeler nedeni ile vergi kesmekle yükümlü olanlar geniş tutulmuştur. Bu kapsamda dar mükellef kurumlara maddede yer alan ödemeleri yapan tüm kişiler tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dar mükellef kurumlara belirtilen ödemeyi yapan kişi, kurum ve kuruluşların gerçek ya da tüzel kişi oluşu, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması, serbest bölgede faaliyette olup olmaması ve diğer özellikleri önem taşımamaktadır<sup>411</sup>. Öyle ki, dar mükellef kuruma kesinti kapsamına giren ödemeyi yapan kurum ya da kuruluş vergiden kendi kuruluş kanunu ile muaf olması durumunda dahi dar mükellef kuruma maddede sayılan ödemeleri sağlaması durumunda vergi kesintisi yapması gerekmektedir<sup>412</sup>. Vergi kesintisi yapmak bakımından aranan tek şart kazanç ve iradı dar mükellef kuruma sağlamaktır<sup>413</sup>.

Vergi kesintisini yapmakla yükümlü olanlar tarafından ne zaman vergi kesintisi yapılacağına da belirlenmesi gerekmektedir. KVK, md. 30'da nakden veya hesaben ödeme yapılması ya da tahakkuk ettirilmesi durumunda vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Bir ödeme yapılabilmesi için öncelikle ödeme konusu borcun tahakkuk etmesi gerektiği tabiidir. Yalnız, bazı durumlarda henüz tahakkuk etmemiş bir borcun ifası için de ödeme yapılabilir. Avans ödemesi olarak adlandırılan bu ödeme dolayısıyla da vergi kesme yükümlülüğü bulunmaktadır<sup>414</sup>. Bu nedenle vergi kesintisinin, alacağın tahakkuk edip etmediğine bakılmaksızın, nakden veya hesaben

<sup>411</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 1049, UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 918

<sup>412</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 195

<sup>413</sup> Yılmaz ÖZBALCI, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Kasım 1999, Ankara, s. 598

<sup>414</sup> ÖZBALCI, a.g.e., s. 599, UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 933

ödeme yapıldığı sırada veya ödeme yapılmısa da söz konusu ödemenin tahakkuk ettiği sırada yapılması gerekmektedir.

### **2.3.3. Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler**

#### ***2.3.3.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi***

KVK, md. 30 ile birden fazla yıla yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işlerle ilgili olarak yapılacak istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de bir işyeri açmak veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle elde edilen kazançların tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacağından ve tam mükellef kurumlara inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak ödenen istihkak bedellerinden de vergi kesintisi yapılması öngörüldüğünden dar mükellef kurum ister Türkiye’de bir işyeri açmak veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşsın isterse de Türkiye’de bir işyeri açmadan ya da daimi temsilci bulundurmadan inşaat ve onarım işi ile uğraşsın kendilerine yapılan anılan türdeki ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Vergi kesintisi yapılacak tutar brüt tutar olup, ödemenin net tutar üzerinden yapılması durumunda net tutar üzerinden brüt tutarın hesaplanması ve bu brüt tutar üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarım işi nedeni ile yapılan kur farkı, fiyat farkı gibi ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Zira bu ödemeler de yapılan işin bir parçası olarak yapılan ödemelerdendir<sup>415</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı ve uygulanacak esaslarda GVK hükümleri uygulanacağından (KVK, md. 30/I.a.) yukarıdaki ilgili başlıkta yapılan açıklamalar bu başlık açısından da geçerlidir<sup>416</sup>.

---

<sup>415</sup> EROĞLU, a.g.e., s. 922

<sup>416</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi”, s. 105 vd.

### **2.3.3.2. Serbest Meslek Kazançlarında Vergi Kesintisi**

Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında kişinin kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Serbest meslek kazancı ise anılan faaliyet dolayısı ile elde edilen kazançtır (GVK, md. 65).

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları da KVK, md. 30 ile vergi kesintisine tabi tutulmuştur. Gelirin Türkiye’de elde edilmesi konusunda GVK hükümleri uygulanacaktır (KVK, md. 3/IV). Serbest meslek kazançlarının Türkiye’de elde edilmiş sayılabilmesi, dolayısıyla dar mükellef kurumlara ödenen serbest meslek kazançları dolayısıyla vergi kesintisi yapılabilmesi için dar mükellef kurum tarafından serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de gerçekleştirilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir (GVK, md. 7/I.4). Değerlendirmeden maksat ise ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam veya hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır (GVK, md. 7/II).

Serbest meslek kazançları mahiyeti itibarıyla gerçek kişiler tarafından elde edilebilmektedir. Ancak çeşitli durumlarda bu kazançların kurumlar tarafından elde edilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Dar mükellef kurum ile Türkiye’de faaliyet gösteren bir şirket arasında montaj, bakım, onarım, danışmanlık tesis kurma gibi işlerin dar mükellef kurum tarafından kurumun kendi sorumluluğu altında gerçekleştirilmesi öngörülmesi bu duruma örnek olarak gösterilebilir. Böyle bir durumda dar mükellef kurum tarafından üstlenilen işin gerçekleştirilmesi için işçi kullanacağı muhakkaktır. Kullanılan işçinin ise yerli şirkete karşı herhangi bir sorumluluğu olmamakta, söz konusu işçiye yerli şirket tarafından herhangi bir ödemede bulunulmamakta, ödeme yerli şirket tarafından doğrudan yabancı kuruma yapılmaktadır. Bu gibi durumlarda ise dar mükellef kuruma sağlanan kazanç ve iratlar bu kurumların serbest meslek kazancı olarak vergi kesintisine tabi tutulacaktır<sup>417</sup>.

---

<sup>417</sup> YALÇIN, GÜRBOĞA, a.g.e., s. 590-594, DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 202

Serbest meslek kazancının dar mükellef kurum tarafından Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet içerisinde elde edilmesi, Türkiye’de bulundurduğu temsilci ya da açmış olduğu iş yeri dolayısıyla serbest meslek kazancı elde edilmesi durumunda, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar açısından geçerli olan hükümler uygulanacağından bu kazançlar üzerinden KVK, md. 30 uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>418</sup>.

Kural olarak dar mükellef kurum tarafından Türkiye’de gerçekleştirilen serbest meslek kazançları vergi kesintisine tabi olsa da bu konuda ülkeler arasında yapılmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bulunması halinde bu anlaşma hükümlerinin uygulanması gerekmektedir. Genellikle yapılan anlaşmalarda ise serbest meslek kazançlarında vergilendirme hakkı serbest meslek faaliyetini gerçekleştiren kurumun mukimi olduğu ülkededir. Türkiye’de serbest meslek faaliyeti gerçekleştiren dar mükellef kurumun tabi olduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması ve söz konusu anlaşmada vergilendirme hakkının mukim olunan ülkeye verilmesi durumlarda elde edilen bu kazançlar için vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır<sup>419</sup>.

### **2.3.3.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi**

Dar mükellef kurumlar tarafından Türkiye’de elde edilen gayrimenkul sermaye iratları da KVK hükümleri uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır (KVK, md. 30/I.c). Gelirin Türkiye’de elde edilmesi konusunda ise GVK hükümleri uygulanacaktır (KVK, md. 3/IV). Gayrimenkul sermaye iratlarında gelirin Türkiye’de elde edilmesinden söz edilebilmesi için ise gayrimenkulün Türkiye’de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir (GVK, md. 7/I.5).

Gayrimenkul sermaye iradının dar mükellef kurum tarafından Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet içerisinde elde edilmesi, Türkiye’de bulundurduğu temsilci ya da açmış olduğu işyeri kapsamında gayrimenkul sermaye iradı elde edilmesi durumunda, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar açısından geçerli olan

<sup>418</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 1058, EROĞLU, a.g.e., s. 923

<sup>419</sup> ÜREL, a.g.e., s. 913

hükümler uygulanacağından bu kazançlar üzerinden KVK, md. 30 uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>420</sup>.

Gayrimenkul sermaye iradı tanımı ve kapsamı GVK hükümleri uyarınca belirleneceğinden bu konuda ilgili bölümde yapılan açıklamalar geçerli olacaktır<sup>421</sup>. Ancak belirtmek gerekir ki gayrimenkul sermaye iradından söz edilebilmesi için mal ve hakkın kiraya verilmesi, kiraya veren tarafından mal ya da hakkın zilyetliğinin devredilmesi ve kiraya verenin pasif duruma geçerek kullanım hakkını devretmesi gerekir. Devredilen mal ya da hakkın kiraya veren tarafından kendi yönetim ve sorumluluğu altında kiraya verilmesi durumunda gayrimenkul sermaye iradından değil, ticari faaliyetten söz edilebilir. Bu nedenle anılan şekilde kiralama dolayısıyla elde edilen gelirin vergi kesintisine tabi tutulması mümkün değildir<sup>422</sup>.

#### **2.3.3.4. Menkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi**

KVK'da dar mükellef kurum tarafından Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları nedeni ile de vergi kesintisi yapılacağı öngörülmüştür. Gelirin Türkiye'de elde edilmesi konusunda ise GVK hükümleri uygulanacaktır (KVK, md. 3/IV). Buna göre dar mükellef kuruma yapılacak menkul sermaye iradı ödemesi nedeni ile ödemeyi yapanlarca vergi kesintisinin uygulanabilmesi için sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması gerekmektedir (GVK, md. 7/I.6).

KVK hükümleri uyarınca vergi kesintisi yapılmış olan ödemelerden ayrıca gelir vergisi sistemi içerisinde vergi kesintisi yapılması mümkün olmamasına, kurumlar açısından öncelikle kurumlar vergisi sistemi içerisinde vergi kesintisi yapılmasının gerekmesine rağmen, KVK'nın geçici maddesi ile menkul sermaye iratlarında farklı bir usul öngörülmüştür. Anılan düzenlemeye göre GVK, geçici md. 67 uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler nedeni ile KVK hükümleri uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır (KVK, geçici md. 1). Bu nedenle GVK, geçici md. 67 kapsamında yer alan ödemelerden ayrıca KVK uyarınca kesinti yapılmayacaktır. Yapılan bu kesintiler dolayısıyla beyanname verilmeyeceğinden vergi kesintisi nihai vergilendirme olacaktır.

<sup>420</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 1059, EROĞLU, a.g.e., s. 923

<sup>421</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. "Gayrimenkul Sermaye İratlarında Vergi Kesintisi", s. 91 vd.

<sup>422</sup> ÜREL, a.g.e., s. 916



Ancak elde edilen bu kazancın Türkiye’de faaliyette bulunan işyeri ya da yasal temsilci vasıtasıyla elde edilmiş olması durumunda bu kazançlar için yıl sonunda beyanname verilecek ve kesinti suretiyle ödenmiş olan vergiler mahsup edilecektir<sup>423</sup>.

GVK, geçici md. 67 kapsamında yapılacak vergi kesintileri ise anılan maddede, GVK, md. 75’in 5, 7, 12 ve 14. bentleri olarak sayılmıştır. Bu kapsamda; her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları ile menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler üzerinden GVK, geçici md. 67 hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

KVK, md. 30/III’de tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan GVK, md. 75/II.1-3 bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden KVK, md. 15/III uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. Anılan düzenleme uyarınca Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ve kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları üzerinden KVK, md. 5/I.d uyarınca vergi kesintisine tabi tutulanlar hariç olmak üzere vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu itibarla yukarıda sayılan kar paylarından aşağıda sayılanlar (KVK, md. 5/I.d) hariç, vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Buna göre;

- Türkiye’de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar,

---

<sup>423</sup> ÜREL, a.g.e., s. 921

- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar,
- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları hariç dar mükellef kurumlar tarafından (Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellefler hariç) elde edilen her nevi hisse senetlerinin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ve kurumların idare meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ayrıca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden de kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir (KVK, md. 30/6).

KVK, md. 30/I.ç bendinde de GVK, md. 75/II.1-4 bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere dar mükellefiyete tabi kurumların elde edecekleri menkul sermaye iratları üzerinden ödemeyi yapanlarca vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda GVK, md. 75/V’de sayılan her nevi tahvil Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir de bu gelirler üzerinden GVK, geçici md. 67 uyarınca vergi kesintisi yapılacağından ayrıca bu madde kapsamında vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>424</sup>. Aynı şekilde GVK, md. 75/II.7’de yazılı mevduat faizleri üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir de mevduat faizi ödemeleri ile döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden GVK, geçici md. 67 uyarınca vergi kesintisi yapılacağından bu madde kapsamında anılan ödeme dolayısıyla da vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Anılan maddede vergi kesintisi kapsamı dışında tutulmayan GVK, md. 75/II.6’de yazılı dar mükellef kuruma ödenen her nevi alacak faizleri, aynı maddenin ikinci

---

<sup>424</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 1060

fıkrasının 10 numaralı bendinde yazılı her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri, üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

### **2.3.3.5. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. Madde Uygulaması**

GVK'ya eklenen geçici md. 67 ile bir kısım menkul sermaye iradının vergilendirilmesinde farklı esaslar belirlenmiştir. Maddenin kapsam ve genişliği çalışmamızı aşacağından anılan maddenin uygulanmasına ilişkin genel esasları belirtmekle yetineceğiz.

Geçici madde 01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, anılan maddenin 31.12.2020 tarihine kadar uygulanması öngörülmüştür (GVK, geçici md. 67/son).

GVK'nın anılan madde uygulaması kapsamına menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinin düzenlendiği GVK, md. 75/5, 7, 12 ve 14. fıkraları girmektedir. Bu kapsamda;

- Hisse senedi alım- satım kazançları,
- Devlet tahvil ve Hazine bonusu faizleri<sup>425</sup> ile alım- satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım- satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri,
- Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ile alım- satım kazançları,

---

<sup>425</sup> İhraç edilen devlet tahvili ve hazine bonolarından elde edilecek olan faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı 27/10/2008 T. ve 2008/14272 S. Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler için % 0, 27/06/2006 T. ve 5527 S. kanunla dar mükellefler için %0 olarak belirlendiğinden fiilen bu kazançlarda vergi kesintisi uygulanmamaktadır. (KILIÇ, a.g.t., s. 146)

- Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,
- Aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler GVK, geçici md. 67 kapsamında vergilendirilecektir<sup>426</sup>.

GVK, geçici md. 67'nin düzenlenmesinin asıl amacı geniş bir mükellef kitlesi tarafından bazı gelirlere ilişkin vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin vergi idaresi tarafından daha kolay izlenebilirliğini sağlamak olduğundan<sup>427</sup> anılan maddede vergi sorumlusu olarak bankalar ve menkul kıymetlerin alım ve satımına aracılık eden kurumlar sayılmıştır. Bu nedenle vergi kesmekle yükümlü olanlar banka ve aracı kurumlar olup, vergilendirme döneminin de üçer aylık dönemlerdir.

Vergi kesmekle yükümlü olanların genel olarak banka ve aracı kurumlar olarak belirtilmesinin nedeni söz konusu maddede belirtilen kazanç ve iratlara kaynak olan işlemlerin daha çok banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla yapılmakta olmasıdır. Ancak maddede sayılan kazanç ve iratların banka ve aracı kurumlar olmaksızın elde edilmesi durumunda da ödemeyi yapanlarca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir<sup>428</sup>.

Bu itibarla bankalar ve aracı kurumların takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark, alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri, aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden vergi kesintisi yapması gerekmektedir. (GVK, geçici md. 67/I) maddede geçen banka ibaresi Bankalar Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ile Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'nı, aracı kurum ibaresi ise Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında Türkiye'de faaliyette bulunan aracı kurumları ifade etmektedir<sup>429</sup>.

---

<sup>426</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, G.V.K. Geçici 67 nci Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 245, 2017, s. 1-2

<sup>427</sup> Mehmet Emin AKYOL, "GVK'nın Geçici 67. Maddesine İlişkin Son Düzenlemeler", Vergi Dünyası Dergisi, Y. Ağustos 2011 30, S. 360, s. 33

<sup>428</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 762

<sup>429</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 762

GVK, geçici md. 67'nin uygulanabilmesi için madde kapsamında yer alan gelirleri elde eden kişinin, tam veya dar mükellef olması, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması, elde edilen kazancın vergiden muaf olup olmaması önem taşımamaktadır. Bu nedenle kural olarak madde kapsamındaki kazanç ve iratları elde eden kişilerin tamamı kesintisi suretiyle vergilendirilmektedir (GVK, geçici md. 67/V). Ancak, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmamaktadır<sup>430</sup>.

Maddede belirtilenler dışında kalan;

- Hisse senedi kâr payları,  
- Hazine ve varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım- satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili,

- Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirleri,

- Sürekli olarak portföyünün en az %51'i Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler vergi kesintisine tabi değildir (GVK, geçici md. 67/VI).

Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılarak vergi kesintisi matrahı tespit edilir (GVK, geçici md. 67/II). Vergilendirme dönemi olan üç aylık dönem içerisinde aynı türden menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı ile ilgili olarak birden fazla alım satım işlemi yapılması halinde vergi kesintisinin gerçekleştirilmesinde bu işlemler tek bir işlem olarak dikkate alınır (GVK, geçici md. 67/III).

Banka ve aracı kurumlar tarafından bu madde uyarınca yapılacak vergi kesintisi nedeni ile muhtasar beyanname verilmeyecektir. Anılan madde dolayısıyla yapılacak kesintiler için şekli ve muhteviyatı Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek bir beyanname verilecek ve vergi kesintisi dönemini izleyen ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine kesinti suretiyle tahsil edilen vergiler beyan

---

<sup>430</sup> Tamer BUDAK, "Yabancı Yatırımcıya Yönelik Stopaj İndirimi Eşitliğe Aykırıdır", Mali Hukuk Dergisi, Y. 2006, S. 21

edilecek ve yirmi altıncı günü akşamına kadar da ödenecektir (GVK, geçici md. 67/VII).

Anılan madde kapsamında yapılacak vergi kesintisi nihai vergilendirme olmaktadır. Vergi kesintisinin nihai vergilendirme olması karşısında, madde kapsamında elde edilecek gelir, tutarı ne olursa olsun ayrıca beyan edilmeyecektir. Ancak, anılan iratlar ticari kazanç kapsamında elde edilmiş ise bu durumda ticari kazanç nedeniyle verilecek beyanname ile hesaplanacak vergiden kesinti suretiyle tahsil edilmiş vergi mahsup edilecektir<sup>431</sup>.

Bu madde kapsamında kesinti yapıldıktan sonra ayrıca KVK ya da GVK, md. 94 kapsamında kesinti yapılması ise mümkün değildir.

#### ***2.3.3.6. Vergi Kesintisine Tabi Diğer Ödemeler***

Yukarıda belirtilenler dışında kanun koyucu tarafından dar mükellef kuruma yapılan başka bir kısım ödemeler nedeni ile de vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Bu itibarla gayri maddi hakların değerlendirilmesi karşılığı elde edilen kazancın vergilendirilmesi özel olarak düzenlenmiş olup, anılan düzenleme uyarınca (KVK, md. 30/II) telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Anılan ödemeler dolayısıyla vergi kesintisi yapılabilmesi için belirtilen ödemenin dar mükellef kurumun ticarî veya ziraî kazancına dahil olup olmaması önem taşımamaktadır.

Dar mükellef kurumlara gayri maddi hakların değerlendirilmesi karşılığı yapılacak ödemeler vergi kesintisine tabi tutulacaksa da söz konusu gayri maddi hak kavramından ne anlaşılması gerektiği kanunda tanımlanmamıştır. Anılan kavram 1 Seri No'lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğ'de açıklanmış olup, anılan tanıma göre gayri maddi haklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal

---

<sup>431</sup> ÖNER, a.g.e., s. 337

eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi ve ticari sırlar gibi bilgi birikimlerini kapsamaktadır<sup>432</sup>.

Gayri maddi hakların değerlendirilmesi karşılığı yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmasını öngören KVK, md 30'da en çok karşılaşılan gayri maddi haklar sayıldıktan sonra bunlara benzer gayri maddi hak bedelleri için yapılacak ödemelerden de vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle maddede sayılmasa da niteliği itibari ile gayri maddi haklardan sayılan haklar için yapılacak ödemelerden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda örneğin futbolcuların sözleşmesi devam ederken başka bir takımda oynama hakkı için sözleşmesi devam eden spor kulübüne yapılan bonservis ödemelerinden<sup>433</sup> ve bir kişi veya kurumun kendine özgü üretim ve işletme biçimini başkalarına satması veya kiralaması olarak adlandırılan know-how ödemelerinden<sup>434</sup> ve buna benzer diğer gayri maddi hakların değerlendirilmesi için yapılan ödemelerden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.<sup>435</sup>

Her ne kadar vergi kesintisi yapılabilmesi için dar mükellef kurumun Türkiye'de bir işyeri ya da daimî temsilcisinin bulunup bulunmadığı önem arz etmemekteyse de belirtilen kazançların dar mükellef kurum tarafından Türkiye'deki işyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilmiş olması durumunda ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden bu durumda yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile belirtilen kazançların beyan edilmesi gerekmektedir. Belirtilen kazançların dar mükellef kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimî temsilcisi vasıtasıyla elde edilmemiş olması durumunda ise bunların beyan edilmesi ihtiyaridir<sup>436</sup>.

Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan ve bu nedenle vergilendirilmesinde yalnızca dar mükellefiyete ilişkin esasların uygulandığı dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticarî

---

<sup>432</sup> Elif MUTLU, "Kurumlar Vergisi Tevkifatında Özellikli Bir Durum: Yabancı Futbolcu Transferi", Vergi Sorunları Dergisi, Y. Ekim 2015, S. 325, s. 112, Sinan GÜREL, "Gayrimaddi Hakların Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi ve Bununla İlgili Emsal Çalışması", Vergi Sorunları Dergisi, Y. Haziran 2012, S. 285, s. 174

<sup>433</sup> MUTLU, a.g.m., s. 119

<sup>434</sup> Şebnem Pınar YEŞİLYURT, Çiğdem GÜNEŞ, "Know-How Kavramı ve Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Know-How Ödemelerinin Vergilendirilmesi, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Haziran 2014, S. 309, s. 16

<sup>435</sup> GÜREL, a.g.m., s. 175

<sup>436</sup> SEZGİN, a.g.e., s. 1067, UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 935

faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar da vergi kesintisine tabi tutulacaktır (KVK, md. 30/V). Ancak söz konusu kazançlar üzerinden uygulanacak vergi kesintisi oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %0 olarak belirlendiğinden, fiilen bu kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

VUK, md. 11 ile Cumhurbaşkanı'na vergiye tabi tüm işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yapma yükümlülüğü getirme konusunda yetki verilmiştir. Anılan maddeye göre Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir. Anılan yetkinin Cumhurbaşkanı tarafından kullanılması durumunda vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlar tarafından ödeme dar mükellef kurumlara yapılırsa dahi vergi kesintisi yapılması gerekecektir (KVK, md. 30/I.d).

Yatırımcıya hitap edecek şekilde yüksek gizlilik, bilgi değişimini önleyen idari ve yasal sınırlamalar, düşük işlem maliyet ve sıfır ya da sıfıra yakın vergi oranı ile başka birtakım vergisel kolaylıklar sağlayan çeşitli ülkeler *Off- Shore* veya vergi cenneti ülkeler ya da zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkeler<sup>437</sup> olarak adlandırılmaktadır<sup>438</sup>. Bu ülkelerde kısa sürede ve düşük maliyetle şirket kurulması mümkündür. Kanun koyucu tarafından ülkeden bu vergi cenneti ülkelere gönderilen bedellerin vergilendirilebilmesi amacı ile KVK, md. 30/VII ile düzenleme yapılmıştır. Anılan düzenlemeye göre kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin

---

<sup>437</sup> Cem TEKİN, “Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Tevkifat Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Kasım 2006 26, S. 218, s. 95

<sup>438</sup> Birol KARAKURT, “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 30 Y. 2016 S. 2, s. 321, Serdar ÖZTÜRK, Özlem ÜLGER, “Vergi Cennetlerinin Küresel Finans Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, Niğde Üniversitesi İİBFD, Y. Ocak 2016, C. 9, S. 1, s. 238, Muhammet AKDİŞ, “Off- Shore ve Vergi Cenneti Ülke Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, [www.muhasibetr.com](http://www.muhasibetr.com), E.T., 25.02.2018



yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu düzenleme zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelere yapılacak transferlerle Türkiye'deki vergi matrahının azaltılmasını engelleme amacı ile yapılmış olup, bu nedenle yasal düzenleme ile bu ülkelere yapılan transferlere de Türkiye'de kurumların sahip olduğu vergi yüküne yaklaşık oranda vergi kesintisinin uygulanması öngörülmüştür<sup>439</sup>.

Yalnızca zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde bulunan kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi uygulanacağı düzenlenmiş olmasına rağmen, anılan düzenlemeyi dolanmak amacı ile söz konusu ülkelerde faaliyette bulunan kurumlara, zararlı vergi rekabeti uygulamayan başka ülkeler aracı kılınmak suretiyle ödeme yapılması durumunda da vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Zira ödemeye esas belgenin Cumhurbaşkanınca belirlenen ülkelerde düzenlenmiş olması vergi kesintisi için yeterlidir<sup>440</sup>.

Vergi güvenlik müessesesi olarak, belirlenecek vergi cenneti ülkelere aktarılan tutarların vergilendirilmesi sağlanmak istenmişse de söz konusu maddenin uygulanabilmesi için vergi cenneti ülkelerinin ilan edilmesi gerekmektedir. Her ne kadar OECD tarafından vergi cenneti ülkeler belirlenmiş ve ilan edilmişse de söz konusu maddede Cumhurbaşkanı tarafından belirleme yapılması gerektiğinin ifade edilmiş olması karşısında yalnızca OECD tarafından belirlenen ülkelere yapılan transferlerde vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>441</sup>. Söz konusu düzenleme 1 Ocak 2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21 Haziran 2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına rağmen anılan ülkelerin henüz ilan edilmemiş olması nedeni ile söz

---

<sup>439</sup> TEKİN, a.g.m., s. 97, UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 929

<sup>440</sup> ÜREL, a.g.e., s. 925, UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 930

<sup>441</sup> TEKİN, a.g.m., s. 98

konusu hükmün henüz uygulama girmemiş olduğunun belirtilmesi yanlış olmayacaktır<sup>442</sup>.

Ayrıca anılan fıkrada mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi için gerçek muamele ve işlemlere dayanan bir kısım ödemeler vergi kesintisi kapsamı dışına alınmış ya da Cumhurbaşkanı'na yapılacak vergi kesintisi oranını sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir. Anılan düzenleme uyarınca emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirme konusunda Cumhurbaşkanı yetkili olduğu gibi, yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin; ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır<sup>443</sup> (KVK, md. 30/VII).

KVK, md. 5/I.c'de kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş ve ayrıca anılan bentte belirtilen tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin KVK, md. 5/I.b'deki şartları taşıyan iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiş ve kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançlardan anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kar paylarından vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir (KVK, md. 30/IV). Bu nedenle kurumlar vergisinden istisna edilen maddede sayılan kazançlar ile yine belirtilen şirketlerin maddede sayılan iştirak kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

---

<sup>442</sup> AKDİŞ, a.g.m., KARAKURT, a.g.m., s. 336, ÜREL, a.g.e., s. 927

<sup>443</sup> TEKİN, a.g.m., s. 99

## 2.4. Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Vergilerin Beyanı, Ödenmesi ile Mahsup ve İadesi

KVK, md. 15 ve 30 uyarınca yaptıkları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olan sorumlular, yaptıkları vergi kesintisini bağlı oldukları vergi dairesine vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları düzenlenmişse de bu konuya ilişkin olarak yayımlanan 371 Seri No'lu VUKGT'de muhtasar beyannamenin kesintilerin yapıldığı vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi üçüncü akşamına kadar verileceği düzenlenmiştir. Bu nedenle muhtasar beyanname verme süresi kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın yirmi üçüncü akşamıdır. Bu şekilde bildirilen aya ilişkin verginin ise beyanname verildiği ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir<sup>444</sup>.

Muhtasar beyanname verilebilmesi için kanunda söz konusu kişi ya da kurumun vergi kesmekle yükümlü tutulmuş olması gerekmektedir. Vergi kesintisi kapsamında yer almayan; dar mükellef kurumlarca elde edilen ticari kazançlar için (kazancın dar mükellef kurumun Türkiye'de kurulu bir işyeri veya daimî temsilcisi aracılığıyla elde edilmesi gerekir), zira kazançlar için ve tam mükellef kurum tarafından elde edilen ancak vergi kesintisi yapılacak gelirler arasında sayılmayan bedeller için de vergi kesintisi yapılmayacağından, vergi kesintisi yapılmayan bu gibi durumlarda muhtasar beyanname verilmesi de söz konusu olmayacaktır.

GVK'da muhtasar beyannameye ilişkin yapılan açıklamalar Kurumlar Vergisi uyarınca yapılacak vergi kesintilerine de uygulanacağından yukarıdaki başlıkta yapılan açıklamalar burada da geçerli olacaktır<sup>445</sup>.

Yalnızca belirtmek gerekir ki GVK, geçici md. 67 uyarınca yapılacak vergi kesintileri, şekil ve içeriği Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen beyanname ile bildirileceğinden GVK, geçici md. 67 uyarınca yapılacak vergi kesintilerinin ayrı bir beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerin ödeme süresi (KVK, md. 21/IV, 29/I.b) mahsubu ve mahsupta uygulanacak usul ve esaslar (KVK, md. 34) gelir vergisi

---

<sup>444</sup> ÜREL, a.g.e., s. 799

<sup>445</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. "Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Vergilerin Beyanı, Ödenmesi ile Mahsup ve İadesi", s. 118 vd.

sistemi ile paralellik gösterdiğinden anılan hususta da ilgili başlıktaki açıklamalar geçerli olacaktır<sup>446</sup>.

Belirtmek gerekir ki Türkiye’de ticari veya zirai faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından beyanname verilmesi zorunludur. Ancak, kesinti suretiyle vergilendirilen dar mükellef kurumların beyanname vermesi ihtiyari olup, kesinti suretiyle vergilendirilen dar mükellef kurumların yıllık kurumlar vergisi beyanname ya da özel beyanname vermesi veya başka gelirler sebebi ile verilecek beyannameye kesinti suretiyle tahsil edilen vergileri dahil etmesi mümkündür<sup>447</sup>. Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyette bulunan dar mükellef kurumun bu işletmelerle ilgili bulunan ve vergi kesintisi yapılan kazanç ve iratlarını yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil etmesi ise zorunludur. Başka bir ifadeyle Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyette bulunan kurum tarafından yıllık beyanname verilmesi zorunlu olup, bu kurum tarafından verilecek yıllık beyannameye kesinti suretiyle tahsil edilen vergilerin de eklenmesi zorunlu iken, dar mükellef kurumun Türkiye’deki ticari veya zirai faaliyeti ile ilgili bulunmayan ve kurumlar vergisi kesintisi yapılan kazanç ve iratları elde etmesi halinde vereceği yıllık beyannameye kendisinden kesinti suretiyle tahsil edilen bu vergileri göstermesi ihtiyaridir<sup>448</sup>.

Yalnızca GVK, md. 75/II.5, 7, 14. bentlerinde yer alan kazanç ve iratların elde edilmesi durumunda, kurumlar tarafından beyanname verilmesi halinde bunların beyannameye dahil edilmesi zorunludur (KVK, md. 30/IX). Ancak anılan kazanç ve iratların beyanname vermek suretiyle vergilendirilip vergilendirilmeyeceğini seçme konusunda mükellef özgürdür. Başka bir deyişle GVK, md. 75/II.5, 7, 14. bentlerinde yer alan kazanç ve iratların elde edilmesi durumunda, dar mükellef kurumun yıllık ya da özel beyanname ile vergilendirilecek başka bir geliri yoksa, sadece vergi kesintisi yapılan GVK, md. 75/II.5, 7, 14. bentlerinde yer alan kazanç ve iratlar nedeni ile beyanname vermek zorunda değildir. Böyle bir durumda mükellefin seçimlik hakkı bulunmaktadır<sup>449</sup>.

---

<sup>446</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. “Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Vergilerin Beyanı, Ödenmesi ile Mahsup ve İadesi”, s. 118 vd.

<sup>447</sup> ÜREL, a.g.e., s. 942

<sup>448</sup> UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 896, 935

<sup>449</sup> UYSAL, EROĞLU, a.g.e., s. 937

### 3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNA GÖRE VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞU

#### 3.1. Dolaylı Vergilerde Vergi Kesintisi Usulü

Asıl olarak vergi kesintisi gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan bir sistem olup, mükellefin gelir veya kurumlar vergisine mahsuben yapılmaktadır. Harcamadan alınan dolaylı vergilerde ise verginin fiyat mekanizması kullanılarak mal veya hizmetin alıcısına yansıtıldığı durumlar söz konusu olmakla birlikte, bu durumun vergi sorumluluğu olduğundan söz edilmesi olanaksızdır. Zira verginin mal veya hizmetin fiyatına eklenerek alıcıya yansıtıldığı durumlarda verginin mükellefi yine mal veya hizmeti sunan kişi olmakta, bu kişiye ödeme yapan kişinin ise vergi dairesine herhangi bir sorumluluğu olmamaktadır. Burada vergi, yine verginin mükellefi olan mal veya hizmeti sunan kişi tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenmektedir. Ancak bu durumda vergi mükellefi olan kişi, mal ve hizmet fiyatına vergiyi de ekleyerek bunu tüketiciye yansıtması nedeni ile aracı yükümlü veya aracı ödeyici olarak da nitelendirilmektedir.

Bu durumda mükellef aynı kalmakla birlikte vergi yükünü teknik anlamda mükellef ya da sorumlu olmayan iktisadi mükellef de denilen nihai tüketici üstlenmektedir<sup>450</sup>. Bu itibarla verginin fiyat mekanizması kullanılmak suretiyle yansıtıldığı durumları vergi sorumluluğu müessesesi ile karıştırmamak gerekmektedir. Verginin yansıtılması ekonomik bir olgu olup, verginin yansıtıldığı durumlarda verginin asıl yükünü mal veya hizmetten faydalanan üstlenmekle birlikte verginin mükellefi verginin yükünü üstlenmeyen mal ve hizmeti sunan kişi olmaktadır.

Gelir vergisi sisteminde vergi kesintisi uygulamasında vergi kesen ve vergi dairesine yatıran kişi bunu vergi mükellefi ad ve hesabına yapmakla birlikte, KDV sisteminde vergi kesintisi yapan kişi satın alınan mal ve hizmetler için mükellefe vergi ödemek durumunda olan kişidir. Bu nedenle vergi kesintisinin dolaylı vergilerin ruhuna

---

<sup>450</sup> Ufuk KAYA, “Katma Değer Vergisi Türkiye Uygulamasında Vergi Kesenlerin Sorumluluğunun İncelenmesi”, Legal Mali Hukuk Dergisi Y. 2016, S. 133, s. 34, Atilla UYANIK, “Yurt Dışı Hizmet Alımlarında Vergisel Yükümlülükler”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Mayıs 2003, S. 125, s. 1

uygun düşmediği gerekçesiyle KDV’de vergi sorumluluğu uygulaması eleştirilmektedir<sup>451</sup>.

Hal böyle olmasına rağmen, KDVK<sup>452</sup> ile vergi sorumluluğu müessesesi ihdas edilmiştir. KDV de sorumluluk uygulaması dolaylı verginin mantığı ile bağdaşmamakla birlikte söz konusu düzenlemenin getiriliş amacı vergi mükellefi durumunda bulunan ve dolayısıyla mal ve hizmeti sunan kişinin devletin egemenlik alanı dışında kaldığı durumlarda bu kişilerin izlenme olanağı olmadığından tahsil edilmesi gerekli vergiye güvenlik sağlanmasıdır<sup>453</sup>. KDVK uygulamasında vergi kesintisinin mantığı, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan verginin alıcı tarafından satıcıya ödenmeyerek alıkonulması ve alıkonulan bu verginin vergi dairesine ödenmesidir. Bu kapsamda KDVK, md. 9 ile “*Vergi Sorumlusu*” başlığı altında vergi kesintisi sorumluluğu düzenlenmiş olup, anılan maddeye göre;

*“Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”*

Madde ile Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde Bakanlık tarafından çıkarılan çeşitli Tebliğler ile vergi kesintisi kapsamına alınan işlemler ile kesinti oranları belirlenmiştir. Tebliğlerle belirlenen kesinti oranına göre KDV’de yapılacak kesinti, tam vergi kesintisi ve kısmi vergi kesinti olmak üzere ikili bir ayrımla

<sup>451</sup> Erdoğan ARSLAN, “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 27, S.321, s. 22, KILIÇ, a.g.t., s. 153

<sup>452</sup> RG. S. 18563, RG. T. 02.11.1984

<sup>453</sup> AĞAR, Tüm Yönleriyle KDV Tevkifatı, Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2012, s. 1, TÜRMOB, Katma Değer Vergisinde Tam ve Kısmi Tevkifatı Uygulaması (e-kitap), Ankara 2012, s. 1, Mehmet ARSLAN, Mine BİNİŞ, “Vergi Tevkifatı ve Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulamaları”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Y. 01.08.2012, s. 1, UYANIK, a.g.m. s. 1, Dursun Ali TURANLI, “Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, Mali Çözüm Dergisi, Y. 15, S. 72, s. 196, ARSLAN, a.g.m., s. 19, Ayşe GÜLÇİÇEK, “Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 38, S.323, s. 20

incelenebilir. Tam vergi kesintisi KDV'ye tabi işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcı tarafından ödenmesi iken, kısmi vergi kesintisi ise KDV'ye tabi işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının işleme muhatap olan alıcı tarafından, diğer kısmının ise mükellef tarafından beyan edilip ödenmesini ifade etmektedir<sup>454</sup>.

KDV'de vergi kesintisi uygulaması ihtiyari bir uygulama olmayıp, kanunda belirtilen ve/veya tebliğde sayılan işlemleri gerçekleştiren kişiler tarafından vergi kesintisi yapılması bir zorunluluktur<sup>455</sup>.

### 3.2. Vergi Kesintisi Yapılabilmesinin Şartları

Bir işlem dolayısıyla vergi kesintisi yapılabilmesi için, söz konusu işlem dolayısıyla bir verginin oluşması gerektiği tabiidir. Başka bir ifadeyle kanunda vergiye tabi olarak sayılmış işlemin gerçekleştirilmediği durumda herhangi bir vergiden ve dolayısıyla vergi kesintisi yapma yükümlülüğünden söz edilebilmesi olanaksızdır. Bu kapsamda vergi kesintisi yapılması için gerekli ilk şart, taraflar arasındaki işlemin verginin konusuna girmesidir. Verginin konusuna giren işlemler ise KDVK, md. 1'de sayılmış olup, ancak madde kapsamında yer alan iş ve işlemlerle ilgili olarak, diğer şartların da varlığı halinde, vergi kesintisi yapılması mümkündür. Madde kapsamında yer alan iş ve işlemlerin KDV'nin konusunda yer aldığı değerlendirmesinde bulunulabilmesi için ayrıca söz konusu faaliyetlerin Türkiye'de ve devamlılık arz edecek şekilde yapılması gerekmektedir<sup>456</sup>.

Vergi kesintisi yapılabilmesi için gerekli ikinci şart ise yukarıda sayılan iş ve işlemlerle ilgili olarak vergi doğuran olayın gerçekleşmesidir. Zira vergi doğuran olay gerçekleşmeden vergi mükellefiyet ve sorumluluğundan söz edilmesi mümkün değildir. KDV'de vergi doğuran olay ise KDVK, md. 10'da düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca KDV'de vergi doğuran olay kural olarak, mal teslimi veya hizmet ifası olup, ancak mal teslim edildiği veya hizmet ifa edildiği durumlarda vergi doğuran

<sup>454</sup> Ernst & Young, 100 Soruda KDV Tevkifatı (e-kitap), 2012, s. 4

<sup>455</sup> Mehmet YÜCEL, "Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması", Legal Mali Hukuk Dergisi, Y. 2015 S. 122, s. 24, ARSLAN, BİNİŞ, a.g.m., Uğur DOĞAN, "Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması", Vergi Sorunları Dergisi, Y. 38, S. 317, s. 10

<sup>456</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 4

olay gerçekleşecek ve vergi ödeme borcu doğacağından ancak bu halde ve vergi doğuran olay gerçekleştiği anda vergi kesintisi sorumluluğu da doğacaktır<sup>457</sup>. Hemen belirtmek gerekir ki bazı özellikli işlemler maddede ayrı olarak sayılmış olup, anılan işlemler açısından da maddede gösterilen vergi doğuran olay gerçekleşmeden vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu doğmayacaktır.

KDV’de vergi kesintisi sorumluluğunun doğabilmesi için aranan bir diğer şart ise mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından vergi kesintisi yapılmasına gerek görülmesidir. Bu nedenle mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmamasına rağmen, kişinin KDVK, md. 1 kapsamında yer alan işlemi yapması ve vergi doğuran olayı şahsında gerçekleştirerek KDV mükellefi olması durumunda vergi kesintisi sorumluluğu doğacaktır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından gerek görülen hallerde ise mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezinin ve iş merkezinin bulunmaması şartı aranmayacaktır<sup>458</sup>.

Kanunda vergi kesintisine tabi durumların açıkça sayılmamış olması nedeni ile vergi kesintisi yapılacağı durumların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmesi KDV açısından zorunlu olmakla birlikte bu uygulamanın, vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla konulması gerektiği yönündeki verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil ettiği, zira nasıl mükellefiyet kanunla belirleniyorsa sorumluluk ve sorumlunun da kanunla belirlenmesi gerektiği, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yalnızca var olan sorumluluk uygulamasına ilişkin düzenlemeler ve ayrıntılar yapılabileceği, vergi sorumlularının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan tebliğlerle belirlenmesinin AY’ya aykırı olduğu gerekçeleri ile söz konusu düzenleme eleştirilmektedir<sup>459</sup>.

KDV’de vergi kesintisi yapmakla bir kişi, kurum ya da kuruluşun sorumlu tutulabilmesi için ise bu kişi, kurum ya da kuruluşun vergiye tabi işleme taraf olması gerekmektedir. İşleme taraf olmayan kişi, kurum ya da kuruluşun vergi kesintisi

---

<sup>457</sup> Ömer ÇAKICI, Abdullah KÜTÜKÇÜ, M. Bahattin AKÇAY, Mustafa ERSAN, KDV Tevkifatı, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2012, s. 3

<sup>458</sup> 117 Seri No’lu KDVKGT

<sup>459</sup> Adil NAS, “Katma Değer Vergisinde Bir Tevkifat Türü Olarak Tam Tevkifat”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Y. 2014, S. 109, s. 34, KAYA, a.g.m., s. 38, ARSLAN, a.g.m., s. 23



yapmakla sorumlu tutulabilmesi mümkün değildir. Kişi, kurum ya da kuruluşun işleme taraf olması dışında gelir ya da kurumlar veya katma değer vergisi mükellefi olup olmaması, vergiden muaf ya da istisna tutulup tutulmaması da vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulması açısından herhangi bir önem arz etmemektedir<sup>460</sup>.

KDV’de vergi kesintisi yapılabilmesi için aranan son şart ise vergi kesintisi kapsamında yer alan işlemin vergiden istisna edilmemiş olmasıdır. KDVK kapsamında bir işlem vergiden istisna edilmişse bu durumda vergi kesintisi yapma sorumluluğundan da söz edilemez<sup>461</sup>. KDV’de vergi kesintisi de diğer vergilerde olduğu gibi nakden ya da hesaben ödeme yapıldığı sırada gerçekleştirilmelidir<sup>462</sup>.

### **3.3. Tam Vergi Kesintisi Uygulaması**

#### **3.3.1. Tam Vergi Kesintisi Kavramı**

Belirtildiği üzere tam vergi kesintisi, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının, mal veya hizmetin alıcıları tarafından vergi kesintisine tabi tutulmasını ifade etmektedir<sup>463</sup>. Bu şekilde gerçekleşen vergi kesintisi uygulamasında işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamı alıcı tarafından satıcıya ödenmeyip hesaplanan vergi alıkonulmakta ve bu miktar vergi dairesine beyan edilerek ödenmektedir. İkametgahı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükelleflere yapılacak ödemeler dışında hangi işlemlerin tam vergi kesintisine tabi tutulacağı kanunda düzenlenmemiş olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Kanunda herhangi bir belirlemenin yapılmamış olması karşısında bir işlem nedeni ile tam vergi kesintisinin uygulamasının söz konusu olabilmesi için işlemin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiş olması gerekmekte olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmeyen işlemler nedeni ile vergi kesintisi yapılabilmesi söz konusu değildir<sup>464</sup> (117 Seri No’lu KDVKGT).

---

<sup>460</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 5

<sup>461</sup> Mehmet MAÇ, “Hizmet İthallerinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Geciktirilmiş Sayılamayacağı Durumlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Ocak 2009, S. 61, TÜRMOB, a.g.e., s. 8, ARSLAN, BİNİŞ, a.g.m.

<sup>462</sup> MAÇ, a.g.m.

<sup>463</sup> NAS, a.g.m., s. 24

<sup>464</sup> YÜCEL, a.g.m., s. 24

Biz de bu başlık altında Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen tam vergi kesintisine tabi tutulacak işlemlerin neler olduğunu belirtecek ve en çok uygulanan tam vergi kesintisine tabi işlemleri açıklayacağız.

### **3.3.2. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar**

Tam vergi kesintisi uygulaması kapsamına alınan ve KDV'nin konusuna giren işlemler dolayısı ile işleme taraf olan herkes tarafından vergi kesintisi yapılması zorunlu olup, bu kişilerin KDV mükellefi olup olmaması herhangi bir öneme sahip değildir<sup>465</sup>.

### **3.3.3. Tam Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler**

#### ***3.3.3.1. İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler***

KDVK, md. 1’de KDV’nin konusunun mal teslimi ve hizmet ifaları olduğu belirtilmiş ve KDV konusu mal teslimi ve hizmet ifasının Türkiye’de yapılanlar olduğu belirtilmiştir. Türkiye’de yapılmaktan maksat ise aynı KDVK, md. 6’da düzenlenmiş olup, anılan maddeye göre, malların teslim anında Türkiye’de bulunması ve hizmetin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de faydalanılması olduğu belirtilmiştir. Bu itibarla ancak malların teslim anında Türkiye’de bulunması veya hizmetin Türkiye’de yapılması ya da faydalanılması durumunda işlem nedeni ile KDV ortaya çıkacaktır. Ortaya çıkan bu KDV’nin mükellefi hizmeti ifa eden ya da malı teslim eden kişi ya da kurumdur.

Bu kişi ya da kurumların Türkiye’de işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığı durumlarda söz konusu kişi ya da kurum gelir ve kurumlar vergisi yönünden dar mükellef olmaktadır. Kanun koyucu tarafından ise bu gibi durumlarda vergi tahsiline güvence sağlamak amacı ile malı teslim alan ya da hizmet ithal eden kişi vergi sorumlusu olarak öngörülmüştür. Bu nedenle mal ya da hizmet ithal edilen durumlarda işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergiyi keserek vergi dairesine ödeme yükümlülüğü altında bulunan kişi mal ya da hizmeti ithal edendir. Anılan kişinin ise

<sup>465</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 12, Mehmet MAÇ, “KDV Tevkifatına Tabi Tutulmuş Mal ve Hizmetin Aktarılmasında Tekrar KDV Tevkifatı Gerekir Mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, Y. 26, S. 311, s. 22

işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'den sorumlu tutulabilmesi için kişinin KDV mükellefi olup olmaması herhangi bir önem taşımamaktadır<sup>466</sup>. Hizmetin yurtdışında yapılıp, hizmetten yurtdışında faydalanılması veya hizmetin vergiden istisna edilmiş olması halinde ise vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır<sup>467</sup>. Ayrıca yabancı şirketin hizmeti Türkiye'de bulunan işyeri aracılığı ile gerçekleştirmesi, dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefi olması halinde de vergi sorumluluğu söz konusu olmayacaktır<sup>468</sup>.

Vergi kesmekle yükümlü tutulan söz konusu kişinin KDV mükellefi olup olmaması ise herhangi bir önem taşımamaktadır<sup>469</sup>. Ancak, hizmet KDV konusuna girmiyorsa, vergiden istisna edilmişse veya hizmetin Türkiye dışında yapılmışsa ve hizmetten de Türkiye dışında faydalanılmışsa KDV sorumluluğu doğmayacaktır. (117 Seri No'lu KDVKGT)

Yurtdışından temin edilen kredilerin durumu ise özellikli bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye'de faaliyet gösteren banka ve finans kurumlarının kullandıkları para karşılığında almış olduğu bedeller BSMV'ne tabi olup KDVK, md. 17/4.e ile KDV'den istisna edilmiştir. Yurtdışından kullanılan kredilerle ilgili olarak ise kanunda herhangi bir açıklama yapılmamış olmakla birlikte, yurtdışından banka ve benzeri finans kurumları tarafından sağlanan krediler açısından da Türkiye'deki banka ve finans kurumları açısından uygulanacak hükümlerin uygulanması gerektiği ve bu nedenle söz konusu kurumlar tarafından sağlanan kredilerin de BSMV'ye tabi olup, KDV kapsamı dışında yer aldığı ancak yurtdışından olmakla beraber banka ve benzeri finans kurumları dışındaki kişi veya kurumlardan sağlanan kredilerin KDV'ye tabi olduğu ve söz konusu hizmetten yararlananların KDV kesintisi yapması gerektiği kabul edilmektedir<sup>470</sup>.

117 Seri No'lu KDVKGT uyarınca ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan hizmetlerin ya da mal tesliminin

---

<sup>466</sup> Mehmet YILDIRIM, "117 No'lu Katma Değer Vergisi Kapsamında KDV Tevkifatı", Vergi Sorunları Dergisi, Y. 37, S. 309, s. 160

<sup>467</sup> YÜCEL, a.g.m., s. 31, ARSLAN, BİNİŞ, a.g.m., DOĞAN, a.g.m., s. 11

<sup>468</sup> KAYA, a.g.m., s. 40

<sup>469</sup> ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e., s. 44

<sup>470</sup> Ceyhan İNALTONG, Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, Maliye ve Hesap Uzmanlar Derneği Yayınları, İstanbul, 2013, s. 154-158

aynı zamanda kısmi vergi kesintisi uygulaması kapsamında da olması halinde de tam vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

### ***3.3.3.2. Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetler***

KDVK, md. 1’de serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu açıkça belirtilmiştir. Söz konusu faaliyetin gerekçesi, yapanın hukuki statüsü, gelir veya kurumlar vergisi yönünden tam veya dar mükellef olup olmaması KDV mükellefiyeti açısından önem taşımamaktadır. Yalnızca, yapılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla KDV mükellefiyetinin ortaya çıkabilmesi için faaliyetin devamlı olarak yapılması gerekmekte olup, arızı faaliyetler KDV’ye tabi değildir<sup>471</sup> (1 Seri No’lu KDVKGT).

Daha önce belirtildiği gibi GVK, md. 18 ile çeşitli eser sahipleri ile bunların kanuni mirasçılarının eserleri satmak veya üzerlerindeki hakları devir veya temlik etmek suretiyle elde ettikleri hasılatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak söz konusu istisnanın GVK, md. 94’e şamil olmaması nedeni ile bu gelirler nedeni ile vergi kesintisi yapılacağı öngörülmüştür. İşte, gelir vergisinden istisna edilen GVK, md.18’de sayılan eser sahipleri ile mirasçıları tarafından madde kapsamında yer alan teslim ve hizmetlerin GVK, md. 94’de sayılan vergi kesmekle yükümlü kişilere yapılması durumunda vergi kesmekle yükümlü olanların ayrıca KDV sorumlusu olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle söz konusu kişiler gelir vergisi dışında katma değer vergisini de hesaplayarak vergi dairesine beyan etmek ve ödemek yükümlülüğü altındadır (117 Seri No’lu KDVGKT). Ancak serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalanabilmesi için KDV mükellefiyetinin sadece GVK, md. 18 kapsamına giren işlemlerden ibaret olması, işlemlerin tamamının GVK, md. 94’de sayılan kişi, kurum veya kuruluşlara yapılması ve madde kapsamındaki işlemleri yapan kişilerin durumu önceden vergi sorumlusu olarak öngörülen kişilere bildirmesi gerekmektedir. Ancak, mükellefin sorumluluk uygulamasını kabul etmemesi, işlemin tam vergi kesintisi kapsamı dışında yer alması, GVK, md. 18 dışında da KDV’ye tabi işlemlerinin bulunması, işlemlerin tamamının GVK, md. 94’de sayılan kişi, kurum veya kuruluşlara

---

<sup>471</sup> DOĞAN, a.g.m., s. 11

karşı yapılmamış olması durumunda yapılan teslim ve hizmet kısmi vergi kesintisi kapsamına olsa dahi işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin kendileri tarafından beyan edilip ödenmesi gerekmektedir<sup>472</sup>. Bu itibarla telif faaliyetlerini gerçekleştiren kişilere yapılacak ödemelerden vergi kesintisi sorumluluğu öngörülmesi, yasal zorunluluktan öte mükellefe sağlanmış bir hak niteliğine dönüşmektedir<sup>473</sup>.

Belirtildiği üzere arızı faaliyetlerin KDV'ye tabi olmaması karşısında GVK, md. 18'de yazılı işlemlerin arızı olarak gerçekleştirilmesi durumunda vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır<sup>474</sup>.

Ayrıca işlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti vergi sorumluları tarafından yerine getirilen GVK, md. 18'de sayılan serbest meslek mensuplarının KDV beyannamesi vermesi veya defter tutması gerekmemektedir<sup>475</sup>. İşlemlerin belgelendirilmesi ise VUK'un genel hükümlerine göre yapılacaktır<sup>476</sup>.

### **3.3.3.3. Kiralama İşlemleri**

KDVK, md. 1/III ile GVK, md. 70'de belirtilen mal ve hak kiralama işlemleri KDV'ye tabi tutulmuştur. Her ne kadar KDVK, md. 1/I ve 1/II'de mal teslimi ve hizmet ifasının KDV'ye tabi olabilmesi için bu mal teslimi ve hizmet ifasının Türkiye'de yapılan ticari, sınai veya zira faaliyet ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması gerektiği belirtilmişse de GVK, md. 70'de sayılan mal ve hakların kiralanması işlemi nedeni ile KDV mükellefiyetinin doğması için bu şart aranmamaktadır. Başka bir söyleyişle ticari, sınai, zirai ya da serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması aranmaksızın kişinin GVK, md. 70'de yazılı mal ve haklarını kiraya vermesi işlemi KDV kapsamı içindedir<sup>477</sup>. Ancak GVK, md. 70'de yazılı mal ve hakların kiralanması

---

<sup>472</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 18- 20

<sup>473</sup> KAYA, a.g.m., s. 43

<sup>474</sup> ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e., s. 55, YÜCEL, a.g.m. s. 32

<sup>475</sup> NAS, a.g.m., s. 29

<sup>476</sup> ARSLAN, BİNİŞ, a.g.m., s. 7

<sup>477</sup> ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e., s. 65, İNALTONG, a.g.e., s. 209, DOĞAN, a.g.m., s.

işleminin KDV'den muaf tutulması halinde bu işlemler nedeni ile mükellefiyet ve sorumluluk doğmayacaktır (117 Seri No'lu KDVKGT)<sup>478</sup>.

Yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde yapılacak kiralama işlemi nedeni ile, tam vergi kesintisi uygulaması kapsamında vergi kesme yükümlülüğünün doğabilmesi için ayrıca;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeni ile KDV mükellefiyetinin bulunmaması,
- Kiracının KDV mükellefi olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak kiracının;
  - o İstisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasa dahi GVK uyarınca basit usulde vergilendirilenler,
  - o Bankada ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,
  - o Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermesi uygun görülenler,
  - o 5018 sayılı Kanuna<sup>479</sup> ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de kiraya verenin başka faaliyetleri nedeni ile KDV mükellefiyetinin bulunmaması durumunda kiralama hizmetine ait KDV kiracı tarafından tam vergi kesintisine tabi tutulacaktır<sup>480</sup>.

Kiracının bu şartları taşımaması halinde ise kiralama işlemine ilişkin KDV, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla genel esaslara göre beyan edilecektir<sup>481</sup>. Ancak, kiraya verenin 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluş olması durumunda, bu idare kurum ve kuruluş tarafından GVK, md. 70'de belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemi nedeni ile vergi kesintisi yapılmayacaktır (117 Seri No'lu KDVKGT).

---

<sup>478</sup> Örneğin KDVK, md. 17/IV.d ile iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemi KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısı ile bu istisna kapsamındaki kiralama işlemi nedeni ile KDV sorumluluğu da doğmayacaktır. YÜCEL, a.g.m., s.35

<sup>479</sup> RG. S. 25326, RG. T. 24.12.2003

<sup>480</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 23

<sup>481</sup> ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e., s, 66, DOĞAN, a.g.m., s. 12

### 3.3.3.4. Reklam Verme İşlemleri

117 Seri No'lu KDVKGT'de reklam hizmetini satın alanların KDV mükellefi olmasına rağmen, reklam hizmeti verenin KDV mükellefi olmaması halinde ortaya çıkacak KDV'nin reklam hizmeti satın alan tarafından tam vergi kesintisi yapılmasına ilişkin sorumluluk uygulaması düzenlenmiştir. Anılan düzenlemeye göre KDV mükellefi olan gerçek ve tüzel kişilerin, KDV mükellefiyeti olmayan;

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek,
- Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek,
- Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak ve benzeri şekillerde reklâm vermek şeklinde gerçekleştirilen işlemlerle ilgili olarak hesaplanacak KDV, reklâm hizmeti alanlar tarafından vergi kesintisine tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Ancak, reklam hizmeti verenin KDV mükellefi olması durumunda ise normal bir KDV süreci işleyeceğinden vergi kesme sorumluluğu doğmayacaktır<sup>482</sup>. Ancak gerçek usulde KDV mükellefi olmasa da reklam hizmetini satın alanların;
- İstisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasa dahi GVK uyarınca basit usulde vergilendirilenler,
- Bankada ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'den istisna olan işletmeler,
- Sadece KDV'ye tabi işlemlerinin bulunduğu dönemde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermesi uygun görülenler,
- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar olması hallerinde de reklam hizmetlerine ait KDV hizmeti satın alanlar tarafından vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Ancak, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından reklam hizmeti verilmesi durumunda vergi kesintisi usulü uygulanmayacaktır.

---

<sup>482</sup> İNALTONG, a.g.e., s. 226

KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından vergi kesintisi kapsamında yer alan reklam hizmeti alınması durumunda ise vergi kesintisi usulü uygulanmayacaktır<sup>483</sup>.

Ticari işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin reklam panosu olarak kullandırılması, başka bir söyleyişle ticari işletmeye dahil olmayan gayrimenkullere reklam alınması durumunda elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı niteliğinde olduğu gibi, gayrimenkul malikinin KDV mükellefi olmaması halinde bu gayrimenkullere reklam verenler tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Gayrimenkulün ticari işletmeye dahil olması halinde ise gayrimenkul sahibi tarafından KDV beyannamesi verileceğinden vergi kesintisi uygulaması söz konusu değildir<sup>484</sup>.

### ***3.3.3.5. 5300 Sayılı Kanun'a Göre Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuğu Faaliyeti Kapsamında Tarım Ürün Senetlerinin Teslimi İşlemi***

KDVK, md. 9/III ile tarım ürünleri lisanslı depoculuğu faaliyeti kapsamında 5300 sayılı Kanun<sup>485</sup>,a göre tarım ürün senetlerinin teslim işlemleri tam vergi kesintisi uygulaması kapsamına alınmıştır. Söz konusu işlem nedeni ile uygulanacak vergi kesintisi, diğer işlemlerden farklı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki çerçevesinde düzenlenmemiş, doğrudan kanunda düzenlenmiştir.

Bir ürünün lisanslı depo işletmesine teslim ve kabul edilmesi durumunda, teslim ve kabul edilen ürün için ürün senedi düzenlenmekte, anılan senet teslim edilen ürünlerin mülkiyetini temsil etmektedir. Tarım ürünlerinin lisanslı depoya teslimi vergiye tabi olmayıp, ürün senetlerinin işlem gördüğü borsalar aracılığıyla ilk teslimi durumu ile ürün senetlerinin senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi dışındaki teslimler KDV istisnası kapsamındadır. Bu nedenle ürün senetlerinin senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi KDV konusuna alınmıştır<sup>486</sup>. Bu gibi hallerde ürün senetlerinin temsil ettiği ürünün depodan çekilmesi sırasında söz konusu ürün nedeni ile ortaya çıkacak verginin lisanslı depo işleticileri tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

<sup>483</sup> ARSLAN, BİNİŞ, a.g.m. s. 12

<sup>484</sup> NAS, a.g.m., s. 30

<sup>485</sup> RG. S. 25730, RG. T. 17.02.2005

<sup>486</sup> İNALTONG, a.g.e., s. 237



### **3.4. Kısmi Vergi Kesintisi Uygulaması**

#### **3.4.1. Kısmi Vergi Kesintisi Kavramı**

Belirtildiği üzere kısmi vergi kesintisi, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin kanun ya da tebliğde belirtilecek oranının, mal veya hizmetin alıcıları tarafından vergi kesintisine tabi tutulmasını ifade etmektedir. Bu şekilde gerçekleşen vergi kesintisi uygulamasında işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin bir kısmı alıcı tarafından satıcıya ödenmeyip alıkonulmakta ve bu miktar vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilmekte, kalan kısmın ise mal ve hizmeti sunan mükelleflerce vergi dairesine beyan edilerek ödenmektedir. Dolayısıyla kısmi vergi kesintisi uygulamasında alıcılara belli oranda vergi kesintisi yapma yükümlülüğü getirmek suretiyle tam vergi kesintisi uygulamasından ve satıcılar tarafından yalnızca kısmi vergi kesintisi kapsamı dışında yer alan tutarın vergi dairesine beyan edip ödenmesi bakımından da normal KDV uygulamasından farklılaşmaktadır<sup>487</sup>. Böylece hem alıcının hem de satıcı ya da sağlayıcıların verginin idareye intikalinden sorumlu oldukları ikili bir sistem uygulanmakta olup, bu ikili sistemin uygulanacağı işlemler de tebliğde belirtilenlerle sınırlıdır.

#### **3.4.2. Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar**

117 Seri No'lu KDVKGT'de kısmi vergi kesintisi yapılacak işlemler mal teslimleri ve hizmet ifaları olarak ikiye ayrılmış ve ayrıca her bir mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili olarak vergi kesintisi yapacak olanlar da ayrı ayrı belirtilmiştir. Bu itibarla kısmi vergi kesintisi yapacak olanlar, KDV konusunun mal teslimi ve hizmet ifası olması bakımından ve mal teslimi ve hizmet ifasına konu işlemler bakımından farklılık arz etmektedir<sup>488</sup>.

Kısmi vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulanlar işlem dolayısıyla ortaya çıkacak verginin tebliğde belirtilen oranında vergi kesintisi yaparak, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeyecek, kalan kısım ise mükellef tarafından beyan edilip ödenecektir.

---

<sup>487</sup> İNALTONG, a.g.e., s. 240

<sup>488</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 27

Ancak, tebliğde bir kısım kişi, kurum ve kuruluşlar sayılmış, bu kişi, kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı yapmış oldukları mal teslimi veya hizmet ifası nedeni ile vergi kesintisi yapılmayacağı öngörülmüştür. Tebliğde zikredilen belirlenmiş alıcılar olan;

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul'da işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları (okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları hariç) tarafından zikredilen kişilere yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları vergi kesintisi kapsamı dışındadır.

Bu nedenle yukarıda sayılanların yine yukarıda sayılanlara yapmış oldukları mal teslimleri ile hizmet ifaları nedeni ile vergi kesintisi yapılmayacaktır.

### **3.4.3. Kısmi Vergi Kesintisi Uygulanacak Hizmetler**

Hizmet sektöründe işgücünün yoğun olması, ödenecek KDV'nin bu sebeple yüksek çıkması, vergi kaçırmaya yönelik eğilimlerin daha fazla olması, bu kapsamda kayıt dışılık ile sahte belge kullanımının daha yaygın olması hizmet satın alımlarında vergi

kesintisi uygulamasının daha yaygın olarak düzenlenmesine neden olmuştur<sup>489</sup>.

Kısmi vergi kesintisi uygulanacak hizmetler 117 Seri No'lu KDVKGT'de belirtilmiş olup, anılan düzenlemeye göre;

- Tüm KDV mükellefleri tarafından satın alınan turistik mağazalara verilen müşteri bulma ve götürme hizmetleri,
- Tüm KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın belirlenmiş alıcılar tarafından satın alınan;
  - o İşgücü temin hizmetleri,
  - o Yapı denetim hizmetleri,
  - o Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri,
  - o Spor kulüplerinin yayın, reklam ve isim hakkı gelirlerine konu işlemleri,
  - o Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri,
  - o Servis taşımacılığı hizmeti,
- Belirlenmiş alıcılar tarafından satın alınan;
  - o Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik- mimarlık ve etüt- proje hizmetleri,
  - o Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetleri
  - o Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri,
  - o Yemek servis ve organizasyon hizmetleri
  - o Her türlü baskı ve basım hizmetleri,
- 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare kurum ve kuruluşlar tarafından KDV mükelleflerinden satın alınan bütün hizmetler karşılığında yapılacak ödemeler kısmi vergi kesintisine tabidir. Bu itibarla tebliğde yer alıp olmadığına bakılmaksızın 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar tarafından KDV mükelleflerinden satın alınan tüm hizmetler nedeni ile vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Ancak, KDVK, md. 11/I.c ile ihracatçılar tarafından imalatçılardan ihraç edilmek üzere satın alınan mallara ait KDV ihracatçılar tarafından ödenmeyeceğinden anılan

---

<sup>489</sup> ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e., s. 179

durumda, KDVK, geçici md. 17 kapsamında yer alan teslimler ile KDVK uyarınca KDV'den istisna edilen teslim ve hizmetlerde vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>490</sup>.

Vergi kesintisi kapsamında yer alan alıcıların vergi kesintisi kapsamındaki hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan mal temin edilmesi durumunda bu mal alımları için vergi kesintisi uygulanmayacak ancak mal bedeli dahil toplam hizmet bedeli üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır<sup>491</sup>.

#### 3.4.4. Kısmi Vergi Kesintisi Uygulanacak Mal Teslimleri

117 Seri No'lu KDVKGT'de kısmi vergi kesintisi uygulanacak mal teslimleri de düzenlenmiş olup, anılan düzenleme uyarınca;

- KDV mükellefleri ile belirlenmiş alıcılar tarafından;
  - o Külçe metal,
  - o Bakır, çinko ve alüminyum ürünleri,
  - o Hurda ve atık,
  - o Metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam hurda ve atıklardan elde edilen hammadde,
  - o Pamuk, tiftik, yün yapağı ile ham post ve deri,
  - o Ağaç ve orman ürünleri teslim alınması durumunda işlem bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin Tebliğde belirtilen oranın uygulanması suretiyle belirlenecek KDV'nin kesilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Ancak, KDVK, md. 11/I.c ile ihracatçılar tarafından imalatçılardan ihraç edilmek üzere satın alınan mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceğinden anılan durumda, KDVK, geçici md. 17 kapsamında yer alan teslimler ile KDVK uyarınca KDV'den istisna edilen teslimlerde vergi kesintisi yapılması mümkün değildir<sup>492</sup>.

Ayrıca gerek mal teslimlerinde gerekse de hizmet ifalarında küçük tutarlı işlemlerde vergi kesintisi uygulamasının yapılmayacağı düzenlenmiştir. Anılan

<sup>490</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 29

<sup>491</sup> DOĞAN, a.g.m., s. 13

<sup>492</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 30

düzenleme uyarınca kısmi vergi kesintisi uygulaması kapsamına girmekle birlikte, söz konusu işlemin KDV dahil bedelinin 1.000,00 TL'yi aşmaması halinde hesaplanan KDV vergi kesintisine tabi tutulmayacak, parasal sınırın aşılması durumunda ise bedelin tamamı üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır<sup>493</sup>.

### **3.5. Kesinti Suretiyle Tahsil Edilen Vergilerin Beyanı, İndirim ve İadesi**

KDV'de verginin kesinti suretiyle tahsil edildiği durumlarda vergi sorumluları tarafından kesinti yolu ile tahsil edilen vergiler genel bütçeli idareler dışındaki sorumlular tarafından beyanname ile beyan edilecek ve ödenecektir. Genel bütçeli idareler dışındaki sorumluların beyanname verme zorunluluğu açısından bu kişilerin başka faaliyetleri nedeni ile KDV mükellefiyetlerinin bulunup bulunmaması önem arz etmemektedir<sup>494</sup>. Sorumlu sıfatıyla beyanname yalnızca vergi kesintisi yapıldığı durumlarda verilecek olup, vergi kesintisinin yapılmadığı durumlarda beyanname verme yükümlülüğü de bulunmamaktadır<sup>495</sup>.

Vergi sorumluları için KDV'de vergilendirme dönemi bir ay olduğundan, vergilendirme dönemi olan bir ay içerisinde vergi kesintisi yapılması durumunda vergilendirme dönemini izleyen ayın 24'üncü günü akşamına kadar beyanname verilmesi ve beyanname verilen ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenmesi, aksi durumda yani vergi kesintisi yapılmadığı durumda ise beyanname verilmemesi gerekmektedir<sup>496</sup>. Başka bir söyleyişle vergi kesintisi yapıldığı durumlarda özellikli bir durum söz konusu olmayıp, vergi sorumluları tarafından KDVK, md. 10'da belirtilen esaslar dahilinde, işlemin vuku bulduğu dönemin beyan süresi içerisinde, beyanname verilmesi, satıcının da mükellef sıfatıyla beyan edeceği kısmı aynı dönemde beyan etmesi gerekmektedir<sup>497</sup>. Genel bütçeli idareler tarafından beyanname verilmesi mümkün değilse de vergi kesintisi yapıldığı durumlarda idarenin muhasebe birimi tarafından bu kesintinin doğrudan gelir kaydedilmesi gerekmektedir. Ancak bir kurum, kuruluş ya da idarenin 5018 sayılı Kanun'da yer alması durumunda ve bu kurum, kuruluş ya da idarenin vergi kesintisi uygulaması kapsamındaki alımlarının genel bütçe

<sup>493</sup> ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e., s. 129

<sup>494</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 8

<sup>495</sup> ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e., s. 32

<sup>496</sup> NAS, a.g.m., s. 31, ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e., s. 307

<sup>497</sup> YÜCEL, a.g.m., s. 27

ödenekleri dışındaki ödeneklerden karşılanması durumunda beyanname verilmesi gerekmektedir<sup>498</sup>.

Kısmi vergi kesintisine tabi işlemlerde ise Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen oranda yapılacak vergi kesintisi sorumlu tarafından yukarıda belirtilen esaslar dahilinde beyan edilecek, kalan kısım ise mükellef tarafından genel esaslara göre beyan edilecek ve ödenecektir.

Tam vergi kesintisinde satıcı ya da hizmet sağlayıcısının KDV mükellefiyeti bulunmadığından belge düzenlemesi de söz konusu değildir. Kısmi vergi kesintisi uygulamasında ise satıcı ya da sağlayıcı vergi mükellefi olduğundan fatura düzenleme ve düzenlediği faturada işlem bedeli, hesaplanan KDV ile vergi kesintisi oranı, alıcı tarafından kesilecek vergi tutarı, kesinti dahil toplam işlem bedeli ve kesinti sonrası tahsil edilmesi gerekli toplam tutarın gösterilmesi gerekmektedir<sup>499</sup>.

KDV bilindiği üzere muamele vergilerinden olup, kural olarak KDV'de mal ve hizmet alımları için ödenen vergi, hesaplanan vergiden düşülebilmektedir<sup>500</sup>. Ancak, sorumlu sıfatıyla verilecek beyannamede indirim uygulaması söz konusu olmayıp, verilecek beyannamede hesaplanan tüm verginin sorumlu tarafından ödenmesi gerekmektedir. Sorumlunun satın almış olduğu teslim veya hizmeti indirim hakkının bulunduğu işlemlerde kullanacak olması durumunda ise kesinti suretiyle beyan edilen tutarın verilecek KDV beyannamesinde alıcı- vergi sorumlusu tarafından indirilmesi mümkündür<sup>501</sup> (117 Seri No'lu KDVKGT).

Tam vergi kesintisi uygulamasında alıcı tarafından vergi kesintisine tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen ve ödenen vergi, alıcının KDV mükellefi olması durumunda verilecek beyanname ile indirim konusu yapılabilir. Kısmi vergi kesintisinde de gerek kesinti suretiyle tahsil edilen KDV gerekse de satıcı tarafından tahsil edilen KDV alıcı tarafından verilecek beyannamede indirim konusu yapılabilir<sup>502</sup>. Vergi indirimi yapılabilmesi için mükelleflerin indirim hakkına sahip olması gerektiği de tabiidir. İndirim hakkına sahip olmayanlar tarafından, kesinti suretiyle tahsil edilen

---

<sup>498</sup> TÜRMOB, a.g.e., s. 9

<sup>499</sup> ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e., 299

<sup>500</sup> NAS, a.g.m., s. 32

<sup>501</sup> YÜCEL, a.g.m., s. 29, UYANIK, a.g.m., s. 3

<sup>502</sup> ÇAKICI, KÜTÜKÇÜ, AKÇAY, ERSAN, a.g.e.,334

verginin indirim konusu yapılması mümkün değildir<sup>503</sup>.

İndirim yolu ile giderilemeyen vergilerin ise iade ve mahsubu mümkündür. İade ve mahsupa uygulanacak usul ve esaslar ise 117 Seri No'lu KDVKGT'de ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Vergi kesintisinin yapılması gerekenden çok ya da yapılmaması gerekirken yapılması durumunda alıcı ve satıcı tarafından beyanlarının düzeltilmesi gerekmektedir. Öncelikle fazla ya da yersiz kesinti yapılan tutar alıcı tarafından satıcıya iade edilecektir. İade sonrasında alıcı tarafından fazla veya yersiz kesilen KDV'nin satıcıya ödendiğini gösterir belge ve satıcının düzeltme yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile başvurulması halinde fazla ya da yersiz kesilen vergi, alıcıya iade edilir (117 Seri No'lu KDVKGT).

---

<sup>503</sup> NAS, a.g.m., s. 32

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### VERGİ KESMEYE BAĞLI VERGİ SORUMLULUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 1. Vergi Kesme Bağlı Vergi Sorumluluğunun Faydaları

##### 1.1. Vergilendirmede Sürat Sağlaması

Mükellefin beyanname vermek yolu ile vergilendirildiği vergilendirme sisteminde, mükellef tarafından bir takvim yılı ya da kanun tarafından öngörülen bir vergilendirme dönemi içinde elde edilen vergiye tabi değerler beyan edilerek bu değerlere ait vergi ödenmektedir. Bu şekildeki bir vergilendirmede ise vergi doğuran olayın meydana gelmesi ile vergiye tabi değere ait verginin idarece tahsil edilmesi arasında bir yılı aşkın bir süre meydana gelir. Bu ise devletin vergi alacağına vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden uzun bir süre sonunda kavuşmasına, mükelleflere vergi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında hesaplanan vergi tutarı kadar faizsiz kredi verildiği gibi bir görünüm ortaya çıkmasına neden olmaktadır<sup>504</sup>.

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde ise bu süre genel olarak kısalmaktadır. Zira yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere vergi kesen tarafından vergi doğuran olay meydana geldiği anda daha mükellefin elinde kazanç ve irat geçmeden vergilendirilmektedir. Bu itibarla verginin kesinti suretiyle tahsil edilmesinin verginin önceden tahsil usulleri içerisinde yer aldığı<sup>505</sup> ve vergide kazandıkça öde ilkesinin bir uygulaması olduğu ifade edilmektedir<sup>506</sup>.

Bu durum ise verginin gecikmeksizin tahsilini, paranın satın alma gücünde enflasyon dolayısıyla meydana gelecek azalmalarının önlenmesini, devletin kamu giderleri için ihtiyaç duyduğu vergi alacağına bir an önce kavuşmasını sağlamaktadır.

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi kural olarak, verginin tahsil süresini kısaltmaktaysa da bu faydanın sağlanabilmesi ancak, beyanname yolu ile vergilendirme dönemi ile kesinti suretiyle vergilendirme döneminin farklı belirlenmesi,

---

<sup>504</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 27

<sup>505</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 3

<sup>506</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 13



kesinti suretiyle sorumlu tarafından tahsil edilen vergilerin normal vergilendirme dönemine nazaran daha evvel ödenmesinin öngörüldüğü durumda mümkündür. Sorumlu tarafından kesinti suretiyle tahsil edilen vergilerin ödenme dönemi ile beyanname yolu ile mükellef tarafından bizzat ödenecek vergilerin ödeme dönemlerinin aynı belirlenmesi durumunda vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi vergilendirmede sürat sağlamayacaktır. Bu nedenle KDV’de beyanname ile vergilendirilen mükelleflere ait vergilendirme dönemi ile kesinti suretiyle tahsil edilen vergilere ait vergilendirme ve ödeme dönemlerinin aynı belirlenmiş olması nedeni ile vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi bu fonksiyonunu KDV açısından yerine getirmemektedir<sup>507</sup>.

## **1.2. Vergi Alacağına Güvence Sağlaması**

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde gelir ya da iradın daha mükellefin eline geçmeden vergi sorumlusu olarak vergi kesen tarafından gelir ya da irattan kesilerek vergiden arta kalan değer mükellefe ödenmesi devletin vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Zira beyanname yolu ile mükellefin bizzat vergisini ödediği klasik vergilendirmede, belirtildiği üzere bir vergilendirme dönemi önceki verginin ödenecek olması nedeni ile mali durumu bozulan mükellefin beyanname vermemesi ya da beyan ettiği vergisini ödeyememesi riski mevcuttur. Oysa vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde gelir ya da irat elde edildiği anda daha mükellefin eline geçmeden vergilendirileceğinden böyle bir risk bulunmamaktadır<sup>508</sup>. Bu durum vergiye güvence sağlamaktadır.

Ayrıca vergi kesen tarafından kesildiği halde verginin ödenmemesi ya da vergi kesintisine tabi olduğu halde vergi kesen tarafından vergi kesintisine tabi tutulmayan vergiden mükellef dışında vergi kesenin de sorumlu olması durumu da vergi alacağının güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Aynı şekilde Devletin egemenlik alanı dışında kalması nedeni ile mükellefin takip imkanının, verginin ödenmemesi durumunda mükellefe karşı zorlayıcı yaptırımların uygulanma imkanının olmadığı çeşitli

---

<sup>507</sup> KAYA, a.g.m. s. 39

<sup>508</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 28

durumlarda<sup>509</sup> da vergi sorumlusu olarak vergi kesene verginin kaynakta kesilerek vergi dairesine ödenmesi yükümlülüğünün getirmesi de bu amaca hizmet etmektedir. Nitekim böyle bir durumda vergi kanunları ile belirlenen vergi kesenin çoğu zaman Türkiye’de yerleşik olması Devletin bu kişileri takip ve alacağını tahsil imkanına sahip olmasını sağlamaktadır. Bu durumun da vergi alacağına güvence sağladığı tabiidir. Aynı zamanda bu şekilde gerçekleşen bir vergilendirme, vergi idaresi ile sürekli ilişki içinde bulunan kişilerin verginin ödenmesi bakımından muhatap alınmasını sağladığından sistem bu yön itibari ile de verginin takip ve tahsilinde güvence sağlamaktadır<sup>510</sup>.

### **1.3. Vergi Kaçırma İmkân ve İhtimalini Azaltması**

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde sistemin doğası gereği vergi kaçırma imkân ve ihtimali düşüktür. Zira mükellefin kendisi tarafından beyanname verilerek verginin ödendiği durumların aksine, vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde vergi kesen tarafından tüm işlem bedeli mükellefe ödenmemekte, hesaplanan vergi alıkonularak vergi dışında kalan tutar mükellefe ödenmekte, vergi ise vergi dairesine ödenmektedir. Vergi kesen tarafından vergi dairesine ödeme yapılmaması durumunda ise hesaplanan vergiden ve vergi cezasından kendisi sorumlu olmaktadır<sup>511</sup>. Verginin ödenmesinin mükellefe bırakılmaması, vergi kesenin kendi malvarlığında vergi dolayısı ile herhangi bir azalma olmaması, vergi idaresine ödenen bedelin mükellefin malvarlığından çıkması, ödeme yapılmaması durumunda ise mükellef dışında vergi kesenin de bu vergiden sorumlu olması, üstelik vergi aslı dışında vergi cezasına da muhatap olacak olması vergi kaçırma imkân ve ihtimalinin çok düşük olmasını sağlamaktadır. Zira vergi kaçırma menfaati bulunan mükellef tarafından vergi ödenmemekte, vergi ödeyen vergi kesen ise vergiyi mükellefin malvarlığından ödemekte ve vergi kaçırma menfaati bulunmamaktadır. Kaldı ki, verginin tam olarak kesilip ödenmesinde vergi kesenin gerçek usulde vergi mükellefi olması durumunda gider gösterebilmek açısından menfaati dahi

---

<sup>509</sup> Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi (KVK, md. 15) ile Türkiye’de ikametgahı, işyeri ve kanuni merkezi bulunmayan mükelleflere yapılacak ödemelerden yapılacak KDV kesintisi (KDVK, md. 9) bu durumlara örnek olarak gösterilebilir.

<sup>510</sup> KAYA, a.g.m., s. 39

<sup>511</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 29

bulunmaktadır<sup>512</sup>. Ancak, vergi kesintisinin kısmi şekilde uygulandığı durumlarda hesaplanan verginin tamamı alıkonulmayarak bir kısmı mükellefe ödeneceğinden ve bu kısmın mükellef tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekeceğinden bu durum, verginin kesinti suretiyle tahsilinin vergi kaçırma imkân ve ihtimalini azaltma fonksiyonunun tam olarak yerine getirilememesine neden olmaktadır<sup>513</sup>.

Ayrıca vergi kanunları ile çeşitli kişi ya da konuları vergi dışı bırakan muafiyet ve istisna uygulamaları söz konusu olmaktadır. Verginin kesinti suretiyle tahsili ayrıca istisna ve muafiyet yolu ile vergi dışı bırakılan bu hususların da vergilendirilmesini sağlayabilmektedir<sup>514</sup>. Bu nedenle de vergi kesintisi Devletin vergi kaybını azaltıcı bir etki göstermektedir.

#### **1.4. Verginin Tahsil Masraflarını ve Mükelleflerin Şekli Yükümlülüklerini Azaltması**

Verginin kesinti suretiyle tahsil edildiği durumlarda tarh ve tahakkuk işlemleri vergi sorumlusu olarak vergi kesen tarafından yerine getirilmektedir<sup>515</sup>. Ayrıca kesinti suretiyle vergilendirmenin nihai vergilendirme halini aldığı durumlarda mükellefler tarafından ayrıca beyanname verilmemekte, bu kişilere ait vergilerin bu kişilere ödeme yapan vergi kesenler tarafından tek muhtasar beyannameye toplanmasına imkân verilmektedir<sup>516</sup>. Bu durum ise vergi daireleri tarafından muhatap alınacak kişi sayısını azaltarak vergi dairesine kolaylık sağladığı gibi, bu kişilere ait vergilerin tahsil işlemlerinin de vergi kesenler tarafından yerine getirilmesi vergi daireleri açısından verginin tahsil giderleri ile kırtasiye masraflarının da azalmasını sağlamaktadır. Ayrıca bu durum, mükellefler açısından da vergi hesaplamak, beyanname vermek, belge düzenine uymak gibi şekli yükümlülüklerin yerine getirilmemesini sağlamaktadır.

Ancak, vergi kesintisinin nihai vergilendirme halini almadığı durumlarda vergi mükellefleri tarafından da beyanname verileceğinden ve verilecek bu beyannameye kendilerinden kesinti suretiyle tahsil edilen vergiler mahsup edilerek arta kalan vergi mükellefe iade edileceğinden bu gibi durumlarda verginin kesinti suretiyle tahsili

<sup>512</sup> ORTAÇ, a.g.t., s. 37, ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 4

<sup>513</sup> KAYA, a.g.m., s. 44

<sup>514</sup> KILIÇ, a.g.t., s. 14

<sup>515</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 29

<sup>516</sup> SARILI, a.g.e., s. 14

beyanname veren mükellef sayısını azaltmayacağı gibi kırtasiye masrafları da azalmayacaktır. Aynı şekilde vergi kesintisinin kısmi kesinti şeklinde uygulanması durumunda da mükellef sayısı ve yapılacak işlem sayısı azalmayacağı gibi bu durum mükelleflerin şekli yükümlülüklerini de azaltmayacaktır<sup>517</sup>.

Ayrıca vergi kesintisinin kısmi kesinti olarak uygulandığı durumlar, mükellefin kendisi tarafından elde edilen değer beyanname ile beyan edilerek ödendiği durumlara nazaran verilecek beyanname sayısının artmasına da neden olacaktır. Ayrıca bu gibi durumlarda, vergi kesintisine tabi tutulan kısım dışındaki vergi yine vergi dairesi tarafından tahsil edileceğinden kısmi vergi kesintisi vergi tahsil giderlerinin de azaltmayacaktır.

### **1.5. Mali Anesteziye Neden Olması**

Mali anestezi, mali yükümlerin muhatapları tarafından farkına varılmadan yerine getirilmesin ifade etmektedir<sup>518</sup>. Mali anestezi, özellikle vergilerin fiyatın içerisine gizlenerek kişilerden tahsil edilmesi nedeni ile verginin taşıyıcısı tarafından fark edilmeden ödenmesi durumunun söz konusu olduğu dolaylı vergilerde görünmektedir. Ancak, mali anestezi kavramı yalnızca dolaylı vergilerle ilgili olmayıp, ödeyici ya da mükellef tarafından ödenen verginin miktarının belirlenebilmesi amacı ile belirli bir araştırma yapılmasının gerektiği, ödeyici ya da mükellef tarafından herhangi bir araştırma yapılmaması halinde verginin de fark edilmeden ödendiği diğer durumları anlatmak için de kullanılır.

Kesinti suretiyle vergilendirmede ise mükellefe ödeme yapıldıkça vergi kesintisinin yapılması ve mükellefe ödeme yapıldıkça mükellefin vergi dışında kalan istihkakına sahip olması mükellefin vergi yükünü azalttığı gibi mükellefin vergiyi daha az hissetmesini de sağlamaktadır. Bu nedenle bu durum eline geçecek net tutara odaklanan ve kesilen verginin miktarının farkına varmayan mükellefin mali açıdan uyuşmasına, başka bir söyleyişle, mali anesteziye neden olmaktadır. Zira vergilendirmenin normal seyrinde gerçekleştiği, mükellefler tarafından dönem sonunda verilecek beyanname ile verginin hesaplanarak vergi dairesine ödendiği durumlarda mükellefler tarafından bir

---

<sup>517</sup> KAYA, a.g.m., s. 44

<sup>518</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 18. Baskı, Kasım 2017, s. 189

vergilendirme döneminde elde edilen tüm vergiye tabi değerler üzerinden hesaplanacak vergi bir defada ödenmektedir. Bu durum her ne kadar mükellefin vergiyi geç ödemesi sağlaması dolayısıyla mükellefe faizsiz kredi verildiği şeklindeki bir izlenime neden olmaktaysa da bu durum mükelleflerin bir defada vergi ödemesi dolayısıyla yüklerini artırmakta ve vergiyi daha fazla hissetmesine neden olmaktadır. Oysa, verginin kesinti suretiyle tahsil edildiği durumlarda mükellefin, kendisine ödeme yapıldıkça ödeme yapılan kısımlar itibari ile vergisinin tahsil edilmiş olması, mükellefin vergi ödediği dönemde daha az vergi yüküne sahip olmasını ve vergi yükünü de vergiyi çeşitli kısımlarla ödemiş olması nedeni ile daha az vergi yükü hissetmesini sağlamakta ve bu nedenle mali anesteziye neden olmaktadır. Zira verginin kesinti suretiyle tahsil edildiği durumlarda vergi mükellefleri tarafından bu vergi bizzat vergi dairesine yatırılmadığı için katlanılan vergi yükü vergi mükellefi tarafından hissedilmemektedir<sup>519</sup>.

## **2. Vergi Kesmeye Bağlı Vergi Sorumluluğuna Yöneltilen Eleştiriler**

### **2.1. Uygulama Alanının Sınırlı Olması**

Verginin yasallığı ilkesi, mükellef ve vergi konularının vergi yasaları ile belirlenmesini zorunlu kıldığı gibi, vergi sorumlularının da yasa ile belirlenmesini gerektirmektedir. Bu itibarla yasa ile öngörülmeleyen bir sorumluluğun idari düzenlemelerle ihdas edilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda vergi sorumluluğu türü olarak vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi de ancak vergi yasaları ile öngörülen durumlarda uygulanabilir. Vergi yasaları tarafından ise tüm gelir unsurları açısından vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi öngörülmemiştir<sup>520</sup>. Bu nedenlerle de vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin uygulama alanı sınırlı kalmaktadır.

---

<sup>519</sup> SARILI, a.g.e., s. 14

<sup>520</sup> Örneğin gelir vergisi sistemi içerisinde önemli bir yere sahip ticari ve sınai kazançların vergilendirilmesinde bu yöntem büyük oranda uygulanmamaktadır. (DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 34, ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 6)

## 2.2. Eşitlik İlkesine Aykırılık Teşkil Etmesi

Kısaca aynı hukuki durumda bulunanların aynı, farklı hukuki durumda bulunanların farklı hukuk kurallarına tabi olması olarak tanımlanan eşitlik ilkesi formülasyonunu vergi hukukuna aktardığımızda kimlerin eşit hukuki statüde bulunduğunun tespiti açısından mali güç kriteri kullanılmaktadır. Bu nedenle eşit mali güce sahip olanlar eşit hukuki statüde olup, bu kişilerin eşit şekilde vergilendirilmesi, farklı mali güce sahip olanların ise farklı şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir<sup>521</sup>. Vergi kesintisi yoluyla vergilendirmenin gerçekleşmediği durumlarda mükellefler kazanç ve iratların safi tutarı üzerinden vergilendirilirken (GVK, md. 1), bu kapsamda kazanç ve iratların sağlanması ve idamesi için yapılan giderlerin indirilmesinden sonra belirlenen tutar üzerinden vergilendirme gerçekleşirken, vergi kesintisi yönteminin uygulandığı bir vergilendirmede mükellefler genel olarak kendilerine yapılacak gayrisafi tutar üzerinden vergilendirilmektedir. Mükellefin ayrıca beyanname vermediği, başka bir söyleyişle vergi kesintisinin nihai vergilendirme olduğu söz konusu durumlarda ise anılan şekilde vergilendirilen mükelleflerin gayrisafi tutar üzerinden vergilendirilmesine, kesinti yöntemi ile vergilendirilmeyen mükelleflerin ise safi tutar üzerinden vergilendirilmesine neden olmaktadır. Bu durum ise aynı mali güce sahip iki mükelleflerin farklı miktarda vergi ödemesine yol açacağından eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Örneğin, bir vergilendirme döneminde beyanname verme sınırı altında ve eşit miktarda gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerden birinin GVK, md. 70’de yazılı mal ve hakları GVK, md. 94’de sayılanlara kiraya vermesi karşılığında söz konusu iradı elde etmesi durumunda anılan mükellef gayrisafi tutar üzerinden vergilendirilirken, anılan mal ve hakları GVK, md. 94’de sayılanlar dışında bir kişiye kiraya veren ve bu şekilde söz konusu iradı elde eden mükellef ise iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler dışında kalan miktar üzerinden vergilendirilecektir. Bu durum ise eşit mali güçte ve dolayısıyla eşit hukuki statüde olanların farklı miktarda vergi ödemesine ve dolayısıyla eşitlik ilkesine aykırılığa neden olacaktır.

Ayrıca iki mükellef grubu arasındaki eşitsizlik bu durum ile de sınırlı değildir. Safi tutar üzerinden vergilendirilen iki mükellef grubu arasında bazı durumlarda matrah tespiti yönünden de eşitsizlik yaşanmaktadır. Zira verginin beyan yöntemi ile tahsil

<sup>521</sup> BAŞARAN, YAVAŞLAR, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, s. 6

edildiği durumlarda mükelleflerin çeşitli giderlerini ya da varsayılan giderlerini matrahtan indirme imkânı varken, kesinti suretiyle tahsil edilen vergilerde bu durum daha sınırlıdır. Örneğin iki avukattan ücretli çalışan avukatın kendisine yapılan ödeme dolayısıyla ödeyeceği verginin hesabında matrahtan indirilecek tutarları çok sınırlıyken, örneğin mesleki yayınlar için ödediği ücretler ile işin yürütümü için yapılan giderler matrahtan düşülememekteyken serbest çalışan avukat tarafından bu tutarların matrahtan indirilmesi mümkündür. Bu durum ise aynı unvan ve sığata sahip, aynı miktarda gelir elde eden iki mükellef grubunun farklı oranda vergi ödemesine ve dolayısıyla iki mükellef grubu arasında eşitsizlik oluşmasına ve geliri kesinti suretiyle vergilendirilenlerin daha ağır vergi yükü ile karşı karşıya kalmasına, başka bir söyleyişle kişinin eline kesinti miktarı kadar eksik bir ödeme geçmesine neden olmaktadır<sup>522</sup>.

Yine, verginin kesinti suretiyle tahsil edildiği durumlar ile beyan yöntemi ile vergilendirmenin uygulandığı durumlar arasında verginin tahsil süresi bakımından da farklılıklar bulunmaktadır. Kesinti suretiyle verginin tahsil edildiği durumlarda mükelleflerin herhangi bir değer eline geçmeksizin vergileri tahsil edilmesine karşın, beyan suretiyle vergilendirme usulünün uygulandığı durumlarda mükellefler ancak dönem sonunda vereceği beyanname ile vergilendirilmektedir. Bu nedenle beyan yöntemi ile vergilendirmede vergi, yaklaşık bir yıl sonra mükellef tarafından ödenmektedir. Özellikle enflasyonun yüksek olduğu durumlarda bir mükellefin vergilendirilmesinin diğerlerine nazaran bir yıl erken gerçekleşmesi vergisi kesinti suretiyle tahsil edilen mükellefin enflasyon oranında fazla vergi ödemesine ya da beyan yöntemi ile vergilendirilen mükellefin enflasyon oranında az vergi ödemesine neden olmaktadır<sup>523</sup>. Bu durum ise mükellefler arasında eşitsiz bir durumun oluşmasına sebep olmaktadır.

### **2.3. Vergi Kesenlere Şekli Yükümlülükler Getirmesi**

Vergi kesmeye bağı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde mükellefe ait vergi, vergi kesen tarafından hesaplanmakta, kesilmekte ve vergi dairesine beyan edilerek

---

<sup>522</sup> BİYAN, YILMAZ, a.g.m., s. 197

<sup>523</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 31

ödenmektedir. Vergi kesen tarafından bu yükümlülük bir mükellef için yerine getirilebileceği gibi bazı durumlarda, örneğin kişinin yüzlerce işçinin çalıştığı bir fabrikanın sahibi olması gibi durumlarda, birçok mükellef için de yerine getirilebilmektedir. Bu durum ise vergi idaresinin masraflarını azaltmasının, vergi idaresinin daha az işlem ile uğraşmasının sağlanmasının aksine, vergi kesen sorumlunun emek ve masraf yapmasına neden olmaktadır<sup>524</sup>. Aslında vergi idaresi tarafından yapılması gerekli bu işlemlerin vergi sorumlusuna aktarılması, vergi kesenin kendisine ait olmayan bir vergi borcu dolayısı ile şekli yükümlülüklerle muhatap tutulmasının AY, md. 128'de yer alan;

*“Devletin, kamu iktisadî teşebbüsleri ve diğer kamu tüzelkişilerinin genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslî ve sürekli görevler, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görülür.”* şeklindeki ilkeye aykırı olduğu belirtilmektedir<sup>525</sup>.

Ancak, vergi mükellefine ait şekli yükümlülüklerin vergi kesene yükletilmesinin formalitelerin vergi mükellefinden alınmış olması nedeni ile yabancı sermayenin girişini teşvik edici bir etkisinin bulunduğu da söylenebilir<sup>526</sup>.

#### **2.4. Bazı Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesinde Artan Oranlı Tarifelerin Uygulanmasına İmkân Vermemesi**

Mükelleflerin mali güçlerine göre vergilendirilmesini sağlayan en önemli hususların başında artan oranlı tarife gelmektedir. Genellikle gelir vergilerinde uygulanan artan oranlı tarifede elde edilen kazanç ve iratların toplam miktarı arttıkça bu kazanç ve iratlara uygulanacak vergi oranı da artmaktadır. Bu itibarla artan oranlı tarifede az kazananlardan az, çok kazananlardan ise daha yüksek oranda vergi tahsil edilerek verginin mali güçle orantılı alınması sağlanmaktadır.

Verginin kaynakta kesilerek tahsil edildiği durumlarda ise artan oranlı tarife sınırlı olarak uygulanabilmektedir. Zira vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları sağlayanlar tarafından kişinin diğer gelir unsurları bilinmediğinden artan oranlı tarifelerin uygulanabilmesi söz konusu olamamakta, mükellefin beyanname verme yükümlülüğü

<sup>524</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e, s. 32

<sup>525</sup> OKTAR, a.g.ç., s. 32 vd

<sup>526</sup> ÜREL, a.g.e., s. 909



altında da bulunmaması durumunda artan oranlı tarife ile mükellefin karşılaşmamasına neden olmaktadır<sup>527</sup>. Ancak, ücret gelirinde işveren tarafından daha önceki ödemeler bilindiğinden vergi kesintisi yapılırken artan oranlı tarife uygulanmaktaysa da bu durum ancak tek işverenden elde edilen ücret gelirlerinde söz konusu olup, birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda her bir işveren tarafından artan oranlı tarife uygulanırken kendisi tarafından sağlanan ücretler dikkate alınmaktadır. Bu durum ise artan oranlı tarifenin çoğu kazanç ve iratlarda uygulanmamasına, uygulandığı kazanç ve iratlarda ise sınırlı şekilde uygulanmasına neden olmakta ve dolayısıyla mali güce göre vergilendirmenin gerçekleşmemesine neden olmaktadır<sup>528</sup>.

## **2.5. Vergi Bilincinin Oluşumunu Olumsuz Etkilemesi**

Belirtildiği üzere vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde ödemenin mükellef yerine vergi kesen tarafından yapılması söz konusudur. Mükellef ve mükellefe ödeme yapacak vergi sorumlusu ise vergi kesintisine tabi ödeme yapılacak çoğu durumda ödemenin net tutarı üzerinde anlaşmaktadır. Bu durum ise işlemin ne kadar vergiye tabi olduğu, kendisine yapılacak ödemelerden ne kadar vergi kesildiği hususları ile mükellefin ilgilenmemesine neden olacaktır. Sadece eline geçecek net tutar üzerinde anlaşan ve net tutarını alan, bu sebeple de vergi yükü hissetmeyen mükellefte vergi bilincinin de bu sebeple oluşması güçtür.

Ayrıca vergilendirmenin kaynaktan kesinti suretiyle yapılması durumunda beyanname verme ve belge toplama şeklindeki şekli yükümlülüklerin mükellefler tarafından yerine getirilmemesi durumunun da vergi bilincinin gelişmesine olumsuz katkı sağlayacağı ve buna duruma bağlı olarak da kayıt dışılığın artacağı da ifade edilmektedir<sup>529</sup>.

## **2.6. Vergi İdaresine Ek Yük Getirmesi**

Verginin kesinti suretiyle tahsilinin nihai vergilendirme olarak kullanılmadığı durumlarda işlem bedeli üzerinden hesaplanacak verginin vergi sorumlusu tarafından

<sup>527</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 5

<sup>528</sup> SARILI, a.g.e, s. 16

<sup>529</sup> BİYAN, YILMAZ, a.g.m., s. 185

beyan edilmesi dışında, ayrıca dönem sonunda mükellef tarafından da beyanname verilecektir. Mükellef tarafından verilecek bu beyannamede ise kesinti suretiyle tahsil edilen vergi, hesaplanan vergiden mahsup edilecek, mahsup sonrası kalan miktar vergi dairesine ödenecek ya da mahsuptan arta kalan tutar olması durumunda bu tutar mükellefe iade edilecektir. Böyle bir durumda ise verilecek beyanname sayısı artmış olacağı gibi, mahsup ve iade işlemlerine ilişkin talepler de söz konusu olacağından vergi idaresinin iş yükü artmış olacaktır<sup>530</sup>.

Ayrıca böyle bir durumda Devlet açısından elde edilen vergi gelirinin kesin bir gelir mi olduğu yoksa bir süre sonra mükellefe iade edilecek bir miktar mı olduğu kesinlik göstermeyecek ve bu durum bütçe yapılmasında ve kamu gelirleri tahmininde güçlük doğuracaktır<sup>531</sup>.

---

<sup>530</sup> DOĞRUSÖZ, a.g.e., s. 34

<sup>531</sup> ALİEFENDİOĞLU, a.g.e., s. 6

## SONUÇ

Vergi kesenlerin vergi sorumluluğu başlıklı çalışmamızda vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisini; ilk bölümde vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin kurulması, tarafları, taraflar arasındaki hukuki ilişki ve sona ermesi, ikinci bölümde vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin yer verildiği ve Türk vergi sisteminde en çok kullanılan alanlar olduğu GVK, KVK ve KDVK'daki uygulamaları, üçüncü ve son bölümde ise vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin faydaları ve sisteme getirilen eleştiriler olmak üzere üç bölüm halinde inceledik.

Normal bir vergilendirme usulünde taraflar, alacaklı olan kamu idaresi ile borçlu olan mükelleftir. Mükellefin bu ilişkide borçlu durumda bulunması nedeni ile maddi ve şekli yükümlülükleri bulunmaktadır. Maddi yükümlülükler hesaplanacak vergiyi kendi malvarlığından ödeme olarak karşımıza çıkarken; şekli yükümlülükler ise defter tutma, saklama, beyanname verme ve sair şekilde karşımıza çıkan şekle ilişkin yükümlülüklerdir. Normal bir vergilendirme sürecinde bu yükümlülükler vergi borçlusu mükellef tarafından yerine getirilirken vergi sorumluluğu durumunun söz konusu olduğu hallerde kural olarak bu yükümlülüklerden şekli yükümlülüklerin vergi sorumlusu tarafından yerine getirilmesi söz konusudur. VUK da vergi sorumlusunu şekli yükümlülükler bağlamında ele almış ve vergi sorumlusunu verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi idaresine karşı muhatap olan kişi şeklinde tanımlamıştır.

Vergi ödevi ilişkisinde vergilendirmeye ilişkin şekli ödevin vergi mükellefine ait olmadığı, buna ilişkin ödevin vergi mükellefine kanunda belirtilen ödemeleri yapan kişi, kurum ya da kuruluşlara ait olduğu, vergi mükellefine ödeme yapan kişi, kurum ya da kuruluşların hesaplanan vergiyi mükellefin istihkakından keserek vergi dairesine ödediği vergi kesmeye bağlı hukuki ilişki de vergi sorumluluğu hukuki ilişkisidir.

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi nispeten yeni bir uygulama olup, sistem vergi kanunları ve kanunların verdiği yetki uyarınca çıkarılan tebliğler ile düzenlenmekte ve sıklıkla değiştirilmektedir. Mükelleflerin ve sorumluların vergi kanunlarına ve vergi mevzuatına uyumu açısından bu değişikliklerin olumsuz etkileri bulunmakla birlikte, yapılan düzenlemelerle ilgili sorunlu kısımlara da çözüm bulunmaya çalışılmaktadır. Ancak, düzenleme yapılırken AY'da ifadesini bulan verginin yasallığı

ilkesi ile mali güce vergilendirme ilkelerine özenle yaklaşılmadığı görülmektedir. Bu itibarla kanunun verdiği yetki sınırının aşarak sorumluluğun doğrudan idarenin düzenleyici işlemleri ile tesis edilmeye çalışıldığı, yapılan düzenlemelere yeterli özverinin gösterilmemiş olması nedeni ile eşit gelir elde eden mükelleflerin farklı miktarda vergi ödenmesine neden olduğu haller de bulunmaktadır. Bu durumlara ilişkin açıklamalara yer geldikçe çalışmamızda yer verilmiştir.

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisi, başka uygulama sahaları bulunmakla beraber en yaygın olarak; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde uygulama alanı bulmaktadır. Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin en temel amacının, vergiye güvenlik sağlanması olması karşısında vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin vergi kayıp ve kaçaklarının en fazla görüldüğü sahalarda uygulama alanı bulması olağandır. İkinci bölümde, belirtilen vergi kanunlarındaki vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinin analizi yapılmaya çalışılmıştır.

Vergi kesmeye bağlı vergi sorumluluğu hukuki ilişkisinde mükellefe ait şekli ödevlerin vergi sorumlusuna aktarılması, sorumlu tarafından bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi durumunda ise mükellefle beraber sorumlu olması, ayrıca vergi cezasına da muhatap olacak olması nedeni ile sistemin vergiye güvenlik sağlanması, şekli ödevlerin belirli kişi, kurum ya da kuruluşlarca yerine getirilmesi nedeni ile işlemlere sürat sağlanması ve vergi dairesinin iş yükünü azaltması, verginin mükellefe ödeme yapıldığı sırada kesilmesi nedeni ile verginin tahsilini hızlandırması, mükelleflerin doğrudan kendilerince vergi ödememesi nedeni ile vergi yüklerini hissetmemesini sağlaması gibi olumlu etkilerinin bulunduğu görülmektedir. Ancak, mükelleflerin vergi yükünü hissetmemesini sağlamanın bir sonucu olarak mükelleflerin vergi bilincini azaltması, ödeme yapan tarafından mükellefe ait başka gelirler bilinmediğinden artan oranlı tarifinin sınırlı şekilde uygulanması, eşit gelir elde edenler arasında farklı vergilendirmeye neden olması nedeni ile eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmesi, nihai vergilendirme yöntemi olarak kullanılmadığı durumlarda vergi idaresine ek iş yükü getirmesi, kamu görevlisi olmayan vergi sorumlusuna şekli yükümlülükler getirmesi gibi olumsuz yönlerinin bulunduğu da yadsınamaz bir gerçektir.

Genel itibari ile kesinti suretiyle vergilendirme hem mükellefler hem de vergi dairesi açısından olumlu yanları olumsuz yanlarına nazaran yüksek bir sistemse de

vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi, eşit gelir elde eden mükellefler arasında ayırım yapılmayarak eşitlik ilkesine uygun ve sorumluluk hallerinin kanunla düzenlenerek verginin kanuniliği ilkesine uygun davranılması idare açısından bir görevdir. Ayrıca, vergi kanunlarının yalın, anlaşılır ve sürekli değişikliğe uğratılmaması kişilerin vergi kanunlarına da uyumunu da artıracaktır. Sistemin aksayan ya da hukuka aykırı olduğu eleştirilerine neden olan yanları da bulunmakta olup, çalışmamızda bu durumlara ilişkin de gerekli açıklamalara yer verilmiştir.



## KAYNAKÇA

### Kitaplar

- Serkan AĞAR, Tüm Yönleriyle KDV Tevkifatı, Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2012, s. 1, TÜRMOB, Katma Değer Vergisinde Tam ve Kısmi Tevkifatı Uygulaması (e-kitap), Ankara 2012
- Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, Gazi Kitabevi, 18. Baskı, Kasım 2017
- Abdurrahman AKDOĞAN, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı
- Emre AKIN, Vergi Tekniği ve Mütalaat, Baki Kulu Yayıncılık, Şubat 2016, İstanbul
- Şerafettin AKSOY, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul 2010
- Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, Stopaj, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi, Ankara, 1975
- Mehmet ARSLAN, Vergi Hukuku, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık 2006
- Cevdet Okan BAHAR, Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2005, s. 41
- Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü –Hukuk Devleri Bakış Açısıyla-, Seçkin Yayıncılık
- Murat BAŞARAN, Tezcan ATAY, Spor ve Sporunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları, Yaklaşım Yayınları, Haziran 2003
- Nurettin BİLİCİ, “Türk Hukukunda Vergiden Kaçınmayı Önleme Amaçlı Özel Düzenlemeler”, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi: Ulusal ve Uluslararası Vergi Hukukunda Alınan Önlemler, Editör: YALTI, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Dr. Nüsret- Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, Ağustos 2014, İstanbul

- Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Savaş Yayınevi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 38. Baskı, Ağustos 2016
- Turgut CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları
- Ramazan ÇAĞLAYAN, İdari Yargılama Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 7. Baskı, Ağustos 2015, Ankara
- Ömer ÇAKICI, Abdullah KÜTÜKÇÜ, M. Bahattin AKÇAY, Mustafa ERSAN, KDV Tevkifatı, Seçkin Yayıncılık, İstanbul 2012
- Celal ÇELİK, Türk Vergi Sisteminde Kur Farklarının Vergilendirilmesi, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 1. Baskı, Aralık 2012
- Mustafa ÇOLAK, Son Düzenlemeler Çerçevesinde Temel Vergi Kanunlarına Göre Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2004
- Mustafa ÇOLAK, Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Tevkifat ve Uygulaması, TÜRMÖB Yayınları-235, Ankara 2004
- A. Bumin DOĞRUSÖZ, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj", İstanbul SMMM Odası Yayınları, Yayın No: 3
- Nihat EDİZDOĞAN, A. Niyazi ÖZKER, Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitabevi 2003
- Ernst & Young, 100 Soruda KDV Tevkifatı (e-kitap), 2012
- Adnan GERÇEK, Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği, Ekin Kitabevi. 2003
- Kemal GÖZLER, Gürsel KAPLAN, İdare Hukuku Dersleri, Ekin Yayınları, 18. Baskı, Ağustos 2016, Bursa
- Şeref GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargısı, Turhan Kitabevi, Ankara 2013
- Serap HELVACI, Gerçek Kişiler, Legal Yayıncılık, 8. Bası, İstanbul, Aralık 2017
- Ceyhan İNALTONG, Katma Değer Vergisi'nde Tevkifatın Nedenleri, Gelişimi ve Uygulama Esasları, Maliye ve Hesap Uzmanlar Derneği Yayınları, İstanbul, 2013
- Halil KALABALIK, İdari Yargılama Usulü Hukuku, Sayram Yayınları, Konya, Kasım 2016

- Mahmut KALENDEROĞLU, Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma, Agon Bilgi Akademisi, 17. Baskı, Ankara 2017
- Selim KANETİ, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989
- Tuğçe KARAÇOBAN, Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi, Seçkin Yayınevi, İstanbul, Mart 2017
- Yusuf KARAKOÇ, Genel Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 4. Bası, Yetkin Yayınları
- Şükrü KIZILOT, Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Nisan 1996, Ankara
- Şükrü KIZILOT, Metin TAŞ, Vergi Hukuku, Güncellenmiş 5. Baskı, Gazi Kitabevi
- Hamza KOÇAKOĞLU, Uygulamalı Vergi Hukuku, Gazi kitabevi, Nisan 2013
- Kâmil MUTLUER, Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları
- Kâmil MUTLUER, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler, Turhan Kitabevi, Ankara 2011
- Kemal OĞUZMAN, Özer SELİÇİ, Saibe OKTAY ÖZDEMİR, Kişiler Hukuku (Gerçek ve Tüzel Kişiler), Filiz Kitabevi, İstanbul, Ekim 2018
- Kemal OĞUZMAN- M. Turgut ÖZ, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt 1, Vedat Kitapçılık
- Kemal OĞUZMAN- M. Turgut ÖZ, Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Cilt- 2, Vedat Kitapçılık, İstanbul- 2012
- Ateş OKTAR, Vergi Hukuku, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Türkmen Kitabevi
- Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Değişiklikler İşlenmiş 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2013
- Erdoğan ÖNER, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık
- N. Semih ÖZ, Gelir Vergisinde Vergi Doğuran Olay: Elde Etme, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006, Ankara
- Yılmaz ÖZBALCI, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003



- Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara Ekim 1998
- Yılmaz ÖZBALCI, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Kasım 1999, Ankara
- Mehmet Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 7. Baskı, Aralık 2015
- Osman PEHLİVAN, Kamu Maliyesi, Ekin Yayınları, Ağustos 2018
- Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Beta Yayınevi, 8. Baskı
- Bülent SEZGİN, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Adalet Yayınevi, Ankara 2014
- Mustafa Ali SARILI, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk, Kazancı Hukuk Yayınevi, İstanbul 2004
- Başar SOYDAN, Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, Eylül 2015
- Akın Gencer ŞENTÜRK, Hukukçu Gözüyle Vergi Uygulamaları (Yorumlar-Eleştiriler- Öneriler), Etki Yayınları
- Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, Savaş Yayınevi, 2. Baskı, Ankara 2008
- Gürol ÜREL, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2009
- Hüseyin YALÇIN, Erkan GÜRBOĞA, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında Stopaj, Kılavuz Yayınları, İstanbul, Kasım 2000
- Billur YALTI, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Beta, Ağustos 2014

## **Makaleler**

- Kenan AKBULUT, “Sonradan Yıllara Sâri Hale Gelen İnşaat İşlerinde Vergi Uygulamaları”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Şubat 2018, S. 170
- Fatih AKÇAY, Ersan ÖZ, “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Eylül 2013, S. 300
- Muhammet AKDİŞ, “Off- Shore ve Vergi Cenneti Ülke Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, [www.muhasibetr.com](http://www.muhasibetr.com)

- Mustafa AKKAYA, “Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, Y: 8, S: 95, Kasım 2000
- Mustafa AKKAYA, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, AÜHFD, C: 46, S:1, Y: 1997
- Coşkun Can AKTAN, “Vergi Tahsilatında Etkinlik”, Vergi Sorunları Dergisi, M.G.K.D. Yayınları, S: 1990/5, s. 36
- Mehmet Emin AKYOL, “4842 Sayılı Kanun Sonrasında Kurum Kazançlarında Gelir Vergisi Stopajı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Eylül 2003, S. 129
- Mehmet Emin AKYOL, “GVK’nın Geçici 67. Maddesine İlişkin Son Düzenlemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, Y. Ağustos 2011 30, S. 360
- Sedat APAK, “Zirai Kazançta Vergilendirme Sistematiği ve Stopaj Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Kasım 2013, S. 302
- Ramazan ARMAĞAN, "Gelir Vergisinde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme", Süleyman Demirel Üniversitesi İİBFD, Y. 2006, C. 11, S.
- Erdoğan ARSLAN, “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 27, S.321
- Mehmet ARSLAN, Mine BİNİŞ, “Vergi Tevkifatı ve Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulamaları”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Y. 01.08.2012
- Serdal ARSLAN, Metin EREN, “Vakıf ve Derneğe Ait İktisadi İşletmelerin Elde Ettiği Karların Vakfa Veya Derneğe Aktarılmasının GVK’nın 94. Maddesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Y. Temmuz Ağustos 2014
- Selin Ertürk ATABEY, “Şirketlerde Kar Dağıtımının Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesine İlişkin Düzenlemeler Ve Uygulama Örneği”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Nisan 2016 S. 331
- Tunay BAKIR, “En Son Haliyle Mütessesil Sorumluluk Müessesesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Eylül 2002, S. 117

- Levent BAŞAK, “Kurumlar Vergisi Tevkifatı ile İlgili Olarak Uygulamada Karşılaşılan Sorunlu Bir Husus ve Çözüm Önerisi”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Ocak 2012, S. 280
- Levent BAŞAK, “Dar Mükellef Kurumların Tevkif Usulüyle Vergilendirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Aralık 2002, S. 120
- Levent BAŞAK, “2015 Döneminde Dar Mükellef Kurumların İşyeri- Daimî Temsilci Vasıtası İle Elde Ettikleri Kazançların Vergilendirilmesinde Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Nisan 2016, 39 S. 331
- Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, “Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, Fasikül Dergisi, Mayıs 2012, S. 3
- Funda BAŞARAN YAVAŞLAR, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 257, Y. Şubat 2010
- Bekir BAYKARA, “Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK’un 11’inci Maddesine Göre KDV’den Müteselsil Sorumluluk”, Vergi Dünyası Dergisi, Şubat 2000, S: 222
- Özgür BİYAN, Güneş YILMAZ "Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri Beyanname Yükümlülüğü", Maliye Dergisi, Ocak-Haziran 2012, S. 162
- Özgür BORA, “Serbest Meslek Erbabının Fatura Düzenlemesi Halinde Stopaj Yükümlülüğü”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ocak 2011
- Özgür BORA, “Yabancı Kurumlarca Türkiye’ye Yapılacak Ödemelerde Stopaj Sorumluluğu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Şubat 2010, S. 74
- Tamer BUDAK, “Yabancı Yatırımcıya Yönelik Stopaj İndirimi Eşitliğe Aykırıdır”, Mali Hukuk Dergisi, Y. 2006, S. 21
- Özkan BUYRUK, “Vergi Hukukunda Müteselsil Sorumluluk- Vergi Sorumluluğu”, Vergi Dünyası, Y: 2007, S: 309
- Alaattin CEYHAN, Cevdet TİK, “Zirai Kazançların Vergilendirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2014, S. 131
- A. Kemal ÇELEBİ- Seçkin KILIÇ, “Vergi Kayıplarıyla Mücadele Bağlamında Türk Vergi Sisteminde Tevkifat Uygulaması ve Bazı AB Ülkeleri ile Bir

Karşılaştırma”, Vergi Sorunları Dergisi, M.G.K.D. Yayınları, Şubat 2010, Y: 33, S: 257

- A. Savaş DEMİRCAN, “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, TBB Dergisi, 2016, S. 116
- Yunus DEMİRLİ, "Türk Vergi Sisteminde Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Desteği ve Ücret İstisnası" Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, C. 11, S. 25, Y. 2015
- Uğur DOĞAN, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatı Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2011, S. 271
- Uğur DOĞAN, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 38, S. 317
- A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Kur Farkı Stopaj İlişkisi”, [www.bumindogrusoiz.com](http://www.bumindogrusoiz.com), E.T. 09.01.2019
- A. Bumin DOĞRUSÖZ, “Kira Ödemelerinde Stopaj ve KDV”, Dünya Gazetesi, 22.03.2016
- Murat DUMAN, “Kamu Alacağına Tahsiline Engel Olma Suçunun Takibatı Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulaması”, Mali Çözüm Dergisi, Mart- Nisan 2016, S. 134
- Haydar Lütfü EJDER, “Kurumlar Açısından Kaynakta Vergilendirmenin Amaç ve Fonksiyonlarının İncelenmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2004, Yıl: 27, S: 184
- İbrahim ERCAN, “Yargı Kararlarına Göre Ödenmesi Gereken Kira Bedeli ve Faizin Gelir Vergisi Tevkifatı Açısından Değerlendirilmesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Temmuz 2011, S. 91
- Tahir ERDEM, “Bireysel Emeklilik Stopajına İlişkin Önemli Bir Yargı Kararı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mayıs 2011, S. 89
- Adnan GERÇEK, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi”, AÜHFD, C: 54, S: 3
- Abdulkerim GÖK, "Yeni Düzenlemeler Işığında Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Mart 2007, S. 39

- Süleyman GÜÇLÜ, “Kesinti Yoluyla Fuzulen Ödenen Gelir ve Kurumlar Vergilerinin İadesinin Kime Yapılacağı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2011, S. 87
- Ayşe GÜLÇİÇEK, “Tevkifata Tabi İşlemlerde KDV İadesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 38, S.323
- Erkan GÜRBOĞA, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Tevkif (Stopaj) Yoluyla Vergilendirilmesi”, [www.denetimkontrol.com](http://www.denetimkontrol.com)
- Sinan GÜREL, “Gayrimaddi Hakların Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi ve Bununla İlgili Emsal Çalışması”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Haziran 2012, S. 285
- Burhan GÜNDOĞDU, “Vergi Hukukunda Teselsül ve Müteselsil Sorumluluk Müessesesi”, Vergi Dünyası, S: 222, Şubat 2000
- Özlem HATİPOĞLU, “İş Mahkemesi Kararlarında Öngörülen İşe Başlatmama Tazminatı Üzerinden Gelir Vergisi Tevkifatı Yapılmalı Mı?”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2010, S. 79
- Birol KARAKURT, “Vergi Cennetleri ve Posta Kutusu Şirketlerin Kamu Maliyesine Etkileri”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, C. 30 Y. 2016 S. 2, s. 321
- Ufuk KAYA, “Katma Değer Vergisi Türkiye Uygulamasında Vergi Kesenlerin Sorumluluğunun İncelenmesi”, Legal Mali Hukuk Dergisi Y. 2016, S. 133
- Ahmet KUMRULU, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, TBB Dergisi, 1988
- Elif MUTLU, “Kurumlar Vergisi Tevkifatında Özellikli Bir Durum: Yabancı Futbolcu Transferi”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Ekim 2015, S. 325
- Mehmet MAÇ, “Hizmet İthallerinde KDV ve Stopaj Sorumluluğu ve Bu Sorumluluğun Geciktirilmiş Sayılamayacağı Durumlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Ocak 2009, S. 61
- Mehmet MAÇ, “KDV Tevkifatına Tabi Tutulmuş Mal ve Hizmetin Aktarılmasında Tekrar KDV Tevkifatı Gerekir Mi?”, Vergi Dünyası Dergisi, Y. 26, S. 311
- Adil NAS, “Katma Değer Vergisinde Bir Tevkifat Türü Olarak Tam Tevkifat”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Y. 2014, S. 109

- İbrahim ORGAN, Kemal AKMAZ, “Dar Mükellef Kurumlarda Elde Etme ve Tevkifat Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi (e- dergi), Y. Şubat 2011, S. 218
- Mualla ÖNCEL, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan”, Ankara 1983
- Mualla ÖNCEL, “Türk Vergi Hukukunda Takas”, AÜHFD, C. 35, S. 1-
- Salih ÖZEL, “Vergi Hukukunda Sorumluluk”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos 2008, S: 56
- Serdar ÖZTÜRK, Özlem ÜLGER, “Vergi Cennetlerinin Küresel Finans Kriz Üzerine Ekonomik Etkileri: Vergi Kaçırma, Vergiden Kaçınma ve Kara Para Aklamadaki Rolü”, Niğde Üniversitesi İİBFD, Y. Ocak 2016, C. 9, S. 1, s. 238
- İsmail PAMUK, Gündüz ÇELİK, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Kapsamı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. 2017 Şubat, S.158
- İsmail PAMUK, Gündüz ÇELİK “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Başlama ve Bitim Tarihleri”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Nisan 2017, S. 160
- İsmail PAMUK, Gündüz ÇELİK, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Ekim 2017, S. 166
- Necati PERÇİN, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 90
- Erdoğan SAĞLAM, Tarık JAMALİ, “Zirai Avanslarda Gelir Vergisi Tevkifatı”, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2000, S. 94
- Osman SARIASLAN, “Tevkifen Ödenen Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyan Edilmemesinin Eşitlik ve Mali Güç İlkesine Aykırılığı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Mart 2012, S. 99
- Veysi SEVİĞ, “Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir?”, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2005, Y: 24, S: 286
- Bilal SIRÇA, “Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Şubat 2018, S. 170
- Nurullah ŞAHİN, “Dar Mükellefler Açısından Daimî Temsilci Kavramı ve Vergilendirmenin Sınırı”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Ekim 2015, S. 325
- Sakıp ŞEKER, “Dünden Bugüne Vergi Hukukumuzda Mütessesil Sorumluluk-1”, Vergi Sorunları Dergisi, M.G.K.D. Yayınları, S: 153, Temmuz 2001

- Mustafa TAN, “Yeni KVK Uyarınca Örtülü Sermaye Sayılmayan Borçlar Dolayısıyla Ödenecek Faizlerde Tevkifat Sorunu”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Temmuz 2007, S. 226
- Aziz TAŞDELEN, "Hukuki Açından Zirai Kazançların Vergilendirilmesi", Akdeniz Üniversitesi Ziraat Fakültesi Dergisi, Y. 2010, Cilt 23
- Cem TEKİN, “İdari İşlem veya Eylem Olmamasına Rağmen Vergi Tevkifatının İdari Dava Konusu Olması”, Yaklaşım, Y: 10, S. 117, Eylül 2002
- Ahmet TEKİN "Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi S. 7 Y.2015
- Cem TEKİN, “Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşleri İle İlgili Olarak Geçici Kabulden Sonra Yapılacak Ödemelerin Tevkifat Uygulaması Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2009, S. 71
- Cem TEKİN, “Vergi Cennetlerine Yapılacak Ödemelerde Tevkifat Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Kasım 2006 26, S. 218
- Dursun Ali TURANLI, “Katma Değer Vergisinde Mütessesil Sorumluluk”, Mali Çözüm Dergisi, Y. 15, S. 72
- İmdat TÜRKAY, “Yıllık Beyannameden Mahsup Edilemeyen Tevkifatın Mahsuben/ Nakden İadesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2017, S. 162
- İmdat TÜRKAY, “Yıl İçinde Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubundan Sonra Arta Kalan Tutarın Diğer Vergi Borçlarına Mahsubu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2010, S. 82
- Oktay UĞUR, “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun”, Vergi Dünyası Dergisi, S. 159
- Uğur UĞURLU, “Mahkeme Kararına Göre Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretinin Gelir Vergisi Stopajı ve KDV Karşısındaki Durumu”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ekim 2010, S. 82
- Atilla UYANIK, “Yurt Dışı Hizmet Alımlarında Vergisel Yükümlülükler”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Mayıs 2003, S. 125
- Gürol ÜREL, “Çiftçilerin Stopaj Usulünde Vergilendirilmesi (I)”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Kasım 2000, S. 95

- Gürol ÜREL, “Çiftçilerin Stopaj Usulünde Vergilendirilmesi-II”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Aralık 2000, S. 96
- Gürol ÜREL, “Kurum Kazançlarında Mükerrer Vergileme ve Gelir Vergisi Stopajının Eleştirisi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Şubat 2000, S. 86
- Ümit Süleyman ÜSTÜN, “Anayasa Mahkemesi’nin Ücret Gelirlerine İlişkin Gelir Vergisi Tarifesi İptal Kararı ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C. XIV, Y. 2010, S.
- Levent YARALI, “Danıştay Kararları Işığında Vergi Kesenlerin Dava Ehliyeti”, İÜHFİM, C. 72, S. 2, Y. 2013
- Harun YENİÇERİ, “Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti”, Aksaray Üniversitesi İİBFD, Temmuz 2014, C. 6, S. 2
- Şebnem Pınar YEŞİLYURT, Çiğdem GÜNEŞ, “Know-How Kavramı ve Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Know-How Ödemelerinin Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. Haziran 2014, S. 309
- Mehmet YILDIRIM, “117 No’lu Katma Değer Vergisi Kapsamında KDV Tevkifatı”, Vergi Sorunları Dergisi, Y. 37, S. 309
- Altan YILMAZ, “Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları”, Uzman Bakış Dergisi, Maliye Uzmanları Derneği Yayınları, Y. 1, S.1
- Güneş YILMAZ, Özgür BİYAN, “Ücretlerin Vergilendirilmesinde Bir Muamma: Beyannameye Dahil Edilecek mi? Edilmeyecek mi?”, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2017, S. 343
- Altan YILMAZ, “Telif Kazançları İstisnası Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Haziran 2006
- Mehmet YÜCEL, “Katma Değer Vergisinde Tevkifat (Vergi Sorumluluğu) ve Tam Tevkifat Uygulaması”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Y. 2015 S. 122
- Osman Murat YÜCESU, “Sporcuların Vergilendirilmesi ve Karşılaşılan Sorunlar”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Y. Haziran 2017, S. 162



## Tezler

- Seçkin KILIÇ, Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri ile Bir Karşılaştırma, Doktora Tezi, Manisa, 2009
- S. Ateş OKTAR, Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk: Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesi ve Anayasa Mahkemesi'nin Soruna Yaklaşımı, (Yayınlanmamış Doçentlik Çalışması), İstanbul 1996
- Fevzi Rıfat ORTAÇ, Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk (Doktora Tezi), Ankara 1990
- İlhan ÖZER, Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye'de Uygulanması, Doçentlik Tezi, İstanbul
- Nihal SABAN, Vergi Hukukunda Sorumluluk (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, 1991

## Diğer

- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi, 2014
- Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, G.V.K. Geçici 67nci Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 245, 2017
- Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 244, 2017
- Türkiye Katılım Bankaları Birliği, "Katılım Bankacılığı Nedir? Nasıl Çalışır?", Katılım Bankacılığı Broşürü, [www.tkbb.org.tr](http://www.tkbb.org.tr)
- Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 246, 2017
- Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Nisan 2007
- 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 5 Sıra No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri
- 50 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 117 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

- 128 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 138 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 164 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 191 Seri No'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 242 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 302 Seri No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4688 Sayılı Kamu Gevlileri Sendikaları Kanunu
- 4722 Sayılı Türk Medeni Kanun'u
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 6356 Sayılı Sendikalar ve Toplu İş Sözleşmesi Kanunu