

T.C.  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
DOKTORA TEZİ

TEVKİFAT UYGULAMASININ VERGİ KAYIPLARINI ÖNLEMEDEKİ ROLÜ VE  
AB ÜLKELERİ İLE BİR KARŞILAŞTIRMA

Hazırlayan  
Seçkin KILIÇ

Tez Danışmanı  
Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ

MANİSA  
2009

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ  
TEZ VERİ FORMU**

**Tez No:**

**Konu:**

**Üniv.Kodu:**

**Tezin yazarının**

**Soyadı**

: KILIÇ

**Adı:** Seçkin

**Tezin Türkçe adı:** Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü Ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma

**Tezin Yabancı adı:** The Role Of The Practice Of Withholding Tax In Preventing Tax Losses And A Comparison Of EU Countries With Turkey

**Tezin yapıldığı**

**Üniversite:** Celal Bayar Üniversitesi **Enstitü:** Sosyal Bilimler Enstitüsü **Yılı:** 2009

**Tezin Türü:** Doktora

**Dili** : Türkçe

**Sayfa sayısı** : 284

**Referans sayısı** : 163

**Tez Danışmanlarının**

**Ünvanı:** Prof. Dr.

**Adı:** A. Kemal

**Soyadı:** ÇELEBİ

**Türkçe anahtar kelimeler:**

- 1- Vergi Tevkifatı
- 2- Vergi Kayıpları
- 3- Gelir Vergisi
- 4- Vergi Cennetleri
- 5- Transfer Fiyatlandırması

**İngilizce anahtar kelimeler:**

- 1- Withholding Tax
- 2- Tax Losses
- 3- Income Tax
- 4- Tax Havens
- 5- Transfer Pricing

**Tarih:**

**İmza :**

## ÖZET

Tevkifat yöntemi gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en aza indiren vergi tahsil yöntemidir. Verginin tevkifat yoluyla alınması gelirin kaynağında vergilendirilmesini ifade eder.

Tevkifat yöntemi zaman içerisinde tahsil yöntemi olmanın yanı sıra bir vergilendirme tekniği olarak da kullanılmaya başlanmıştır. Bu hallerde tevkifata tabi tutulan gelirler dolayısıyla beyanname verilmemekte hatta başka gelirler dolayısıyla beyanname verilse bile bu gelirler beyana dahil edilmemektedir.

Tevkifat yöntemi tahsilatta kolaylık sağlaması, vergi idaresinin işini kolaylaştırması, mükellefleri şekli yükümlülüklerden kurtarması ve vergi kayıplarını önlemesi gibi nedenlerle tercih edilen bir uygulama olmuştur. Bu nedenlerle uygulama alanı yapılan düzenlemeler ile devamlı genişletilmiştir.

Küreselleşme sürecinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak ülkeler vergilendirme alanında sorun yaşamaktadırlar. Bu süreçte meydana gelen yeni olanaklar mükelleflere vergiden kaçınma veya vergi kaçırma imkanları yaratmaktadır. Bu durum günümüzde hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin gündeminde önemli bir sorunu teşkil etmektedir. Ülkeler vergi kayıplarıyla mücadele amacıyla aldıkları çeşitli vergi güvenlik önlemlerinin yanı sıra tevkifat uygulamasını da bu amaç doğrultusunda kullanılabilmektedir.

Sağladığı bir çok kolaylık nedeniyle günümüzde tevkifat uygulaması Türkiye'deki kadar geniş bir biçimde olmasa da Avrupa Birliği ülkelerinin vergi sistemlerinde de yer almaktadır.

## ABSTRACT

Withholding tax is a tax collection method which reduces the time between getting income and taxation. Taking tax through withholding tax means taxation of income in its source.

In addition to being used as a collection method withholding tax has also been used as a taxation technique. In such conditions, a tax declaration is not given for incomes that are subject to withholding tax and these incomes are not included even if a tax declaration is made for other incomes.

Withholding tax has been a preferred practice because of several reasons such that it expedites collection, makes collection easier for tax bureaux, frees taxpayers from formal responsibilities, and prevents tax loss. Therefore, the practice area of withholding tax has been constantly broadened by regulations.

Because of the developments in the globalization process countries face problems in taxation practices. New possibilities that occur in this process creates opportunities for taxpayers to avoid taxes or to evade taxes. This constitutes a significant problem in the agenda of both developed and developing countries. Besides taking different security precautions to struggle against tax losses, countries can also use withholding tax to prevent defrauding tax.

Due to its many advantages, the practice of withholding tax is included in the tax systems of European Union countries even though it is not as widely practiced as in Turkey.

Doktora tezi olarak sunduğum ‘‘Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü Ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma’’ adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

/ /

Seçkin KILIÇ

TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 03.09.2008 tarih ve 21/3 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Seçkin KILIÇ'ın "Tevfikat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma" Konulu tezi incelenmiş ve aday 27/04/2009 tarihinde saat 11.00 de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra...4.22 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ   
DÜZELTME yapılmasına  \* OY ÇOKLUĞU   
RED edilmesine  \*\* ile karar verilmiştir.

\* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.  
\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

ÜYE  
Prof. Dr. Naci B. MUTER

BAŞKAN  
Prof. Dr. A. Kemal ÇELEBİ  
(Danışman)

ÜYE  
Prof. Dr. Süreyya SAKINC

ÜYE  
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

ÜYE  
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

Evet Hayır

\*\*\* Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

# TEVKİFAT UYGULAMASININ VERGİ KAYIPLARINI ÖNLEMEDEKİ ROLÜ VE AB ÜLKELERİ İLE BİR KARŞILAŞTIRMA

## İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU .....	ii
ÖZET .....	iii
ABSTRACT.....	iv
YEMİN METNİ.....	v
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI .....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
TABLolar .....	xv
KISALTMALAR.....	xvii
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>

## I. BÖLÜM

### TEVKİFAT UYGULAMASININ VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE GELİŞİMİ

<b>I-Vergi Tevkifatı Tanımı ve Niteliği .....</b>	<b>3</b>
<b>II- Terim.....</b>	<b>5</b>
<b>III-Tevkifat Uygulamasının Tarihi Gelişimi .....</b>	<b>5</b>
A-Dünyada Tevkifat Uygulamasının Gelişimi .....	5
B-Türkiye’de Tevkifat Uygulamasının Gelişimi .....	7
<b>IV- Vergi Tevkifatının Önemi.....</b>	<b>9</b>
<b>V-Vergi Tevkifatının Nedenleri .....</b>	<b>10</b>
A- Vergi Güvenlik Müessesesi Olması.....	10
B- Tahsilat Kolaylığı Sağlaması .....	11
C- Vergileme Tekniği Olması.....	12
<b>VI- Tevkifat Uygulaması Hakkındaki Görüşler .....</b>	<b>13</b>
A-Tevkifat Uygulamasının Lehinde Olan Görüşler.....	13
1-İdare Açısından Yararları.....	13
a-Tahsilatta Sürat Sağlanması .....	13
b-Vergi Kaybını Önlemesi .....	14
c-Vergi İdaresinin İşini Kolaylaştırması .....	15
d-İdari Tasarruf Sağlaması.....	16
e-Hazine Alacağına Güvence Altına Alınması.....	16

2-Mükellef Açısından Yararları .....	17
a-İdari Yükümlülükten Kurtulma.....	17
b- Vergi Yükünün Daha Az Hissedilmesi.....	18
<b>B-Tevkifat Yönteminin Aleyhindeki Görüşler .....</b>	<b>18</b>
1-Artan Oranlı Vergilemeye İmkan Vermemesi.....	19
2-Uygulama Alanının Sınırlı Olması .....	19
3-Geçici Bir Tahsil Usulü Olması ve İdareye Ek Külfetler Getirmesi .....	20
4- Mükellefler Arası Eşitsizlik Yaratması .....	20
5- Vergi Bilincinin Gelişmesini Engellemesi ve Demokratik Bir Yöntem Olmaması .....	22
<b>VII- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Tevkifat .....</b>	<b>23</b>
<b>A-Çifte Vergilendirme Kavramı.....</b>	<b>23</b>
<b>B- Uluslararası Çifte Vergilemeye Neden Olan Vergileme Teknikleri.....</b>	<b>23</b>
1-Kaynak İlkesi .....	24
2-İkamet İlkesi .....	25
<b>C- Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyen Anlaşma Modelleri .....</b>	<b>26</b>
1-OECD Modeli .....	26
2-Birleşmiş Milletler Modeli .....	27
<b>D- Türkiye'nin Yapmış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Düzenlenen Gelir Unsurları .....</b>	<b>27</b>
<b>E-Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları ve Dar Mükelleflere Yapılan Ödemelerde Tevkifat .....</b>	<b>28</b>
<b>VIII- Tevkifat Uygulamalarının AB Ülkelerindeki Yeri ve Önemi .....</b>	<b>30</b>
<b>A- AB'nin Vergi Politikaları .....</b>	<b>30</b>
1-AB'de Dolaylı Vergileme Politikaları .....	34
2-AB'de Doğrudan Vergileme Politikaları .....	35
<b>B- Seçilmiş Bazı AB Ülkelerinde Tevkifat Uygulamaları.....</b>	<b>38</b>
1-Almanya.....	38
2-Fransa.....	42
3-İngiltere.....	44
4-İtalya .....	46
5-Hollanda.....	48
6-Belçika .....	51
7-İspanya.....	53
8-İrlanda .....	55
9-İsveç.....	57
10-Danimarka.....	58
11-Finlandiya .....	61
12-Polonya .....	63
13-Estonya .....	64
14-Avusturya.....	66
15-Portekiz.....	69
<b>C- AB Ülkelerinde Tevkifat Uygulamasının Değerlendirilmesi .....</b>	<b>71</b>



## II.BÖLÜM TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

<b>I-Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Tevkifat Uygulaması.....</b>	<b>74</b>
<b>A-Gelir Vergisi Kanununda Tevkifat Uygulaması .....</b>	<b>74</b>
1-Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar .....	75
2-Tevkifata Tabi Ödemeler .....	76
2.1-Ticari Kazançlarda Tevkifat .....	76
a-Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Tevkifat.....	77
(1)Taşeronlara Yaptırılan İnşaat ve Onarım işlerinde Tevkifat .....	78
(2)Yurtdışında Yapılan İnşaat ve Onarım İşlerinde Tevkifat .....	79
b- Esnaf Muaflığından Yararlananlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat.....	79
c- PTT Acentelerine Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı.....	80
d- Milli Piyango Bileti Satanlardan Yapılan Tevkifat .....	80
e- Firmalarca Kapıdan Satışçılara Yapılan Ödemeler Dolayısıyla Tevkifat .....	81
2.2-Zirai Kazançlarda Tevkifat .....	81
a-Zirai Kazancın Tanımı ve Niteliği .....	81
b-Zirai Kazançlarda Vergileme .....	82
c-Zirai Kazançlarda Tevkifat Uygulaması.....	82
(1) Avans Olarak Yapılan Ödemelerde Tevkifat .....	83
(2) Zirai Ürünün Vadeli Alınması Halinde Tevkifat.....	85
(3) Zirai Ürünün Emanet Usulü ile Alınması ve Tevkifat .....	85
(4) Destekleme Alımı Yapan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Zirai Ürün Alımında Tevkifat .....	86
(5) Toptancı Hallerinde Satılan Yaş Sebze ve Meyvelerin Alım Bedelleri Üzerinden Yapılacak Zirai Gelir Vergisi Tevkifatı .....	87
(6) Doğrudan Gelir Desteğinde Tevkifat .....	88
(7) Zirai Ürün İhraç Eden İhracatçıların Bu Ürünlerin Alımında Yapacakları Vergi Tevkifatı.....	88
(8) Köy Tüzel Kişiliği ile Türk Medeni Kanununa Göre Kurulmuş Olan Vakıflarca (Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler Dahil) Satılan Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı.....	89
(9) Zirai Faaliyet Kapsamında Ödenen Hizmet Bedeli Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı .....	89
(9.1) Ormanların Ağaçlandırılması, Toplanması, Taşınması ve Benzeri İçin Orman Köylülerine Yapılan Ödemeler Üzerinden Yapılacak Tevkifat .....	90
(9.2) Diğer Hizmetler Karşılığında Yapılan Ödemeler Üzerinden Yapılacak Tevkifat .....	90
2.3- Ücretlerde Tevkifat .....	91
a- Ücretin Tanımı ve Niteliği .....	91
b- Ücretlerde Tevkifat Uygulaması .....	93
(1) Sosyal Güvenlik Kesintileri.....	94
(2) Şahıs Sigortaları.....	94
(3) Sakatlık İndirimi .....	95
(4) İşsizlik Sigorta Primi .....	96
(5) Sendika Aidatları .....	96

c-Sporculara Yapılan Ödemelerde Tevkifat .....	97
d-Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler.....	98
e-Ücretlerde Tevkifatın Yapılacağı Zaman .....	98
2.4- Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat .....	100
a-Serbest Meslek Kazancının Niteliği .....	100
b-Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Uygulaması.....	102
2.5-Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat .....	104
a-Tanımı ve Unsurları .....	104
b-Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat.....	105
c-Gayrimenkul Sermaye İratlarının Tevkifatında Bazı Özellikli Durumlar ....	106
(1) Kiralanan Gayrimenkulün Hem İş Yeri Hem Konut Olarak Kullanılması Durumu.....	106
(2) Kiralanan Gayrimenkulün Ticari İşletmenin Aktifine Kayıtlı Olması Durumu .....	107
(3) Kiralanan Gayrimenkulün Dernek, Vakıf ve Kooperatife Ait Olması Durumu .....	107
(4) Kiracı Tarafından Gayrimenkulün Genişletilmek veya İktisadi Kıymetini Artırıcı İlaveler Karşılığı Kiralama Durumunda Tevkifat .....	108
(5) Geçmiş veya Gelecek Dönemlere Ait Kira Ödemelerinde Tevkifat Uygulaması .....	111
(6) Emsal Kira Bedelinin Tevkifat Karşısındaki Durumu .....	112
2.6- Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat.....	113
a-Menkul Sermaye İradı Tanımı ve Unsurları .....	113
b- Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat Uygulaması .....	115
(1) Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması .....	115
(2) Faiz ve Benzeri İratlarda Tevkifat Uygulaması.....	116
(2.1) Her Nev’i Tahvil Ve Hazine Bonosu Faizleri .....	116
(2.2) Mevduat Faizleri.....	117
(2.3) Repo Gelirleri .....	117
(2.4) Faizsiz Kredi Verenler ve Kar ve Zarar Ortaklığı Belgeleri İle Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları .....	118
(3) Bireysel Emeklilik Sistemi Çerçevesinde Yapılan Ödemelerde Tevkifat .....	118
<b>B- Kurumlar Vergisinde Tevkifat Uygulaması .....</b>	<b>119</b>
1-Tam Mükellef Kurumlarca Yapılan Tevkifat .....	121
a- Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Yapılan Tevkifat.....	121
b- Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması İşlemlerinde Yapılan Tevkifat .....	122
c- Faiz ve Benzeri Ödemelerden Yapılan Tevkifat.....	122
(1) Döviz Cinsinden Yahut Döviz, Altına veya Başka Bir Değere Endeksli Menkul Kıymetlerin İtfası Sırasında Oluşan Değer Artışlarında Vergi Tevkifatı Uygulaması .....	123
(2) Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirlerin Kurumlar Vergisine Tabi Olmayan veya Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar Tarafından Elde Edilmesi Halinde Vergi	

Tevkifatı Uygulaması .....	124
d- Kar Paylarından Yapılan Tevkifat .....	124
(1) Gelir Vergisi Kanununun Geçici 62. Maddesi Uygulaması.....	125
(2) Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Tevkifat Uygulaması.....	127
(3) İstisna Kazançların Vergi Tevkifatı Karşısındaki Durumu .....	129
2-Dar Mükellef Kurumlarda Tevkifat Uygulaması.....	131
a-Tevkifat Yapacak Olanlar .....	133
b- Vergi Tevkifatına Tabi Kazanç ve İratlar .....	134
(1)Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleride Yapılan Tevkifat .....	135
(2) Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat .....	136
(3) Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat .....	137
(4) Gayri Maddi Hakların Satışı, Devir ve Temlikinde Tevkifat .....	138
(5) Menkul Sermaye İratları .....	138
(6) Kar Payları Üzerinden Yapılacak Kurumlar Vergisi Tevkifatı.....	140
(7) Sergi ve Panayırlardaki Ticari Faaliyetlerden Elde Ettikleri Kazançlar...	141
(8) Bakanlar Kurulunca Belirlenecek Ülkelerde Yerleşik Olan veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Yapılacak Her Türlü Ödemeler ve Tevkifat.	141
<b>C- GVK'nın Geçici 67. Maddesine İlişkin Uygulama Esasları .....</b>	<b>143</b>
1- Menkul Sermaye İratlarında Geçici 67. Madde Uygulamaları.....	146
a-Tahvil ve Bonolarda Geçici 67. Madde Uygulamaları .....	146
b-Özel Sektör Tahvil Faiz Gelirleri .....	147
c-Türev Ürünler ve Menkul Sermaye İratları.....	147
d-Mevduat Faizleri .....	148
e-Faizsiz Olarak Kredi Verenler ve Kar Zarar Ortaklığı Belgeleri ile Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılında Ödenen Kar Paylarında Geçici 67. Madde Uygulaması .....	149
f- Repo Gelirlerinde GVK Geçici 67. Madde Uygulamaları .....	149
2-Diğer Kazanç ve İratlarda GVK Geçici 67. Madde Uygulamaları.....	150
3-Menkul Kıymet Yatırım Fonları ile Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıklarından Elde Edilen Gelirler .....	151
<b>II-Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Tevkifat Uygulaması .....</b>	<b>152</b>
<b>A-Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması .....</b>	<b>152</b>
1-Tam Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde Tevkifat Uygulaması .....	154
2- Kısmi Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde Tevkifat Uygulaması.....	154
<b>B-Damga Vergisinde Tevkifat Uygulaması .....</b>	<b>155</b>
1-Damga Vergisinin Konusu ve Mükellefi .....	156
2-Damga Vergisinde Tevkifat Uygulaması .....	156
<b>III- Servet Üzerinden Alınan Vergilerden Veraset ve İntikal Vergisinde Tevkifat Uygulaması .....</b>	<b>158</b>
<b>A-Yarışma ve Çekilişlerde Kazananlara Ödenen İkramiyelerin     Vergilendirilmesi .....</b>	<b>159</b>
1-Yarışma ve Çekilişin Kapsamı .....	159
2- Yarışma ve Çekilişler ile At Yarışları Üzerine Oynanan Müşterek Bahislerden Kazanılan İkramiyelerin Vergilendirilmesi .....	160
<b>B-Vergiye Karşılık Alınacak Teminat ve Tevkifat .....</b>	<b>161</b>

**III. BÖLÜM**  
**VERGİ KAYIPLARI SORUNU VE ÖNLENMESİNE YÖNELİK**  
**ALINABİLECEK TEDBİRLER ÇERÇEVESİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI**

<b>I- Genel Olarak Kayıtdışılık.....</b>	<b>163</b>
<b>A-Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri .....</b>	<b>166</b>
1-Ekonomik Nedenler .....	166
a-Gelişmişlik Düzeyi ve Sektörel Dağılım .....	166
b-Gelir Dağılımı .....	168
c-Enflasyon .....	168
2-Mali ve İdari Nedenler .....	169
a-Vergi İdaresinin Etkinsizliği .....	170
b-Vergi Mevzuatının Karışıklığı .....	171
c-Vergi Oranlarının Yüksekliği .....	171
d- Vergi Harcamaları.....	172
3-Sosyal Nedenler .....	172
a-Vergi Bilinci.....	173
b-Vergi Yüğü .....	173
c-Vergi Afları .....	173
d-Nüfus Artışı ve Göç .....	174
<b>B-Türkiye’de Kayıtdışılık Sorunu .....</b>	<b>174</b>
1-İstihdam Açısından Kayıtdışılık .....	176
2-Vergisel Açısından Kayıtdışılık .....	177
<b>C- Uluslararası Kayıtdışılık Sorunu.....</b>	<b>181</b>
1-Küreselleşme Süreci ve Vergi Kayıpları .....	181
a-Zararlı Vergi Rekabeti .....	183
(1)Vergi Cennetleri .....	185
(2)Zararlı Tercihli Vergi Rejimleri .....	187
b-Elektronik Ticaret .....	188
c-Transfer Fiyatlandırması .....	191
2-Vergi Harcamaları.....	193
3-Kayıtdışı Ekonominin Uluslararası Boyutu .....	196
<b>II- Türkiye’de Tevkifatın Mali Fonksiyonu ve Önemi.....</b>	<b>198</b>
<b>A-Vergi Gelirlerinin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri.....</b>	<b>198</b>
<b>B-Vergi Gelirlerinin Bileşimi .....</b>	<b>199</b>
1-Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi.....	201
a-Gelir Vergisi ve Tevkif Yoluyla Elde Edilen Gelir Vergisinin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri ve Önemi.....	202
b-Kurumlar Vergisi ve Tevkif Yoluyla Elde Edilen Kurumlar Vergisinin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri ve Önemi.....	204
2-Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi.....	205
a-Katma Değer Vergisi ve Tevkif Yoluyla Elde Edilen Katma Değer Vergisinin Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri ve Önemi.....	206

b-Damga Vergisinin Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri.....	207
3-Veraset ve İntikal Vergisinin ve Tevkifat Yoluyla Elde Edilen Veraset ve İntikal Vergisinin Servet Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri ve Önemi .....	207
<b>III-Vergi Kayıplarını Önleme Aracı Olarak Tevkifat Uygulaması.....</b>	<b>208</b>
<b>A- Gelir Üzerinden Alınan Vergilerdeki Kayıpların Önlenmesinde Tevkifat Uygulamasının Etkinliği .....</b>	<b>209</b>
1- Gelir Vergisi ile İlgili Yapılan Tevkifat ve Vergi Kayıplarının Önlenmesi ...	209
a- Ticari Kazançlarda Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği.....	209
b- Zirai Kazançlarda Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği.....	211
c-Ücretlerde Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği .....	212
d-Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği.....	214
e-Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği .....	216
f-Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği.....	218
g-Diğer Kazanç ve İratlarda Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği.....	220
2- Kurumlar Vergisinde Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği.....	221
<b>B- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Kayıpların Önlenmesi ve Tevkifat Uygulamasının Etkinliği.....</b>	<b>224</b>
1-Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği .....	224
2-Damga Vergisindeki Kayıpların Önlenmesi ve Tevkifat .....	225
<b>C- Servet Üzerinden Alınan Vergilerden Veraset ve İntikal Vergisindeki Kayıpların Önlenmesi ve Tevkifat Uygulamasının Etkinliği .....</b>	<b>226</b>
<b>D- Küreselleşmenin Yol Açtığı Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Tevkifat Uygulamasının Etkinliği .....</b>	<b>228</b>
1-Vergi Cennetleri ile Mücadele ve Vergi Kayıplarının Önlenmesi .....	229
a-Türk Vergi Sisteminde Vergi Cennetleri ile Mücadele Amaçlı Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması....	230
b-Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemeler ve Tevkifat .....	233
2- Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesi .....	237
a-Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması .....	237
b-Transfer Fiyatlandırmasının Önlenmesi ve Tevkifat .....	242
3- Elektronik Ticaret ve Tevkifat .....	246
a-Gelir ve Kurumlar Vergisi ve Elektronik Ticaret .....	247
b-Katma Değer Vergisi ve Elektronik Ticaret .....	249

c-Elektronik Yolla Yapılan Ticarete Vergi Kayıplarının Önlenmesi ve Tevkifat .....	251
4- Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolünün Avrupa Birliği Ülkeleri ile Türkiye Açısından Değerlendirilmesi .....	254
<b>SONUÇ .....</b>	<b>263</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR .....</b>	<b>269</b>
<b>KAVRAM DİZİNİ .....</b>	<b>281</b>

## TABLULAR

Tablo 1 - Bazı Avrupa Birliği Ülkesinde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) .....	33
Tablo 2 - Almanya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%) .....	39
Tablo 3 - Fransa'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%) .....	42
Tablo 4 - İngiltere'de Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%) .....	44
Tablo 5 - İtalya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%).....	46
Tablo 6 - Hollanda'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%) .....	48
Tablo 7 - Belçika'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%).....	51
Tablo 8 - İspanya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%).....	53
Tablo 9 - İrlanda'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%).....	55
Tablo 10 - İsveç'de Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%).....	57
Tablo 11 - Danimarka'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%) .....	59
Tablo 12 - Finlandiya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%).....	62
Tablo 13 - Polonya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%).....	63
Tablo 14 - Estonya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%) .....	64
Tablo 15 - Avusturya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%) .....	66
Tablo 16 - Portekiz'de Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%).....	69
Tablo 17 - Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi Tahminleri .....	175
Tablo 18 - Bazı Ülkelerin Vergi Harcama Oranlarının GSMH'ya Oranları (%) .....	195
Tablo 19 - Vergi Türleri İtibari İle Toplam Vergi Harcaması Tutarları(Milyon YTL).	196
Tablo 20 - OECD Ülkelerinde Kayıtdışı Ekonominin GSMH'ya Oranları (%).....	197
Tablo 21 - Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe ve GSMH İçerisindeki Payları (%).....	198
Tablo 22 - Vergi Gelirlerinin Bileşimi (Milyon TL) .....	200
Tablo 23 - Vergi Gelirlerinin Bileşimi (%).....	200
Tablo 24 - Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri (Milyon YTL) .....	201
Tablo 25 - Gelir ve Kurumlar Vergisinin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri (Milyon YTL).....	201
Tablo 26 - Gelir Vergisi Tevkifatının Gelir Vergisi ve Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri (Milyon YTL) (%) .....	202

Tablo 27 - Gelir Unsurları İtibariyle Yapılan Tevkifat (YTL) .....	203
Tablo 28 - Kurumlar Vergisi Tevkifatının Kurumlar Vergisi ve Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri (Milyon YTL) .....	204
Tablo 29 - Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri (Milyon TL) (%) .....	205
Tablo 30 - Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Bileşimi (Milyon YTL) .....	205
Tablo 31 - KDV Tevkifatının Dahilde Alınan Katma Değer Vergileri Açısından Yeri (Milyon YTL) .....	206
Tablo 32 - Servetler Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri (Milyon YTL) .....	207
Tablo 33 - Servet Üzerinden Alınan Vergileri Bileşimi (Milyon YTL) .....	208
Tablo 34 - Avrupa Birliği Üye Ülkelerinde Kayıtdışı Ekonominin Tahmini Büyükükleri.....	255
Tablo 35 - Almanya'da Gelir ve Kurumlar Vergisinin Dağılımı (%).....	259
Tablo 36 - İrlanda'da Vergi Gelirlerinin Dağılımı (%).....	259
Tablo 37 - Bazı Avrupa Birliği Üye Ülkelerinde Faiz ve Kar Paylarının Beyanı .....	261



## KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
a.g.e	: Adı geçen eser
a.g.m	: Adı geçen makale
a.g.t	: Adı geçen tez
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	: Gayri Safi Yurt İçi Hasılat
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GVKGT	: Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KDVGT	: Katma Değer Vergisi Genel Tebliği
KVK	: Kurumlar Vergi Kanunu
s	: Sayfa
VUK	: Vergi Usul Kanunu

## GİRİŞ

Devletler üstlendikleri kamusal hizmetleri yerine getirebilmek için kamu gelirlerine ihtiyaç duyarlar. Günümüz devletlerinin temel gelir kaynağı da hiç şüphesiz vergi gelirleridir.

Modern vergilemede genel kural, verginin mükellef tarafından verilecek beyannameye göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi ve ödenmesi şeklindedir. Bu süreç gelirin elde edilmesi ile verginin ödenmesi arasında belli bir zamanın geçmesini ifade etmektedir. Ancak ülkelerin artan finansman ihtiyacı ve yaşanan enflasyon gibi nedenler onları vergi gelirlerini etkin biçimde en az maliyetle ve en kısa sürede tahsil edebilecekleri yeni yöntemlerin oluşturulmasına yöneltmiştir. Bu anlayış gelirin doğumu ile vergilendirilmesini en aza indiren vergi tahsil yöntemi olan vergi tevkifatın doğmasına neden olmuştur.

Beyan esasının geçerli olduğu bir yöntemde vergilendirmede taraflar devlet ve mükellef iken tevkifat yönteminde taraflara bir üçüncü şahıs olarak vergi sorumlusu katılmaktadır. Vergi sorumlusu, istihkak sahibi yada diğer bir ifade ile mükellefe yapacağı ödemeden vergi kanunlarında belirtilen oranda vergiyi tevkif ederek mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödemeyi yapar. Vergi sorumlusu tarafından tevkif edilerek alacaklı vergi dairesine yatırılan bu vergiler dönem sonunda mükellefin beyan ettiği gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Zaman içerisinde tevkifat yöntemi tahsil yöntemi olmanın yanı sıra bir vergileme tekniği olarak da kullanılmaya başlanmıştır. Bazı hallerde üzerinden tevkifat yapılmış olan gelirler için beyanname verilmeyebilmektedir. Tevkifata tabi tutulmuş gelirlerin beyanının gerekmediği bu hallerde, tevkifat yöntemi bir vergileme tekniği olmaktadır.

Tevkifat uygulamasının Türk Vergi Sisteminde uygulama alanı zaman içerisinde çeşitli amaçlar doğrultusunda vergi kanunlarında yapılan değişiklikler ile oldukça genişletilmiştir. Özellikle vergi güvenliğinin sağlanması bağlamında yöntem gelir üzerinden alınan vergilerin yanı sıra harcamalar üzerinden alınan bazı vergilerde ve servet üzerinden alınan vergilerden olan veraset ve intikal vergisinin de uygulanmaktadır.

Gelirin kaynağında vergilendirilmesi anlayışının uygulama aracı olan tevkifat yöntemi sadece Türkiye’de değil çeşitli ülkelerde de vazgeçilmez bir vergi toplama yöntemi olarak yerleşmiştir.

Küreselleşme sürecine bağlı olarak meydana gelen yeni olanaklar mükelleflere vergiden kaçınma imkanları yaratarak, vergi yüklerinin azaltılmasına neden olmaktadır. Ancak mükelleflerin vergi yüklerinden kurtulma çabaları bazen vergiden kaçınmanın ötesinde vergi kaçırma boyutuna varmaktadır. Bu durum günümüzde hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin gündeminde önemli bir sorunu teşkil etmektedir. Ülkeler vergi kayıplarıyla mücadele amacıyla aldıkları çeşitli vergi güvenlik önlemlerinin yanı sıra tevkifat uygulamasını da bu amaç doğrultusunda kullanılabilmektedir. Avrupa Birliği ülkeleri ve Türkiye’deki tevkifat uygulamaları ile bu uygulamaların vergi kayıplarını önlemedeki rolü bu tez çalışmasının konusunu oluşturmaktadır.

Çalışmamızın birinci bölümü, tevkifat uygulamasının kavramsal çerçevesini ortaya koymaktadır. Tevkifat yönteminin vergi kayıplarını önlemedeki rolünü ortaya koyabilmek için öncelikle tevkifat kavramı ve önemini açıklamak gerekmektedir. Bu ilk bölümde kavram ve önemin yanı sıra uygulamanın dünya ve Türkiye açısından tarihsel gelişimi ile bazı Avrupa Birliği ülkelerindeki tevkifat uygulaması ele alınacaktır.

İkinci bölüm Türk Vergi Sisteminde tevkifat uygulamasını ele almaktadır. İkinci bölümün birinci kısmında, Türk Vergi Sisteminde gelir üzerinden alınan vergileri oluşturan gelir vergisi ile kurumlar vergisindeki uygulamalar, ikinci kısımda harcamalar üzerinden alınan vergilerden olan katma değer vergisi ile damga vergisindeki uygulamalar ve üçüncü kısımda ise servet üzerinden alınan vergilerden olan veraset ve intikal vergisindeki uygulamalara yer verilecektir.

Üçüncü bölüm vergi kayıpları sorununu ve bunun önlenmesinde alınabilecek tedbirler çerçevesinde tevkifat uygulamasının rolünü ortaya koymaktadır. Bu amaçla üçüncü bölümün birinci kısmında kayıtdışılığın nedenleri, ikinci kısımda Türkiye açısından tevkifatın mali fonksiyonu ve önemi, üçüncü kısımda ise tevkifat uygulamasının yaşanan vergi kayıplarını önleme aracı olarak değerlendirilmesi ve Avrupa Birliği ülkeleri ile Türkiye karşılaştırması ele alınmaktadır.

# I. BÖLÜM

## TEVKİFAT UYGULAMASININ VERGİ HUKUKUNDAKİ YERİ VE GELİŞİMİ

### I-Vergi Tevkifatı Tanımı ve Niteliği

Verginin en ideal tarh ve tahsili, toplam gerçek geliri vergiye tabi tutmak ve vergiyi, mümkün olduğu kadar gelirin elde edildiği dönem içerisinde veya ona en yakın bir zamanda tahsil etmek suretiyle gerçekleştirilebilir. Bu şartlara uygunluk bakımından yani gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en fazla kısaltan vergi ödeme veya vergi tahsil yöntemi ise, tevkifat usulüdür.<sup>1</sup>

Vergilemede tevkif usulü, verginin sonradan mahsubu yapılmak üzere ödeme yapıldığı esnada kesilmesidir. Bu tanıma göre tevkifat usulünün bir vergilendirme şekli olmayıp, verginin toplanması (tahsili) usulü olduğu anlaşılmaktadır.<sup>2</sup> Buna göre tevkifat önceden tahsil işlemi olup, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır. Mahsup işlemi açısından bakıldığında tevkifat, verginin önceden tahsil edilmesi, yahut da sorumluları tarafından önceden ödenmesi özelliğini taşımaktadır.

Ancak tevkifat usulü sadece bir tahsil usulü değil bazı hallerde bir vergilendirme tekniği olarak da kullanılmaktadır. Tevkifat yoluyla vergilendirilen bazı gelir unsurları için beyanname verilmez hatta başka gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi durumunda tevkifata tabi tutulan gelirler bu beyana katılmaz. Bu gibi hallerde tevkifat sadece bir tahsil usulü değil aynı zamanda bir vergilendirme tekniği olmaktadır. Bu durumlarda, tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve tevkif edilen veya tevkif edilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçer.

Bu açıklamalar ışığında vergi tevkifatı “Bir kısım gelir unsurlarının mükellef tarafından beyan edilmesi beklenmeksizin, verginin bu gelirleri mükellefe sağlayan vergi sorumlularınca kesilmesi ve mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödenmesidir.” şeklinde tanımlanabilir.

---

<sup>1</sup> Salih Turan, Vergi Teorisi, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul,1982, s.156.

<sup>2</sup>Yılmaz Aliefendioğlu, Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj), Ankara,1975, s.3.

Tevkifat suretiyle vergilendirme uygulamada üç farklı şekilde yapılabilmektedir.<sup>3</sup>

- Kendisine yapılan ödemelerden kesinti yapılanların bir bölümü kesinti konusu gelirleri için beyanda bulunmamaktadırlar. Bu nedenle yapılan kesintiler nihai vergilendirme anlamına gelmektedir.
- Kendilerine yapılan ödemelerden kesinti yapılanlar, bilahare kesinti konusu kapsamında olan gelirlerini beyan ederek, beyanname üzerinden hesaplanan vergilerinden kesinti suretiyle alınan vergilerin tamamı veyahut da belli bir kısmını indirim konusu yapabilmektedirler.
- Kendilerine yapılan ödemelerden kesinti yapılan bazı gelir unsurlarında, gelirin tamamı beyan edilmemekte belli bir miktarı beyan edilmekte, bu bağlamda da beyan edilen miktar üzerinden kesinti suretiyle alınan vergilerin tamamı indirim konusu yapılabilmektedir.

Beyan esasının geçerli olduğu bir yöntemde vergilendirmede taraflar devlet ve mükellef iken tevkifat yönteminde taraflara bir üçüncü şahıs olarak vergi sorumlusu katılmaktadır. VUK'un 8. maddesinde "*Alacaklı vergi dairesine karşı verginin ödenmesi bakımından muhatap olan kişi*" olarak tanımlanan vergi sorumlusu, istihkak sahibi yada diğer bir ifade ile mükellefe yapacağı ödemedeki vergi kanunlarıyla belirlenen oranda vergiyi tevkif ederek mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödemeyi yapar. Vergi sorumlusu tarafından tevkif edilerek alacaklı vergi dairesine yatırılan bu vergiler dönem sonunda mükellefin beyan ettiği gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

İleriki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacak olan vergi tevkifatı, Türk vergi sisteminde GVK'nın 94-98. maddelerinde, 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5281 sayılı kanun ile GVK'ya eklenen geçici 67. maddede, tam mükellef kurumlar için 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinde "vergi kesintisi" ve dar mükellef kurumlar için aynı kanunun 30. maddesinde "dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıkları altında düzenlenmiştir. Ayrıca Damga Vergisi Kanununda 19. maddede "istihkaktan kesinti suretiyle ödenmesi", Katma Değer Vergisi Kanununda 9. maddede düzenlenen "Vergi Sorumlusu" başlığı altında vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye

---

<sup>3</sup> Veysi Seviğ "Kesinti Suretiyle Verilendirme Çağdaş bir Uygulama Değildir?" Vergi Dünyası, Sayı:286 Haziran,2005,s.45.

tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan tebliğlerle uygulama alanı bulmaktadır. Tevkifat uygulamasından kaynaklanan sorumluluk ise VUK'un 11. maddesinde “vergi kesme” terimi ile ifade edilmiş olup bu bağlamda tevkifat uygulaması usul açısından kesinti olarak değerlendirilmektedir.

## **II- Terim**

İngiliz asıllı bir kelime olan “stoppage” kelimesi “durdurmak”, “tevkif etmek” demektir. Ancak vergi literatüründe “vergiyi kaynakta tutmak”, vergiyi kaynağında tahsil etmek” anlamındadır. Fransızca da ise “stoppage a la source”, “rettenue a source” terimleri kullanılmaktadır. İtalyancadaki terim “per ritenuta”dır. Alman vergi mevzuatında ise “steuerabzug” terimi kullanılmaktadır. Ayrıca Almancada kaynakta tahsil anlamına gelen “Erhebung an der Quelle” terimi de yer almıştır.<sup>4</sup>

Türk mali literatüründe de “stopaj” teriminin yanı sıra yukarıda ifade edildiği gibi, aynı anlamda “tevkifat”, “vergi tevkifatı”, “vergi kesintisi” ve “verginin kaynakta kesilmesi” kavramları yer almıştır. Biz de tezimizde, gerek tezin konu başlığı nedeni ile gerekse gelir vergisi kanunumuzda kullanılan tanımlamalar açısından “tevkifat” ve “vergi tevkifatı” ifadelerini kullandık. Ancak doğrudan yapılan alıntılarda “vergi kesintisi”, “stopaj” ve “verginin kaynakta kesilmesi” gibi ifadeler de yer almaktadır.

## **III-Tevkifat Uygulamasının Tarihi Gelişimi**

### **A- Dünyada Tevkifat Uygulamasının Gelişimi**

Tevkifat yöntemi ilk defa Fransız mareşal Vauban tarafından ileri sürülmüştür. Aynı zamanda bir maliyeci de olan mareşal Vauban 1707 yılında yazdığı Dime Royale=Kral Öşür adlı ünlü eserinde Fransız vergi sistemini ciddi bir biçimde eleştirmiş ve yeni bir vergi projesi ortaya koymuştur. Bu vergi projesi içerisinde tevkifat yöntemine de yer vermiştir. Bu yöntemin o yıllarda Fransa’da uygulanma imkanı olmamış ancak bir asır sonra İngiltere’de uygulanabilmiştir.<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Selahattin Tuncer, Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulu Hakkında Bir Deneme, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara,1954,s.5.

<sup>5</sup> Tuncer, a.g.e.,s.5.

İngiltere’de 1803 yılında kabul edilen analitik karakterdeki yeni vergide, çeşitli randıman kategorilerinin sedül halinde ayrı ayrı vergilendirilmesi esası kabul edilmiş ve böylelikle tevkifat yönteminin uygulaması mümkün olabilmiştir. Böylece 1803 tarihli İngiliz Gelir Vergisinde, arazi mülkiyeti ile maaş ve ücretlerden alınan vergide tevkifat yöntemi uygulanmıştır. Daha sonraki yıllarda da yöntemin uygulama alanı genişletilmiştir.

1913 yılında Amerikan Federal Gelir Vergisi kabul edilirken, İngiltere’deki tatbikat gözönünde bulundurularak, tevkifat usulü de kabul edilmiştir. Ancak yöntem uygulamada yeterince başarılı olmamış ve çeşitli eleştiriler yapılmıştır. Bu yüzden de 1917 yılında uygulamadan kaldırılmış ancak 1943 yılında yeniden uygulamaya konulmuştur.

Tevkifat yöntemi ilk Fransa’da ortaya atılmasına rağmen ancak 1940 yılından sonra gerçek anlamda uygulanmaya başlanmıştır. 1940 yılına kadar Fransa’da ikametgahı olmayan kişilere ödenen maaş ve ücretler ile emekli maaşlarına uygulanan tevkifat yöntemi bu yıldan itibaren Fransa’da ikametgahı olanlara yapılan bu ödemelerde de uygulanmasına geçilmiştir.

Almanya’da ise tevkifat usulü ilk zamanlardan itibaren başarılı bir şekilde uygulanmıştır. Ücretlilerin gelir vergisi, tevkifat yöntemine göre alınmaktaydı. Ayrıca bir ücretlinin belirli bir süre işsiz kalması ve bu nedenle yıllık gelirlerinin, asgari geçinme seviyesinin altına inmesi halinde ücretli, kendisinden kaynakta vergileme yöntemine göre alınan vergileri geri istemek hakkına sahip kılınmıştı. Ancak bu hak, özellikle 1929 dünya ekonomik bunalımının etkisi ile kaldırılmıştır. Ücretlerin dışında, tevkifat yöntemine tabi olan bir diğer gelir unsuru da menkul sermaye iratlarıdır. Bu iratlarda uygulanan tevkifat yönteminin kapsamı 1934 yılında çıkarılan bir yasa ile genişletilmiştir. Yine aynı yıllarda telif kazançları ile anonim şirket yönetim kurulu üyelerine ödenen huzur haklarının vergilendirilmesinde de özel bir vergi şeklinde tevkifat yöntemi uygulanmaya konmuştur.<sup>6</sup>

Tevkifat yöntemi 1933 yılında kadar İtalya’da da ihtiyari olarak uygulanmıştır. Ancak bu yıldan sonra gerçek şekli ile bir uygulama alanı bulmuştur. İtalyan gelir

---

<sup>6</sup> A.Bumin Doğrusöz, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İSMMMO Yayınları, No:3, İstanbul, 1992, s. 17.

vergisinde, devlet ve diğ er amme hük mi şahısları tarafından ödenen maaş, ücret ve diğ er tahsisatlar tevkifat yöntemi ile vergiye tabi tutulmaktadır.<sup>7</sup>

## **B- Türkiye’de Tevkifat Uygulamasının Gelişimi**

Türk Vergi Sisteminde tevkifat uygulamasına ilk olarak 1926 yılında 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu” ile başlanmıştır. Bu tarihten önce uygulanan gelir üzerinden alınan vergileri düzenleyen kanunlarda uygulama alanı bulunmayan tevkifat yöntemi, 755 sayılı “Kazanç Vergisi Kanunu”nda yalnızca ücret gelirleri için öngörülmüştür.

755 sayılı kanunu değiştiren 22.03.1934 tarih ve 2395 sayılı yeni “Kazanç Vergisi Kanunu” ile tevkifat uygulaması sadece ücretliler ile sınırlı kalmayıp kapsam genişletilmiştir. Ticari ve sınai müesseselerin işlerini devamlı olarak gören serbest meslek erbabının, bu müesseselerin istişare, proje tanzimi, aracılık ve takip v.b. işlerini bir defaya mahsus olsa bile görenlerin, mesleki teşekküllere mensup olmayanların, artist, şarkıcı ve çalgıcıların gelirleri de, kaynaktan kesme yönteminin kapsamına alınmıştır.<sup>8</sup>

3.6.1949 tarihinde kabul edilen 5421 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu” ile tevkifat yönteminin kapsamı daha da genişletilmiş ve belirginleşmiş, konu ayrı bir bölüm halinde düzenlenmiştir. Bu kanunla, ücretler, kanuna göre ücret sayılan ödemeler, menkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları tümüyle tevkifat yönteminin uygulama alanı içerisine alınmıştır. 5421 sayılı kanun, 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile kaldırılmış ve tevkifat yöntemi de yeni kanunda daha da geniş biçimde düzenlenmiştir.<sup>9</sup>

Tevkifat uygulamasının Türk vergi sistemi içerisindeki yeri sadece gelir vergisi ile sınırlı değildir. Aynı zamanda Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanununda da uygulanmasına yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun vergi tevkifatına ilişkin hükümleri önceleri sadece gerçek kişilerin ticari kazançları dışındaki gelir unsurlarını kapsayan bir anlayışa sahip olmasına karşın zaman içerisinde uygulanma alanını genişletilerek kurum kazançlarını

---

<sup>7</sup> Tuncer, a.g.e., s.7.

<sup>8</sup> Doğrusöz, a.g.e.,s.17.

<sup>9</sup> Doğrusöz, a.g.e.,s.17.



da kapsamış ve kurum kazançlarına ilişkin tevkifat gelir vergisi kanunu içerisinde düzenlenmesine neden olmuştur.

10.06.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda sadece dar mükellef kurumlarda tevkifat uygulamasına yer verilmiştir. Ancak bu durum 21.06.2006 tarih ve 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununda düzeltilmiş ve tam mükellef kurum kazançlarından da yapılacak tevkifat yeni Kurumlar Vergisi Kanunu içerisinde yer almıştır.

Türk Vergi Sisteminde tevkifat uygulamasına yer verilen bir diğer kanun 08.06.1959 tarih ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'dur. Esas olarak beyan sisteminin geçerli olduğu Veraset ve İntikal Vergisi'nde de tevkifat uygulaması oldukça geniş biçimde yer almaktadır.

Türk Vergi Sisteminde tevkifat uygulaması sadece dolaysız vergilerde değil aynı zamanda dolaylı vergilerde de yer almaktadır. Temel amacı vergi güvenliğinin sağlanmasına yönelik olan katma değer vergisinde tevkifat uygulaması, KDVK'nın 9. maddesine dayanılarak çıkarılan çeşitli tebliğlerde düzenlenmiştir. İlk olarak 21.07.1985 tarihinde, 15 no'lu KDVGİT ile yurtdışından sağlanan hizmetlerde uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra 21.03.1986 tarihinde GVK'nın 18. maddesine giren işlerde ve 16.12.1988 tarihinde 30 no'lu KDVGİT ile de kiralama ve reklam verme işlemlerinde sorumluluk uygulaması kapsamında tevkifat yapılmaya başlanmıştır.

Tevkifat uygulaması 1996 yılında hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalatına da getirilmiştir. Daha sonra bunları hurda plastik malzeme, atık kağıt ve hurda cam teslimleri izlemiştir. 1998 yılında, sınır ticareti kapsamında vergisiz getirilen akaryakıtın yurt içinde satılması işleminde taşımacılar tarafından vergi beyan edilmediği tespit edildiğinden, bu tür akaryakıt satışlarında da KDV tevkifatı yapılması öngörülmüştür. 2003 yılında bazı kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan hizmetler de tevkifat kapsamına alınmıştır. Diğer taraftan 2004 tarihinden itibaren hurda metal, hurda ve atık plastik, kağıt ve cam teslimleri 5035 sayılı kanunla KDV'den istisna edilmek suretiyle tevkifat kapsamından çıkarılmıştır. 01.08.2005 tarihinden itibaren külçe bakır teslimleri tevkifat kapsamına alınmış ve 01.12.2005 tarihinden itibaren bunun yanısıra bakırdan mamul diğer mallar da dahil edilmiştir. Daha sonra işgücü hizmetleri de KDV tevkifatı uygulanacak işler kapsamına

dahil edilmiştir. Zaman içerisinde günün şartlarına göre çeşitli düzenlemelerle kapsam değiştirilmektedir.

Türk Vergi Sisteminde tevkifat yönteminin uygulandığı bir diğer kanun da Damga Vergisi Kanunudur. 11.07.1964 tarih ve 488 sayılı damga vergisi kanununun 19. maddesinde istihkaktan kesinti suretiyle ödeme şekli düzenlenmiştir.

#### **IV- Vergi Tevkifatının Önemi**

Verginin asıl mükellefi yerine kanun koyucu tarafından üçüncü şahısların verginin ödenmesinden sorumlu tutulması verginin tahsiline farklı bir boyut kazandırmıştır. Verginin kaynağında alınması şeklinde özetlenebilen tevkifat yöntemi vergiyi tahsil ve hazine alacağını teminat altında bulundurması bakımından oldukça kolaylık sağlamaktadır. Bu kolaylıklardan dolayı uygulama alanı genişletilmiştir. Zaman içerisinde giderek yaygınlaştırılan ve vergilemede kolaylık sağlayan bu yöntem bir tahsil yöntemi olmaktan çıkıp bazı gelir grupları açısından kabul edilen bir vergileme tekniği halini almıştır.

Tevkifat yöntemi vergi sistemini daha basit ve anlaşılır kılmakta bu nedenle küreselleşme sürecinin hızla devam ettiği günümüzde önemi daha da artmaktadır. Küreselleşmenin keskinleştirdiği rekabet olgusu ve hızlı kalkınma hamleleriyle çağı yakalama zorunluluğu, gelişmekte olan ülke hükümetlerinin yabancı yatırımları ülkeye çekecek politikalar üzerinde yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Günümüzde gelişmekte olan ülkeler gelişmiş ülkelerle aralarındaki gelişmişlik farkını kapatabilmek ve rekabet güçlerini arttırabilmek amacıyla vergi indirimleriyle sonuçlanan vergi reformlarına yönelmişlerdir. Gelişmekte olan ülkeler vergi oranlarını aşamalı olarak düşürürken bir taraftan da vergi sistemlerini karmaşık hükümlerden arındırarak vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumunu destekleyen, vergi yönetim maliyetlerini azaltan önlemlere yönelmişlerdir. Bu bakımdan nihai bir vergileme tekniği olarak kullanılabilen tevkifat yöntemi ülkelerin vergi sistemlerini basitleştiren, yabancı yatırımcıların vergi ile ilgili ödevlerini en aza indiren ve vergi yönetim maliyetlerini azaltan bir uygulama olması bakımından tercih edilebilir bir yöntem olarak nitelendirilebilir.

Gelirin kaynağında vergilendirilmesi anlayışının uygulama aracı olan tevkifat uygulaması kamu gelirlerinin verimli, etkin ve gecikmeksizin elde edilmesine duyulan

gereksinme nedeniyle çeşitli ülkelerde vazgeçilmez bir vergi toplama yöntemi olarak yerleşmiştir. Halen bir çok ülkede gelir vergisinden elde edilen kamu gelirlerinin önemli bir bölümü bu yöntemle sağlanması vergi tevkifatının önemini göstermektedir.<sup>10</sup>

Küreselleşme ile birlikte sermayenin uluslararası dolaşımının artması, yüksek vergi yükü alanlarından düşük vergi yükü alanlarına kaymalarına neden olmaktadır. Vergi yükünden kurtulma çabaları bazen vergi kaçırma boyutlarına varabilmektedir. İleriki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacağı gibi tevkifat uygulaması bu gibi durumların önlenmesi açısından da değerlendirilebilen bir yöntem olması ayrıca önemini ortaya koymaktadır.

### **V-Vergi Tevkifatının Nedenleri**

Vergi tevkifatının nedenleri çok çeşitli olmakla beraber genel olarak üç grupta toplanabilir. Bunlar;

- Vergi güvenlik müessesesi olması,
- Tahsilatta kolaylık sağlaması,
- Vergileme tekniği olarak kullanılmasıdır.\*

### **A- Vergi Güvenlik Müessesesi Olması**

Günümüzde vergilemeye esas teşkil edecek matrahların yükümlü tarafından saptanması ve beyan edilmesi yöntemi giderek yayılmış, matrahların başka bir yöntemle doğrudan saptanması istisnai ve beyan yönteminin boşluğunu doldurmaya yarayan bir usul haline gelmiştir. Vergilerin giderek mükelleflerin beyanına dayanır hale gelmesi doğal olarak beyanname veren mükelleflerin sayısının da artmasına neden olmuştur.<sup>11</sup>

Vergilemede güvenliği sağlamak mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun kontrolü ile gerçekleştirilebilir. Ancak sayıca büyük rakamlara ulaşmış mükellef beyanlarının tümünün kontrol edilmesi mümkün değildir. Beyan esasına dayalı

---

<sup>10</sup> Aliefendioğlu, a.g.e.,s.1.

\* Vergi Tekniği, verginin konulmasından tahsiline kadar olan süreci ve bu süreç içindeki işlemleri kapsayan bir bütündür. Naci B. Muter, A. Kemal Çelebi ve Süreyya Sakınç, Kamu Maliyesi, Emek Matbaası, Manisa,2003, s.147.

<sup>11</sup> Halil Nadaroğlu, “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği Ve Özellikleri”, İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi, Yeni Vergiler Yasa Tasarısı Ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları:1, s.69.

vergilerin başarısı, denetim kadar sistemin kendi içerisinde de kendini kontrol etmesine bağlıdır. Bu kontrol müesseseleri ile mükellefler, gerçek gelirlerini beyana zorlanmaktadır. Çünkü bu müesseseler çapraz kontrol yöntemine göre matrah farkını kendiliğinden ortaya koymaktadır.<sup>12</sup> Gerçekten bir kimse gelir elde ederse, bu aynı anda bir diğer kimsenin bir harcamada bulunduğunu ifade eder. Gelir elde eden kimse bu gelirini kısmen veya tamamen gizlemek isteyebilir. Zira, bu tür bir davranışta vergi matrahını ve dolayısıyla sonuçta ödeyeceği vergiyi azaltmak gibi bir menfaati vardır. Fakat aynı şekilde harcama yapanında menfaati, yine sonuçta az vergi verebilmek için, yaptığı harcamayı tevsik etmek –hatta mümkünse gerçeğin üstünde göstermek- ve bu yolla gerekli kayıtları yapmaktır. Bu suretle gelir elde eden yükümlü bu gelirini gizlese dahi harcama yapanın kayıtlarını incelemek suretiyle beyan edilmeyen geliri saptamak mümkün olabilir. Çapraz kontrol adı verilen bu yöntemden beklenen yararın sağlanabilmesi için fatura düzeninin ve muhasebeleşmenin ülke çapında gerçekleştirilmiş olması gerekir.<sup>13</sup>

Tevkifat uygulaması da çapraz kontrol yapmaya olarak vererek, bir vergi güvenlik müessesesi olarak bu şekilde kullanılabilir. Çünkü uygulama gereği tevkifat yapmaya mecbur tutulan kimse asıl mükellef olmadığı için vergi kaçırmasında bir menfaati yoktur. Aksine böyle bir durumda sorumluluğu söz konusu olduğundan ceza ile karşılaşabilecektir. Tevkifat uygulamasında sorumlu tutulan kişinin, gerçek usulde vergilendirilen bir mükellef olması durumunda, verginin tam olarak kesilip ödenmesinde yaptığı ödemeleri gider olarak gösterebilmesi açısından menfaatine de olacaktır. Bu yüzden gerek nihai vergileme de gerekse ön tarhiyat olarak yapılacak tevkifat, vergi güvenliğinin sağlanmasında bir otokontrol müessesesi olma özelliği taşımaktadır.

## **B- Tahsilat Kolaylığı Sağlaması**

Vergi tevkifatı uzun bir dönemdir belli gelir unsurlarında uygulanmakta olan bir tahsil yöntemidir. Ancak son zamanlarda vergi sistemi içerisinde hem gelir unsurları itibariyle hem de tahsil edilen tutar olarak geniş bir yer tutmaktadır. Bunda hiç şüphesiz tahsilatta sağladığı kolaylığın payı büyüktür. Özellikle maaş ve ücretlerin

<sup>12</sup> Bumin Doğrusöz, “Gelir Vergilemesinde Otokontrol Müesseseleri”, Dünya Gazetesi, 15.09.2003.

<sup>13</sup> Nadaroğlu, a.g.e, s.74.

vergilendirilmesinde ve verginin tahsilinde sağladığı kolaylık bu bakımdan daha anlaşılır olmaktadır. Devlet verginin tarh ve tahsilinde çok sayıda maaş ve ücret geliri elde eden mükelleflerle muhatap olmak yerine bu işlemlerle ilgili olarak onlara bu geliri sağlayan işverenleri sorumlu tutarak verginin kolaylıkla tahsilini sağlamaktadır. Tevkifat uygulamasının lehinde olan görüşlerin açıklandığı ileriki bölümlerde daha ayrıntılı olarak değinileceği gibi verginin tahsilatında kolaylık sağlanması bu yöntemin uygulanma nedenlerinden birini oluşturmaktadır.

### **C- Vergileme Tekniği Olması**

Tevkifat yöntemi bir tahsil yöntemi gibi sunulsa da son yıllardaki gelişmeler ona ayrı bir vergilendirme tekniği vasfını kazandırmıştır.

Tevkifat yapılmış bazı gelir unsurlarının belirli şartlarda beyanı gerekirken bazı durumlarda ise beyanı gerekmemektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde gelirin toplanmayacağı haller düzenlenmiştir. Tevkifata tabi tutulmuş gelirlerin beyanı gerekmeyeceği bu hallerde, tevkifat yöntemi vergileme tekniği olmaktadır. Tevkifata tabi tutulmuş olan gelirlerin beyan edilmesi halinde ise tevkifat yöntemi beyan esasını tamamlayıcı ön tarhiyat görevi görmektedir.

Öte yandan çeşitli amaçlarla düzenlenmiş olan istisna ve muafiyetlikler üzerinden de tevkifat yapılmaktadır.

-Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesinde yer alan serbest meslek kazançları istisnası,

-Gelir Vergisi Kanununun 9. maddesinde yer alan esnaf muafılığı ile bir işyeri açmaksızın gezici olarak milli piyango bileti satanlar,

-Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 18. maddesine yer alan, PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden istisna tutulmuş olmalarına rağmen bu kazanç istisna ve muafiyetlerin GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamadığı dolayısıyla bunlar üzerinden tevkifat yapılacağı düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca bu kazanç istisna ve muafiyetlikler üzerinden yapılan tevkifat nihai vergileme özelliği taşımaktadır.

## **VI- Tevkifat Uygulaması Hakkındaki Görüşler**

### **A-Tevkifat Uygulamasının Lehinde Olan Görüşler**

Tevkifat uygulamasının lehinde olan görüşler idare açısından ve mükellefler açısından olmak üzere iki ayrı başlık altında değerlendirilebilir.

#### **1-İdare Açısından Yararları**

Tevkifat uygulamasının idare açısından yararları;

- Tahsilatta sürat sağlanması,
- Vergi kaybını önlemesi,
- Vergi idaresinin işini kolaylaştırması,
- İdari tasarruf sağlanması,
- Hazine alacağının güvence altına alınması,

başlıkları altında toplanabilir.

#### **a-Tahsilatta Sürat Sağlanması**

Vergilemede zaman bakımından tahsil usulleri “hemen tahsil usulü” ve “sonradan tahsil usulü” şeklinde ayırma tabi tutulabilir. “Sonradan tahsil” usulünde gelirin doğumu ile vergilendirme arasında bir zaman arası vardır.<sup>14</sup>Çünkü mükellefler belli bir dönem elde ettikleri gelirleri ve bunlara ilişkin vergilerini dönem sonunda beyanname ile vergi dairesine bildirirler. Dolayısıyla gelirin elde edilmesi ile bu gelire ilişkin verginin ödenmesi arasında geçen bir süre söz konusudur. Ancak “kazandıkça öde” ilkesinin bir uygulaması olan “hemen tahsil” usulü ya da tevkifat uygulamasında bir gecikme söz konusu değildir.

Tevkifat “kazandıkça öde” ilkesinin bir uygulamasıdır. Bu yöntemde, vergiye tabi gelir doğduğu anda, sahibinin eline geçmeden vergilendirilmektedir. Bu nedenle yöntem vergi borcunun geciktirilmeden ödenmesini sağlar.

Vergicilikteki gelişmelerle beraber gelirin derhal vergilendirilmesi prensibi gün geçtikçe önem kazanmıştır. Beyan esasının geçerli olduğu bir sistemde, enflasyonist

---

<sup>14</sup> Tuncer, a.g.e.,s.70.

dönemlerde gelirin elde edilmesi ve verginin türüne göre tarh, tahakkuk ve tahsil sürecinin uzun olması sonucu devlet reel olarak gelir kaybına uğramaktadır. İşte tevkifat usulü gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi kısaltarak tahsilatta sürat sağlamak ve konjonktürel dalgalanmaların vergi hasılatı üzerindeki olumsuz etkilerini giderici bir özellik taşımaktadır.

### **b-Vergi Kaybını Önlemesi**

Tevkifat uygulamasının lehindeki görüşlerden biri de, vergi kayıp ve kaçakları azalttığı yönündedir. Çünkü uygulama gereği tevkifat yapmaya mecbur tutulan kimse asıl mükellef olmadığı için vergi kaçırmada bir menfaati yoktur. Aksine böyle bir durumda sorumluluğu söz konusu olduğundan ceza ile karşılaşabilecektir. Tevkifat uygulamasında sorumlu tutulan kişinin, gerçek usulde vergilendirilen bir mükellef olması durumunda, verginin tam olarak kesilip ödenmesinde yaptığı ödemeleri gider olarak gösterebilmesi açısından menfaatine de olacaktır.<sup>15</sup>Dolayısıyla böyle bir uygulamadan sorumlu tutulan kişinin çıkarı da olacağı için sistem vergi kaçırmaya mani olabilmektedir. Örneğin bir işveren yaptığı ücret ödemelerinden sorumlu sıfatıyla tevkifat yapmak zorundadır. Bu ücret ödemeleri ise kendi kazancı açısından bir giderdir. Dolayısıyla işçilerine yapmış olduğu ücret ödemelerini giderleri arasında göstermesi için bunlar üzerinden tevkifat yapacak ve sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemesi gerekecektir.

Diğer taraftan ülkeler içinde buldukları koşullara bağlı olarak yada beyanında zorluk yaşanan bazı gelirler veya kişiler için vergi kanunlarında çeşitli istisna ve muafiyetlere yer vermektedirler. Bu gelirlerin istisna yada muafiyet yoluyla beyan dışı kalması sonucu da devlet gelir kaybına uğramaktadır. İstisna yada muafiyet yoluyla beyan dışı bırakılan bu gelirler tevkifat yoluyla vergilendirilebilmektedir. İşte nihai bir vergileme tekniği olarak kullanılabilen tevkifat uygulaması ile bu gelirler amaçları doğrultusunda bir taraftan beyan dışı bırakılırken diğer taraftan tevkif yoluyla vergilendirilmekte ve böylelikle vergi dışı kalmamış olmaktadır.

Tevkifat uygulamasının vergi kaybını önleme fonksiyonu özellikle tevkifat oranlarının düşük olması durumunda işlerlik kazanmaktadır. Çünkü anlaşmalar

---

<sup>15</sup> Tuncer, a.g.e.,s.13.

genellikle net gelir üzerinden yapılmaktadır. Bu durumda tevkif edilen vergi ödemeyi yapan diğer bir ifade ile sorumlu üzerinde kalmaktadır. Böyle bir anlaşmanın varlığı halinde tevkifat oranının düşük olması ödemeyi yapanın katlanacağı verginin de düşük olması anlamını taşımaktadır. Bu durumda ödemeyi yapanın defter kayıt ve belgelerinin gerçek durumu yansıtması beklenebilir. Çünkü ödemeyi yapanın tevkif ettiği ve üzerinde kalan vergi yükünün, yaptığı ödemeyi kayıtlarına yansıtılmasından sağlayacağı kazançtan daha düşük olacaktır. Dolayısıyla defter kayıtları gerçekten yaptığı ödemeleri gösterecektir. Gerek ödemeyi yapanın gider kayıtlarından gerekse sorumlu sıfatıyla yaptıkları ödemeler dolayısıyla tevkif ettikleri vergiler dolayısıyla verdikleri beyannamelerden, mükelleflerin beyan dışı bıraktıkları gelirleri çapraz denetim yoluyla saptamak mümkün olduğu için geliri elde eden kişinin de bu gelirini yıllık beyanlarına yansıtması üzerinde zorlayıcı bir etkisi olacaktır.

### **c-Vergi İdaresinin İşini Kolaylaştırması**

Tevkifat yönteminde devlet verginin tarhı ve ödenmesi ile ilgili yükümlülüklerini gerçek veya tüzel kişilere bırakmaktadır. Vergi, tevkifat yapmakla yükümlü tutulmuş kişiler tarafından hesaplanarak kesilmekte ve vergi idaresine yatırılmaktadır. Bu da vergi idaresinin işini kolaylaştırmaktadır.<sup>16</sup>Gerçektende maaş ve ücret gelirlerindeki uygulamalarda olduğu gibi verginin asıl borçlusu maaş ve ücret alan olduğu halde, işverenler gelirleri elde edenlerin vergilerinin tarh ve tahsilinden sorumlu tutulmuşlardır. Böylece devlet çok sayıda kişiyle muhatap olmak yerine sadece işverenle muhatap olmakta ve işini kolaylaştırabilmektedir. Böyle bir uygulama ile çok sayıda yükümlülere ait verginin muhtasar beyannamede toplanması vergi idaresinin işinin kolaylaştırdığı gibi vergi yükünün yükümlülere daha az hissedilmesi olanağı sağlayacaktır. Tevkifat uygulaması sonucu vergi idaresi ile mükellefler arası ilişki en aza indirilmiş olmaktadır.

Dar mükelleflerde tevkifat uygulaması idarenin iş yükü üzerinde önemli ölçüde etkili olmaktadır. Bir çok gelir unsuruna ilişkin tevkifatın dar mükellefe kazanç ve irat sağlayanlar tarafından yapılarak vergi idaresine yatırılması, dar mükellef kurumun vergi mevzuatına hakim olmaması nedeniyle yapabileceği olası hatayı ortadan kaldırmaktadır.

---

<sup>16</sup>Doğrusöz, (1992),a.g.e.,s.29.



Bu da idarenin hatalı işlemler dolayısıyla karşılaşılabileceği iş yükünün artmasına engel olmaktadır.<sup>17</sup> Dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin bölümde ayrıntılı olarak inceleneceği gibi bunların elde ettiği ticari ve zirai kazançları dışında kalan diğer kazanç ve iratlarının büyük bir bölümü üzerinden sorumlu tutulan kişilerce tevkifat yapılmakta ve bu vergiler onlar için nihai vergi olmaktadır. Dolayısıyla dar mükellef olanların vergi mevzuata yeterince hakim olamamalarından kaynaklanabilecek beyana ilişkin ödevlerinde yaşanacak sorunlara imkan verilmemektedir. Bu yönden uygulamanın vergi idaresinin iş yükünü azalttığı söylenebilir.

#### **d-İdari Tasarruf Sağlaması**

Tevkifat usulüne göre vergilendirilen çok geniş bir mükellef kitlesi mevcuttur. Bankaya yatırılan mevduatlar karşılığı elde edilen faiz gelirlerinde olduğu gibi bazı gelir unsurlarını elde eden kişi sayısı çok fazla iken bu gelirleri sağlayanlar ise aksine sayılabilecek kadar azdır. Vergi idaresinin böyle bir durumda gelir elde eden bu kadar geniş bir kesimi tek tek takip etmesi oldukça masraflı olacaktır. Ancak bazı kişileri tevkifattan sorumlu tutarak bu masraflar en aza indirebilmektedir. Çünkü devlet, verginin tarh ve tahsilini sorumlu tuttuğu kişilere bedelsiz yaptırmakta, bu şekilde vergi tahsil masraflarını büyük ölçüde azaltmış olmaktadır.

Diğer taraftan tevkifat uygulaması ile, kontrol ve incelemeye daha az ihtiyaç duyulmakta, dolayısıyla idarenin masrafını azaltmaktadır. Çünkü tevkifat uygulaması vergi kaçırma ihtimalini azaltmaktadır. Dolayısıyla daha az kaynak harcayarak gelirlerin toplanması sağlanmaktadır.<sup>18</sup>

#### **e-Hazine Alacağının Güvence Altına Alınması**

Tevkifat uygulamasında gelir mükellefin eline geçmeden ödemeyi yapanlarca kesildiği ve mükellef adına ilgili vergi dairesine yatırıldığından, bu yönüyle hazine alacağını güvence altına alan bir işlev görmektedir. Çünkü mükellefin geliri elde edip beyan etmesi ve bunun üzerinden hesaplanan vergiyi ödemesi ile vergisi kesilmiş

---

<sup>17</sup> Haydar Lütfü Ejder, “Kurumlar Açısından Kaynakta Vergilendirmenin Amaç ve Fonksiyonlarının İncelenmesi”, Vergi Sorunları, Sayı:184, Ocak, 2004, s.165.

<sup>18</sup> Doğrusöz,(1992)a.g.e.,s.30.

olarak geliri elde etmesi arasında hissedeceği vergi yükü farklı olacaktır. Birinci durumda mükellef vergiyi ödememe yoluna gidebilir ancak ikinci durumda ise verginin ödenmesi kendi inisiatifinde dışında gerçekleştiğinden ve vergi yükünü çok daha az hissedeceği için hazinenin alacağına kavuşması daha kolay olur.

Hazine alacağının güvence altına alınması tevkifat uygulaması geçici tahsil yöntemi olarak kullanıldığı ve tamamlayıcı bir tarh muamelesine gerek gösterdiği hallerde daha açık anlaşılmaktadır. Çünkü gelir elde edildikçe verginin ödenmesi sonucu, daha sonradan tamamlayıcı tarh muamelesinin yapıldığı esnada mali durumu bozulmuş olan mükelleflerin fazla bir vergi ile karşılaşmaları önlenmiş olur. Özellikle ekonomik bunalım dönemlerinde ödeme gücü bakımından mükelleflerin büyük bir kısmının zor durumda bulunmaları ve benzeri halde kamu alacağı, tevkifat uygulaması ile büyük ölçüde temin edilmiş olmaktadır.<sup>19</sup>

## **2-Mükellef Açısından Yararları**

Tevkifat uygulamasının mükellef açısından yararları,

- İdari yükümlülükten kurtulma,
- Vergi yükünün daha az hissedilmesi,

başlıkları altında toplanabilir.

### **a-İdari Yükümlülükten Kurtulma**

Vergilemede başarı sağlamanın en önemli faktörlerinden biri hiç şüphesiz vergi mevzuatının basit ve mükellefler tarafından kolayca anlaşılır olmasıdır. Bir çok vergi direnci, hileli vergi ya da mükellefin vergiye karşı kötü yönde uyumsuzluğu, karmaşık ve çok geliştirilmiş tekniklere dayalı vergi yükümlülüklerinin sonucudur.<sup>20</sup> Bilindiği gibi beyan esasının geçerli olduğu vergileme tekniğinde mükellefler kazançlarından belgeledikleri yasal giderlerini düşükten sonra kalan safi tutara ilgili vergi oranını uygulayarak hesapladıkları vergiyi öderler. Ancak tevkifat uygulamasının özellikle

---

<sup>19</sup> Doğrusöz,(1992)a.g.e.,s.28.

<sup>20</sup>Günter Schmolders, “Vergi Yönetiminin Vergilemenin Etkinliği Üzerindeki Etkisi”, İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi, Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları:1,s.169.

nihai bir vergileme tekniği olarak kullanılması durumunda mükellefler ayrı bir vergi beyannamesi ile vergi hesaplamazlar ve diğer belge düzenine ilişkin hükümlere uymalarına gerek kalmaz. Böylece büyük bir yükümlü grubu mükellefiyetin gerektirdiği biçimsel ve karışık idari yükümlülüklerden kurtulur. Bu da aynı zamanda daha önce de belirtildiği gibi idarenin de iş yükünü azaltmakta ve işini kolaylaştırmaktadır.

### **b- Vergi Yükünün Daha Az Hissedilmesi**

Tevkifat yöntemi gerek nihai bir vergileme tekniği olarak gerekse önceden tarh yöntemi olarak kullanılması durumunda mükelleflerin vergi yükünü daha az hissetmelerine neden olur. Çünkü nihai bir vergileme tekniğinde mükellefin elde edeceği gelir net gelirdir. Elde ettiği gelirden yeniden vergi hesaplayıp bunu ödemesine gerek kalmaz. Mükellefin gelirine isabet eden vergi daha eline geçmeden ödendiği için mükellefin bunun yükünü hissetmesi, vergisini kendinin hesaplayıp vergi idaresine ödenmesine oranla daha azdır.

Öte yandan yıllık beyanname verilmesi durumunda da hesaplanan vergiden yıl içindeki gelirinden tevkif edilen vergi mahsup edileceğinden, mükellefin ağır bir vergi borcu ile karşılaşması önlenmiş olunacaktır.

### **B-Tevkifat Yönteminin Aleyhindeki Görüşler**

Tevkifat yönteminin lehinde olduğu gibi aleyhinde olan görüşler de vardır.

Bunlar;

- Artan oranlı vergilemeye imkan vermemesi,
- Uygulama alanının sınırlı olması,
- Geçici bir tahsil usulü olması ve idareye ek külfetler getirmesi
- Mükellefler arası eşitsizlik yaratması,
- Vergi bilincinin gelişimini engellemesi ve demokratik bir yöntem olmaması,

başlıkları altında değerlendirilebilir.

## 1- Artan Oranlı Vergilemeye İmkan Vermemesi

Tevkifat yönteminin aleyhindeki görüşlerden biri artan oranlı vergilemeye imkan vermemesidir. Bu durum uygulamanın objektif karakterinden ileri gelmektedir. Halbuki modern gelir vergilerinin en önemli özelliklerinden biri artan oranlı vergilemeye imkan vermesidir.<sup>21</sup>

Tevkifat yönteminden amaç gelirin elde edildiği anda vergilemesi olduğu için vergi ancak o gelirle ilgili olarak hesaplanabilmektedir. Dolayısıyla mükelleflerin diğer gelir unsurlarını da katıp birlikte hesaplama imkanı yoktur. Bazı gelir unsurları yapılan tevkifat sonrası beyanlara tabi olmazlar. Hatta mükelleflerin başka gelirleri dolayısıyla beyanname vermeleri durumunda dahi bunlar beyanlara katılmaz. Ancak bu gelirlerin beyanlara katılması durumunda belki gelirler üst gelir dilime girecek ve böylece bu gelirlere artan oranlı tarife uygulanacaktı. Görülüyor ki tevkifat uygulanmış gelirlerin beyannamelelere dahil edilmemesi sonucu artan oranlı vergileme imkanı ortadan kalkabilmektedir.

Diğer taraftan tevkifata tabi tutulmuş bu gelirlerin beyannamelelere dahil edilmemesi vergi sisteminin üniter yapısına zarar vermenin yanı sıra artan oranlı vergileme yapılma imkanını ortadan kaldırmakta ve vergi yükünün oluşumunda gelir unsurlarını birlikte dikkate almayarak vergi yükünün adaletli dağılımını engellemektedir.

## 2- Uygulama Alanının Sınırlı Olması

Tevkifat yöntemi objektif bir usuldür. Bu bakımdan esas itibariyle ancak gelir unsurları yani randımanlar üzerinden alınan vergilere tatbik edilebilir. Bu usulün gelir vergisine uygulanabilmesi ancak sedüel vergilerde mümkündür.<sup>22</sup> Tevkifat yönteminin tekniğinden kaynaklanan bu nedenlerle tüm gelir unsurlarını kapsayacak şekilde uygulamak mümkün değildir. Tevkifat ödemeyi yapan tarafından gerçekleştirildiği için ödemeyi yapanların çoğunlukta olduğu gelir unsurlarında bunu uygulamak pek mümkün olmamakta ve yöntemin amaçlarıyla da çelişmektedir. Bu yüzden tevkifat yöntemi sınırlı olarak uygulanabilmektedir.

---

<sup>21</sup> Tuncer, a.g.e.,s.72

<sup>22</sup> Fritz Neumark, Gelir Vergisi, Hak Kitabevi, İstanbul, 1946,s.49.

### **3- Geçici Bir Tahsil Usulü Olması ve İdareye Ek Külfetler Getirmesi**

Tevkif usulünün eleştirilecek taraflarından biri de geçici bir tahsil usulü olabilmesidir. Her ne kadar mevcut vergi kanunları çerçevesinde ücretlerden tevkif yoluyla elde edilen vergiler kesin nitelikte ise de diğer gelirlerden kesilen vergiler bazı durumlarda iade edilebilmektedir. Tevkif edilen vergilerin mükelleflerin dönem sonunda verdikleri beyannamelerde hesapladıkları vergilerden mahsubu sonucunda iade edilebilmeleri de mümkündür. Çünkü, daha önceki bölümlerde de ifade edildiği gibi tevkifat yöntemi mükelleflerin kişisel durumlarından ziyade gelirleri ile ilgilidir. Mükelleflerin kişisel durumları değerlendirilmez. Ancak dönem sonundaki beyanlarda bazı istisnalar sonucu gerçekte hesaplanan vergi tevkif edilen verginin altında kalmakta ve mükellef iade hakkı doğmaktadır. Böyle durumlarda tevkif edilen vergi geçici bir gelir niteliği taşır. Tevkif usulü ile elde edilen verginin “geçicilik niteliği” nedeniyle gerçek bir kamu geliri yoksa bir kısmının bir süre sonra iade edilmesi mi gerekeceği konusunda tereddütler oluşmaktadır. Bu husus kamu gelirlerinin tahmininde ve bütçenin yapılmasında güçlükler neden olur.<sup>23</sup>

Öte yandan tevkifat yönteminin lehinde görüşlerin açıklanmasında idarenin işini kolaylaştırdığı belirtilmişti. Ancak bu yöntem bir taraftan idarenin işini kolaylaştırmakta iken diğer yandan da bazı zorluklara neden olmaktadır. Çünkü bu yöntemle elde edilen vergi gelirleri “geçicilik niteliği” taşıdığı durumlarda mükellefler tarafından gelen iade ve mahsup talepleri vergi idaresine ayrı bir yük getirmektedir. Çünkü mükelleflerin dönem içi işlemleri, iade ve mahsup taleplerinin doğrultusunda idarece incelenecektir. Bu da idareye ek külfet getirmektedir.

### **4- Mükellefler Arası Eşitsizlik Yaratması**

Verginin tevkif usulü ile alınması beyan usulüne göre adaletsizliğe neden olmaktadır. Bazı gelir sahiplerinin vergileri tevkif usulüne göre gelirin elde edildiği anda, bazı mükelleflerin vergilerini izleyen takvim yılında ödeme olanağına sahip olmaları vergilemede eşitlik ilkesinin bozulmasına neden olmaktadır. Örneğin ücret

---

<sup>23</sup> Aliefendioğlu, a.g.e., s.6.

gelirleri elde eden mükellefler vergilerini gelirin elde edildiği yılda ve aylık olarak öderlerken beyanname usulüne tabi mükellefler vergilerini gelirin elde edildiği yılı izleyen yılda ödemektedirler. Bu durum beyanname usulüne tabi mükelleflerin ücretlilere göre, fiyatlar genel düzeyindeki artış ve ödeme süresinin uzun olması dolayısıyla da yıllık faiz haddi kadar bir maddi çıkar sağlanmasına neden olmaktadır. Her ne kadar bu durum geçici vergi uygulamaları ile giderilmeye çalışılsa da, tevkif yoluyla vergilendirilen mükellefler beyanname usulüne göre vergi ödeyen mükelleflere nazaran bu gibi eşitsizliklere maruz kalabilmektedirler.

Tevkifat yönteminin amacının geliri elde edenden çok gelire yönelik olması nedeniyle verginin ve/veya matrahın hesaplanmasında, mükelleflerin kişisel durumu ile sağladığı avantajların dikkate alınması gerçekleşmeyebilecektir. Bu sakıncayı giderebilmek amacıyla ücretliler için gelir vergisi yasalarında özel hükümler konulmaktadır. Ancak tevkifat yöntemine göre vergilenen diğer kategorilere giren gelirlerde mükelleflerin kişisel durumları değerlendirmeye alınmamaktadır.<sup>24</sup> Tevkifat ücretler hariç gayrisafi tutar üzerinden yapılmaktadır. Bu gelirler üzerinden yapılan tevkifatın nihai vergi olması durumunda aynı geliri beyan eden mükelleflere göre katlanacağı vergi yükü daha ağır olacaktır. Çünkü gelirin beyan edilmesi halinde kanunun mükelleflere tanıdığı indirim ve istisnaların kullanılması söz konusudur. Ancak tevkifatın nihai vergi olması durumunda bu ortadan kalkmaktadır. Bunun sonucu vergisi tevkif yoluyla alınan mükellefler, beyan yoluyla vergi ödeyenlere oranla daha ağır bir vergi yüküyle karşılaşılacaktır. Bu durum vergisi beyan yoluyla alınan mükellefler ile tevkif yoluyla alınan mükellefler arasında eşitsizliğe neden olmaktadır.

Anayasanın 73. maddesi gereği “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.” Gelir vergisinin artan oranlı olmasının temel gerekçesi de budur. Gelir vergisine tâbi gelirler, tahsil kolaylığı açısından tevkifata tâbi tutulur; ancak esas yük, beyannameye tüm gelir kalemlerinin toplanması ile ortaya çıkar. “Gelirin toplanması ilkesi”, mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin tamamını beyannamelelerinde göstermelerini gerekli kılar. Bu şekilde “az kazanandan az, çok kazanandan çok vergi” alınmakta; Anayasa’nın “verginin mali güce göre alınması” ilkesine uyulmuş olmaktadır.<sup>25</sup> Ancak tevkifat uygulamasının nihai vergilendirme olarak kabul

---

<sup>24</sup> Doğrusöz,(1992), a.g.e,s.34.

<sup>25</sup> DPT, Dokuzuncu Kalkınma Planları (2007-20013), Vergi Komisyonu Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2007, s.63.

edildiği hallerde “mali güce göre vergilendirme” ilkesinden vazgeçilmiş olmaktadır. Çünkü tevkifat yoluyla vergilendirmede yükümlülerin kişisel mali yapıları ve olanakları dikkate alınmamaktadır.

## **5- Vergi Bilincinin Gelişmesini Engellemesi ve Demokratik Bir Yöntem Olmaması**

Kamuoyunda sağlıklı bir vergi bilincinin oluşturulması, vergi ödevinin ulusal nitelikte bir görev olduğu bilincinin toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesi ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlığının arttırılması vergi yasalarının ve vergi idaresinin birebir vergi mükelleflerine uyumu ile mümkündür. Bireylerin de bir mükellef olarak kamu idaresinden hesap sorabilmesi ve şeffaflığı talep edebilmesi, vergi mükellefi olmanın, belge düzenine uymanın ve beyanname vermenin bir vatandaşlık ödevi olduğunun bilincine varabilmesi ile olabilir.

Tevkifat suretiyle vergilendirme her şeyden önce gerçek vergi yükümlüsünde olması gereken mükellefiyet bilincini yok ettiğinden vergilendirmenin vatandaşlık hakkı olduğu da zaman içinde unutulmaktadır. Verginin tevkifat yoluyla alınması halinde zaman içerisinde kendisinden tevkif suretiyle vergi alınan kişi vergisel ödevlerinin önemini ve ciddiyetini düşünemez hale gelir.

Tevkifat yöntemi, vergilendirmede gerçek anlamda vergi mükellefi olan kişinin bazen beyanla ilgili haklarının kısıtlanmasına, bazı hallerde de beyan dışı kalmasına neden olabilmektedir.<sup>26</sup> Çünkü tevkifat yoluyla yapılan vergilendirmenin nihai vergilendirme şekline dönüşmesi halinde, tevkifat konusu geliri elde edenlerin vergi idaresi ile ilişkisi kesilmekte, vergi hukuku açısından vergi sorumlusu olarak tanımlananlar alacaklı vergi dairesine muhatap olmaktadırlar. Böyle bir durumda kendilerinden tevkifat yoluyla vergi alınanların mevcut vergi kanunları çerçevesinde kendilerine sağlanan belli indirim ve matrah tespit etme haklarından yararlanma imkanı kalmamaktadır.

---

<sup>26</sup>Seviğ, a.g.m.,s.48.

## **VII- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Tevkifat**

### **A-Çifte Vergilendirme Kavramı**

Dünya ticaretinin artması ve hızla gelişen küreselleşme hareketlerine bağlı olarak ülkeler arasındaki mal ve hizmet alış-verişi önemli ölçüde artış göstermiştir. Ülkeler arasında cereyan eden mal, hizmet ve teknoloji akışı bir yandan ekonomik sorunları diğer yandan mali alanda vergilendirme sorunlarını beraberinde getirmektedir.<sup>27</sup>

Uluslararası ilişkilerde bu gelişmelerin sonucunda ülkelerin vergilendirme alanında daha sık karşı karşıya gelmeleri, bir yandan vergilendirme ilkelerinin seçimi, diğer yandan seçilen ilkenin uygulama ve yorumlamada aldığı şekiller ve ülke menfaatleri, uluslararası çifte vergilendirmenin en önemli sebebinin oluşturmaktadır.<sup>28</sup>

Çifte vergilendirme kavramı, aynı matrah üzerinden aynı dönem içinde ve aynı nitelikli mükerrer vergi alınmasıdır. Bu şekilde iki defa vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergileme ilkelerine de ters düşmektedir.<sup>29</sup>

Uluslararası alanda çifte vergilendirme ekonomik ve hukuksal alanda çifte vergilendirme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirme aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulmasıdır. Hukuksal anlamda uluslararası çifte vergilendirme ise aynı mükelleflerin ve konuların birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesidir.<sup>30</sup> Buna göre çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergiye konusu olması veya aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim olduğu ülkede vergilendirilmesi şeklinde tanımlanabilir.

### **B- Uluslararası Çifte Vergilemeye Neden Olan Vergileme Teknikleri**

Uluslararası alanda çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırmak üzere ülkeler ikili vergi anlaşmaları yapmaktadırlar. Yapılan bu vergi anlaşmaları ile ülkeler

<sup>27</sup> Levent Başak, “Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarına Göre Gerçek Kişi ve Kurumlarca Elde Edilen Kira Gelirlerinde Vergilendirme Yetkisinin Belirlenmesi ve Vergilendirme Esasları”, Vergi Sorunları, Sayı:222, Mart,2007,s.62.

<sup>28</sup> Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu, İstanbul,2006, s.577.

<sup>29</sup> Şerafettin Kalaycıoğlu, , “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları Ve Türkiye Uygulaması” <http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/> Erişim Tarihi:10.03.2008.

<sup>30</sup> Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.577.



arasındaki vergileme haklarının paylaşılması öngörülmektedir. Bu paylaşımda da “kaynak ülke” veya “ikamet edilen ülke” prensibi esas alınmaktadır. Bu prensipler doğrultusunda bir devlet diğer devlet lehine vergilendirmeden vazgeçmek üzere, kazancın elde edildiği ya da kazancı elde edenin mali ikametgâhının bulunduğu ülkeyi vergilendirme açısından yetkili kılabilir.

Yapılan çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarında “kaynak ilkesi” ekonomisi gelişmemiş ülkelerin benimsemek istediği bir seçim iken “mali ikamet ilkesi” ilkesi ise kalkınmış ekonomiye sahip ülkelerin benimsemeye gayret gösterdikleri seçim olmaktadır. Fakat gittikçe, taraflar arasında eşitlik ve hakların dengeli dağıtılması hususları öne çıkmakta ve ülkeler arasında akdedilen ikili vergi anlaşmalarında tarafların haklarını telif amacıyla her iki vergileme ilkesine makul ölçülerde yer verilmesine gayret edilmekte olduğu görülmektedir.<sup>31</sup>

### **1-Kaynak İlkesi**

Bu ilkeye göre vergilendirmede gelirin doğduğu yer veya geliri doğuran olay esas alınmaktadır. Bu ilkenin esas alınması sonucu devletler geliri elde eden kişi konusunda herhangi bir ayırım yapmaksızın, sadece kendi ülkelerinde elde edilen kazancı vergilendirmektedir. Ancak burada gelirin hangi ülkede doğduğunun tespit edilmesi bazen sorun çıkarabilmektedir. Örneğin; bir ülke bir mühendisin çizdiği projenin kendi ülkesinde hazırlandığı gerekçesiyle buna ilişkin gelirin ülkesinde doğduğunu, diğer ülke ise bu projenin kendi ülkesinde uygulamaya konulmuş olması nedeniyle, gelirin kendisinden kaynaklandığını ileri sürebilir. Böyle bir durumda iki ayrı ülkenin kaynak ilkesini uygulamasına rağmen, çifte vergilendirme durumuyla karşılaşılabilir.

Kaynak ilkesinde, “vergi otoritesi” ile “gelir” arasındaki ilişkiden hareket edilir. Kaynak ilkesini bir bütün olarak benimseyen devletler, kim tarafından elde edilirse edilsin yalnızca kendi ülkelerinden kaynaklanan geliri vergilendirirler.<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Cevdet Okan Bahadır, Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları Ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007,s.20.

<sup>32</sup> A. Bayazıt Balcı,“Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, Vergi Dünyası, Sayı 263, Temmuz, 2003, s.6

## 2-İkamet İlkesi

İkamet ilkesinde, gelir ve servet sahibinin mali ikametgahı neresi ise vergileme hakkına o devlet sahiptir. Yerleşim ilkesi esasına göre yapılan vergilendirmede, vergi otoritesiyle mükellef arasındaki ilişkiden hareket edilir. Bunun sonucunda bu ilkeyi uygulayan bir devlet, kendi ülkesi sınırları içinde yaşamak suretiyle kendisiyle sürekli bir bağ içinde olduğunu düşündüğü mükellefleri, kaynağı ne olursa olsun yani ister yurt içi isterse yurt dışı kazanç ve irat niteliğinde olsun, gelirlerinin toplamı üzerinden vergilendirir.<sup>33</sup>

Vergileme amacına yönelik olarak özel ikametgahtan farklı olan “mali İkametgaha” OECD tarafından 1963 yılında yayınlanan bir raporda belirtilmiş ve uygulamada “mukim\*” kavramı olarak benimsenmiştir. Mali ikametgah vergi mükelleflerinin bulunduğu, oturduğu ya da işlerini yürüttüğü yerdir. Bu yer gerçek kişiler için ev, işyeri, tüzel kişiler için yönetim merkezi veya benzer nitelikteki yerler olup, medeni ikametgahtan daha geniş bir kavramdır. Mali ikametgah nitelemesi ancak bir vergi mükellefinin bu yerde kazanç elde etmesi halinde söz konusu olacaktır. Bu gelirin elde edildiği faaliyet veya kaynak önemli değildir. Önemli olan bir kişinin yurt içi ve yurt dışı tüm gelirlerinin toplanarak mali ikametgahının bulunduğu ülkede vergilendirilmesidir.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Balcı, a.g.m.,s.6

\* Gerçek veya tüzel kişiler ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle bir devlette vergi mükellefiyeti altına giriyorlarsa artık bu devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak, bir gerçek veya tüzel kişi yukarıda belirtilen kriterler nedeniyle bazen her iki Devlette birden mukim kabul edilebildiklerinden çifte mukimlik sorunu ortaya çıkabilmektedir. Gerçek kişiler yönünden çifte mukimlik sorunun çözümünde gerçek kişinin anlaşmaya taraf devletlerden birinde devamlı bir meskenin bulunması halinde bu devletin, her iki devlette de meskene sahip olması durumunda kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak, yukarıdaki kriterler kullanılmasına rağmen sorun çözülemiyorsa bu defa sırasıyla mutat oturma yeri ve uyruklugu bu kişilerin mukimliğinin belirlenmesinde kriter olarak kullanılmaktadır. Bununla beraber, gerçek kişinin her iki devletinde uyruğunda olması veya hiç birinin uyruğunda olmaması durumunda ise sorun taraflarca karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, Ankara,Ocak,2007,s.4.

<sup>34</sup> Bahadır,a.g.e.,s.22.

## C- Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleyen Anlaşma Modelleri

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinde temel prensip, farklı devletlerin uyguladığı vergi yasaları ile vergileme ilke ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasıdır. Anlaşmalar genellikle iki ülke arasında yapılmasına rağmen bu alanda belli bir uyumun ve standardizasyonun oluşması da yeni sorunların doğmaması ve hareket birliğinin sağlanması için gereklidir. Bu amaçla iki taraf anlaşmalarında uluslararası örgütlerin oluşturduğu model anlaşmalar esas alınmakta, ülkeler arasında yapılan anlaşmalarda bu modelden yola çıkarak özel koşulların da anlaşma çerçevesinde kapsama alındığı bir sistem oluşturulmaktadır. Bu model anlaşmalar birer çok taraflı anlaşma niteliğinde değildir. Bunlar ülkeler arasında imzalanacak iki taraflı anlaşmalar için birer “tip anlaşma” niteliğindedir. Uluslararası vergi anlaşmaları günümüzde iki ana modelden biri esas alınarak hazırlanmakta ve imzalanmaktadır. Bunlar OECD Modeli ve Birleşmiş Milletler Modelidir.<sup>35</sup>

### 1-OECD Modeli

OECD modelinde genel olarak vergilendirme yetkisinin, mükellefin yerleşim yeri devletine ait olduğu kabul edilmiştir. Bu modelde kural yerleşim yeri, istisna ise kaynak ülkesidir. Bu ilkeye göre vergilendirme hakkı gelir ve servet sahibinin yerleşmiş olduğu ülkeye verilmektedir. Bu kurala anlaşmalarda, gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirlerin, varlığın bulunduğu, servetlerin, bu malların bulunduğu ülkede, belli şartlar altında bazı gelir unsurlarının faaliyetin icra edildiği ülkede vergilendirileceği gibi, kaynak ilkesine dayanan bazı düzenlemeler çerçevesinde istisnalar getirilmektedir.<sup>36</sup>

Türkiye, OECD modelinde yer alan az gelişmiş ülkeler aleyhindeki hükümler nedeniyle, uzunca bir süre bu modeli kabul etmekte ve uluslararası vergi anlaşmalarını imzalamakta temkinli davranmıştır. Sonradan bu model kabul edilmekle beraber, müzakereler sırasında az gelişmiş ülkeler aleyhine sonuçlar doğurabilecek pek çok maddeye ihtirazi kayıtlar koymuştur. Türkiye'nin imzaladığı anlaşmalarda OECD modeli esas alınmakla birlikte çekince konulan noktalarda, anlaşmalar Birleşmiş

<sup>35</sup> Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.516.

<sup>36</sup> Bahadır, a.g.e, s.30.

Milletler Modeli de esas alınarak hazırlanmaktadır.<sup>37</sup> Böylece hem OECD hem de Birleşmiş Milletler Modelinden yararlanılarak Türkiye koşullarına uygun ve çıkarlarını koruyucu bir model geliştirilmiştir. Bu model ile OECD modelinin gelişmekte olan ülkeler aleyhine olan yönleri bir bakıma bertaraf edilmekte ve kaynak ülke avantajlarından yararlanılmaktadır.

## **2-Birleşmiş Milletler Modeli**

Birleşmiş Milletler Anlaşma Modeli, 1979'da yayınlanmış olup, uluslararası alanda mevcut olan iki çifte vergiyi önleme anlaşma modelinden biridir. Birleşmiş Milletler Anlaşma modeli çifte verginin önlenmesi olayını, hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerin hepsini birden ilgilendiren ve kapsayan açıdan ele almaktadır.<sup>38</sup>

Bu model OECD modelinin genel esaslarının geçerli olduğu bir model olmakla birlikte ağırlık olarak gelirin doğduğu ülkenin vergilendirme yetkisine ağırlık verir. Buna modele göre vergilendirme yetkisi, mükellefin yerleşim yeri devletinde değil vergiye konu gelirin elde edildiği ülke olacaktır. Örneğin gayrimenkul varlıklarından elde edilen gelirlerde, varlığın bulunduğu servetlerde, bu malların bulunduğu ülke vergileme yetkisine sahip olacaktır.

### **D-Türkiye'nin Yapmış Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Düzenlenen Gelir Unsurları**

Türkiye'nin yapmış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, anlaşmanın kapsamını oluşturan vergiler 2. maddesinde sayılmakta ve genellikle gelir üzerinden alınan vergileri kapsamaktadır. Bazı anlaşmalarda farklı yaklaşımlar görülmekle beraber tüm anlaşmalara aşağıdaki gelirler konu edilmektedir.

- Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
- Ticari kazançlar,
- Uluslararası taşımacılık kazançları,

<sup>37</sup> Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.516.

<sup>38</sup> M. Erol Karsan, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslararası İşbirliği, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, No:1986/280, İstanbul, 1984, s.18.

- Temettü gelirleri,
- Faiz gelirleri,
- Royalty gelirleri,
- Sermaye değer artış kazançları,
- Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
- Ücret gelirleri,
- Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
- Sanatçı ve sporcu gelirleri,
- Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
- Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
- Öğretmenler ve öğrenciler,
- Diğer gelirler, gibi gelirler düzenlenmektedir.

Yukarıda belirtilen gelir unsurları anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için diğer devlette ödenen vergi mukim olunan devlette anlaşmanın çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir.<sup>39</sup>

### **E-Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Dar Mükelleflere Yapılan Ödemelerde Tevkifat**

Yurt dışında yerleşik kişi ve kuruluşlar, Türkiye’de elde ettikleri gelirler nedeniyle vergi anlaşmalarında aksine hüküm olmaması şartıyla, Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmaktadırlar. Vergilendirme mükellefin gerçek kişi olması durumunda yıllık beyanname, münferit beyanname ve genellikle de tevkifat yoluyla olmaktadır. Dar mükellefin kurum olması durumunda ise yine yıllık beyanname, özel beyanname ve tevkifat yoluyla vergilendirilmektedirler. Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlar ise

---

<sup>39</sup> GİB, a.g.e.,s.5.

sadece tevkifat yoluyla verilirilmektedir. Tevkifat yoluyla vergilendirmeye ilişkin yasal düzenleme dar mükellef gerçek kişiler için GVK'nın 94. maddesinde dar mükellef kurumlar açısından ise KVK'nın 30. maddesinde düzenlenmiştir.

Anayasa'nın 90. maddesine göre, usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan anlaşmalar kanun hükmündedir. Ülkemizin gerek uluslararası gerek uluslararası kuruluşlara katılmasıyla ilgili olarak usulüne uygun bir biçimde yürürlüğe konulan anlaşmaların vergilere ilişkin hükümleri de, belirtilen anayasal ilke gereği, vergi kanunu niteliği taşımaktadır. Yabancı devletlerle çifte vergilendirmenin önlenmesi gibi konularda yapılan iki taraflı anlaşmalar da aynı niteliğe sahiptir.<sup>40</sup> Bu çerçevede Türkiye'de dar mükellefiyet esasında vergilendirilmede çifte vergiyi önleme anlaşmaları önem kazanmaktadır. Çünkü dar mükellef kapsamındakilerin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergiyi önleme anlaşması olması durumunda vergi mevzuatımızdaki genel hükümler yerine çifte vergiyi önleme anlaşmasındaki özel hükümler uygulanır. Diğer bir ifade ile çifte vergiyi önleme anlaşmalarının vergi mevzuatımıza göre uygulama önceliği söz konusudur.

Türkiye'de dar mükellefler açısından çifte vergilemeye konu olan ücretler, serbest meslek kazançları, faiz gelirleri, gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik, temettüler, sanatçı ve sporcu gelirleri, gayrimenkul sermaye iratları gibi kazanç ve iratlar tevkif yoluyla vergilendirilmektedir.

Anayasal hüküm çerçevesinde, gelir ve kazancı elde eden dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında yapılmış ve yürürlüğe girmiş bir vergi anlaşması var ise bu anlaşma hükümleri gereğince dar mükellefin vergilendirilmesinde uygulanacak tevkifat oranının hiç değişmemesi, düşürülmesi ya da tamamen ortadan kaldırılması durumları söz konusu olabilmektedir. Bu nedenle gerek GVK'nın 94. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat gerekse KVK'nın 30. maddesi uyarınca yapılacak tevkifat için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önem arz etmektedir. Gerekli tevkifat işleminin yapılmasından önce söz konusu ülke ile olan ikili vergi anlaşmasına bakılması ve tevkifatın buna göre yapılması gerekmektedir.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> Yusuf Karakoç, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara,2004,s.66.

<sup>41</sup> M.İhsan Ünlüsan ve Kerim Kuş, "Türk Vergi Sisteminde Hizmet İthalatından Kaynaklanan Sorumluluk Halleri" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:234, Mart, 2008, s.76.

## VIII- Tevkifat Uygulamalarının AB Ülkelerindeki Yeri ve Önemi

### A- AB'nin Vergi Politikaları

Vergilendirme konusu Avrupa Birliği'nin en sorunlu alanlarından bir tanesi olma özelliğini göstermektedir. Konu bir yandan AB tipi federalizme geçişte ulus devlet egemenliğinin korunması ya da direnme sembolü olarak değerlendirilmekte, öte yandan üye devletler arasında vergi uyumu tam olarak yapılamadığı ölçüde gerek malların üretimi ve pazarlama koşulları, gerekse doğrudan sermaye yatırımlarının gerçekleşme koşulları açısından ülkeden ülkeye fark eden sonuçlar doğurmaktadır.<sup>42</sup>

Avrupa Birliği'nin kuruluşundan bu yana temel hedefi kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen unsurların ortadan kaldırılarak ortak bir “Tek Pazar” yaratılması olmuştur. Avrupa Birliği'nde dış ticaret, tarım ve sanayi alanında ortak politikalardan söz edilebilmekle birlikte; ortak bir vergi politikası söz konusu değildir. Çünkü vergi politikası her ülkenin kendi sosyal ve ekonomik koşullarına bağlı olarak belirlenmekte olup bu alandaki değişiklikler her ülkenin kendi egemenlik alanındadır. Buna göre Avrupa Birliğinde vergi politikası, Avrupa bütünleşmesine göre şekil alan ikincil bir politikadır. Vergi politikası belirlenirken AB'nin amacı ve hedef aldığı bütünleşme modeli önemli rol oynar. Üye devletlerin izledikleri ekonomik ve sosyal politikalar kendi ulusal yetki alanları içinde kaldığından kamu maliyesi araçlarını AB düzeyinde ekonomik ve sosyal politika amaçları ile kullanılması söz konusu değildir. Roma anlaşması AB'de iktisat ve maliye politikasını ortak politika alanı olarak kabul etmemiştir. Bu nedenle Avrupa Birliğinin ulusal devletlerde geçerli olan anlamda ekonomik ya da sosyal amaçlı asli nitelikte bir vergi politikası yoktur.<sup>43</sup> Ancak birliğe üye ülkelerin kararları, diğer üye ülkeleri de etkilediğinden, temel hedefler doğrultusunda üye ülkelerin vergi politikalarının yönlendirilmesi ve düzenlenmesi amaçlanmaktadır. Çünkü birlik içinde malların serbest dolaşımı söz konusu olup dolaşımın tarım, ulaştırma ve rekabet politikaları ve

---

<sup>42</sup> TOBB, Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Mayıs, Ankara, 2001, s.201.

<sup>43</sup> M.Ziya Suer, Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemine Üzerine Etkileri (Cilt-I) Ankara, 1999,s .148.

vergilendirme ile ilişkisi bulunmaktadır. Vergi düzenlemeleri bu açıdan engel olmamalıdır.<sup>44</sup>

AB'deki ortak vergi politikalarının temel felsefesini, vergilerin ülkeler arası mal hareketlerinde bozucu etki yapmaması, tarafsız kalması anlayışı oluşturmaktadır. Kurucu anlaşmalarda yer alan vergilendirme düzenlemelerinde hedeflenen, üye ülkelere ait vergi sistemlerinin tek düze haline getirilmesi değil, sağlıklı bir rekabet ortamının oluşması için tarafsız, uyumlu bir vergi düzeni kurulmasıdır.<sup>45</sup>

AB'nin vergi alanındaki düzenlemelerinin hukuki temeli ve çerçevesi Roma Antlaşması'nın 95, 96, 99 ve 100'ncü maddeleri ile belirlenmiştir. Bu düzenlemeler sermaye hareketleri ve hisse transferleri, katma değer vergisi, doğrudan vergilendirme, dolaylı vergiler ve idari işbirliği alanlarını kapsamaktadır. Bu maddeler AB'nin vergi uyumlaştırması amacına hizmet etmektedir. Kurucu Antlaşma'nın 90. maddesinde (eski 95. madde) “Hiç bir üye Devlet, diğer üye ülkelerin ürünlerine yerli ürünlere uygulanandan daha yüksek, doğrudan ya da dolaylı vergi koyamaz” hükmü yer almaktadır. Bu madde ile üye devletlerin, diğer üye devletlerin ürünlerine yerli ürünlerin dolaylı olarak korunmasını sağlayacak nitelikte bir iç vergilendirme uygulamalarını yasaklar. Özellikle, 90. madde, üye devletlerin vergi yasalarının ayırmacılık yapmama prensibine uymasını sağlamayı öngörmektedir. Buna göre vergi önlemleri doğrudan ya da dolaylı olarak, yerli bir ürünün rakiplerine karşı korunmasını sağlayamaz. Tek pazarın malların serbest dolaşımını sağlama hedefine dayanan bu prensiple, aynı nitelikteki ürünler arasında farklı vergi uygulamaları yasaklanmaktadır. Farklı vergi uygulaması, ürünün niteliğinin farklı olmasından kaynaklanması halinde meşrudur. 90. madde vergi yasalarının ayırmacılık yapmaması ilkesine dayanır ve üye devletlerin yerini ya da üreticisini esas alınarak bir ürünün, aynı nitelikteki ürünler arasında ayırmacılığa sebep olacak şekilde vergilendirilmesini yasaklar. Üye devletlerin yetkilerine getirilmiş bazı dolaylı sınırlandırmalar da mevcuttur.

Avrupa Birliği vergi politikasını, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri ile uygulamaktadır. Vergi uyumlaştırmasının sağlıklı temellere dayandırılması, hukuki altyapısının olmasına ve Konseyin bu konuda direktif çıkarmasına bağlı olmaktadır. Bu

---

<sup>44</sup>Fatih Saraçoğlu, “Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri”, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 3/2003, s.180.

<sup>45</sup> Ahmet Ulutaş, “Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları”, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:42, <http://www.gumrukkontrol.org.tr/Yayinlar/Dergiler/42/3.html> erişim 20.01.2008.



direktiflerin büyük bir ağırlığını da dolaylı vergiler oluşturmaktadır. Bunun temel nedeni ise Avrupa Birliği'nin ortaya çıkmasının ana ilkelerinden biri oluşturan mal ve hizmetlerin serbest dolaşımı ile ilgilidir.<sup>46</sup>

Avrupa Birliği'nin her yönüyle uyumlaştırılmış ya da yakınlaştırılmış bir vergi politikası henüz yoktur. 1960'larda başlayan, vergilendirmenin uyumlaştırılması ve üye ülkeler arası işbirliği çalışmaları yavaş yavaş yürümüşür ve halen devam etmektedir. Bu durum büyük ölçüde üye devletlerin vergi rejimleri arasında önemli farklılıklar olması nedeniyle, ortak bir paydaya gelme gücünden kaynaklanmaktadır. Diğer bir sebep ise, vergilendirmenin ulusal egemenliğin temel taşlarından birini teşkil etmesi ve ekonomi politikalarının bir parçası olması dolayısıyla devletlerin, bu alanda politika belirleme yetkisini bütünüyle uluslar üstü bir otoriteye bırakmaktan kaçınmalarıdır.

Tam anlamıyla bir ekonomik bütünleşmeden söz edebilmek için parasal alanda olduğu gibi mali alanda da merkezi bir otoritenin kurulması ve tüm birlik düzeyinde ortak bir politikanın yürütülmesi gerekir. Bu maliye politikasının temel aracı olan vergi konusunda da geçerlidir. Dolayısıyla bütünleşme sürecinde üye ülkelerin vergi sistemlerinde uyumlaştırmaya girmek, nihai aşamada tüm ülkeler için tek bir politikayı benimsemek zorunludur. Ancak Avrupa bütünleşmesinin temelini oluşturan Roma antlaşması, iktisat ve maliye politikasını ortak politika alanı olarak kabul etmemiştir. Dolayısıyla vergilendirmede de ortak bir politika öngörülmemiş, vergi ile ilgili düzenlemeler, üye devletlerin egemen yetkileri kapsamında bırakılmıştır. Vergi ile ilgili yaklaşım, sadece, üye ülkelerin kendilerine özgü vergi sistemlerinin ortaya çıkardığı haksız rekabet ortamlarının önlenmesi yönünde bir uyumdan ibarettir. Buna göre topluluk düzeyindeki vergisel önlemler, üye ülkeler arasında ayırıcı vergilemenin önlenmesi, çifte vergilemenin önlenmesi ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede birlikte, üye ülkelerin ulusal vergi yasalarını uyumlaştırılmasını kapsamaktadır.<sup>47</sup>

Avrupa Birliği ülkelerinde vergi gelirleri üye devletlerin en önemli gelir kaynağını oluşturur. Avrupa Birliği ortalamasında vergi gelirleri GSYİH'nin yüzde 37.1'ni oluşturmaktadır. Danimarka ve İsveç gibi ülkeler ele alındığında bu oranın GSYİH'nin yüzde 49'a varan kısmına ulaştığı görülmektedir. Vergi gelirlerinin temel

---

<sup>46</sup> Aykut Tavşancı, "Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı:281, 2005, s.112.

<sup>47</sup>Mircan Yıldız Tokathoğlu, Avrupa Birliğinde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Alfa Kitapevi, Mart, 2004, İstanbul, s.88.

vergi kalemlerine dağılımı her Avrupa Birliği ülkesinde aynı oranda olmamasına karşın, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tüm ülkelerde en önemli vergi kalemleri durumundadır.

**Tablo 1- Bazı Avrupa Birliği Ülkesinde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) (2006)**

Ülkeler	Vergi Gelirlerinin GSYİH İçindeki Payı (%)	Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
Almanya	39.3	22.7
Danimarka	49.1	49.9
Avusturya	41.8	23.2
Finlandiya	43.5	30.4
İsveç	48.9	31.6
Fransa	44.2	18.0
Hollanda	39.5	17.8
İngiltere	37.4	28.2
İrlanda	32.6	22.4
İtalya	42.3	25.5
İspanya	39.1	15.0
Belçika	44.6	27.3
Çek Cumhuriyeti	36.2	11.7
Estonya	36.5	19.4
Portekiz	35.9	15.2
Polonya	33.8	13.6
Ortalama EU-27	37.1	20.2

Kaynak: European Commission, Taxation Trends In The European Union, Eurostat Statistical Books, 2008, s.233

Avrupa Birliği ortalamasında toplam vergi gelirlerinin %20,2'sini oluşturan gelir vergisi, Danimarka'da toplam vergi gelirlerinin %49,9'nu Fransa'da ise %18'ini oluşturmaktadır.

Tüketim vergisi ise, hem AB ortalamasında, hem de AB ülkelerinde milli düzeyde, toplam vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan bir vergi çeşididir. Vergi gelirlerinin bu derece önem kazandığı Avrupa Birliği ülkelerinde, vergi ihmal ve kaçırma suçlarıyla mücadele, vergi ile ilgili birimlerle sınırlı kalmayıp tüm devlet örgütüne yayılmıştır. Bu ülkelerde vergi, sadece devletin bu konuyla ilgili birimlerini değil, tüm genel örgütlenme mantığını ve ilkelerini ilgilendirmektedir. Vergi

denetiminin yeterince sıkı olmadığı ortamlarda, yüksek vergi oranları karşısında vergi mükelleflerinin, vergi kaçırma suçlarına daha eğilimli olduğu görülmektedir. Bu nedenle bir çok Avrupa Birliği ülkesi, vergi oranlarını yüksek tutmak yerine, vergi matrahını genişletmek ve tahsilini geniş bir tabana yaymak politikası gütmektedir.<sup>48</sup>

### 1- AB’de Dolaylı Vergileme Politikaları

Avrupa Birliğinin oluşturulmasını sağlayan Roma Anlaşmasında vergilendirmeye ilgili olarak yer alan maddeler genel olarak dolaylı vergilerle ilgili olup, dolaysız vergilerle ilgili önemli düzenleme yapılmamıştır. Topluluğun ilk yıllarından itibaren yapılan çalışmalar sonucunda, üye ülkelerde vergi sistemlerinin gerçekte birbirinden çok farklı olduğu ve bununda gerek mal ve hizmet fiyatlarında ve gerekse yatırımlar açısından haksız rekabete yol açtığı tespit edilerek bu durumun düzeltilmesi için vergi uyumlaştırılmasının gerekli olduğu konusunda görüş birliğine varılmıştır. Öncelikle çalışma yapılabilecek alanın dolaylı vergiler olduğuna karar verilerek çalışmalar bu alanda yoğunlaştırılmıştır.<sup>49</sup> Dolaylı vergilerde yoğunlaşılacak konular ise;

- Vergi oranlarının uyumlaştırılması,
- Matrahlarda uyumlaştırma,
- Vergiye tabi mal gruplarında uyumlaştırma,
- İndirim ve istisna rejimlerinde uyumlaştırmadır.<sup>50</sup>

Dolaylı vergiler konusunda en çok mesafe kaydedilen alan da katma değer vergisi ile özel tüketimi vergisi olmuştur.

Katma Değer Vergisi temel prensip olarak mal ve hizmet teslimleri üzerinden alınan bir vergi olduğundan, Birlik içinde tüm ülkelerde kolayca uygulama alanı bulan bir vergi olmuştur. Bugün itibariyle Katma Değer Vergisi Avrupa Birliğinde hem ortak bir vergi olma özelliğini kazanmış, hem de Birliğin bütçe kaynaklarının temelini oluşturan bir vergi haline gelmiştir.

Avrupa Birliğinde dolaylı vergiler alanında yapılan çalışmaların yoğunlaştığı diğer bir alan ise Özel Tüketim Vergileridir. Genel olarak malların ilk kullanıma konu

<sup>48</sup> Suer, a.g.e., s.207.

<sup>49</sup> TOBB, (2001),a.g.e, s.11.

<sup>50</sup> DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001, s.43.

olması veya piyasaya çıkış aşamasında alınan bir vergi olan özel tüketim vergisi ile ilgili yapılan çalışmalarda başta oranların uyumlaştırılması olmak üzere değişik konuları kapsayan direktifler çıkarılmıştır. Katma Değer Vergisinde olduğu gibi, özel tüketim vergisinde de ulaşılmak istenen hedeflerin başında mal ve hizmetlerdeki oran ve uygulama farklılıkları nedeniyle Avrupa Birliği içi rekabetin olumsuz etkilenmesini önlemektir.<sup>51</sup>

Dolaylı vergilerin en önemli özelliği üretilen mal ve hizmet fiyatlarına yansıtılarak, bu vergilerin nihai tüketici üzerinde kalmalarıdır. Ancak burada literatürde verginin tüketiciye hangi oranda yansıdığı konusunda bazı tartışmalar vardır. Bu konuda genel kanı dolaylı vergilerin fiyatları vergi kadar yükselttiğidir. Bu çerçevede ülkemizde de uygulanan sisteme göre ihraç edilen malların bünyesindeki dolaylı vergiler ihracatçıya iade edildiği halde, dolaysız vergiler için böyle bir durum söz konusu değildir. Bu itibarla dolaysız vergiler malların üretildiği ülkelerde, dolaylı vergiler ise malların tüketildiği ülkelerde alınmaktadır. Bu yüzden toplulukta gerek geçmişte ve gerekse günümüzde ekonomisi iyi olan ihracatçı ülkelerle ekonomisi nispeten daha zayıf olan ve ithalata ihtiyacı olan üye ülkeler arasında dolaylı vergiler gündeme geldiğinde sert tartışmalar olmakta ve uyumlaştırma çalışmalarında aksamalar görülmektedir.<sup>52</sup>

## **2- AB’de Doğrudan Vergileme Politikaları**

Avrupa Birliğinin vergi politikası üye ülkelerin çeşitli vergi sistem ve yapılarından kaynaklanan ve “Tek Pazar” oluşmasına engel teşkil eden unsurların ortadan kaldırılmasını amaçlar. Bundan dolayı, topluluk içinde vergi uyumlaştırması çok önemli bir yer tutmaktadır.<sup>53</sup>İşgücü ve sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi için dolaysız vergilerin uyumlaştırılmasını gerektirmektedir. Bu alandaki uyumlaştırma çalışmaları, üye ülkelerin ulusal amaçlara dönük olarak kullanabilecekleri vergileme yetkilerine kısıtlama getirdiğinden, oldukça yavaş

---

<sup>51</sup> DPT, (2001) a.g.r.,s.43.

<sup>52</sup> TOBB, (2001),a.g.e.,s.115.

<sup>53</sup>Yaşar Methibay, Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, 1996,Ankara,s.4.

ilerlemektedir. Yapılabilen çalışmalar ise daha çok sermayenin serbest dolaşımına öncelik verilerek yürütülmektedir.<sup>54</sup>

Avrupa Birliğinde vergi uyumlaştırmasında hemen hemen hiç yol alınamayan alan gelir vergisidir. Kişisel gelir vergisi hem işgücü hem de sermayenin serbest dolaşımını etkilemesine rağmen birlik, gelir vergisini, üye devletlerin muhtemel tepkilerini düşünerek kısa ve orta vadede uyumlaştırma programına almamıştır.<sup>55</sup>

Avrupa Birliğinde gelir vergisi uygulamalarına bakıldığında, üye ülkeler arasında; başta oranların, uygulanan gelir dilimlerinin, asgari indirim tutarlarının ve aile gelirinin belirlenmesi olmak üzere, birçok konuda temel farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır. Her ülke kendi sosyal ve ekonomik yapısına bağlı olarak uyguladığı gelir vergisi sisteminde kolay kolay değişiklik yapmak istememektedir.<sup>56</sup>

Dolaysız vergiler alanında en çok çalışma kurumlar vergisinde yapılmıştır. Başlangıçtan itibaren kurumlar vergisi ile ilgili olarak yapılan çalışmalar çifte vergilendirmenin önlenmesi, şirket birleşme ve devirleri, zarar mahsubu, vergi kayıp ve kaçığına karşı mücadele gibi konularda yoğunlaşmıştır.

Kurumlar vergisi konusunda yapılan uyumlaştırma çalışmalarının temel noktası ise, üye ülkeler arasında özellikle rekabet eşitsizliğinin ortadan kaldırılması ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanmasıdır. Çünkü bu ülkelerin ulusal kurumlar vergisi yasalarında verginin kapsamı, matrah ve oranları arasında görülen farklılıkların, kurum karları üzerinde yarattığı fark; vergi yükünü, şirketin kuruluş ve yatırım yerlerinin seçimini etkilemektedir.<sup>57</sup>

Kurumlar vergisindeki farklılıklar, Avrupa Birliği iç sermaye hareketlerini yakından etkilemektedir. Ne var ki topluluğu kuran Roma Antlaşması, kurumlar vergisi uyumlaştırma konusuna doğrudan yer vermemiştir. Ancak anlaşmanın 100. maddesi bu konu ile ilgili olarak hazırlanacak yönergelere temel alınmıştır.

Avrupa Birliği içinde işgücü akışkanlığı çok fazla olmamakla birlikte globalleşme ve yeni iletişim teknolojileri sayesinde özellikle finansman alanında çok önemli hareketlilik olmaktadır. Bu durum bir takım olumlu gelişmeler yaratmakla beraber vergi planlaması, vergiden kaçınma ve vergi kaçırma bakımından geniş

---

<sup>54</sup> Tokathoğlu, a.g.e., s.102.

<sup>55</sup> Kamil Güngör, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, Maliye Dergisi, Ocak-Nisan, 2001, s.70.

<sup>56</sup> DPT, (2001),a.g.r.,s.42.

<sup>57</sup> Methibay, a.g.e., s.4.

imkânlar sağlayarak bir çok ülkede vergi matrahının aşınmasına yol açmaktadır. Bu durum gelir üzerinden alınan vergiler alanında bir takım önlemler alma gerekliliği ortaya çıkarmıştır.<sup>58</sup>

1996 yılından itibaren Avrupa Birliği gelir üzerinden alınan vergiler bakımından yeni bir yaklaşım içine girmiştir. Büyüme ve istihdamın geliştirilmesi için, vergi sistemlerinin istikrarlı bir hale getirilmesine yönelik politikalara gerek olduğu, bu amaçla 1 Aralık 1997 yılında, şirketlerin vergilendirilmesi, tasarrufların vergilendirilmesi, telif hakkı ödemeleri ve zararlı vergi rekabeti gibi konuları ele alan vergi paketi kabul edilmiştir. Vergi alanındaki haksız rekabetin üye ülkelerin vergi gelirlerinde istikrarsızlığa yol açtığı, bunun aynı zamanda kaynakların etkin olmayan bir şekilde dağılımına yol açtığı, rekabeti ve istihdamı olumsuz yönde etkilediği belirtilmiştir.

3 Haziran 2003 tarihli Konsey direktifinin en büyük amacı üye ülkelerde birinin mukimi olan kişilere diğer üye ülkeden yapılacak faiz ödemelerinde asgari bir vergilendirmenin yapılmasını sağlamak olmuştur.

Faiz gelirinin etkin bir şekilde vergilendirilmesinde üye ülkeler için iki alternatif söz konusudur. Faiz ödemesi yapılan ülke, ya ödeme yapılan kişi ile ilgili bilgileri, faiz geliri elde eden gerçek lehdarın kim olduğunu, kişinin mukimi olduğu üye ülkeye bildirecek ya da söz konusu faiz ödemeleri üzerinden belirlenen oranda tevkifat yapacaktır. Üye ülkeler bu iki alternatiften sadece birini seçerek, yapılacak bütün faiz ödemeleri ile ilgili olarak bunu uygulayacaklardır.

Faiz geliri üzerinden tevkifat yapmayı tercih eden ülkelerin yapacağı tevkifat oranı en az yüzde 15 olacağı belirtilmiştir. Ayrıca mukimi olduğu ülkeden bu ülkenin yetkili makamlarına elde edeceği faiz gelirleri konusunda bilgi verdiğini bu yetkili makamların verdiği bir belge ile kanıtlayanlara yapılacak faiz ödemelerinden tevkifat yapılması ise söz konusu olmayacaktır. Ayrıca tevkifat yöntemini seçmiş olmak diğer ikili anlaşmalar çerçevesinde yapılması gereken bilgi alışverişine engel olmayacaktır.

Direktifin faiz ödemesi yapılan ülkede tevkifat yapılması ve aynı gelirin mukim ülkede de vergiye tabi tutulabilmesi sonucu ortaya çıkacak çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından öngördüğü yöntem mahsup yöntemidir. Buna göre faiz ödemelerinde kesilen vergi, mukim ülkede bu faiz geliri üzerinden hesaplanan vergiden

---

<sup>58</sup> TOBB, (2001), a.g.e., s.98.

mahsup edilecektir. Eğer yapılan tevkifat mukim ÷lkede bu faiz geliri üzerinden alınan vergiden daha fazla ise yani mahsup edilemeyen bir kısım söz konusu ise bu kısım vergi tevkifatı yapanlar faizin gerçek lehtarına bu kısmın iadesini yapacaklardır.

Tevkifat yerine mukim ÷lkeye yapılan faiz ödemeleri ile ilgili bilgi temin etme alternatifini seçen üye ÷lkenin yetkili otoritesi yapılan faiz ödemesinin miktarını, ödeme tarihini, ödeme yapılan gerçek lehtarın beyan edilen kimlik bilgilerini ve hangi ÷lkenin mukimi olduğunu mukim ÷lkeye bildirmekle yükümlü olacaktır.

Öte yandan bu vergi paketinde, aynı grup içinde yer alan yani birbirleriyle ilgili olan, ancak farklı ÷lke mukimi olan şirketler arasındaki faiz ve gayri maddi hak bedelleri ödemeler üzerindeki tevkifat ticaret engelleyici bir unsur olarak görüldüğünden bunu engellemek gerektiğine karar verilmiştir.

3 Haziran 2003 tarihli 2003/49/AK(EC) Konsey Direktifi ile bir ÷lke mukimi olan şirketin veya o ÷lkede bulunan bir şubenin diğer ÷lke mukimi olan ilgili bir başka şirkete veya ilgili şirketin diğer bir ÷lkede bulunan şubesine yapacağı faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri üzerinden yapılan tevkifat kaldırılmıştır. Ancak yapılan faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin gerçek lehtar ödeme yapılan ÷lkede mevcut bir şube ise ve faiz ve gayrimaddi hak bu şube ile etkin bir şekilde bağlantılı ise o durumda faiz ödemesinin yapıldığı ÷lkenin vergilendirme hakkı bulunacaktır. Ayrıca bir üye mukimi bir şirketin yine bu üye mukimi bir başka ilgili şirketin diğer bir üye ÷lkedeki şubesine yapılacak faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemeleri üzerinden vergilendirme hakkı ortadan kalkmayacaktır. Bunun için şubeye yapılan ödemeler dışında bu şirkete yapılan ödemelerin tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilebiliyor olması gerekmektedir. Ancak bu durumda dahi faiz ve gayri maddi hakkın şube ile etkin bir şekilde ilişkisi olması halinde vergilendirme yapılmayacaktır.<sup>59</sup>

## **B- Seçilmiş Bazı AB ÷lkelerinde Tevkifat Uygulamaları**

### **1-Almanya**

Son on yılda Almanya'da vergi reformlarına ilişkin uygulamalar, toplumsal yapı ve finansman araçları talebi de göz önüne alınarak yeniden yapılandırılma yoluna gidilmiştir. Diğer sanayi ÷lkelerinde işletme gelirlerindeki vergi indirimleri de

<sup>59</sup> <http://europa.eu/scadplus/leg/en/s10000.htm>, Erişim Tarihi: 10.02.2007.

Almanya’da toplanan vergileri olumsuz olarak etkilemektedir. Vergi açısından bir kıyaslama yapıldığında, ortaya çıkan rakamlardan sonra Almanya pek de cazip olmayan bir ülke konumuna gelmiştir. Komşu ülkelerdeki çerçeve koşullarının daha iyi olması nedeniyle Alman çok uluslu şirketler, gelirlerinin vergilendirilmesini artık Almanya’ da yaptırmama yoluna gitmektedirler. Bu durumu son yıllarda şirketlerin yüksek gelirine rağmen kurumlar vergisi miktarının düşmesi ortaya koymaktadır. Bu gelişmeden dolayı son yıllarda Alman hükümetleri hiç değilse nominal kurumlar vergi oranlarını indirmek zorunda kalmışlardır. Bu şekilde kurumlar vergisi birkaç adımda %45 (1998) %40 (1999) %25’e (2001’den itibaren) düşürülmüştür. Şahıs şirketlerine ait tavan gelir vergisi oranı da ( işletme gelirleri için) 1999’de %47’den %45 ve 2000 yılında da %43’e düşürülmüştür.<sup>60</sup>Son olarak bu oran 2008 yılı itibariyle %15’tir.

**Tablo 2- Almanya’da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>12.0</b>	<b>12.1</b>	<b>12.4</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>10.3</b>	<b>10.3</b>	<b>10.9</b>
Gelir Vergisi	8.7	8.6	8.9
Kurumlar Vergisi	0.9	1.1	1.4
Diğer	0.6	0.6	0.7
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>16.5</b>	<b>16.3</b>	<b>15.9</b>
<b>Toplam</b>	<b>38.8</b>	<b>38.7</b>	<b>39.2</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e, s.144

Almanya’da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH’nın yüzde 39.3’ü düzeyindedir. Toplam vergi yükü dağılımında sosyal güvenlik ödemelerinin payı oldukça yüksektir. GSYİH’nın yüzde 15.9’unu oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 40.5’i düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 12.4’u düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 31.7’ni oluştururken GSYİH’nın yüzde 10.9’u düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 27.8’ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 81.7 düzeyindedir.

<sup>60</sup>Peter Storz, Vergi Bakımından Optimum İkamet Yeri Almanya, Avusturya Ve İsviçre Karşılaştırmalı Bir Analiz, “Almanya’ da Vergi Uygulamaları” s.3-5.  
[www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202020Auflage\\_Tuerkisch.pdf](http://www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202020Auflage_Tuerkisch.pdf) Erişim Tarihi:10.03.2008



Almanya’da kişiler daha uygun bir vergi ödemesi gerçekleştirebilmek amacıyla başka bir ülkeye yine bir Alman vatandaşı olarak ikamet değiştirebilmektedirler. Buna herhangi bir yasa veya düzenleme engel değildir. Alman vergi sistemin temel olarak vatandaşlık konusuyla bir ilişki kurmamaktadır. Sadece Almanya’da sürekli bir ikameti bulunan kişilere sınırlama olmaksızın Almanya’da gelir vergisi yükümlülüğü getirilmektedir. Bu durumda ikametın Almanya’dan sildirildiği andan itibaren genel olarak sınırsız vergi mükellefiyeti de ortadan kalkar.<sup>61</sup>

Alman gelir vergisi yasası, gelir vergisinin konusunu oluşturan kaynakları sayarak belirtmiştir. Kural olarak vergilendirilebilir gelir unsurları şunlardır;

- Tarım ve ormancılık,
- Ticaret,
- Serbest meslek faaliyetleri,
- Ücretler,
- Sermaye kazançları,
- Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile telif kazançları,
- Diğer gelirler (Spekülatif kazançlar, düzenli ve sürekli nitelikteki gelirler (nafaka gibi) ve diğer çeşit gelirler.)<sup>62</sup>

Ücret gelirlerinde vergiler her ay brüt maaştan işveren tarafından doğrudan kesilir. Vergi oranı maaş veya ücret miktarına bağlı olarak artırılmakta diğer bir ifade ile maaş ve ücretler artan oranlı vergilendirilmektedir. Öbür taraftan medeni duruma bağlı olarak birden altıya kadar vergi sınıflandırması yapılır. Vergi sınıfı bekar veya evli durumda olmaya, çocuk sahibi olmaya veya ‘çift kazanca’ göre tespit edilir. Eğer eşlerden her ikisinin de kazançları vergiye tabi ise, vergi sınıflandırmasındaki bazı birleşimler yararlı olabilir. Yöre belediyeleri tarafından verilen vergi karnesinde vergi sınıfı ve çocukların sayısı belirtilir. İşverene yıllık kazançları ve diğer bilgileri işlemek üzere vergi karnesi verilir. Önceki yılın vergi karnesi ‘gelir vergisi beyannamesi’ (ücret vergisi denkleştirimi) ile birlikte, vergi dairesine her yıl verilmek zorundadır. Vergiden

---

<sup>61</sup> Storz, a.g.m., s.7.

<sup>62</sup> Emrah Ferhatoğlu, “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği Ve Türkiye’deki Gelir Tanımlaması Ve Sonuçları:Karşılaştırmalı Bir Analiz”, E-Akademi, Sayı:19, Eylül, 2003. <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> Erişim Tarihi:23.04.2007.

muaf meblağlar, ödemeler ve diğer imkanlar vergiden düşürülebilir. Bazı durumlarda ücret vergisi denkleştirimi yapıldığında, vergi dairesinden para geri alınabilir.

Almanya'da menkul sermaye iradı sayılan mevduat faizleri, tahvil faizleri ve sabit faizli kıymetli evraklardan elde edilen faizler ile anonim, limited ve paylı komandit şirketlerden elde olunan kar payları da tevkifata tabidir. Sermaye kazançlarını da içeren özel yatırım geliri 2009 yılından itibaren nihai olarak %25 oranında tevkifata tabidir. Kar paylarında ise tevkifat oranı %20'dir. Ancak bu oran 2009'dan itibaren %25 olarak uygulanacaktır.

Bazı Alman bankaları/mali kurumlarındaki mevduat faiz gelirleri üzerinden de %30 oranında tevkifat uygulanmaktadır. Almanya'da telif hakkı ödemeleri üzerinden de tevkifat yapılmaktadır. Bu oran %15'tir ve dar mükellef kurumlara yapılan ödemeleri kapsar. Eğer telif hakları Avrupa Birliği faizler ve telif hakları direktifine uygunsuzsa oran %0'dır.

Almanya'da tescilli ya da yönetici ofisi bulunan şirketler toplam gelirleri üzerinden kurumlar vergisine tabidir. 2008'den itibaren, kurumlar vergisi oranı %15'tir. Almanya'da tescilli olmayan yabancı şirketler sadece Almanya'da elde ettikleri kaynaklardan dolayı elde edilen gelirle sınırlı olarak kurumlar vergisine tabidirler. Şirketin Almanya'daki sabit (ticari kazanç) işlerinden gelen dar mükellef kurum geliri %15'lik kurumlar vergi oranına tabidir. Dar mükellef kurumun diğer gelir kaynakları (teelif hakları gibi) ise tevkif yoluyla vergilendirilir. Kar payı dağıtımı ise yukarıda da belirtildiği gibi %20 oranında tevkifata tabidir. Vergi, ancak sadece dar mükellef hissedarlar için nihai vergidir. Tam mükellefler içinse ön tarhiyat niteliğindedir.<sup>63</sup>

Öte yandan dar mükelleflere gayri maddi hakların satışı ve devri karşılığında yapılan ödemeler, serbest meslek ödemeleri, artistik ve sportif faaliyetler için yapılan ödemeler de tevkifat kapsamındadır.<sup>64</sup>

Almanya'da tevkifata tabi ücretliler dışında tüm vergi mükellefleri vergiye tabi gelirlerini beyan etmekle yükümlüdürler. Beyan ettikleri gelir üzerinden hesaplanan vergiden, bu gelirleri ile ilgili olarak daha önceden tevkif edilen vergiler düşülür. Ayrıca işverenler çalışanlara ödedikleri ücretleri beyan etmekle yükümlüdürler.<sup>65</sup>

<sup>63</sup> Deloitte, International Tax and Business Guide, Marc, 2008, s.9

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_germany\(1\).pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_germany(1).pdf) Erişim Tarihi, 10.05.2008.

<sup>64</sup> Doğrusöz, (1992), a.g.e., s.21.

<sup>65</sup> Suer, a.g.e., s.234

## 2-Fransa

Fransa ekonomisinde geçen 20-30 yıl içinde tarım sektörünün GSYİH içerisindeki payı hızla düşmüş ve 2004 yılı itibariyle yüzde 2.7'e gerilemiştir. Sanayi sektörünün payı yüzde 24, hizmetler sektörünün payı ise yüzde 73 civarındadır. Fransa vergi oranları yüksekliği açısından Danimarka, İsveç ve Belçika'dan sonra 4. ülkedir.

**Tablo 3- Fransa'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>15.5</b>	<b>15.7</b>	<b>15.7</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>11.9</b>	<b>11.9</b>	<b>12.3</b>
Gelir Vergisi	7.5	7.7	8.0
Kurumlar Vergisi	2.7	2.7	2.9
Diğer	1.4	1.5	1.4
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>16.2</b>	<b>16.4</b>	<b>16.5</b>
<b>Toplam</b>	<b>43.2</b>	<b>43.8</b>	<b>44.2</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.140.

Fransa'da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH'nın yüzde 44.2'si düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 16.5'ni oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 37.3'i düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 15.7'si düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 35.5'ni oluştururken GSYİH'nın yüzde 12.3'ü düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 27.8'ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 65'i düzeyindedir.

Fransız gelir vergisi sisteminde gelirin tanımı yapılmamıştır. Ancak, vergilendirilebilir gelir, kişinin çeşitli gelir kategorilerinden elde ettiği safi tutarların toplamından oluşmaktadır. Bu gelir kategorileri:

- Ticari kazançlar,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Zirai kazançlar,
- Ticari olmayan, serbest meslek faaliyeti niteliğindeki kazançlar, (örneğin avukatlık ya da doktorluk hizmetleri ile diğer gelir kategorilerine girmeyen gelir türleri)
- Ücretler,

- Halka kapalı şirketlerden ya da limited ortaklıklardan elde edilen gelir,
- Menkul sermaye iratları,
- Belirli sermaye kazançlarıdır.<sup>66</sup>

Fransa'da dar mükellefler sadece Fransız kaynaklarından elde ettikleri gelir üzerinden vergilendirilirken, tam mükellefler ise hem ülke içi hem de ülke dışı elde edilen bütün gelirleri üzerinden vergilendirilirler. Fransa da ikamet eden şahıslar tam mükellef olarak kabul edilir. Genel olarak birinin esas mülkü, faaliyet alanı veya finansal gelir merkezi Fransa'da ise, o kişi Fransa'ya yerleşmiş kabul edilir.

Fransa'da mukim olmayanlara yapılan maaş ve ücret ödemeleri ile emekli maaşı ödemeleri üzerinden belli bir tutardan sonra tevkifat yapılır. Buna göre;

- Yıllık geliri 10.350 € altında olanlardan tevkifat yapılmazken,
- Yıllık geliri € 10.350 ve € 30 030 olanlardan yüzde 15,
- Yıllık geliri € 30 030 € üzeri olanlarda yüzde 25 oranında tevkifat yapılır. Artist ve sporculara yapılan ücret ödemelerinden ise yüzde 15 oranında tevkifat yapılır.<sup>67</sup>

Bir Fransız şirketi tarafından mukim olmayanlara verilen kar payı ödemeleri (eğer daha az oranlı bir çifte verginin önlemesi anlaşması veya Avrupa Birliği direktifleri söz konusu değilse) üzerinden %25 tevkifat uygulanır. Bir Fransız şirketi tarafından Avrupa Birliği üyesi ülke hissedarlarına yapılan kar payı tevkifattan muaftır.

Yine bir Fransız şirketinin mukim olmayanlara yaptığı faiz ödemesine genellikle %16 oranında tevkifat uygulanır ancak (kar paylarında olduğu gibi) başka bir vergilendirme anlaşmasıyla bu oran düşürülmüşse veya ödeme Avrupa Birliği kar ya da telif hakkı direktiflerine göre şekillendirilirse durum değişir. Yerel kanunlara göre Fransız olmayan bir kuruluşa ödenen ve gerçek borçlanma şeklinde gerçekleşen (Fransa'ya nakit transferi) faiz masrafları %100 oranında bir muafiyetten faydalanabilir.

Fransa'da mukim olmayanlara, komisyon, konsültasyon ücretlerine veya Fransa içerisinde alınması gereken hizmetlerin ücretlerine ödenen telif haklarından %33,33 oranında bir tevkifat yapılmaktadır. Aynı şekilde bu ödemelerin oranı da vergilendirme anlaşmalarına göre düşürülebilir veya tamamen ortadan kaldırılabilir.<sup>68</sup>

<sup>66</sup>Ferhatoglu,a.g.m. <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> Erişim Tarihi:23.04.2007.

<sup>67</sup> French Taxation,2005,s.24.

[http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive\\_1006/fichedescriptive\\_1006.pdf](http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf)

<sup>68</sup> Deloitte, International Tax and Business Guide, Marc,2008,s.8

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_france.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_france.pdf) Erişim Tarihi, 10.05.2008

### 3-İngiltere

İngiltere ekonomisi dünyanın en büyük ekonomileri arasında yer almaktadır. Hizmetler sektörünün ekonomi içerisindeki payı, GSYİH'nın yüzde 76'sı gibi önemli bir kısmını oluşturmaktadır.

**Tablo 4- İngiltere'de Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>13.4</b>	<b>13.1</b>	<b>13.1</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>15.6</b>	<b>16.6</b>	<b>17.4</b>
Gelir Vergisi	9.9	10.4	10.6
Kurumlar Vergisi	2.8	3.3	3.9
Diğer	2.9	3.0	3.0
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>6.7</b>	<b>6.8</b>	<b>6.8</b>
<b>Toplam</b>	<b>35.7</b>	<b>36.6</b>	<b>37.4</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.212.

İngiltere'de 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH'nın yüzde 37.4'ü düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 6.8'ni oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 18.1'i düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 13.1'i düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 35.4'nü oluştururken GSYİH'nın yüzde 17.4'ü düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 46.6'ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 60.9'u düzeyindedir.

İngiltere'de vergilendirilebilir gelir kaynaklarına göre dilim adı verilen kategorilere ayrılmıştır. Bunlar;

- Bina ve arsalardan alınan kira ve diğer gelirler,
- Devlet tahvilleri faizleri,
- İşletme karları ve üçüncü kişilere verilen borç paraların faizleri,
- Kar payları ve benzeri ödemelerdir.

Genel olarak gelir vergisi, İngiltere'de ikamet eden gerçek kişilerin, ülke içinden ve dışarıdan sağladıkları bütün gelirleri kapsamına alırken mukim olmayanlar ise sadece İngiltere'de elde ettikleri gelirlerinden dolayı vergilendirilir. İngiliz gelir vergisi sisteminde ödenmesi sırasında tevkifata tabi tutulan gelirler şunlardır.<sup>69</sup>

<sup>69</sup> Aliefendioğlu, a.g.e., s.17.

- Ücretler,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer ödemeler'dir.

İngiltere'de maaş ve ücretler tevkif yoluyla vergilendirilir. Buna PAYE (Pay-As-You-Earn) sistem yani "Kazandıkça Öde" sistemi adı verilmiştir. Her ücretliye, sahip olduğu indirimleri gösteren bir kod verilmiştir. İşveren, maaş ve ücret öderken bu koda göre indirim yapar ve vergi tarifesini uygular. Gelirin düşük ve indirimin az olduğu hallerde bu tevkifat kişilerin nihai vergisidir. Emekli aylıkları da aynı şekilde tevkifata tabidir.<sup>70</sup>

Kontrata bağlı kiralamalardan da tevkifat yapılmaktadır. Kiracılar mal sahibine yapacağı kira ödemelerinden sabit oranlı bir vergi keserler. Yine devlet tahvil faizleri, yıllık tahsisat ve yıllık ödemeler, şirketler ile merkezi ve yerel idarelerin ödedikleri faizler tevkifat yöntemine göre vergilendirilir. Faiz ödemeleri üzerinden %20 tevkifat yapılmaktadır. İngiltere'de mükim olmayanlara yapılan telif hakkı ödemeleri de tevkifat kapsamındadır. Tevkifat oranı %22'dir. Ancak, Avrupa Birliği üye ülkelerinin şirketleri Avrupa Birliği Faiz ve Telif Hakkı Yönergesi'ne uyarlırsa kendilerine yapılan faiz ve telif hakkı ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmaz.<sup>71</sup>

İngiltere'de kar payları tevkifata tabi değildir. Ancak, 1 Ocak 2007'den itibaren, özel bir vergiye tabi bir grup şirketten mükim olmayanlara ödenen kar payından %22'lik tevkifat yapılacağı öngörülmüştür. Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına konu olabilen bu vergi anlaşma yolu ile oran düşürülebilir. İngiltere'de tüm gelirler birleştirilerek vergiye tabi tutulur. Ancak yıl içinde ödenen vergiler hesaplanan bu vergiden düşülür.<sup>72</sup>

Vergi kurumları tarafından kendilerine vergi beyan formu gönderilen herkes vergi beyanında bulunmak zorundadır. Ayrıca işverenler de çalışanlara ödedikleri ücretleri beyan etmekle yükümlüdürler.<sup>73</sup>

---

<sup>70</sup> Aliefendioğlu, a.g.e., s.17.

<sup>71</sup> Deloitte, International Tax and Business Guide, June, 2006, s.12-18

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_united%20kingdom\\_121807.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_united%20kingdom_121807.pdf) 15.07.2007.

<sup>72</sup> Deloitte, a.g.e.s.12-18

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_united%20kingdom\\_121807.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_united%20kingdom_121807.pdf) 15.07.2007.

<sup>73</sup> Suer, a.g.e.,s.237

## 4-İtalya

İtalyan ekonomisi diğer gelişmiş ekonomilere benzer bir yapıdadır. Ekonomide hizmetler sektörü GSYİH'nın 2/3 lük kısmını oluşturmaktadır.<sup>74</sup>

**Tablo 5-İtalya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>14.3</b>	<b>14.5</b>	<b>15.1</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>13.9</b>	<b>13.5</b>	<b>14.5</b>
Gelir Vergisi	10.4	10.4	10.8
Kurumlar Vergisi	2.2	2.4	3.0
Diğer	1.3	0.7	0.7
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>12.4</b>	<b>12.6</b>	<b>12.7</b>
<b>Toplam</b>	<b>40.6</b>	<b>40.6</b>	<b>42.3</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.160.

İtalya'da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH'nın yüzde 42.3'ü düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 12.7'ni oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 30.1'i düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 15.1'si düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 35.6'ni oluştururken GSYİH'nın yüzde 14.5'i düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 34.3'nü oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 74.5'i düzeyindedir.

İtalya ikamet edenlerin mükellefi olduğu İtalyan gelir vergisi, mükelleflerin yurt içi ve yurt dışında elde ettiği tüm geliri kapsamaktadır. Gelir; gayrimenkul sermaye iradı, ücret, menkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve çeşitli gelirleri kapsamaktadır. "Çeşitli gelirler" kategorisinde ise;

-Yurtdışında bulunan gayri menkullerden elde edilen,

-Arizi nitelikteki ticari faaliyetlerden,

elde edilen kazançlar yer almaktadır.<sup>75</sup>

<sup>74</sup>Deloitte, International Tax and Business Guide, June, 2008, s.1

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_italy.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_italy.pdf) Erişim Tarihi: 15.07.2008.

<sup>75</sup> Ferhatoğlu, a.g.m. <http://www.e-akademi.org/makaleler/ferhatoglu-1.htm> Erişim Tarihi:23.04.2007.

İşverenin ödediği maaşlar tevkif yoluyla vergilendirilir. Ancak kişiler ücret gelirleri dolayısıyla beyanname verirlerse ya da diğer gelirleri dolayısıyla beyanname verirlerse bu gelirlerini de dahil ederler.

İtalya'da kar payları farklı oranlarda vergilendirilir. Eğer kar payı "sınırlı hissedarlıkla" bağlantılı ise (hissedar %2 oy hakkına yada listedeki ülkelerin borsada %5'lik bir hisseye veya %20 oy hakkına ya da listede olmayan ülkelerin borsaların %25'lik hakka sahip olmadır), o alınan kar payının %40'ı oranına normal bir şekilde vergilendirilir. Ancak, hissedarlık sınırlı değilse, %12.5 ile vergilendirilir. Bu konuda bir kural yoksa, vergi cenneti ülkelerdeki bir varlıktan gelen kar payları %100 vergiye tabidir. İtalya'da dar mükellef şirketlere ödenen kar paylarından %27 oranında tevkifat yapılır. Ödeme kaynağına göre faiz ödemeleri de %12.5 yada %27 tevkifata tabidir. Dar mükelleflere ödenen İtalyan kaynak faiz genellikle %27 ile %12.5 oranında tevkifata tabidir. (%12.5 kamu bonoları ve %27 kredi kuruluşlarından gelen faizlerdir.) Bazı durumlarda banka bono ve faizlerine %27 tevkifat uygulanırken dar mükellef şirketlere ödenen diğer tür faizler, %12.5 tevkifata tabidir. Avrupa birliği dışındaki ülkelere ödenen faizlere ise %27 oranında tevkifat uygulanır.<sup>76</sup>

Herhangi bir çifte vergiyi önleme anlaşması yapılmamışsa, dar mükellef şirketlere ödenen telif hakkı ödemeleri üzerinden tevkifat yapılır.

İtalya'daki şirketler, kurumlar vergisi, KDV, stopaj vergisi, sosyal güvenlik vergisi ve pul vergisi gibi bir çok vergiye tabidir. Tam mükellef şirketler dünya çapındaki gelirlerinden vergiye tabidirler. Dar mükellef şirketler ise sadece İtalya'daki gelirlerinden vergiye tabidir. Eğer merkezi yönetim yeri yada ana iş faaliyeti mali periyodun büyük bir bölümünde (183 gün) İtalya'da ise o şirket tam mükelleftir. Bir şirketin vergilendirilebilir geliri mali dönem boyunca kazandığı safi gelirin dahil olduğu iş gelirdir. Kurumlar vergisine tabi olan şirketlerden gelen (mesela ticaretten, kâr paylarından, faizlerden, telif hakları ve ana gelirler gibi) bütün gelirler iş geliri olarak adlandırılır. Vergilendirilebilir gelirler safi olarak belirlenir ve kar zarar hesabının sonucuna dayanır.

---

<sup>76</sup>Deloitte, a.g.e., s.8. [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_italy.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_italy.pdf) Erişim Tarihi: 15.07.2008.



İtalya'da geliri asgari sınırı aşan herkes vergi beyanında bulunmakla yükümlüdürler. Beyana tabi olan gelirler üzerinden hesaplanan vergiden kaynakta tevkif edilen vergiler düşülmektedir.<sup>77</sup>

## 5-Hollanda

Hollanda, kişi başına düşen yüksek milli gelir ve eşite yakın gelir dağılımı ile gelişmiş bir ekonomiye sahiptir. Ekonomi içerisinde hizmetler sektörünün payı GSYİH'nın yüzde 77'si, imalat sektörü ise yüzde 17,2'si düzeyindedir. Hollanda ekonomisi yabancı yatırımcıları çekmek açısından çok başarılıdır. Yabancı yatırımlar için mevcut vergi avantajları bir çok çokuluslu şirketin bu ülkede faaliyet göstermesine neden olmuştur. Pek çok uluslararası şirketin üretim ve dağıtım merkezi durumundadır.<sup>78</sup>

**Tablo 6- Hollanda'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>12.9</b>	<b>13.0</b>	<b>13.3</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>10.7</b>	<b>11.8</b>	<b>12.0</b>
Gelir Vergisi	5.9	6.6	7.0
Kurumlar Vergisi	3.4	3.7	3.7
Diğer	1.4	1.5	1.3
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>13.9</b>	<b>13.1</b>	<b>14.2</b>
<b>Toplam</b>	<b>37.5</b>	<b>37.9</b>	<b>39.5</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.180.

Hollanda'da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH'nın yüzde 39.5'i düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 14.2'si oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 35.9'i düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 13.3'ü düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 33.7'ni oluştururken GSYİH'nın yüzde 12'si düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 30.4'nü oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 58.3'ü düzeyindedir.

<sup>77</sup> Suer, a.g.e.,s.239.

<sup>78</sup> Birsen Yılmaz, "Hollanda Ülke Profili", T.C. Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi, 2008,s.4. [www.ttpnl.org/Hollanda.pdf](http://www.ttpnl.org/Hollanda.pdf) Erişim Tarihi:07.02.2009.

Hollanda gelir vergisinde, gerçek kişilerin gelirlerini üç ayrı kategoriye ayrılmıştır. Bunlar; ücret gelirleri, menkul sermaye iratları, özellikle kar payları ile tasarruf ve yatırım gelirleridir. Gelir vergisi kapsamında gelir olarak nitelendirilip, vergiye tabi tutulan bu üç kategori; ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve periyodik ödemeler olarak ayrıntılı olarak incelenebilir. Hollanda gelir vergisi, sayılan bu belirli gelir kaynaklarını vergi konusu yapmaktadır.<sup>79</sup>

Tam mükellefler dünya çapındaki geliri üzerinden vergilendirilirken dar mükellefler ise sadece Hollanda'dan elde ettikleri geliri üzerinden vergilendirilirler.

Ücret ödemeleri tevkifat yöntemi ile vergilendirilir. Gelirin düşük ve indirimin az olduğu hallerde bu tevkifat kesin vergi niteliğindedir. Hollanda da faiz ve kar payı ödemelerinde de %25 tevkifat yapılır.Hollanda vergilendirme otoriteleri uluslararası bir şirketin yatırım seçiminde vergilendirme sisteminin önemini bilmektedirler. Bu sebeple müşteri merkezli bir yaklaşım izlerler ve gelecek yatırımlar için potansiyel uluslararası ziyaretçi ve hollanda vergi sistemi üzerinde etkili bilgi oluştururlar. Hollanda vergi sistemi ülkeyi uluslararası iş faaliyetleri için cazip kılacak birçok özelliğe sahiptir. 1 Ocak 2007'de yürürlüğe giren kurumlar vergisi reformu ile, kurumlar vergisi kanunu modernize edilerek basitleştirmiş ve yatırım ortamı geliştirilmiştir.<sup>80</sup>

Kurumlar vergisi hem tam mükellef şirketlerden hem de Hollanda'dan gelir elde eden dar mükellef şirketlerden alınır. Bir şirketin tam mükellef kurum sayılıp sayılmaması konusunda dikkate alınacak faktörler ise şunlardır: 1. İş merkezinin yeri 2.Ana merkezin yeri 3. Hissedar toplantılarının yeri.

Tam mükellef şirketler tüm dünya üzerindeki gelirleri üzerinden vergilendirilirken dar mükellef şirketler Hollanda kaynaklı kurum gelirlerinden vergilendirilirler. Hisselerdeki faiz ve telif hakkı gelirleri, ya Ulusal Finans Sekreterliği tarafından belirlenmiş gelişmekte olan ülkelerle ya da Hollanda da yapılan vergi anlaşmalarıyla muhatap olan bir ülkeden kesilen vergi ile sınırlıdır. Fakat bir Hollanda şirketi iştirak muafiyeti uygulanan bir yabancı iştiraktan alınan hisseden sağlanan herhangi bir yabancı stopaj vergisine itimat etmeyebilir. Böyle bir durumda Hollanda da ayrıca bu gelirleri tevkifata tabi tutabilir.

<sup>79</sup> Ferhatoglu,a.g.m. <http://www.e-akademi.org/makaleler/ferhatoglu-1.htm> Erişim Tarihi:23.04.2007.

<sup>80</sup> Deloitte, International Tax and Business Guide, February, 2008, s.11. [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_netherlands\(2\).pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_netherlands(2).pdf) Erişim Tarihi:10.05.2008.

Hollanda da mükim olmayanlarlar aşağıda belirtilen kaynaklardan elde ettikleri gelirler nedeniyle gelir vergisi ödemek zorundadırlar.

- Daimi ticari faaliyetlerden doğan karlar,
- Hizmet karşılığı alınan ücretler,
- Gayrimenkullerden veya doğal kaynaklardan sağlanan gelirler,
- Şirketlere verilen borçlar veya sermaye payı karşılığı alınan faizler veya kar payları ile sermaye paylarının gerçek kişiler tarafından elden çıkarılmasından sağlanan gelirler,
- Yönetilen bir şirketten sağlanan karlarla ilgili ödemeler,
- Devlet ve diğer kamu kuruluşları tarafından periyodik ödenen yasal ödemeler,

Hollanda da oturmayan müzisyen, artist ve profesyonel sporcuların gelirleri üzerinden sabit olarak %25 indirim yapıldıktan sonra kalan tutar üzerinden, %25 oranında nihai olarak tevkifat yapılır. Kar paylarından ve kar'a iştirak bonoları karşılığı alınan hisselerden yapılan tevkifat yabancılar için kesin vergi niteliğindedir. Diğer faizler ve sınai mülkiyet haklarından Hollanda'da vergi tevkifatı yoktur.<sup>81</sup>

Hollanda'da tam mükellef şirket tarafından, Hollanda'da tam mükellef yada dar mükellef bir şirkete ödenen kar payları kar'a iştirak bonusu faizleri ve tasfiye nedeniyle ödenen sermaye artış payları üzerinden vergi tevkifatı yapılır. Hollanda'da dar mükellef şirketlere yapılan kar payları üzerinde yapılan tevkifat nihai bir vergi niteliğindedir.

Kar payı, tasfiye kazancı ve diğer dağıtılan kazançlar, AB'ye üye ülkelerdeki kurumlar vergisine tabi bir şirkete verilirse bu ödemelerden tevkifat yapılmaz. Bu istisna için en az bir yıl kesintisiz dağıtım yapan şirketin sermayesinin en az %25'ine sahip olmak şarttır. Bir yıl içinde ana şirket yeni hisseler satın almış ise istisnadan bu hisselerde yararlanır.<sup>82</sup>

Dar mükellef hissedarlara ödenen diğer kar payları prensipte %15 oranında tevkifata tabidir. Tevkifat dar mükellefler için nihai bir vergidir. Hollanda iştirak muafiyeti uygulanan veya kar payı Avrupa Birliği Ana-Yavru Şirket direktifi dayanaklı olarak ana şirkete ödeniyorsa bu durumda sıfır tevkifat uygulanacaktır.<sup>83</sup>

---

<sup>81</sup>Sabahattin Benlikol ve Hilal Müftüoğlu, Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar, İTO Yayınları, Yayın No:1997/7 İstanbul,1997, s.50.

<sup>82</sup> Benlikol ve Müftüoğlu, a.g.e.,s.52.

<sup>83</sup> Deloitte, International Tax and Business Guide, February, 2008, s.11.

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_netherlands\(2\).pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_netherlands(2).pdf) Erişim Tarihi:10.05.2008.

Hollanda’ da tüm vergi mükellefleri yıllık gelirleri üzerinden vergi beyanında bulunmakla yükümlüdürler. Ayrıca işverenler çalışanlarına ödedikleri ücretleri beyan etmek zorundadırlar.<sup>84</sup>

## 6-Belçika

Belçika, Avrupa Birliği ülkeleri arasında Danimarka ve İsveç’ten sonra en yüksek vergi oranına sahip 3. ülkedir.

**Tablo 7- Belçika’da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>13.6</b>	<b>13.7</b>	<b>13.8</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>17.4</b>	<b>17.6</b>	<b>17.2</b>
Gelir Vergisi	12.8	12.7	12.2
Kurumlar Vergisi	3.2	3.4	3.7
Diğer	1.5	1.5	1.3
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>14.0</b>	<b>13.7</b>	<b>13.6</b>
<b>Toplam</b>	<b>45.0</b>	<b>44.9</b>	<b>44.6</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.112.

Belçika’da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH’nın yüzde 44.6’sı düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 13.6’nı oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 30.5’i düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 13.8’i düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 30.9’nu oluştururken GSYİH’nın yüzde 17.2’si düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 38.6’ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 70.9’u düzeyindedir.

Belçika gelir vergisi kanununa göre vergiye tabi gelirler dört sınıfa ayrılmıştır.

Bunlar;

- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Ücretler ve Serbest Meslek Kazançları,

<sup>84</sup> Suer, a.g.e.,s.236.

- Çeşitli gelirlerdir. “Çeşitli gelirler” kapsamında ücret ya da serbest meslek kazancı dışında arzi nitelikteki bazı gelir unsurları yer almaktadır.<sup>85</sup>

İşçi ücretleri ve çalışanların maaşları, işverence kaynaktan kesilir. Gelirlerin birleştirilerek vergilendirilmesi daha avantajlı olmadığı takdirde, kar payı ve faizler üzerinden yapılan tevkifat nihai vergi niteliğindedir. 01.03.1990 tarihinden önce çıkarılan devlet tahvilleri ve hazine bonusu faizlerine %25, bu tarihten sonra çıkarılan devlet tahvili ve hazine bonusu faizleriyle tasarruf mevduatı faizlerine ise %13 tevkifat uygulanır. Sanayi haklarına ait ödemeler, yabancılara ait olmadıkça, tevkifata tabi değildir.

Belçika’da kurumlar vergisi mükellefleri geniş bir çerçevede tanımlanmıştır. Belçika’da merkezi olan şahıs ve sermaye şirketleri, kooperatif şirketler ve kar gayesi gütmeyen kuruluş ve dernekler kurumlar vergisi mükellefleridir. Kurum matrahı, kurumlar vergisi mükelleflerinin yurtiçi ve yurtdışı kazançlarının tümünü kapsar.

Kurumlar vergisi her ne kadar kurumun toplam geliri üzerinden alınmakta ise de bazı hallerde tevkifat suretiyle vergi alınması yoluna gidilmektedir. Tevkif olunan vergiler genellikle hesaplanan kurumlar vergisinden düşülmektedir. Belçika’daki iştirakçinin iştirak ettiği firmadan sağladığı kar payları aşağıdaki belirtilen şartlar dahilinde tevkifata tabi değildir.

i-Ana şirket olan şirketin en az %25 sermayesine sahip olmalıdır.

ii- Asgari %25 hissesinin kesintisiz bir yıl ana şirketin elinde bulunması gerekir.

iii-Ana şirketin ve iştirak edilen şirketin Belçika kurumlar vergisine tabi olması gerekir.

Yukarıda sayılan şartlar mevcut değilse, yerli kar payları (ve Belçika bankalarından veya diğer mali kurumlardan elde edilen yabancı kar payları) %25 oranında tevkifata tabidir. Özel kanunlarla tevkifat dışında bırakılan yabancı kar paylarına tevkifat uygulanmaz.

Belçika’da tam mükellef şirketlere ait telif hakları tevkifata tabi değildir. Ancak 01.03.1990 tarihinden önce yapılan anlaşmalarda yer alan dar mükellefe ait telif hakları %25, bu tarihten sonraki anlaşmalara dayanan dar mükellefe ait telif hakları %13 tevkifata tabidir.

---

<sup>85</sup> European Commission, a.g.e.,s.114.

Belçika’da daimi işyeri olan ve yerleşik olmayan dar mükellef kurumların, bu işyerinden veya bu işyeri ile bağlantılı olarak sağladıkları gelirleri ile gayrimenkul sermaye iratları vergiye tabidir. Sadece gayrimenkulün bulunması ve bundan gelir elde edilmesi durumunda, elde edilen gelirin belli bir tutarı aşmaması halinde bu gelir tevkifat yoluyla vergilendirir ve bu vergi dar mükellef kurum için nihai vergidir. Öte yandan bir işyeri olmayan ve gayrimenkulü bulunmayan şirketler Belçika’da elde ettikleri gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilir.<sup>86</sup>

Belçika’da geliri asgari sınırın altında olanlar hariç, tüm vergi mükellefleri yıllık geliri üzerinden vergi beyanında bulunmakla görevlidirler. Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden kaynakta tevkif edilen vergiler düşülür.<sup>87</sup>

## 7-İspanya

İspanya’da bankacılık, telekomünikasyon özellikle de turizm gibi hizmetler sektörü ekonominin en önemli bölümünü oluşturur. 1995 yılında kurumlar vergisi ve 1999 yılında gelir vergisinde önemli reformlar yapılmıştır. 2007 yılında da vergi sisteminin basitleştirilmesi, yatırım ve tasarrufların artırılması amacıyla yeni bir reforma başlanmıştır.

**Tablo 8- İspanya’da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>12.2</b>	<b>12.6</b>	<b>12.7</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>10.6</b>	<b>11.4</b>	<b>12.1</b>
Gelir Vergisi	6.4	6.6	7.1
Kurumlar Vergisi	3.5	3.9	4.2
Diğer	0.8	0.8	0.8
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>12.2</b>	<b>12.1</b>	<b>12.1</b>
<b>Toplam</b>	<b>34.5</b>	<b>35.6</b>	<b>36.9</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.204.

İspanya’da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH’nın yüzde 36.9’u düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 12.1’ni oluşturan sosyal

<sup>86</sup> Benlikol ve Müftüoğlu, a.g.e., s.70-71.

<sup>87</sup> Suer, a.g.e, s.235.

güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 32.8'i düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 12.7'si düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 34.4'nü oluştururken GSYİH'nın yüzde 12.1'i düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 32.8'ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 58.6'sı düzeyindedir.

İspanya'da ikamet edenler çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirler nedeniyle gelir vergisinin mükellefi olurlar. Bu gelirler; ücret gelirleri (işverenden sağlanan para ve parayla ifade edilebilen diğer menfaatler dahil), gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, ticari kazanç, emsal gelir (imputed income) ve mali şeffaflık esasına (fiscal transparency) göre faaliyet gösteren kurumlardan elde edilen gelirden oluşmaktadır.<sup>88</sup>

Prensipte, şirket, limited veya ortaklık olsun bütün resmi durumdaki İspanyol tüzel kişilikleri ve dar mükellef şirketler İspanya kurumlar vergisine tabidir. İspanya tam mükellef şirketler dünya çapındaki karlarından ve sermaye gelirlerinin tümünden vergiye tabidir. Dar mükellef ise sadece İspanya'daki gelir kaynaklarından ve kazançlarından vergiye tabidirler. Eğer bir şirket ortaklığı İspanya'da kurduysa, kayıtlı dairesi İspanya'da ise yada ana merkezi İspanya'da ise tam mükellef şirket statüsündedir.

İspanya'da, dar mükellef şirketlere ödenen kar payları %15 oranında tevkifata tabidir. AB'nin diğer ülkelerine yapılan şirketler arası ödemeler ile dar mükellef şirket kar payları açıklanmadan en az bir yıl boyunca İspanyol şirketin hisselerinin en az %20'sini paylaşırsa (1 Ocak 2007'den itibaren %15) vergiden muaftır. Eğer dar mükellef şirket vergi cennetindeyse vergiden muaf olmaz.

İspanya'da faiz ve telif hakkı ödemelerinden de tevkifat yapılmaktadır. Avrupa Birliğinin faiz ve telif hakları direktifine uygun bir ödeme yoksa dar mükelleflere ödenen faizlerden %15 oranında tevkifat uygulanır. Ancak banka mevduat faizi ve hükümet bonusu faizi olarak Avrupa Birliği ülkesi şirketlerine ödenen faiz vergiden muaftır. Dar mükelleflere ödenen telif haklarından da %25 oranında tevkifat yapılır.<sup>89</sup>

İspanya'da geliri asgari sınırın üzerinde olan herkes, yıllık geliri üzerinden vergi beyanında bulunmakla yükümlüdür. Gelir vergisi kanununa göre vergilenebilir gelir

<sup>88</sup> Ferhatoğlu, a.g.m. <http://www.e-akademi.org/makaleler/ferhatoglu-1.htm> Erişim Tarihi:23.04.2007.

<sup>89</sup> Deloitte, International Tax and Business Guide, December, 2006, s.8.

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_spain\\_121807.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_spain_121807.pdf) Erişim Tarihi:10.01.2008.

elde edilen tüm gelirleri kapsar ve beyan üzerinden hesaplanan vergiden daha önce katılan vergiler düşülür.<sup>90</sup>

## 8-İrlanda

İrlanda yaptığı reformlar ile 1990-2000 yılları arasında kesintisiz bir iktisadi büyüme süreci yaşamıştır. Bu sürecin yaşanmasında vergi politikasının etkisi de büyüktür. İrlanda’da vergi politikası, kişisel gelirlerin desteklenerek satın alma gücünün artırılması ve kurumların ihracata yönelmesi için teşvik aracı olarak kullanılmıştır. Gelir vergisi oranları aşamalı olarak düşürülürken, kurumlar vergisi de uluslararası ticarete dönük imalat sanayi kolları ile uluslararası alanda faaliyet gösteren finansal kuruluşlar için yüzde 10 olarak belirlenmiştir.<sup>91</sup>

Yıllar içinde KDV oranları yaklaşık aynı seviyelerde kalırken, gelir ve kurumlar vergisi oranları indirilmiş, buna karşılık indirim ve istisna sınırları yükseltilmiştir. İrlanda vergi politikası rekabeti güçlendirmek ve sürdürmek için vergileri aşağıda tutmayı amaçlamaktadır. Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde iş gücü üzerindeki vergilerin en düşük olduğu ülkelerden biridir.

**Tablo 9- İrlanda’da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>13.2</b>	<b>13.7</b>	<b>14.3</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>12.5</b>	<b>12.4</b>	<b>13.4</b>
Gelir Vergisi	7.5	7.3	7.3
Kurumlar Vergisi	3.6	3.4	3.8
Diğer	1.4	1.7	2.2
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>4.6</b>	<b>4.7</b>	<b>4.9</b>
<b>Toplam</b>	<b>30.4</b>	<b>30.8</b>	<b>32.6</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.156.

İrlanda’da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH’nın yüzde 32.6’sı düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 4.9’nu oluşturan sosyal

<sup>90</sup> Suer, a.g.e., s.238.

<sup>91</sup> DTM, İrlanda’nın Ekonomik Kalkınması, Konjonktür İzleme ve Analiz Dairesi Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, s.11.

[www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/irlanda.doc](http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/irlanda.doc) 15.03.2008.



güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 15'i düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 14.3'ü düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 43.9'nu oluştururken GSYİH'nın yüzde 13.4'ü düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 41.1'ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 54.4'ü düzeyindedir.

İrlanda'da tam mükellef kişiler hem ülke içi hem de ülke dışı elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirken tam mükellef olmayan kişiler ise İrlanda kaynaklı gelirlerinden ve İrlanda'daki taşınmaz malları üzerinde vergiye tabi tutulurlar. İrlanda'daki vergi, yılının 6 ayından fazlasını burada geçirenler veya o vergi (mali) yılının ve önceki yılın en az 180 günü orada bulunanlar yerleşimci sayılır. Önceki 3 vergi yılı İrlanda da ikamet eden kişiler normal yerleşimci olarak kabul edilirler.<sup>92</sup>

Gelir planlı bir sisteme göre vergilendirilir. İstihdam geliri, birçok kazancı içerecek şekilde vergilendirilir. Bir serbest meslekten veya ticaretten gelir elde eden bir şahıs, şirketlerden elde edilen gelire aynı şekilde vergilendirilir. Hisse şeklindeki yatırım gelirleri temelde %20 oranında bir vergiye tabidir.

%12.5'lik standart kurumlar vergi oranı, petrol ve madenler ile arazi satışından gelen gelirler hariç genel olarak tüm ticari kazançlara uygulanır. Bazı imalat şirketlerine ayrıcalıklı olarak bu oran %10 olarak uygulanabilmektedir ancak bu da 2010'da aşamalı olarak durdurulacaktır. Kar payları, faiz, kiralar ve telif hakları gibi pasif gelirler %25 oranında vergiye tabidir. Bazı sabit işlerden gelen gelir (örneğin, arazi alım satımı, petrol, gaz ve maden kaynakları işletimi ve patentler gibi) de aynen %25 oranında vergiye tabidir.<sup>93</sup>

Tam mükellef bir şirketten dar mükellef bir şirkete yapılan kar payları ve diğer kar dağıtımı %20 oranında tevkifata tabidir. Eğer kar payları daha önceden anlaşma yapılmış Avrupa Birliği üye devletlerine yapılıyorsa veya Avrupa Birliği'nin direktiflerine uygunsa muaf tutulur ve tevkifat yapılmaz.

İrlanda'da faiz ödemelerinden de tevkifat yapılmaktadır. Avrupa Birliği'nin Faiz ve Telif Hakları Direktifine uygun bir faiz ödemesi yoksa ve faiz ödemesi ülkenin iç

---

<sup>92</sup>Deloitte, International Tax and Business Guide, May, 2008, s.13.

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_ireland.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_ireland.pdf) Erişim Tarihi:10.07.2008.

<sup>93</sup> Deloitte, a.g.e.,s.13 [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_ireland.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_ireland.pdf) Erişim Tarihi:10.07.2008.

kanununa göre özel bir muafiyetten yararlanmıyorsa, genel olarak dar mükelleflere yapılan faiz ödemelerinden %20 oranında tevkifat yapılır.

Mukim olanlara yapılan telif hakları ödemeleri tevkifata tabi değildir. Ancak yine Avrupa Birliği'nin Faiz ve Telif Hakları Direktifine uygun bir ödeme yoksa dar mükellef şirketlere yapılan yıllık ödemelerden ve telif hakkı ödemelerinden %20 oranında tevkifat yapılır.<sup>94</sup>

İrlanda'da vergiye tabi geliri olan herkes beyanda bulunmak zorundadır. İşverenler çalışanlara ödedikleri ücretleri, mali kuruluşlar müşterilerine ödedikleri faiz miktarını beyan etmekle yükümlüdürler.<sup>95</sup>

## 9-İsveç

İsveç refah seviyesi oldukça yüksek bir ülkedir. GSYİH içerisinde hizmetler sektörünün payı yüzde 70'dir. Bunu yüzde 28 ile imalat ve yüzde 2 ile tarım sektörü takip etmektedir. Avrupa Birliği ülkeleri içinde vergi oranlarının en yüksek olduğu 2. ülkedir.

**Tablo 10- İsveç'de Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>16.8</b>	<b>16.9</b>	<b>17.1</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>19.1</b>	<b>19.9</b>	<b>19.8</b>
Gelir Vergisi	15.4	15.5	15.5
Kurumlar Vergisi	2.9	3.6	3.6
Diğer	0.8	0.7	0.7
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>12.8</b>	<b>12.8</b>	<b>12.1</b>
<b>Toplam</b>	<b>48.7</b>	<b>49.5</b>	<b>48.9</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.208.

İsveç'de 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH'nın yüzde 48.9'u düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 12.1'ni oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 24.7'si düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 17.1'i düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 34.9'nu

<sup>94</sup> Deloitte, a.g.e., s.8 [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_ireland.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_ireland.pdf), Erişim Tarihi:10.07.2008.

<sup>95</sup> Suer, a.g.e.,s.237.

oluştururken GSYİH'nın yüzde 19.8'i düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 40.4'nü oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 78.3'ü düzeyindedir.

İsveç gelir vergisi gelir kavramı tanımına yer vermemiştir. Kural olarak, en geniş anlamıyla, kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri para ve parayla ifade edilebilen her türlü gelir, gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. İsveç gelir vergisi, gelir türlerini farklı esaslarda vergilendirebilmek için elde edilen geliri üç kategoride incelemiştir. Bunlar; Ücret, ticari kazanç ve sermaye iratlarıdır.<sup>96</sup>

Kişilerin bütün ticari faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, gayrimenkul sermaye iratları ve ticari kazanç kategorisinde değerlendirilir. Buna karşılık, bir gayrimenkulun satışından elde edilen gelir sermaye iratları kategorisinde yer alır. Her türlü faiz geliri, kâr payları, sermayeden sağlanan diğer iratlar ve gayrimenkul yatırımlarından sağlanan diğer gelirler de bu kategoride yer alır. Ticari kazanç ya da sermaye kazançları kategorisinde yer alamayan gelirler ise ücret kategorisinde değerlendirilir.<sup>97</sup>

İsveç'te dar mükellef hissedarlara ödenen kar payları %30 oranında tevkifata tabidir. İsveç şirketinin sermayesinin %25 veya daha fazlasına sahip dar mükellef şirketlere kar payı dağıtımları tevkifata tabi değildir. Avrupa Birliği'nin Direktiflerine göre ana şirkete ödenen kar payları da tevkifattan muaftır. İsveç vergi kanunlarına göre telif haklarına tevkifat uygulanmaz. Ancak dar mükelleflere yapılan telif hakkı ödemeleri %28 oranında tevkifata tabidir. İsveç'te faizlere ise tevkifat uygulanmamaktadır.<sup>98</sup>

## 10- Danimarka

Danimarka AB ülkeleri içerisinde refah seviyesi en yüksek ülkelerden biridir. Ekonomi içerisinde hizmetler sektörü önemi bir yer tutmaktadır. Danimarka ileri düzeyde yüksek teknolojiye ve gelişmiş finansal sisteme sahip bir ülkedir.<sup>99</sup>

---

<sup>96</sup> Ferhatoğlu, a.g.m. <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> Erişim Tarihi:23.04.2007.

<sup>97</sup> Ferhatoğlu, a.g.m. <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> Erişim Tarihi:23.04.2007.

<sup>98</sup> Deloitte, International Tax and Business Guide, Marc, 2008, s.6.

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_sweden.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_sweden.pdf), Erişim Tarihi:10.06.2008.

<sup>99</sup> Deloitte, International Tax and Business Guide, Marc, 2008, s.1.

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_denmark.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_denmark.pdf), Erişim Tarihi:15.07.2008.

**Tablo 11-Danimarka’da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>17.6</b>	<b>18.0</b>	<b>18.0</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>30.4</b>	<b>31.8</b>	<b>30.2</b>
Gelir Vergisi	24.9	24.9	24.5
Kurumlar Vergisi	3.2	3.9	4.3
Diğer	2.3	3.0	1.4
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>1.2</b>	<b>1.1</b>	<b>1.0</b>
<b>Toplam</b>	<b>49.0</b>	<b>50.7</b>	<b>49.1</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.128.

Danimarka’da 2006 yılı itibarıyla sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH’nın yüzde 49.1’i düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 1’ni oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 2’si düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 18’i düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 36.6’nı oluştururken GSYİH’nın yüzde 30.2’si düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 61.5’ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 81.1’i düzeyindedir.

Danimarka gelir vergisi kanunu vergilendirilebilir gelir türlerini tek tek saymamış, verginin konusunu mükim mükelleflerin para ve parayla ifade edilebilen her türlü kazançları olduğunu belirtmiştir. Kanunda belirtilmiş olmasa da Danimarka gelir vergisi sistemi üç gelir kategorisini esas alarak geliri kavramaktadır. Bunlar;

- Kişinin sermaye kazançları dışındaki her türlü geliri,
- Sermayeden elde edilen gelir,

- Danimarka şirketlerinden elde edilen kar payları, hisselerin satışından ve kamu yatırım kurumlarından elde edilen gelirlerden oluşmaktadır. Sayılan bu gelir türlerinden birincisi düzenli olarak elde edilen her türlü geliri kapsamaktadır. İkinci ve üçüncü gelir türü ise düzenli olmayan gelir türleridir ve birincisinden ayrı olarak vergiye tabidir.<sup>100</sup>

Danimarka gelir vergisi kanunu bir dönem içinde elde edilen geliri düzenli ve düzensiz olmaları şeklinde kategorize ederek vergiye tabi tutmaktadır. A-geliri olarak nitelenen kategoriye giren gelirleri tevkif yoluyla vergilendirilmektedir.

<sup>100</sup> Ferhatoğlu,a.g.m. <http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> Erişim Tarihi:23.04.2007.

A-geliri olarak belirtilen gelir unsurları şunlardır;<sup>101</sup>

a-Sözleşme ile çalışanlara ücret, tatil masrafı, bedel, kar payı, komisyon, ikramiye ve benzeri adlarla yapılan her türlü ayni ve nakdi ödemeler,

b- Bakanlıkça saptana şartlara uygun olarak;

-Yönetim kurulu, komite, komisyon konsey ve benzeri türde kurullar üyelerine verilen ödenekler,

-Hizmet gereği bağlanan emekli ve yaşlılık aylıkları, kıdem tazminatları, iş göremezlik aylığı ve benzeri gelirler,

-İşsizlik ücretleri, grev, lokavt ve hastalık için ödemeler,

-Kamu idare ve müesseseleri, resmi veya özel fonlar, tesisler ve benzeri kurumlarca yapılan yardımlar ve yardım niteliğindeki benzeri ödemeler,

-Emekli ve sigorta aylık ve gelirlerinin vergilendirilmesiyle ilgili özel yasa hükümlerine göre vergiye tabi tutulan gelirler,

-İlgilileri için esas itibariyle kesin olarak ve net bir şekilde gelir niteliği taşıyan sair vergiye tabi hasılat A-geliri olarak nitelendirilmektedir.

Yukarıda belirtilen ve A-geliri olarak nitelenen bu gelirlerin ödenmesi sırasında ödeme yapanlar tarafından tevkifat yapılma zorunluluğu vardır. Avans olarak yapılan ödemeler de tevkifata tabi olup, tevkifat ödeme daha sonra yapılsa bile, istihkak tarihinden en geç 6 ay sonra yapılmak zorundadır. Ayrıca Danimarka'da gelir elde etmeyen kişilerin kanuni mümessilleri o kişi adına yaptıkları ödemelerden tevkifat yapmak zorundadırlar.

Kendilerine A-geliri ödemesi yapılması gereken kişilere vergi daireleri birer beyanname veya bildirim gönderir. Bunlar ödeme yani tevkifat yapacak kişilere ilgililerce verilir. Vergi daireleri bu beyannamelerde A-gelirinden tevkifat yapılmadan önce aylık, haftalık ve günlük için ne kadar indirim yapılacağını belirtir. Vergi daireleri gönderilen beyannamelerde tevkifat oranını da gösterilir. Tevkifat oranı ilgililerin tahmini yıllık gelirleri dikkate alınarak Bakanlıkça saptanır. Ücret geliri elde eden bir mükellef ayrıca üçüncü şahıslardan da hizmeti gereği bir A-geliri elde ediyor ve bu geliri doğrudan kendisinde kalacak şekilde elde ediyor ise, bu yükümlü o takdirde ayda en az bir defa bu gelirlerinin miktarını esas işverene bildirmek ve bu gelirin A-vergisini işverene ödemek zorundadır.

<sup>101</sup> Biltekin Özdemir, Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara,1980,s.19-25.

Ortaklığın yükümlülüklerinden ortakların kişisel sorumluluğu bulunmayan ve ortaklarını koydukları sermaye oranında kar dağıtan Danimarka'da sicile kayıtlı limited ortaklıklar ve diğer ortaklıklar payları karşılığında tevkifat yapmak zorundadırlar. Tevkifat zorunluluğu ciro edilebilir sertifika veren yatırım şirketleri içinde geçerlidir.

Kar paylarındaki tevkifat kar payının ilgilileri adına ödeme veya tahakkukuna karar verilir verilmez muaccel hale gelir ve bu tarihten itibaren 1 ay içinde yetkili vergi dairesine ödenmek zorundadır. Yetkili vergi dairesi ödemenin teminat karşılığında ve aylık faiz alınarak teciline izin verebilir. Mükellefler kar paylarından yapılmış olan tevkifatları yıllık vergilerinden mahsup edebilirler. Elde ettikleri A-gelirinden ödeme yapanlarca A-vergisinin eksik veya hiç tevkif yapılmamış olması halinde, bu tür gelir elde eden vergiye tabi kişiler eksik tevkif edilen vergi miktarını ilgili vergi dairesine ödemek zorundadırlar. Dar mükellefiyete tabi olanlar adına hareket eden kişiler gerekli verginin ödenmesinden müştereken sorumludurlar. Genel olarak aşağıda belirtilen Danimarka kaynaklı gelirler tevkifata tabidir.

- a) Temettüer ve ihraç eden şirkete satılan hisse senetlerinden elde edilen gelirler,
- b) Temettü olarak açıklanamayan hisse senetleri sahiplerine yapılan ödemeler gibi gizli kar dağıtımları,
- c) Gizli formül veya işlem, plan, model, tasarım, ticari marka, patent kullanımı için öngörülen, royaltier veya sınai, ticari ve bilimsel know-howlar,
- d) Danimarka uluslararası gemi siciline kayıtlı gemi olmadıkça belli bölgelerde veya belli bölgeler arasında faaliyet gösteren bazı Danimarka da kayıtlı gemilerde çalışanların elde ettikleri gelirler üzerinden tevkifat yapılır.

Danimarka'da beyana tabi olan gelirler üzerinden hesaplanan vergiden kaynakta tevkif edilen vergiler düşülmektedir.<sup>102</sup>

## **11- Finlandiya**

1990'ların başında sanayi ağırlıklı bir ekonomiye sahip olan Finlandiya, 1995'lerden sonra bilgi ve haberleşme teknolojilerinin ekonomik büyümenin motoru olduğu bir bilgi toplumu haline gelmiştir.

---

<sup>102</sup> Suer, a.g.e.,s.211.

**Tablo 12- Finlandiya’da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>14.0</b>	<b>14.1</b>	<b>13.9</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>17.8</b>	<b>17.9</b>	<b>17.5</b>
Gelir Vergisi	13.2	13.5	13.2
Kurumlar Vergisi	3.5	3.3	3.4
Diğer	1.1	1.0	1.0
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>11.7</b>	<b>12.0</b>	<b>12.1</b>
<b>Toplam</b>	<b>43.4</b>	<b>44.0</b>	<b>43.5</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.136.

Finlandiya’da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH’nın yüzde 43.5’i düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 12.1’ni oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 27.8’i düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 13.9’u düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 31.9’nu oluştururken GSYİH’nın yüzde 17.5’i düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 40.2’ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 75.4’ü düzeyindedir.

1993 yılından bu yana gelirler sermayeden elde edilen gelir ve kazanılan gelir olarak ikiye ayrılmıştır. Ticari ve zirai kazançlar, ortaklık kar payları, kira geliri, faiz, kar payları, sermaye gelirini oluştururken bunların dışındaki ücretler ve emekli gelirleri kazanılan geliri oluşturmaktadır. Sermaye gelirleri yüzde 28 düz oranda vergilendirilir.<sup>103</sup>

Finlandiya’da mukim olan kişiler dünya çapında elde ettikleri tüm gelirler üzerinden vergilendirilirken mukim olmayanlar ise Finlandiya kaynaklı gelirler üzerinden vergilendirilirler.

Finlandiya’da maaş ve ücretler işveren tarafından sorumlu sıfatıyla kaynağında kesilir. Sporculara ödenen ücretler, tazminat, ödül, yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler, kişisel konferans ve seminer karşılığı ücretler ile bir işin yapılması karşılığı ödenen ücretler ile faiz, kar payı gibi sermaye kazançları üzerinden de tevkifat yapılmaktadır.<sup>104</sup>

<sup>103</sup> European Commission, a.g.e.,s.139

<sup>104</sup> Anders Colliander, Taxation in Finland, 2005,s. 78-79.

[http://www.vero.fi/default.asp?domain=VERO\\_ENGLISH&path=&language=ENG&article=&index=](http://www.vero.fi/default.asp?domain=VERO_ENGLISH&path=&language=ENG&article=&index=)  
Erişim Tarihi: 10.01.2009.

Finlandiya’da dar mükellef konumunda olan kişilerin elde ettiği Finlandiya kaynaklı gelirlerden kar payı, ücret, telif ve emeklilik gelirleri üzerinden ödemeyi yapanlarca nihai olarak tevkifat yapılmaktadır. Çifte vergiyi önleme anlaşmalarıyla düşürülmedikçe kar payı , faiz ve benzeri kar dağıtımlarında yüzde 28, emekli yatırım fonlarından emekli maaşlarından ve işgücünden sağlanan gelir dolayısıyla yüzde 35, kerestelik ağaç satışlarından sağlanan gelirden yüzde 19, sarkıcı ve sporculara faaliyetleri karşılığı yapılan ödemelerden yüzde 15 oranında tevkifat yapılır.<sup>105</sup>

## 12-Polonya

Polonya ekonomisi yapılan reformlar ile 1990’lı yılların ortasından itibaren hızla büyümüştür. 1995 yılından itibaren yapılan vergi reformları ile de vergi oranları düşürülerek, muafiyetlerin azaltılması ve vergi sisteminin basitleştirilmesi hedeflenmiştir.

**Tablo 13- Polonya’da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>13.1</b>	<b>13.9</b>	<b>14.5</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>6.4</b>	<b>7.0</b>	<b>7.5</b>
Gelir Vergisi	3.6	3.9	4.6
Kurumlar Vergisi	2.2	2.5	2.4
Diğer	0.5	0.6	0.5
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>12.3</b>	<b>12.3</b>	<b>12.2</b>
<b>Toplam</b>	<b>31.5</b>	<b>32.8</b>	<b>33.8</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.184.

Polonya’da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH’nın yüzde 33.8’i düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 12.2’ni oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 36,1’i düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 14.5’i düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 42.9’nu oluştururken GSYİH’nın yüzde 7.5’i düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi

<sup>105</sup> Colliander, a.g.e.,s. 89-92

[http://www.vero.fi/default.asp?domain=VERO\\_ENGLISH&path=&language=ENG&article=&index=](http://www.vero.fi/default.asp?domain=VERO_ENGLISH&path=&language=ENG&article=&index=)



yükünün yüzde 22.2'ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 61.3'ü düzeyindedir.

Polonya'da tam mükellef kurumlar elde ettiği yurt içi ve yurt dışı tüm gelirleri üzerinden vergilendirilirken dar mükellefler ise sadece Polonya'da elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilirler. Kurumlar vergisi oranı %19'la Avrupa'daki en düşük oranlardan biridir. Genel kural olarak, ödenen kar payları %19 oranında tevkifata tabidir. Ancak tam mükellef kuruma yapılan ödemeler iştirak edilen kurumun %15'lik sermayesine en az iki yıllığına sahipse tevkifat kapsamında değildir.<sup>106</sup>

Polonya'da dar mükelleflere ödenen faiz ödemeleri %20 oranında tevkifata tabidir. Polonya katılım döneminde olduğu için bazı ödemeler için istisnai durumlar vardır. Bu yüzden Avrupa Birliği ülke şirketlerine yapılan faiz ödemelerinde tevkifat, 1 Ocak 2009'a kadar %10, sonraki 4 yıl için %5 olarak uygulanacaktır. 1 Temmuz 2013'ten itibaren de tevkifat uygulanmayacaktır. Dar mükelleflere ödenen telif hakları da %20 oranında tevkifata tabidir.<sup>107</sup>

### 13-Estonya

Estonya vergi politikasının temel amacı vergi sisteminin basit, şeffaf ve dar istisnalar ile tabanın geniş tutulmasının sağlanmasıdır. Vergi yükünü de dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru kaydırma hedeflenmektedir. Bu amaçla 2004 yılında yüzde 26 olan kurumlar vergisi oranının her yıl yüzde 1 azaltılarak 2011 yılında yüzde 18'e düşürülecektir.

**Tablo 14- Estonya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>12.4</b>	<b>13.4</b>	<b>13.7</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>8.0</b>	<b>7.0</b>	<b>7.1</b>
Gelir Vergisi	6.3	5.6	5.6
Kurumlar Vergisi	1.7	1.4	1.5
Diğer	0.0	0.0	0.0
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>10.5</b>	<b>10.2</b>	<b>10.2</b>
<b>Toplam</b>	<b>30.9</b>	<b>30.6</b>	<b>31.0</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.132.

<sup>106</sup> Deloitte, International Tax and Business Guide, Marc, 2008, s.6.

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_poland.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_poland.pdf).

<sup>107</sup> Deloitte, a.g.e., s.6. [http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_poland.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_poland.pdf).

Estonya’da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH’nın yüzde 31’i düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 10.2’ni oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 32.9’u düzeyindedir. GSYİH’nın yüzde 13.7’si düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 44.2’ni oluştururken GSYİH’nın yüzde 7.1’i düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 22.9’nu oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 78.8 düzeyindedir.

Estonya Gelir Vergi Kanununda gelir unsurları 12. maddede tek tek sayılmıştır. Bunlar; Maaş ve ücretler, iş gelirleri, servet transfer kazançları, kiralama ve royaltler, faizle, kar payları, emekli aylığı, burs, bağış, ödül, loto çekiş kazançları, bireysel emeklilik sigorta fonlarından yapılan ödemeleri kapsamaktadır.

Tam mükellefler yurt içi ve yurtdışı tüm gelirleri üzerinden vergilendirilirken tam mükellef olmayanlar ise sadece Estonya kaynaklı gelirlerinden vergiye tabi tutulurlar.

Estonya Gelir Vergisi 40. maddesinde, Yerel ve merkezi kamu yönetimleri, İşverenler, İş sahipleri, dar mükellefe kazanç sağlayanların yaptıkları bazı ödemeler üzerinden tevkifat yapacakları düzenlenmiştir. Bu ödemeler aynı kanunun 41. maddesinde tam ve dar mükellef ayrımı yapılmaksızın belirtilmiştir. Bunlar;

- Maaş ve Ücretler,
- Faizler,
- Kar Payları,
- Emeklilik aylıkları, burs, loto çekilişleri, kişisel fonlardan yapılan ödemeler,
- Royaltler ve Ticari Kiralamalar,
- Artist ve sporcular,
- Sigorta ödemeleridir.

Estonya’da kar paylarının vergilendirmesi tevkifata tabidir. Kar payı tam mükellef olmayan bir şahsa ödenirse, alıcı, kar payı ödemesi yapan şirketin en az % 15 hissesini tutmamışsa, ve Estonya ile bir vergi anlaşması olmayan bir ülke mukimi ise ödenen kar paylarına %21 oranında tevkifat uygulanır.

Tam mükellef olmayanlara ödenen telif hakları ödemeleri de tevkifata tabi olup bu ödemeler üzerinden %15 oranında tevkifat yapılır. Avrupa Birliği üye ülkelerin

şirketlerine yapılan telif hakkı ödemeleri eğer Avrupa Birliğinin faiz ve telif hakkı direktifi şartlarına uygun olurlarsa tevkifattan muaftırlar.<sup>108</sup>

#### 14-Avusturya

Kamu maliyesinin durumunu iyileştirme çabaları çerçevesinde kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi tabanının genişletilmesi sonucu 1995 ve 2001 yılları arasında toplam vergilerin GSYİH'ya oranı yüzde 41.3'ten yüzde 45'e geçmiştir. Ancak bu yıldan sonra 2004 ve 2005 yılındaki iki aşamalı vergi reformu ardından bazı indirimler sonucu vergi gelirlerinin GSYİH hasılaya oranında gerileme olmuştur.

**Tablo 15- Avusturya'da Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>14.9</b>	<b>14.7</b>	<b>14.3</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>13.5</b>	<b>12.9</b>	<b>13.1</b>
Gelir Vergisi	10.1	9.6	9.7
Kurumlar Vergisi	2.4	2.4	2.4
Diğer	1.0	1.0	1.0
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>14.5</b>	<b>14.5</b>	<b>14.4</b>
<b>Toplam</b>	<b>42.8</b>	<b>42.0</b>	<b>41.8</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.108.

Avusturya'da 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH'nın yüzde 41.8'i düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 14.4'nü oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 34.2'i düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 14.3'ü düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 34.2'ni oluştururken GSYİH'nın yüzde 13.1'i düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 31.3'nü oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 74 düzeyindedir.

İkametleri veya daimi adresleri Avusturya'da bulunan gerçek kişiler, hem yurt içi hem de yurt dışı gelirleri nedeniyle Avusturya gelir vergisine tabidirler. Avusturya'da 183 günden daha uzun bir süre ikamet eden bir kimsenin daimi adresi

<sup>108</sup>Deloitte, International Tax, January, 2008, s.1  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_highlight\\_estonia.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_highlight_estonia.pdf) Erişim Tarihi:10.05.2008.

Avusturya olarak kabul edilmektedir. İkamet süresinin 183 günden az olduğu ve bir ikamet adresinin de bulunmadığı durumlarda, sadece Avusturya mevzuatının bir kısmından kaynaklanan sınırlı bir vergi yükümlülüğü söz konusudur.

Vergi yükümlüsünün aşağıdaki kaynaklardan edindiği gelirler, gelir vergisine tabidir;

- Tarım ve ormancılık gelirleri,
- Serbest meslek gelirleri,
- Ticari işletme gelirleri,
- Bağımlı bir işten elde edilen gelirler,
- Sermaye varlıklarından elde edilen gelirler,
- Kira gelirleri,
- Diğer gelirlerdir.

Bu listeleme sayımsaldır. Bunun anlamı, bu gelir türleri arasında bulunmayan gelirlerin, gelir vergisine tabi olmadığıdır.<sup>109</sup>

Esas itibariyle işçiler ve emekliler ücret vergisi, serbest çalışanlar ise gelir vergisi öderler. Ücret vergisi ile gelir vergisi arasındaki fark verginin tahsil edilme şeklindedir. Vergi tarifesi ise esas itibariyle aynıdır. Bununla beraber işçiler için ek vergi indirimleri ve “diğer ödemelerin” vergilendirilmesi ile ilgili özel hükümler bulunmaktadır. Ücret vergisi işveren tarafından işçinin ücretinden kesilir ve bir sonraki ayın 15’ine kadar vergi dairesine ödenir.

Gelir vergisi tahakkuk yoluyla tahsil edilir. Bunun için vergi dairesine bir gelir vergisi beyannameyi verilmesi gerekli olup, vergi dairesi bu beyannameye dayanarak ödenmesi gereken vergi miktarını hesaplar ve gelir vergisi tahakkuk kararı ile bu vergiyi talep eder. Tahakkuk kararı ile tespit edilen vergi serbest olmayan çalışmadan sağlanmış gelirleri de kapsar; bu çerçevede işveren tarafından daha önce kesilmiş ücret vergisi ödenecek gelir vergisi miktarından düşürülür.<sup>110</sup>

İşçi ve hizmetliler aşağıda sıralanan hallerde yıllık zorunlu vergi beyanını yapmakla yükümlüdür. Yapmadıkları takdirde vergi dairesinden uyarılırlar.

---

<sup>109</sup>[http://advantageaustria.org/tr/zentral/about\\_austria/investieren/standort/steuern.tr.jsp](http://advantageaustria.org/tr/zentral/about_austria/investieren/standort/steuern.tr.jsp), Erişim Tarihi: 13.03.2008.

<sup>110</sup> BFM, Vergi Rehberi, 2006, s.7.

[www.bmf.gv.at/Publikationen/Downloads/BroschurenundRatgeberStb\\_TUERKISCH\\_Web05.pdf](http://www.bmf.gv.at/Publikationen/Downloads/BroschurenundRatgeberStb_TUERKISCH_Web05.pdf), Erişim Tarihi: 13.03.2008.

- Bir takvim yılı içerisinde, en azından aralıklı veya aynı anda gelir vergisine tabi, iki veya daha fazla gelir elde edilmişse,
- Doğru olmadığı halde, aile içerisinde bir kişinin geliriyle ve çocuklara bir tek eşin baktığının bildirilmiş olması ve bu durumun yıl içerisinde vergi dairesince dikkate alınmış olmasında,
- Hastalık Kasası'ndan, kaza sigortasından, iflas fonundan bir gelir veya askeri eğitimden dolayı belirli bir gelir alınmışsa,
- Bir takvim yılı içerisinde vergiden muaf meblağ kararı alınmış, ancak gerçekte yapılan giderlerin vergiden muaf meblağ kararındaki bedelden az olması durumunda,
- Vergiye tabi olmayan gelirlerin elde edilip bunların toplamının 730 Euro'yu geçmesi halinde yıllık vergi beyanı her sene, 30 Nisan tarihine kadar vergi dairesine yapılmalıdır. Vergi beyanı internet üzerinden yapıldığında bu süre bir ay daha uzamaktadır.<sup>111</sup>

Avusturya'daki tüm hukukun büyük kısmı Almanya'dan alınmıştır. 1938 ve 1945 yılında uygulanan Alman vergi sistemi ve ticari hukuk ile diğer hukuki alanlar geniş çapta muhafaza edilmektedir. Avusturya'da kar payları, yatırım fonu, royaltiler ve faiz gelirleri tevkifata tabidir. Faiz gelirlerinde, gelir vergisi kesintisi kaynağında ve %25 oranında sermaye gelir vergisi kesintisi çerçevesinde ve senetlerin bulunduğu banka tarafından alıkonulur. Tahvil faizlerinin vergi beyannamesine yazılması gerekmekte yani beyan edilmemektedirler.<sup>112</sup>

Kar paylarında itibari sermaye kazançları için %25'lik bir oran öngörülmüştür. Bu oran sonucu ödenecek vergi tevkifat yolu ile tahsil edilir. Mukim şirket için bu vergi alacaklandırılırken mukim olmayan şirket için bu son ödemedir ve geri ödenmez. Tam mükellef şirketlere yapılan telif hakkı ödemelerinde tevkifat yoktur. Lisans sözleşmelerinde dar mükellef şirkete satış durumunda eğer arada bir vergi anlaşması yoksa %20 oranında tevkifat uygulanır.

---

<sup>111</sup> AK Vorarlberg, Çalışanlar İçin Önemli Hükümler,2007,s.45.

[http://vbg/arbeiterkammer/atpicturesd/14wb\\_2007\\_t.pdf](http://vbg/arbeiterkammer/atpicturesd/14wb_2007_t.pdf), erişim tarihi: 18.03.2008.

<sup>112</sup> Günter Bröll "Avusturya'da Vergi Uygulamaları" Vergi bakımından optimum ikamet yeri Almanya, Avusturya ve İsviçre Karşılaştırmalı Bir Analiz, Nisan, 2002 s.7.

[www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202.%20Auflage\\_Tuerkisch.pdf](http://www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202.%20Auflage_Tuerkisch.pdf) erişim tarihi: 10.03.2008.

## 15-Portekiz

Portekiz hizmet tabanlı bir ekonomiye sahiptir. Portekiz ekonomisinde hizmetler sektörü 2006 yılı itibariyle GSYİH'nın yüzde 71.2'ni, tarım sektörü ise yüzde 3.5'ni oluşturmaktadır. Portekiz'de vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadele amacıyla 2007-2011 dönemini kapsayan bir vergi planı yapılmıştır.<sup>113</sup>

**Tablo 16- Portekiz'de Vergi Gelirlerinin GSYİH İçerisindeki Payı (%)**

	2004	2005	2006
<b>Dolaylı Vergiler</b>	<b>14.4</b>	<b>15.3</b>	<b>15.7</b>
<b>Dolaysız Vergiler</b>	<b>8.6</b>	<b>8.5</b>	<b>8.8</b>
Gelir Vergisi	5.2	5.3	5.5
Kurumlar Vergisi	3.0	2.8	3.0
Diğer	0.4	0.4	0.4
<b>Sosyal Güvenlik</b>	<b>11.1</b>	<b>11.4</b>	<b>11.4</b>
<b>Toplam</b>	<b>34.1</b>	<b>35.1</b>	<b>35.9</b>

Kaynak: European Commission, a.g.e.,s.188.

Portekiz'de 2006 yılı itibariyle sosyal güvenlik ödemeleri dahil vergi yükü GSYİH'nın yüzde 35.9'u düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 11.4'nü oluşturan sosyal güvenlik ödemeleri toplam vergi yükünün yüzde 31.7'si düzeyindedir. GSYİH'nın yüzde 15.7'si düzeyinde olan dolaylı vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 43.7'ni oluştururken GSYİH'nın yüzde 8.8'i düzeyinde olan dolaysız vergiler ise toplam vergi yükünün yüzde 24.5'ni oluşturmaktadır. Dolaysız vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ise yüzde 62.5 düzeyindedir

Portekiz gelir vergisi yasası, gelir vergisinin konusunu oluşturan vergilendirilebilir geliri 6 ayrı bölüme ayırmıştır. Bu gelirleri, işgücü gelirleri, iş ve meslek gelirleri, yatırım gelirleri, gayri menkul sermaye iratları, sermaye kazançları, emeklilik aylıkları oluşturmaktadır.

İşgücü gelirlerini çalışma karşılığı elde edilen, maaş ve ücretler, ikramiye, ek ödeme, komisyon, bağış gibi ödemeler oluşturur. İşverenlerin çalışanlara yaptığı

<sup>113</sup> Deloitte, International Tax, September, 2007, s.1

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_highlight\\_Portukal.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_highlight_Portukal.pdf) Erişim Tarihi:26.05.2008.

(avans olarak yapılanlar dahil) bu ödemeleri tarifede belirlenen tutarlarda sorumlu sıfatıyla tevkifata tabi tutarlar. Eğer yapılan ödemeler düzenli olarak ödeniyorsa ödeme yapılanın ailevi durumu da gözönüne alınarak %0 ile %32.5 arasında uygulanırken yapılan ödemelerin düzenli olmaması durumunda tevkifat oranı %0 ile %40 arasında değişmektedir.<sup>114</sup>

Ticari faaliyet sonucu elde edilen gelirler, zirai faaliyet sonucu elde edilen gelirler ile serbest meslek kazançları, iş ve meslek gelirlerini oluşturmaktadır. Bu gelirler doğrudan (gerçek) usulde veya basit usulde olmak üzere 2 ayrı yöntemle vergilendirilirler. Eğer mükellefler ticari işleri ve serbest meslek kazançları önceki yılın belli bir tutarının altında ise basit usulde vergilendirilirler. Bu bölüm içerisinde değerlendirilen serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler tevkifata tabidir. Genel olarak serbest meslek kazançları üzerinden %20 tevkifat yapılır. Sözleşmeye bağlı kişisel hizmetler sonucu yapılan ödemelerde ise tevkifat oranı %10'dur. Patent, ticari marka, lisans, know-how gibi hakların devrinde bunların yaratıcılarına yapılan ödemeler üzerinden de %15 oranında tevkifat yapılır. Kar payı, faiz gibi gelirler yatırım gelirlerini oluşturur. Genel olarak kar payları %20 oranında tevkifata tabidir. Yapılan bu tevkifat mükelleflerin diğer gelirleri dolayısıyla beyanname vermemeleri durumunda nihai vergi niteliğindedir. Ancak beyanname verilirse tevkifata tabi tutulmuş kar paylarının %50'si beyan edilmektedir. Faiz gelirleri de tevkifata tabidir. Tevkifat oranı genel olarak %20'dir. En az 5 yıllık uzun dönemli veya devredilemeyen depozito sertifikalarının faizlerinde bu oran %8 ile %16 arasındadır. Yatırım geliri olarak sayılan, sigorta yada emeklilik primleri olarak yapılan toptan ödemeler de belli bir tutarı aşması halinde tevkifata tabi tutulurlar. Tevkifat oranı ödeme yapılan tutarın %20'sidir. Yapılan tevkifat nihai vergileme niteliğindedir.<sup>115</sup>

Gayrimenkul sahibi kişilerin bunları kiralamaları sonucu elde ettiği gelirler gayrimenkul sermaye iradidir. Gayrimenkul sermaye iratları da tevkifata tabidir. Kiracılar yaptıkları kira ödemeleri üzerinden %15 oranında tevkifat yapmak zorundadırlar. Yıllık maaş gibi gelirleri kapsayan emekli aylıkları üzerinden de %0 ile %28 oranında tevkifat yapılmaktadır.

---

<sup>114</sup> Ângela Costa Palminha, Tax System In Portugal, March, 2007.

[www.dgci.min-financas.pt/docsConteudos\\_1paginaNEWS\\_Portuguese\\_Tax\\_System.htm](http://www.dgci.min-financas.pt/docsConteudos_1paginaNEWS_Portuguese_Tax_System.htm) Erişim Tarihi: 26.05.2008.

<sup>115</sup> Palminha, a.g.m, [www.dgci.min-financas.pt/docsConteudos\\_1paginaNEWS\\_Portuguese\\_Tax\\_System.htm](http://www.dgci.min-financas.pt/docsConteudos_1paginaNEWS_Portuguese_Tax_System.htm) Erişim Tarihi: 26.05.2008.

Portekiz’de beyana tabi olan gelirler üzerinden hesaplanan vergiden kaynakta tevkif edilen vergiler düşülmektedir.<sup>116</sup>

### **C- AB Ülkelerindeki Tevkifat Uygulamasının Değerlendirilmesi**

Ülkelerin, bireylerin ve kurumların yatırım ve üretim kararlarını cezbetmeye ve üretim faktörlerini ve özellikle sermaye dolaşımını etkilemeye çalışması uluslararası vergi rekabetine neden olmaktadır. Küreselleşme ile birlikte sermayenin ülkeler arasında serbestçe dolaşımı her şeyden önce ülkelerin vergi sistemleri ve vergi politikaları etkilenmektedir. Uluslar arası alanda ülkeler ulusal vergi politikalarını yabancı sermayeyi çekecek şekilde düzenlemeye başlamışlar, vergi politikalarını rekabet aracı olarak kullandıkları bir süreç içerisine girmişlerdir.

Avrupa Birliği ülkeleri de vergi politikalarının rekabet aracı olarak kullanıldığı bu sürece katılmış ve 1990’lı yıllarda başlayıp 2000’li yıllarda da devam eden vergi reformları ile vergi sistemlerinin daha basit ve anlaşılır olması amacını gütmüşlerdir. Yapılan vergi reformları ile Estonya gibi birliğe sonradan dahil olan bazı Avrupa Birliği ülkelerinde vergi yükü dolaysız vergilerden dolayı vergilere doğru kaydırılması hedeflenmiştir. Örneğin vergi gelirlerinin GSYİH’ya oranlarının verildiği Tablo 14’de görüldüğü gibi 2004 yılında dolaylı vergilerin GSYİH’ya oranı yüzde 12.4 iken 2006 yılında yüzde 13.7 yükselmiş aynı dönemde dolaysız vergilerin GSYİH’ya oranı yüzde 8’den yüzde 7.1’e gerilemiştir. Yine vergi reformları çerçevesinde kurum kazançları üzerindeki yükleri azaltma eğilimine girmişler bu amaçla kurumlar vergisi oranlarını düşürmüşlerdir. Örneğin yine Estonya’da 2004 yılında yüzde 26 olan kurumlar vergisi oranı her yıl yüzde 1 azaltılarak 2011 yılında yüzde 18’e düşürülecektir. Almanya’da da 1998 yılında yüzde 45 olan kurumlar vergisi oranı 2008 yılında yüzde 15’e düşürülmüştür. Genel olarak bir çok Avrupa Birliği ülkesinin vergi oranlarının düşürülmesi ile sonuçlanan vergi reformlarına gittikleri görülmektedir. Ancak bu reformlar Avrupa Birliği ülkelerinin aralarında vergi rekabeti yaşanmasına neden olmuştur. Örneğin Avrupa Birliği içinde faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda önemli bir teşvik rekabeti yaşanmış ve bu yüzden vergilendirilmesinde güçlükler yaşanmıştır. Bazı ülkelerin bu alanda önemli vergi kayıpları yaşamaları söz konusu

---

<sup>116</sup> Suer,a.g.e.,s.211



olmuştur. Faiz geliri üzerindeki vergi yükünün farklı olması, rekabet şartlarını etkileyebilmekte ve tasarrufların faizler üzerindeki verginin düşük olduğu ülkelere kaymasına neden olmuştur. Zararlı vergi rekabeti ile mücadele anlamında Avrupa Birliğinde sermayeden elde edilen gelirlerin etkin bir şekilde vergilendirilmesinin sağlanması amacıyla faiz gelirleri üzerinden tevkifat yapılması öngörülmüştür. Bütün üye ülkelerde düşük oranlı bir vergi kesintisi öngörülerek bir yatırımcının diğer üye bir ülkede kendi ülkesinden daha özendirici şekilde vergilendirilmesini önlemek ve vergi idareleri arasındaki bilgi iletişimini yoğunlaştırmak gerektiği düşüncesi ile tüm üye ülkelerde tasarrufların vergilendirilmesi ile ilgili olarak bir düzenleme yapılmıştır.<sup>117</sup>

Avrupa Birliği ülkelerinde daha öncede ifade edildiği gibi iktisat ve maliye politikası, ortak politika olarak kabul edilmemiştir. Bu yüzden de ortak bir vergi politikası yoktur. Dolayısıyla ülke vergi sistemlerinde yer alan tevkifat uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bazı ülke vergi sistemlerinde tevkifat uygulamasına geniş bir yer verilirken bazı ülke vergi sistemlerinde ise aksine uygulama alanı sınırlı kalmıştır.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde genel olarak kişilere yapılan ücret, faiz, kar payı, gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları, gayrimaddi hak bedelleri gibi ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaktadır. Üye ülkelerin hepsinde görülen tevkifata konu gelir unsuru ise maaş ve ücretlerdir.

Elde edilen gelirler üzerinden yapılan tevkifat, gelirin niteliğine ve elde eden kişinin tam ya da dar mükellef olmasına göre nihai yada ön tarhiyat niteliği taşımaktadır. Örneğin Almanya'da maaş ve ücretlerden yapılan tevkifat nihai vergi niteliğinde iken Hollanda ve İngiltere gibi ülkelerde ücret ödemeleri üzerinden yapılan tevkifat gelirin düşük ve indirimin az olması durumunda nihai vergi niteliği taşımaktadır. Tevkifata tabi diğer gelirler ise beyana tabi olduğundan bu gelirler üzerinden yapılan tevkifat ön tarhiyat niteliğindedir. Diğer taraftan Avrupa Birliği üyelerinde tevkifat uygulamasını tam mükellefler ve dar mükellefler açısından ayırmak gerekir. Tam mükellef konumunda olanlara yapılan ödemeler üzerinden yapılan tevkifat ön tarhiyat niteliği taşımakta iken üye ülke haricinde olan yani dar mükellef konumunda

---

<sup>117</sup> Biltekin Özdemir, Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006,s.159.

olan kişilerin bir işyeri açmaksızın elde ettikleri gelirleri üzerinden yapılan tevkifat ise nihai vergi niteliğinde olduğu görülmektedir.

Genel olarak Avrupa Birliği lkelerinde tam mükellefe tabi kişilerin tevkifata tabi olan gelirleri diğer gelirleri ile birlikte beyan edilmekte ve tevkif yoluyla ödenen bu vergiler mükelleflerin beyanı üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

## **II.BÖLÜM**

### **TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI**

#### **I-Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Tevkifat Uygulaması**

Türk Vergi Sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Gelir vergisi kanununda oldukça geniş bir uygulama alanı bulan tevkifat uygulaması kurumlar vergisi kanununda da hem tam mükellef kurumlar hem de dar mükellef kurumlar açısından ayrı ayrı düzenlenmiştir.

#### **A-Gelir Vergisi Kanununda Tevkifat Uygulaması**

GVK'da tevkifat uygulamasına ilişkin düzenlemeler aynı kanunun IV kısım III. bölümde vergi tevkifatı ve muhtasar beyanname başlığı altında yer almaktadır.

GVK'nın 94. maddesinde "vergi tevkifatı" başlığı altında, kimlerin, hangi ödemeler dolayısıyla ve hangi oranda tevkifat yapacakları düzenlenmiştir. Aynı kanunun 96. maddesinde vergi tevkifatında uygulanacak esaslar başlığı altında vergi tevkifatının, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, hesaben ödeme deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği, vergi tevkifatının ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı ve kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde verginin, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir.

Vergi tevkifatı esas itibariyle önceden tahsil işlemi olup, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır. Yıllık beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan kesilmiş bulunan vergiler, mükellefin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir.

Mahsup işlemi açısından bakıldığında vergi tevkifatı, verginin önceden tahsil edilmesi, yahut da sorumluları tarafından önceden ödenmesi özelliğini taşır. Ancak kesinti yoluyla ödenen vergilerde istihkak sahipleri ayrıca yıllık beyanname vermeye mecbur değilse, tevkifatın ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır ve

kesilen veya kesilmesi gereken vergiler yıllık verginin yerine geçer. Bu yönüyle vergi tevkifatı nihai bir vergileme özelliği taşır.

### **1-Tevkifat Yapmak Zorunda Olanlar**

193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiştir. Buna göre;

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

çiftçiler, GVK'nın 94. maddesinde 15 bent olarak sayılan ödemeleri istihkak sahiplerine yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapacaklardır. Vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri GVK'nın 98. maddesinde yazılı süreler içerisinde ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Ancak genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyeceklerdir.

Tevkifat yapmakla yükümlü olanlar 94. maddede tek tek sayılmıştır. Sayılanların dışında kalan;

- Gelir vergisinden muaf esnaf,
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri,
- Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, tevkifat yapmayacaklardır.

## 2-Tevkifata Tabi Ödemeler

Tevkifata tabi ödemeler GVK'nın 94. maddesinde 15 bent olarak sayılmıştır. Bu bentlerin dışında kalan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır. Yukarıda belirtilen kişi ve kuruluşlar hak sahiplerine avans olarak yapılan ödemeler dahil nakden ve hesaben yapacakları ödemelerden tevkifat yapacaklardır.

Tevkifat yapma sorumluluğu yüklenen kişi ve kurumların tevkifat yapabilmeleri için, yaptıkları ödemelerin ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemeler olması gerekir. Çünkü GVK'nın 94. maddesinde *“Tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin yukarıdaki hükümlere göre yapacakları tevkifat ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemelerine münhasırdır.”* hükmü mevcuttur. Dolayısıyla tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçileri ticari, zirai ve mesleki işleri dışında yaptıkları özel amaçlı ödemelerden tevkifat yapmayacaklardır. Örneğin ticaretle uğraşan biri ikametgah amaçlı bir yer kiralaması durumunda tevkifat yapmayacak ancak aynı kişi işyeri olarak yapacağı kiralamadan ise tevkifat yapacaktır.

Öte yandan gelir vergisi tevkifatı yapılabilmesi için yapılan ödemenin ticari, zirai ve mesleki faaliyetle ilgili olmasından başka, ödeme yapılan kişinin de, gelir vergisi yükümlüsü olması –kural olarak- gerekir.<sup>118</sup> Çünkü tevkifat istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben yapılır. Yukarıda verdiğimiz örnekte ticaretle uğraşan birinin ikametgah amaçlı bir yer kiralaması durumunda tevkifat yapamayacağını ancak aynı kişinin işyeri olarak yapacağı kiralamadan tevkifat yapacağını belirtmiştik. Bu kişinin işyeri olarak kullanacağı kira konusu mülk, bir şirkete ait ise yine tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır.<sup>119</sup>

### 2.1-Ticari Kazançlarda Tevkifat

193 sayılı GVK'da genel olarak ticari kazançlar tevkifat kapsamında değildir. Ancak özellikli sayılabilecek ve ticari kazanç içerisinde değerlendirilen Yıllara Sari

---

<sup>118</sup> Doğrusöz, a.g.e., s.78.

<sup>119</sup> Ancak bunun da istisnaları mevcuttur. Örneğin dernek ve vakıflar her ne kadar gelir vergisi mükellefi olmasalar da kiraya verdikleri mülklerden elde ettikleri kazançlarından gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

İnşaat ve Onarım İşleri ile elde edilen gelirin beyan edilmesi halinde zorluklar yaşanabilecek bazı kişilere yapılan ödemeler tevkifat kapsamına alınmıştır.

### **a-Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Tevkifat**

193 sayılı GVK'nın 42. maddesinde "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*" hükmü mevcuttur. Aynı kanununun 44. maddesinde de "*İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*" denilmektedir.

Bir işin yıllara yayılı sayılabilmesi için;

- Yapılan iş inşaat ve onarım işi olması,
- İnşaat ve onarım işi taahhüt işi olması,
- İşin başlangıç ve bitmesi en az 2 takvim yılında gerçekleştirilmesi gerekir.

193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin 3. bendinde GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu işin GVK'nın 42. madde kapsamına giren inşaat ve onarım işlerinden olması ve tevkifat yapılabilmesi için yukarıda ifade edilen üç şartın birlikte gerçekleşmesi gerekecektir. Aksi takdirde iş yıllara yayılı inşaat ve onarım işi olmayacak ve yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır.

Birden fazla takvim yıllarına yayılı inşaat onarım işleri ile ilgili geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilerek bu tarih itibariyle çıkan kar veya zararın ilgili yıl geliri olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten sonra yapılan işlerle ilgili olarak ödenen istihkak bedelleri, ödendikleri yılın hasılatı olarak beyan edileceğinden söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekir.

Öte yandan sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek, idarece ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla sarkması halinde,

- Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,
- Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise, ertesi takvim yılı başından itibaren, ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.<sup>120</sup>

Diğer taraftan sözleşmeye göre işin aynı takvim yılı içinde başlayıp bitirilecek olması nedeniyle tevkifata tabi tutulmamış önceki istihkaklar için ayrıca tevkifat yapılması yoluna gidilmeyecektir. Ancak ilk takvim yılında ya da ilk sözleşme tarihinden önce yapılan istihkak ödemelerinin tevkifat uygulaması dışında kalması, yıllara sari inşaat onarma işiyle ilgili vergileme ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Zira bu durum, tevkifat uygulamasının bizzat konuluş amacı olan vergilemede telafi edici niteliği ortadan kaldırmaktadır. Böyle bir durumda ilk takvim yılında elde edilen gelirlerden hiçbir vergi alınmamakta, ilgili yılın vergisi tamamen ertelenmektedir. Ya da ek sözleşme varsa, bu tarihten itibaren tevkifat yapılması halinde yine hem vergi ertelenmekte hem de aynı takvim yılı içinde elde edilen (ilk takvim yılı sonuna kadar) gelirin bir kısmından (ek sözleşmeden sonraki) vergi alınıp bir kısmından da (ek sözleşmeden önceki) vergi alınmaması gibi çelişkili bir uygulama yaratmaktadır. Böyle bir uygulama muvazaaya son derece açık olup, mükelleflere sözleşmelerini kısa süreli düzenleyerek en azından bir yıl için bir vergi ödememeye imkan verir. Dolayısıyla başlangıçta yıllara yayılı inşaat onarım işi niteliği taşımayan ancak sonradan böyle bir nitelik kazanmasından itibaren, ödenen istihkak bedelleri üzerinden tevkifat yapılmasının yanı sıra bu tarihten önceki istihkak ödemeleri üzerinden de geriye dönük olarak ceza ve faiz uygulanmayarak istenebilmesi gerekmektedir.<sup>121</sup> Ancak vergi kanunlarımızda geriye yönelik olarak tevkifatı öngören bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu hallerde daha öncede belirtildiği gibi tevkifat yapılması söz konusu değildir.

### **(1)Taşeronlara Yaptırılan İnşaat ve Onarım İşlerinde Tevkifat**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini üstlenen müteahhitler bazı durumlarda işin belli bir bölümünü taşeron adı verilen alt müteahhitlere yaptırma yoluna

<sup>120</sup>Maliye Bakanlığı, 09.09.1998 tarih ve Sayı:1-2126-4 1622 Sayılı Muktezası.

<sup>121</sup> Oktay Uğur, “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun”, Vergi Dünyası, Sayı:159,s.107.

gitmektedirler. Taşeronla yaptırılan işin yıllara yaygın olması durumunda da kendilerine yapılan ödemelerden tevkifat yapılacaktır.

Taşeronla yaptırılan işin yıllara yaygın olup olmadığı, işin başlangıcından önce, müteahhit ile taşeron arasında düzenlenerek imzalanan mukavelede belli olduğundan, tevkifat yapıp yapılmayacağı da bu sözleşme esas alınarak saptanır. Sözleşmede taşeronla yaptırılacak işin başladığı yılda bitmesi öngörülmüşse, taşeronla yaptırılan ödemelerde tevkifat söz konusu olmaz. Taşeronla yapılan ödemelerden vergi kesilebilmesi için sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin yıllara sari olması yeterli değildir. Aynı zamanda bu inşaat ve onarım işinin taşeronla yaptırılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekir.<sup>122</sup>

## **(2)Yurtdışında Yapılan İnşaat ve Onarım İşlerinde Tevkifat**

Yurtdışında yapılan inşaat ve onarım işleriyle ilgili yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığının 20.06.1996 tarih ve 22113-852/37962 sayılı özelgesinde yurt dışında yapılan taahhüt işlerinde kar ve zararın Türk Vergi Mevzuatına göre değil, taahhüt işinin yapıldığı ülkenin vergi mevzuatına göre tespit edileceğini ve bu nedenle de yapılan istihkak ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı görüşüne yer verilmiştir.

### **b- Esnaf Muafliğından Yararlananlara Yapılan Ödemelerde Tevkifat**

I. ve II. sınıf tüccarlarla defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mal veya hizmetler için malı satan veya işi yapanlardan fatura almaları gerekir. Ancak VUK'nun 234. maddesinde mal satan veya hizmeti gerçekleştirenlerin bazı durumlarda belge düzenleme mükellefiyetini, ticari kazançlardan dolayı vergiden muaf esnafa iş yaptıran veya bunlardan mal alanlara yükletilmiştir. Genel olarak vergi sorumluları tarafından düzenlenen bu belgelerin adı gider pusulasıdır. Mal veya hizmeti alan tarafından düzenlenen gider pusulasının vergiden muaf esnafa imza ettirilmesi gerekir. Böylelikle

---

<sup>122</sup> S. Selman Tunal, "Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 94. Maddeleri Çerçevesinde Gemi İnşaa Faaliyetleri Ve Özellik Arzeden Hususlar", Vergi Dünyası, Sayı:184, s.50



bu belge düzenleyen kişi için sanki vergiden muaf esnaf tarafından verilen bir fatura gibi hesaplara intikal ettirilecektir.<sup>123</sup>

GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasının 13 no'lu bent hükmüne göre, esnaf muaflığından yararlananlardan alınan mal ve hizmet alımı karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılacaktır. Buna göre GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrası uyarınca tevkifat yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar esnaf muaflığından yararlananlardan alınan mal ve hizmet karşılığı yapılan ödemeler dolayısıyla düzenleyecekleri gider pusulalarına istinaden tevkifat yapacaklardır. Gider pusulası düzenlemeleri söz konusu olmayan kamu kurum ve kuruluşlarının da tevkifat yapmaları gerekmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları bu kişilere yaptıkları ödemeler için harcama pusulası düzenleyecekler ve bu harcama pusulası üzerinde yapılacak tevkifatı göstereceklerdir.

Özel şahıslardan alınan mal ve hizmetler ise gider pusulalarına bağlansın bağlanmasın tevkifat kapsamı dışındadır.<sup>124</sup>

### **c- PTT Acentelerine Yapılan Ödemelerde Vergi Tevkifatı**

PTT acenta kazançları GVK'nın mükerrer 18. maddesi hükmü ile gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak bu istisnanın GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü olmadığı belirtilmiştir. Nitekim GVK'nın 94. maddesinin 12. bendinde PTT acenteliği yapanlara bu faaliyetleri dolayısıyla ödenen komisyon bedelleri üzerinden % 20 oranında tevkifat yapılacağı düzenlenmiştir.

### **d- Milli Piyango Bileti Satanlardan Yapılan Tevkifat**

GVK'nın 9. maddesi bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici milli piyango bileti satan kişiler gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak milli piyango bileti satanlara ödenen komisyon bedelleri, gelir vergisinden muaf olmakla birlikte tevkifata tabi tutulmaktadır. GVK'nın 94. maddesinin 10-a bendinde, baş bayiler hariç olmak üzere Milli Piyango İdaresince çıkarılan biletleri

---

<sup>123</sup> Doğan Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s.118.

<sup>124</sup> Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ağustos, 2003, s.749.

satanlar ile diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden tevkifat yapılacağı düzenlenmiştir.

Vergi tevkifatı, bayilere bilet satışı yapan Milli Piyango İdaresi (satış merkezleri) ile başbayiler tarafından yapılacaktır. nk, Milli Piyango İdaresince çıkartılan piyango biletleri ile hemen kazan biletleri; adı geçen idarenin satış merkezleri ile başbayi olan bazı bankaların şubeleri tarafından, seyyar olarak veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunan bayilere satılmakta ve komisyon bedelleri ile ikramiye primleri de bunlar tarafından ödenmektedir.

### **e- Firmalarca Kapıdan Satışılara Yapılan demeler Dolayısıyla Tevkifat**

GVK'nın 9. maddesinde yapılan düzenlemeye göre kapı kapı dolaşmak suretiyle mal satanlar esnaf muaflığı kapsamına alınmişlardır. Bunların muaflıktan yararlanabilmeleri için malları sattıkları gerçek veya tüzel kişilere iş akdi ile bağlı olmamaları şarttır.

GVK'nın 94. maddesinin 10-b bendinde de 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketicilere satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri demeler tevkifat kapsamına alınmiştir.

VUK'un 234. maddesi hükmüne göre gerçek ve tüzel kişilerin bu muafiyetten yararlananlara ödedikleri komisyon, prim ve benzeri demeler karşılığında gider pusulası düzenlemeleri ve bu kişilere imzalatmaları gerekir. Gider pusulasının düzenlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda, bu tür ödemelere ilişkin olmak üzere 213 sayılı VUK'un mükerrer 257. maddenin Maliye Bakanlığının verdiği yetkiye istinaden, düzenlenecek banka dekontlarını da gider pusulası hükmünde kabul edilecektir.

## **2.2-Zirai Kazançlarda Tevkifat**

### **a-Zirai Kazancın Tanımı ve Niteliği**

Zirai kazanç GVK'nın 52. maddesinde "*Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır*" şeklinde tanımlanmış ve zirai faaliyetin de, arazide, deniz, gl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ışlah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya

tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılarını ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade edeceği belirtilmiştir.

### **b-Zirai Kazançlarda Vergileme**

GVK'nın 53. maddesinde *“Çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar bu kanunun 94 üncü maddesine göre, hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilir. 54 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre) tespit olunarak vergilendirilir...”* denilmiştir. Buna göre işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler zirai kazançlarını zirai işletme veya bilanço esasına göre tespit edeceklerdir. Bu ölçüleri aşmayan çiftçilerde ise tevkifat nihai vergileme olacaktır.

### **c-Zirai Kazançlarda Tevkifat Uygulaması**

GVK'nın 94. maddesinin 11 no'lu bendinde satın alınan zirai ürün ve hizmetler karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre 94. maddenin birinci fıkrasında yazılı olanlar, çiftçilerden yaptıkları mal ve hizmet alımı sırasında yaptıkları nakden veya hesaben ödemeler üzerinden tevkifat yapacaklardır. Tevkifatın yapılmasında zirai ürünü satan çiftçinin gerçek usulde vergiye tabi olup olmamasının önemi yoktur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11.maddesinde *“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 müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir.”* hükmü mevcuttur. Bu yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı bir çok tebliğ ile çeşitli düzenleme yapmıştır. Yapılan bu düzenlemelerle zirai ürün alım

satımı dolayısıyla vergi tevkifatı yapmak bunu vergi dairesine yatırmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden alım-satım taraf olanların tümü müteselsil olarak sorumlu olacaklardır.

Vergi sorumlusu durumunda olan kişi ve kurumlar çiftçilerden satın aldıkları zirai ürünler için yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Ancak, bu tevkifatın yapılmaması halinde, ürünü çiftçiden satın alanın sorumluluğu olmakla birlikte, bu ürünün daha sonraki safhalarda alım-satımına taraf olanlar da tevkif yoluyla ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından müteselsilen sorumlu olacaklardır.<sup>125</sup> Diğer bir ifade ile, zirai ürünlerin çiftçi dışındaki kişilerden satın alınması halinde, ürünü satın alanlar, bu ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatı yapıldığına kanaat getirirlerse, tevkifat yapmayabileceklerdir. Ancak daha önceki safhalarda tevkifat yapılmadığına kanaat getirirlerse, zirai ürünü kimden satın almış olursa olsunlar, gelir vergisi tevkifatı yaparak ilgili vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

Bazı durumlarda, zirai ürün alış bedelleri üzerinden tevkifatın yapılacağı zamanın belirlenmesi güçleşmektedir. Bu yüzden bu gibi durumları ayrı başlıklar altında değerlendirmek gerekmektedir.

### **(1) Avans Olarak Yapılan Ödemelerde Tevkifat**

GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasında "... aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, ..." denilmiştir. Dolayısıyla madde metninde avans olarak yapılan ödemelerin de tevkifat kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır.

<sup>125</sup> 164 seri no'lu GVKGT'de yapılan açıklamalara göre, ziyaa uğratılan veya beyan edildiği halde ödenmeyen bir gelir vergisi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammının müteselsil sorumludan istenebilmesi için, müteselsil sorumlu tutulacak kişi veya kişilerin ve bu sorumluluğu gerektiren olayın bir vergi inceleme raporuyla tespit edilmesi gerekmektedir. Vergi dairesi bir vergi inceleme raporu olmaksızın müteselsil sorumluluğa dayanarak herhangi bir işlem yapmayacaktır. Müteselsil sorumluluğa dayanarak işlem yapılması istenen vergi inceleme raporlarında, mükellefin ve müteselsil sorumlunun kim olduğu, niçin müteselsil sorumlu olduğu ve müteselsil sorumluluğu gerektiren olay, ayrıntılarıyla belirtilecektir. Ayrıca, söz konusu gelir vergisi tevkifatı, çiftçilerden satın alınan zirai ürünlerin alış bedeli üzerinden yapılacağından, ödenmemiş vergi dolayısıyla müteselsil sorumlu tutulacak kişinin, çiftçilerden satın alınan zirai ürünün alış bedeli üzerinden yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı ile buna bağlı ceza gecikme faizi ve gecikme zammından sorumlu olacağı açık bir şekilde ortaya konulacaktır. Ancak, vergi incelemesi sırasında; satın alınan zirai ürünlerin, çiftçilerden satın alınması safhasındaki alış, bedelinin tespit edilememesi halinde, aşağıdaki şekilde işlem yapılacaktır:

a) Vergi incelemesine konu olan ürünün satış fiyatı, resmi kuruluşlar veya birliklerce tespit ve ilan olunuyorsa inceleme dönemine ilişkin olarak ilan edilen fiyatlar esas alınacaktır.  
b) Destekleme kapsamında olmayan ürünler için de inceleme döneminde o ürünün borsada, halde veya pazardaki alım-satım fiyatları esas alınarak tevkif edilmesi gereken vergi hesaplanacaktır.

Ancak GVK'nın 94. maddesinin 11. bendinde tevkifat, zirai ürünün alınılışına bağlı olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla tevkifat mükellefiyetin doğması için her şeyden önce alışın tekemmül etmesine ihtiyaç vardır. Gelir doğurucu muamelelerin yıllık vergilendirme dönemi içinde tekemmül etmesi ve buna bağlı avansın aynı dönemde gelirine dönüşmesi gerekir. Aksi takdirde doğmamış gelirin vergilendirilmesi gibi durumla karşılaşılır. Alınan avansa rağmen ürünün tesliminden vazgeçilmesi durumunda tevkifat tümüyle dayanağını kaybeder. Dolayısıyla zirai ürün alışının tekemmül etmeden tevkifat mükellefiyeti doğmayacaktır.<sup>126</sup>

Çiftçilerden satın almada ürünle ilgili olarak taraflar aralarında “satış vaadi sözleşmesi” yaptıkları takdirde, ürün bedeline mahsuben yapılabilecek bir ödemeden de tevkifat yapılmaması gerekir. Çünkü ortada “satın alınan” bir ürün yoktur. Yalnızca satış vaadi söz konusudur. Satış vaadi sözleşmelerinin ileride yapılmak istenilen sözleşmenin esaslı unsurlarını kapsaması zorunluluğu karşısında, bu ön sözleşmeyi asıl satış sözleşmesinden ayırmak zorluklar arz edecektir. Bu nedenle yapılan sözleşmenin satış sözleşmesi olmayıp, satış vaadi sözleşmesi olduğunun ispatı da iddia eden tarafa ait olacaktır. Bu ispat edilebiliyorsa yapılan avans ödemelerine tevkifat uygulanmayacaktır.<sup>127</sup>

94. madde de parantez içi her ne kadar “avanslar dahil” ifadesi yer alsaydı da zirai ürün alımına ilişkin tevkifatı düzenleyen 94/11. maddesinde “satın alınan” ifadesi, tekemmül etmiş alımlar için verilen avanslardan tevkifat yapılmasını gerektirir. Bu şekilde yapılan alımlarda ödeme anında satın alma olayı tekemmül etmemektedir. Bu nedenle yapılan ödemeler tevkifatı gerektiren bir avans ödemesi sayılmaz.<sup>128</sup> Ancak tekemmül etmiş bir satın alma işlemi dolayısıyla çiftçilere yapılan nakit avans ödemeleri üzerinden tereddütsüz tevkifat yapılacaktır.

Avans ödemeleri konusunda idarenin görüşü ise zirai ürün alışının dolayısıyla yapılan avans ödemelerinden, ürün teslimi olsun veya olmasın tevkifat yapılması gerektiği yönündedir. Nitekim 185 no'lu GVKG'te özet olarak, alivresatış<sup>129</sup> yazılı bir sözleşme ile yapılırsa bu işlemlerin tescilinde tevkifat aranılmayacağı çünkü tescil

<sup>126</sup> Özbalcı, a.g.e.,s.738.

<sup>127</sup> Doğrusöz, a.g.e., s.164.

<sup>128</sup> Erdoğan Sağlam ve Tarık Jamali, “Zirai Avanslarda Gelir Vergisi Tevkifatı”, Yaklaşım, Sayı:94, Ekim,2000,s.213.

<sup>129</sup> Zirai ürünlerin çok farklı şekillerde satışı olabilmektedir. Bunlardan biri de alivresatıştır. Alivresatış, satıcının, bir malın belli bir vade içinde teslimini taahhüt etmesidir. Henüz yetişmemiş mahsul alivresatılabilir. Bu akit türü, genellikle tarladaki mahsul ve ağaçtaki meyveler için yapılmaktadır

anında bir ürün teslimi yapılmadığı ancak, işlem sırasında bir avans ödemesi yapılırsa, bu ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

### **(2) Zirai Ürünün Vadeli Alınması Halinde Tevkifat**

Zirai ürünün alış bedeli üzerinden tevkifatın yapılacağı zaman ve tutarın belirlenmesinde tereddütte düşülen bir diğer durum, zirai ürünün vadeli alınmasıdır.

Zirai ürünün vadeli olarak alınması halinde peşin ödeme yapılmadığında satıcı tahakkuk esasında alacaklandırılacaktır. Bu durumda GVK'nın 96. maddesine göre hesaben ödemenin gerektiğinin kabul edilmesi gerekir. Zirai ürün alış bedeli üzerinden yapılacak tevkifatı ödemeye bağlamak mümkün değildir. Önce ödemenin (satanın satış bedelini talep edebileceği zamanın) izlenmesi güçtür. Ayrıca ödeme ürün bedelinin satıcının emrine amade kılınması kısım kısım gerçekleşebilir. Bu durumda vergilemeyi ödeme partileri itibarıyla bölme imkanı da olmaz. Bu nedenle tevkifatın zirai ürünün alınışı sırasında peşin veya vadeli oluşu arasında ayırım gözetmeksizin yapılması zorunludur. Bu yönü ile GVK'ca 96. maddede hesaben ödeme deyimi zirai ürün alış bedelleri bakımından bu anlamda değerlendirilmesi ve satın alma anında tevkifatın yapılması gerekir.<sup>130</sup>

### **(3) Zirai Ürünün Emanet Usulü ile Alınması ve Tevkifat**

Zirai ürünlerin satış şekillerinden biri de “emanet usulü”dür. Bu yöntemde zirai ürün çiftçiler tarafından alıcıya teslim edilmekte ancak ürünün fiyatı ileriki tarihlerde belirlenmektedir. Kesin hesaplaşma da ilerideki bir tarih itibarıyla yapılmaktadır.

Bu yöntemde zirai ürün teslimlerinde satış, teslim tarihi itibarıyla gerçekleşmektedir. Ancak zirai ürünün teslimi olmakla birlikte herhangi bir ödeme söz konusu değildir. Diğer bir ifade ile zirai kazançlarda tevkifatı düzenleyen GVK'nın 94/11. maddesinde ifade edilen “satın alma” olayı tekemmül etmemiş ve bedel de oluşmamıştır. Dolayısıyla bu yöntemle yapılan alımlarda fiyat belli olmadığından, teslim esnasında, tevkifat yapılmasına gerek yoktur.<sup>131</sup> Ancak idareye göre “emanet

---

<sup>130</sup> Özbacı, a.g.e., s.737.

<sup>131</sup> Sağlam ve Jamali, a.g.m., s.213.

usulü” adı altında yapılan zirai ürün teslimlerinde satış tam anlamıyla gerçekleşmekte ve vergi tevkifatı da zirai ürünün teslimi tarihinde yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde yapılan zirai ürün teslimlerinde, tevkifat matrahı, zirai ürünün teslim tarihindeki satış bedeli; bu bedelin belli olmaması halinde ise emsal bedeli olacaktır. Emsal bedeli, fiyatı resmi kuruluşlar veya birliklerce tespit ve ilan olunan bir ürün ise bu fiyatlar, destekleme kapsamında olmayan ve dolayısıyla fiyatı resmi kuruluşlarca tespit edilmeyen bir ürün ise, o takdirde ürünün satın alındığı anda (teslim alındığı anda) borsada, halde veya pazardaki alım-satım fiyatlarıdır.

Öte yandan, 164 seri no’lu GVKGT’de, “emanet” adı verilen usulle teslim edilen zirai ürünlerle ilgili kesin hesabı çıkarıldığı sırada, daha önce tevkifata tabi tutulan miktarların üzerinde ilave bir ödemenin yapılması halinde, ortaya çıkan bu fark üzerinden de vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Bu ödemeyle ilgili olarak düzenlenecek müstahsil makbuzunda, daha önce tevkifata tabi tutulan kısım, ilgili müstahsil makbuzuna atıf yapılarak, toplam ödmeden düşülecek ve böylece ödeme farkı üzerinden vergi tevkifatı yapılacaktır.

#### **(4) Destekleme Alımı Yapan Kamu Kurum ve Kuruluşlarının Zirai Ürün Alımında Tevkifat**

213 sayılı VUK’nun 11. maddesinin 5. fıkrasında “*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 müstesilen sorumlu tutmaya, sözkonusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir.*” denilmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde destekleme alımı yapan kamu kurum ve kuruluşları (Tarım Satış Kooperatifleri Birlikleri ve benzerleri dahil); gerek çiftçilerden, gerekse çiftçi dışındaki kişi ve kuruluşlardan destekleme kapsamına girsin veya girmesin, satın aldıkları tüm zirai ürünlerin alış bedelleri üzerinden, gelir vergisi tevkifatı yapacaklardır.

Tevkif edilen bu vergilerin zamanında ilgili vergi dairesine yatırılması ile bu kurum ve kuruluşların bu alımlardan doğan vergi sorumlulukları sona ermektedir.

Destekleme alımı yapmayan ancak, zirai ürün işleyerek imalat faaliyetinde bulunan kamu kurum ve kuruluşları ile imalatçı olmamakla beraber zirai ürün alım veya satımında bulunan kamu kurum ve kuruluşları da zirai ürün alımlarında gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

164 seri no'lu GVKGT'de yapılan açıklamalara göre bu kuruluşların zirai ürünlerle ilgili gelir vergisi tevkifatı yapmamaları halinde, ödenmeyen vergi ile buna bağlı ceza, gecikme faizi ve gecikme zammından kendileri sorumlu olacaklardır.

### **(5) Toptancı Hallerinde Satılan Yaş Sebze ve Meyvelerin Alım Bedelleri Üzerinden Yapılacak Zirai Gelir Vergisi Tevkifatı**

Yaş Sebze ve Meyve Ticaretinin Düzenlenmesi ve Toptancı Halleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 18. maddesinde üretici birliklerine veya toptancı hallerinde satılan zirai ürün bedelleri üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 11 numaralı bendi uyarınca tevkifat yapılacağı ve tevkifat oranının, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan tevkifat oranı olarak uygulanacağı düzenlenmiştir. Buna göre, yaş sebze ve meyvelerin toptancı hallerinde alım-satımının yapılması halinde, bu zirai ürünlerin bedelleri üzerinden ürünün niteliğine göre tevkifat yapılacaktır.

128 no'lu GVKGT'de yaş meyve ve sebze komisyonculuğu ile uğraşanlar her ne kadar komisyoncu adı altında faaliyet göstermekteyseler de müstahsilden aldıkları ürünler için müstahsil makbuzunu bizzat kendileri düzenledikleri ve satın alan kimseye bu ürünleri kendi faturaları ile devrettiklerinden, vergi kanunları yönünden yaptıkları işin bir alım-satım faaliyeti niteliğinde bulunduğu belirtilmiştir. Bu nedenle komisyoncu adı altında çalışmakla beraber faaliyeti alım-satım niteliğinde olan bu şahıslar da çiftçilerden satın alacakları zirai ürün bedellerinden tevkifat yapmak zorundadırlar.

Öte yandan canlı hayvanların müstahsilleri tarafından kestirilerek et olarak satılması hali de gerçek yönüyle canlı hayvan satışı niteliğinde olduğundan bu durumda da tevkifat yapılması gerekir.



## **(6) Doğrudan Gelir Desteğinde Tevkifat**

GVK'nın 94/11-d bendinde çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için gelir vergisi tevkifatı yapılması hükme bağlanmıştır. Ancak bu oran 12.01.2009 tarih ve 2009/14592 sayılı kararname ile %0 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri tevkifata tabi olmasına rağmen tevkifat oranı "0" olduğundan fiili olarak yapılan bir tevkifat söz konusu değildir.

## **(7) Zirai Ürün İhraç Eden İhracatçıların Bu Ürünlerin Alımında Yapacakları Vergi Tevkifatı**

Zirai ürün ihraç eden ihracatçılar; gerek çiftçi, gerekse çiftçi dışındaki kişi, kurum ve kuruluşlardan satın aldıkları zirai ürünler için, işlenmiş olanlar dahil gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Zirai ürün ihraç eden ihracatçıların aynı zamanda imalatçı olmaları halinde de (mercimeğin elekten geçirilip paketlenmesi gibi zirai ürünün işlenmesi durumunda) tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Ancak zirai ürün ihracatçılarının, 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 tevkifatı yapılmayacak ve bu alımlar nedeniyle de ihracatçılar müteselsilen sorumlu olmayacaklardır.

Örneğin gerçek usulde vergiye tabi ihracatçı (A), ihraç etmek üzere, (B) çiftçisinden 5 ton ayçiçeği, borsaya kayıtlı (C) tacirinden de borsada tescil ettirerek 10 ton nohut satın almış ve (C) tacirinden satın aldığı nohutu temizleterek paketlemiş olsun. Bu durumda ihracatçı (A), borsada tescil edilmiş olsa dahi, çiftçiden satın aldığı ayçiçeği için gelir vergisi tevkifatı yapacak ve tevkif ettiği bu vergiyi ilgili vergi dairesine beyan ederek, ödeyecektir. İhracatçı (A), borsaya kayıtlı (C) tacirinden borsada tescil ettirerek satın aldığı nohut için, gelir vergisi tevkifatı yapmayacağı gibi, tevkifatın yapılmaması dolayısıyla müteselsil sorumluluğu da söz konusu olmayacaktır.

**(8) Köy Tüzel Kişiliği ile Türk Medeni Kanununa Göre Kurulmuş Olan Vakıflarca (Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler Dahil) Satılan Zirai Ürün Bedelleri Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı**

Köy tüzel kişiliği veya vakıflardan yada benzeri kurum ve kuruluşlardan satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Zirai ürünlerin, vakıflara veya benzeri kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerden satın alınması sırasında, satın alanlarca tevkif edilen 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 edilebilmektedir. Bu mahsuplara rağmen kalan bir tutarın bulunması halinde ise, bu tutar genel hükümler çerçevesinde iade edilmesi söz konusudur.

Köy tüzel kişiliği ile vakfın ve benzeri kurum ve kuruluşların veya bunlara bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi olmayacağı durumlarda ise, gelir vergisi tevkifatı ödenmiş olması şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri çerçevesinden düzelterek red ve iadesinin yapılacaktır.

**(9) Zirai Faaliyet Kapsamında Ödenen Hizmet Bedeli Üzerinden Yapılacak Gelir Vergisi Tevkifatı**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 11 numaralı bendinde 4108 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, çiftçilerden satın alınan zirai ürün bedelleri üzerinden yapılan vergi tevkifatı aynen korunmuş, buna ilave olarak zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için yapılan ödemeler de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için yapılan ödemelerden yapılacak tevkifat;

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

- Diğer hizmetler, şeklinde ikili ayırımı tabi tutulmuştur.

### **(9.1) Ormanların Aaçlandırılması, Toplanması, Taşınması ve Benzeri İçin Orman Köylülerine Yapılan demeler üzerinden Yapılacak Tevkifat**

Orman İdaresince orman köylüleri tarafından ormanların aaçlandırılması, bakımı, kesimi, ağaçların toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için yapılan demeler üzerinden belirlenen oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılması hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, söz konusu hizmetleri yapmak üzere Orman İdaresine karşı taahhütte bulunan kooperatifler veya diğerkurumlarca, orman köylülerine yukarıda belirtilen hizmetleri karşılığı yapılan demeler üzerinden de kooperatifler veya diğerkurumlarca tevkifat yapılacaktır. Ancak, kooperatiflere veya diğerkurumlara Orman İdaresi tarafından yapılan demeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örneğın Çanakkale Orman İşletme Müdürlüğü, bölgesinde bulunan ormanın bazı ağaçlarının kesimi ve taşınması işini o yöredeki orman köylülerine vermiş, orman köylüsü çiftçiler de tarım araçları ve el emeğini kullanmak suretiyle sözü edilen işi yapmış ve karşılığında her bir köylüye hizmet bedeli denmiş olsun. Böyle bir durumda orman idaresince, bu demeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak bu işi, o bölgede faaliyette olan bir Orman Kooperatifi üstlenmiş olsa idi ve kooperatif söz konusu işi yeleri bulunan orman köylüsüne yaptırmış olsa idi bu iş karşılığında Orman İdaresi, kooperatife yaptığı bu ödemeden tevkifat yapmayacaktı. Söz konusu kooperatif, orman köylüsü çiftçilere, ormanın temizlenmesi hizmeti karşılığı yaptığı ödemeden ise gelir vergisi tevkifatı yapacaktı.

### **(9.2) Diğerk Hizmetler Karşılığında Yapılan demeler üzerinden Yapılacak Tevkifat**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre; arazi sahiplerinin zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin üründen pay almak suretiyle yaptıkları kiralama hizmetleri hariç olmak üzere, çiftçilerin zirai işlemlerini, tarımsal alet ve makinelerini kiralamaları veya çiftçilerin zirai işlemlerini, tarımsal alet ve makinelerini el emekleriyle birleştirmek suretiyle, diğerk kişilere yapmış oldukları hizmetler, zirai faaliyet

kapsamında ifa edilen hizmet olarak kabul edilmektedir. Bu kapsama giren hizmet bedelleri üzerinden de belirlenen oranda gelir vergisi tevkifatı yapılır.

Örneğin (X) Anonim Şirketi, kendisi için piliç yetiştirilmesi konusunda çiftçi (A) ile anlaşmış ve bu kişiye civciv, yem, ilaç gibi üretim girdilerini sağlamıştır. Çiftçi (A), sahip olduğu kümesini ve el emeğini kullanmak suretiyle piliç yetiştiriciliği konusunda (X) Anonim Şirketine zirai faaliyet kapsamında hizmet ifa etmiştir. İşte bu iş karşılığında, çiftçi (A)'ya ödenen hizmet bedeli üzerinden belirlenen oranda tevkifat yapılacaktır.

### 2.3- Ücretlerde Tevkifat

#### a- Ücretin Tanımı ve Niteliği

GVK'nın 2. maddesinde sayılan yedi gelir unsurundan biri de ücretlerdir. Ücret aynı kanunun 61. maddesinde, *“İşverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre ücretin üç unsuru olduğu söylenebilir. Bunlar;

- İşverene tabi olma,
- Hizmet erbabının belirli bir işyerine bağlı olma,
- Hizmet erbabına hizmet karşılığı ödemenin yapılmasıdır.

Ücretin birinci unsuru ödeme yapılan kişinin işverene tabi olarak çalışmasıdır. İşverenin kim olduğu ise yine aynı kanunun 62. maddesinde tanımlanmıştır. Anılan maddeye göre iş verenler, *hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler* olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, çalışanın işverene tabi olması için bir gerçek veya tüzel kişi tarafından işe alınması, onun emir ve talimatlarına göre çalışması gerekir.

Elde edilen gelirin ücret sayılabilmesi için ikinci unsur, hizmet erbabının belirli bir işyerine bağlı olması gerekir. Burada işyerinden organizasyonun anlaşılması gerekir. Yani hizmet erbabı belli bir organizasyona bağlı olarak çalışmalıdır. Bu ilişki içinde bir organizasyona bağlılık o organizasyon içindeki görevleri belirler.<sup>132</sup>

---

<sup>132</sup> Kazım Yılmaz, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1998, s.8.

Ücretin üçüncü unsuru yapılan hizmetin karşılığında nakit veya ayın olarak bir ödeme yapılması veya para ile temsil edilebilen bir menfaat sağlanmasıdır. Sağlanan bu menfaat veya yapılan ödemenin türü veya tutarı önceden belli olabileceği gibi, sonradan belli esaslara göre de belli edilebilir. Önemli olan yapılan ile ödeme arasında doğrudan ilişki olmasıdır. Öte yandan hizmet karşılığı ödemede önemli olan bir husus da yapılan ödemenin risk içermemesidir. Yapılan hizmetlerde hizmet erbabı bir mali ve ekonomik risk üstleniyorsa hizmet ilişkisi olmaz. Ücretlinin yapılan iş dolayısıyla zarar etmesi söz konusu olamaz.<sup>133</sup>

GVK'nın 61/2. fıkrasında ücretlerin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Yapılan bazı ödemelerin, ücret olup olmadıkları konusunda şüpheler ortaya çıkabilme ihtimaline karşı, bu şüphelere yer vermemek için bazı ödemelerin mutlak olarak ücret sayılacağı hüküm altına alınmıştır.<sup>134</sup> Bu ödemeler;

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

- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,

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

- Yönetim ve denetim kurulları 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,

- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerdir.

---

<sup>133</sup> Yılmaz, a.g.e., s.9.

<sup>134</sup> Şenyüz, a.g.e., s.149.

## **b- Ücretlerde Tevkifat Uygulaması**

GVK'nın 94. maddesinin 1. bendine göre istisnadan yararlananlar hariç olmak üzere ücret ve ücret sayılan ödemelerden GVK'nın 103 ve 104. maddelerinde belirtilen genel esaslar ve vergi tarifeleri çerçevesinde tevkifat yapılacaktır. Ancak bu ücretlerin tevkifata tabi olabilmesi için ödemeyi yapanın GVK'nın 94. maddenin 1. fıkrasında sayılan kişi, kurum veya kuruluşlardan olması gerekir. Buna göre tevkifata tabi tutulacak ücretler, GVK'nın 94. maddenin 1. fıkrasında sayılan kişi, kurum veya kuruluşlarca ödenen, gerçek usulde tespit edilip istisnadan yararlanmayan ve GVK'nın 95. maddesine girmeyen ücretlerdir.

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde prensip olarak tevkifat uygulanmaktadır. Bu da onu diğer tevkifat uygulamalarından ayırmaktadır. Ücret kazanıldıkça ödemeyi yapan işveren, vergiyi kaynakta kesip vergi dairesine muhtasar beyanname ile yatırmak mecburiyetindedir.<sup>135</sup> Gelir vergisi tevkifatı genel olarak brüt tutarlar üzerinden yapılmasına karşın ücret gelirlerinden yapılan tevkifat bu konuda bir istisna teşkil etmekte ve net tutar üzerinden yapılmaktadır. Ancak taraflar arasında ödeme miktarı net olarak belirlenmişse, bunun önceden brüte çevrilmesi, bu brüt miktar üzerinden safi tutarın bulunması ve bulunacak bu tutara tevkifat uygulaması gerekir.

Ücretlerde tevkifat uygulamasına ilişkin GVK'nın 104. maddenin atıfta bulunduğu 31. madde gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanacak sakatlık indirimini düzenlemektedir. Tevkifat matrahının tespitinde GVK'nın 63. maddesinde düzenlenen ve aşağıda belirtilen indirimlerin de ayrıca dikkate alınması gerekir.

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

- Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklara ödenen aidat ve primler,

- Sigortanın veya emeklilik sözleşmesinin Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde akdedilmiş olması şartıyla; ücretlinin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık,

---

<sup>135</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arkan, Türk Vergi Sistemi, Neşa Ofset, İzmir, 2008, s.86.

sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta poliçeleri için hizmet erbabı tarafından ödenen primler ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.<sup>136</sup>

-Sendikalar Kanunu hükümlerine göre, sendikalara ödenen aidatlar.

### **(1) Sosyal Güvenlik Kesintileri**

Ülkemizde zorunlu sosyal güvenlik, Sosyal Güvenlik Kurumu ile ilgili kanunlar çerçevesinde sağlanmaktadır. Ücretli bir kişinin kurumun sunduğu menfaatlerden yararlanabilmesi için kuruma belirli bir katılım primi ödemesi gerekmektedir.

Emekli aidatı veya sosyal güvenlik primleri kesintisinin ücretin gayrisafi tutarından indirilebilmesi için kesintinin yapıldığı Sosyal Güvenlik Kurumunun Türkiye’de olması gerekir.

Öte yandan bu Sosyal Güvenlik Kurumunun yanı sıra ülkemizde bazı sandıklar da vardır. Bazı bankalar ve sigorta şirketleri bu çerçevede personeline hizmet eden sigorta kurumlarına sahiptirler. Bu sigorta kurumlarına yapılan ödemeler de sosyal güvenlik primi olarak kabul edilmekte ve Sosyal Güvenlik Kurumuna ödenen sigorta primi için uygulanan miktar sınırlamasına uyulması suretiyle gayrisafi ücret tutarından indirilmektedir.

### **(2) Şahıs Sigortaları**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinin 3 numaralı bendinde, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortaları için hizmet erbabı tarafından ödenen primlerin (Sigortanın Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de bulunan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması ve sigorta priminin ödendiği ayda elde edilen ücret üzerinden, kanunla kurulu sosyal güvenlik kurumlarına hizmet erbabı hissesi olarak

---

<sup>136</sup> İndirim konusu yapılacak prim, aidat ve katkıların toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için ödenen primlerde, ödendiği ayda elde edilen ücretin %5'ini) ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Bakanlar Kurulu bu oranı %20 oranına kadar (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigorta poliçeleri için %10 oranına kadar) artırmaya ve belirtilen haddi asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.

hesaplanan prim veya aidatın aylık tutarını aşmaması şartıyla) ücretin safi tutarının tespitinde, gayrisafi ücretten indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm uyarınca, mükellefin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait şahıs sigorta primlerinin gayrisafi ücret tutarından indirilebilmesi için;

- Sigorta şirketinin Türkiye’de kain ve merkezini Türkiye’de olması,
- Sigorta mukavelesinin bu nitelikteki şirketlerle yapılması,
- Sigorta priminin ödenmiş olduğunun, sigorta şirketi tarafından verilen fatura veya makbuzla belgelendirilmesi, gerekmektedir.

Ayrıca, ücretler genellikle aylık dönemler itibariyle ödendiği için, kanunla kurulu sosyal güvenlik kurumlarına emekli aidatı veya sigorta primi aylık dönemler itibariyle hesaplanarak ödendiğinden, ödenen şahıs sigorta primleri tutarının, o ayda hizmet erbabı hissesi olarak hesaplanan emekli aidatı veya sigorta priminin aylık tutarını aşmayan kısmı ücretten indirilebilecektir.

Bu şartlar çerçevesinde; mükellefin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortaları için hizmet erbabı tarafından ödenen primler, ücretin matrahının tayininde, indirilebilecektir.

Öte yandan, sigorta priminin, sigorta şirketine hizmet erbabı tarafından doğrudan doğruya ödenmeyip, işverenler aracı kılınmak suretiyle ödenmesi halinde (grup sigortası gibi), sigorta mukavelesinin bir örneğinin işverende bulunması ve bu mukavelede sigorta priminin ödeme dönemlerinin, ayrıca bu dönemler için ödenecek prim tutarının belli edilmiş olması kaydıyla, hizmet erbabı için işveren tarafından ödenen ve işverenler tarafından da hizmet erbabının ücretinden kesilmek suretiyle tahsil edilen sigorta primi, ücretin vergi matrahının tayininde her bir kişi için ayrıca fatura veya makbuz aranmaksızın indirim olarak dikkate alınabilecektir.

### **(3) Sakatlık İndirimi**

Sakatlık indirimi hizmet erbabının çalışma gücünde meydana gelen azalmaya göre belirlenen sakatlık derecesi, çalışma gücünün kaybına göre farklı tutarlarda belirlenir.



GVK'nın 89. maddesinin 3. bendinde hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu sakat kişiler varsa, hizmet erbabının ücretinin vergisi hesaplanırken bunlar içinde sakatlık indirimi uygulanabileceğini hüküm altına almıştır. Ücretlinin yakınlarının sakatlık düzeyinin tespiti, ücretlinin kendisi için sakatlık düzeyi hangi usul esaslara göre belirleniyorsa o usul ve esaslara göre yapılacaktır.

Ücretlinin kendisi sakatsa kendisi için bir defa, bakmakla yükümlü olduğu kişiler sakatsa, sakat kişilerin sayısı kadar sakatlık derecelerine isabet eden sakatlık indirimi toplamının uygulanması gerekir. Çünkü, kanun yakınları için sakatlık indiriminin uygulanmasında yakınardan sakat olanların sayısı ile ilgili bir sınırlama getirmemiştir.<sup>137</sup>

#### **(4) İşsizlik Sigorta Primi**

İşsizlik sigortası işçi ve işverenden yapılan kesintiler ile devlet katkısından oluşmaktadır. İşçinin ücreti hesaplanırken, işçinin sigorta primine esas aylık ücretin %1'i tutarında işsizlik sigortası primi hesaplanır ve ilgili kuruma yatırılmak üzere işveren tarafından kesintiye tabi tutulur. İşte işçinin ücretinden kesilen bu prim gayrisafi ücretten indirilir.<sup>138</sup>

#### **(5) Sendika Aidatları**

Çalışanlar tarafından ilgili kanunlarına göre sendikalara ödenen aidatlar gayrisafi ücretten indirilebilir. Bu konuda 147 no'lu GVKGT'de yapılan açıklamada, sendikalara ödenen aidatlar, aidatın ödendiğinin sendika tarafından verilecek bir makbuzla tevsik edilmesi kaydıyla, vergi matrahının tayininde gayrisafi ücret tutarından indirilebileceği ancak sendika aidatı, işçiler tarafından doğrudan doğruya sendikaya ödenmeyip, işverenler vasıtası ile ve ücretlerden kesilmek suretiyle ödenmekte ise bu şekilde ödenen aidatın ücret bordrosunda gösterilmesi kaydıyla, makbuz aranılmaksızın ücretin gayrisafi tutarından indirilmesinin de mümkün olacağı belirtilmiştir.

---

<sup>137</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 153.

<sup>138</sup> Şenyüz, a.g.e., s. 154.

### c-Sporculara Yapılan Ödemelerde Tevkifat

GVK'nın 61. maddesinde ücretin tanımı yapıldıktan sonra 6 bent halinde sayılan ödemelerin de ücret sayılacağı belirtilmiştir. Sayılan bu bentlerden biri de sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerdir.

GVK'nın Geçici 68. maddesinde “31.12.2010 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden %20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılır. Ödemeyi yapanın 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapma zorunluluğu bulunup bulunmamasının ve 23 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenmiş olan istisnanın tevkif yoluyla ödenecek Gelir Vergisine etkisi yoktur. Türkiye Jokey Kulübü aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde Gelir Vergisi tevkifatı bu Kulüp tarafından yerine getirilir.” hükmü gereği Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan yine aynı kanunun geçici 72. maddesinde 01.07.2008 tarihinden itibaren 31/12/2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden aşağıdaki oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

a) Lig usulüne tabi spor dallarında;

- |                                |       |
|--------------------------------|-------|
| 1) En üst ligdekiler için      | % 15, |
| 2) En üst altı ligdekiler için | % 10, |
| 3) Diğer liglerdeki için       | % 5,  |

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

Bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyecektir. Ayrıca diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce yapılmış olan ücret ve ücret sayılan ödemelerin vergilendirilmesinde 31/12/2007 tarihinde yürürlükte olan hükümler uygulanacaktır. Dolayısıyla 01/01/2008 tarihinden geçici 72. maddenin yürürlüğe girdiği 01/07/2008 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler

üzerinden, geçici 64. maddedeki hükümler çerçevesinde % 15 oranında tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilecektir. Bu dönem içinde yapılan ücret ödemelerinden genel hükümlerin uygulanması nedeniyle fazla kesilen verginin, ödenmiş olması kaydıyla, hak sahibi olan sporcuların talebi üzerine Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca red ve iade edilebilecektir.

Sporcu ücretleri, nakit olarak ödenebildiği gibi ayın olarak da ödenebilmektedir. Sporcu ücretlerine ilişkin ödemelerin nakit dışında örneğin gayrimenkul veya taşıt ve benzeri ayın şekilde yapılması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 63. maddesinin son fıkrası uyarınca ücretin safi tutarı;

- Verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre,
- Konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler ise, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre, tespit edilmek suretiyle değerlendirilecek ve bu ödeme tutarları toplamı üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

#### **d-Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler**

GVK'nın 95. maddesinde bazı kişilerin ücret gelirlerinde tevkifat uygulanmayacağı ve bu kişilerin gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır. Bunlar;

-Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,

-16.maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,

-Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerdir.

#### **e-Ücretlerde Tevkifatın Yapılacağı Zaman**

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. Ücret geliri de hukuki tasarruf olanağının doğduğu anda elde edilmektedir. Diğer bir ifade ile, ücret geliri elde eden açısından talep edilebilir hale geldiği durumlarda, elde etmenin gerçekleştiği kabul edilmektedir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde GVK'nın 94/1. maddesine göre, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104. maddelere göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Ücretlerde tevkifat nakden veya hesaben ödemelerden yapılır.

Ücretlerin nakden ödenmesinden kasıt, ödemenin peşin olarak yapılmasıdır. Hizmet erbabına ücretin karşılığı nakden ödenmesi para olarak yapılabileceği gibi ücret olarak kabul edilen ayın karşılığı olarak da yapılabilir. Buna göre ödeme ister para şeklinde isterse ayın şeklinde peşin olarak yapılması, nakden ödemedir.

Hesaben ödeme deyimi ise GVK'nın 96. maddesinde, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği belirtilmiştir. Buna göre mükellefin defterlerinde ücret tahakkuk kayıtlarının yapılarak hizmet erbabını alacaklandıran kaydın yapılması tevkifat açısından vergiyi doğuran olaydır. Ücretin ödemeyi yapacak olanın hesaplarına gider olarak intikal ettirilmiş olması talep hakkının doğmuş bulunduğu göstergesi olarak kabul edilebilir. Ancak bazen bu durum talep hakkını mutlaka beraberinde getireceği anlamında değerlendirilemez. Örneğin kurumlarda hizmet erbabına verilecek temettü ikramiyesi bir sonraki yılda toplanacak genel kuruldan önce hatta genel kurulca kararlaştırılacak tarihten önce istihkak sahibince talep edilemez. Ancak ödemeyi yapacak olan yönünden, ilgili olduğu yıl hesaplarına gider yazılması zorunludur. Elde etmenin genel ilkeleri içinde, belirtilen durumda gider kaydına bağlı bir vergi kesintisi yapılması gereğinden bahsedilemez.<sup>139</sup>

Gelirin bir parçasının vergi olarak ödenebilmesi için sahibinin tasarrufuna girmiş olması zorunludur. Tasarruf edilmeyen gelirin bir kısmının vergi olarak ödenmesi (ticari ve zirai kazanç dışında) istenemez.<sup>140</sup> Kanunda özel bir düzenlemeye bağlanmamış olan gelir unsurlarında elde etme ölçüsü ekonomik tasarruftur. Ekonomik tasarruf da ödemeyi yapacak olan tarafından gelirin sahibinin emrine sunulmasıdır.<sup>141</sup> Ancak gelirin sahibinin emrine ne zaman amade kılınmış olduğunu tespit edebilmek güçtür. Bu yönü ile ekonomik tasarrufun belirsizliği, elde etmenin hukuki tasarrufa bağlanmasını gerektirir. Hukuki tasarruf gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesini ifade

---

<sup>139</sup> Özbacı, a.g.e., s.725.

<sup>140</sup> Özbacı, a.g.e., s.724.

<sup>141</sup> Hesap Uzmanları Derneği, a.g.e., s.4.

eder.<sup>142</sup> Buna göre ücretin sahibi tarafından talep edilebilir hale geldiği anda ücret ödemesi yapılmamış olsa bile ödendiğinin kabulü ve tevkifatın yapılması gerekir.

Ancak, GVK'nın 94. maddesinde vergi kesintisi yapanların "... *istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar*" ifadesi yer almaktadır. Bu durumda ücretin fiilen ödenmemiş olduğu durumda ücret gelirinin vergilendirilmesi elde edilmeyen bir gelirin vergilendirilmesi gibi bir sonucu ortaya çıkarmaktadır. Çünkü 94. madde kapsamında yapılan ödemelerden doğan gelir vergisinin asıl yükümlüsü kendisine ödeme yapılan kişidir.<sup>143</sup>

Ücretlerde elde etme konusunda özellikli bir diğer konu çalışanlara avans olarak önceden yapılan ödemelerin ücret olarak vergilendirilip vergilendirilemeyeceğidir.

GVK'nın 65/2 maddesinde yer alan "... *gelecekte uygulanacak hizmetler karşılığı verilen para*"nın ücret sayılacağına belirtilmiş olması, avans olarak yapılan ödemelerde elde etmenin gerçekleşmiş olduğunun kabulünü gerektirmektedir.<sup>144</sup>

## **2.4- Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat**

### **a-Serbest Meslek Kazancının Niteliği**

GVK'nın 65. maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu ve serbest meslek faaliyetinin de sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olduğu belirtilmiştir.

GVK'nın 18. maddesinde yer alan düzenlemelerle, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve 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 oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını

---

<sup>142</sup> Özbacı, a.g.e., s.724.

<sup>143</sup> Semih Öz, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart, 2006, s.22.

<sup>144</sup> Öz, a.g.e., s.122.

devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ülkemizde Cumhuriyetimizin ilk yıllarından itibaren ve geliri vergilemeyi amaçlayan bütün kanunlarda kültürü, sanatı, bilimsel çalışmalarını teşvik amacıyla telif kazançları için tanınan bir istisna hep var olmuştur. Nitekim 1926 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu ile bu kanunu değiştiren 2395 sayılı yeni Kazanç Vergisi Kanunu da telif kazançlarını vergiden istisna etmişti.<sup>145</sup>

149 seri no'lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde yukarıda sözü edilen eserlerin istisnaya konu olabilmesi, 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir. 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanunun 1. maddesine göre, eser; "*Sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nev'i fikir ve sanat mahsulleri*" olarak tanımlanmıştır. Bu kanun kapsamına giren eserler, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır. İstisnalardan yararlanacak olanlar Kültür Bakanlığına başvurmak suretiyle belgelendirmek durumundadır.

Serbest Meslek Kazançlarında istisnanın düzenlendiği GVK'nın 18. maddesinde istisnanın, GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulünün olmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden tevkifat yapılacaktır.

Uygulamada, bu tür eser sahipleri Gelir İdaresinden özelge talep etmek suretiyle istisna uygulamasından yararlanmaktadırlar. Böyle bir başvuru zorunluluğu olmamakla birlikte mükelleflerin lehine olmaktadır. Bunun iki sonucu vardır; öncelikle kazanca esas olan eserin GVK'nın 18. maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine açıklık getirmektedir. İkinci olarak da bu eser sahiplerinin GVK'nın 94. maddesinde sayılan ve tevkifat yapmak zorunda olacak kişilere sattıkları eserlerden karşı tarafça yapılacak tevkifat tutarına açıklık getirmektedir.<sup>146</sup>

---

<sup>145</sup>Muhiddin Altuntaş, "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinde Son Durum", Yaklaşım, Sayı:77, Mayıs, 1999, s.136.

<sup>146</sup>Altan Yılmaz, "Telif Kazançları İstisnası Uygulaması", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran 2006, s.56.

GVK'nın 18. maddesinde yer alan istisnadan yararlanma hususunda tam mükellef-dar mükellef ayırımı yapılmamıştır. Madde metni incelendiğinde yasa yapıcının böyle bir ayırıma gitmeksizin hem tam mükelleflerin hem de dar mükelleflerin bu istisnadan yararlanmasına imkan tanıdığı söylenebilir.<sup>147</sup>

### **b-Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Uygulaması**

Vergi sorumlularının serbest meslek erbabına yaptırdıkları işler için yapacakları ödemeler üzerinden tevkifat yapmaları gerekmektedir.

GVK'nın 94. maddesinin 2 no'lu bendinde “*yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç)*” tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre serbest meslek işleri dolayısıyla noterlere yapılan ödemeler dışındaki tüm ödemelerden tevkifat yapılacaktır.

GVK'nın 94. maddesinin 2 no'lu bendinde serbest meslek faaliyetlerinde tevkifata tabi ödemeler 2 grupta toplanmıştır. Bunlar;

- GVK'nın 18. maddesinde yer alan serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler (a) fıkrasında,
- Diğer ödemelerin tümü ise (b) fıkrasında toplanmıştır.

GVK'nın 94.maddesine göre tevkifat uygulaması açısından serbest meslek kazancının devamlı veya arizi nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Öte yandan serbest meslek kazancının illaki serbest meslek erbabı tarafından elde edilmesi de gerekmemektedir. Serbest meslek kazancı için kanunun getirdiği tek ölçüt kazancın serbest meslek faaliyetinden doğmuş bulunmasıdır.<sup>148</sup>

Serbest meslek kazançları tahsil esasına bağlanmıştır. Dolayısıyla tevkifat ödemenin gerçekleşmesi sırasında yapılabilir. Serbest meslek kazançlarında elde etmenin tahsil esasına bağlanması “tahakkuktaki belirsizliklerden” kaynaklanmaktadır. Ancak bazı hallerde serbest meslek istihkakı mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği halde ödeme yapılmamış olabilir. Bu durumda da tevkifat yapılmayacaktır. Ancak

<sup>147</sup>Nazmi Karyağdı, “Yurtdışında Telif Kazancı Elde Eden Kişilerin GVK Karşısındaki Durumları”, Yaklaşım, Yıl:8,Sayı:86, Şubat, 2000,s.141.

<sup>148</sup> İsmail Aslan, “1999-2002 yıllarında Arizi Olarak Yapılan Serbest Meslek Faaliyeti Dolayısıyla Elde Edilen Hasılat ve Telif Kazançlarında Gelir Vergisi Stopaj Sorumluluğu Uygulaması”, Yaklaşım, Yıl:9, Sayı,103, Temmuz,2001,s.181.

tahakkuk itibariyle kesinleşme aşamasından sonra istihkak sahibinin emrine amade kılınmışsa sırf kişisel arzu ve iradeye bağlı olarak fiili tahsilat yapılmasa da elde etmenin gerçekleştiği kabul edilir. Bu çerçevede tevkifat mükellefiyeti yönünde de esas, serbest meslek istihkaklarının fiili ödenmesi olmamakla beraber mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş, sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmiş, istihkakın ödenmemesinin sırf gelir sahibinin arzu ve iradesi ile gerçekleştirildiği ispat edilebildiğinde tevkifat mükellefiyeti fiili ödmeden önce doğar.<sup>149</sup>

Öte yandan gerek gelir vergisinde gerekse kurumlar vergisinde tevkifata ilişkin düzenlemenin yapıldığı ilgili maddelerde nakden veya hesaben ödeme tanımlamasına yer verilmiştir. Bu haliyle hesaben tanımlaması içerisinde değerlendirilebilecek ödemeler üzerinden tevkifat yapılması gerektiği açıktır. Serbest meslek kazançlarında kazancın net tutarı olarak belirlenmesi halinde tevkifat net tutardan hareketle bulunacak gayrisafi tutar üzerinden yapılacaktır.

Serbest meslek kazançlarda kazancın arızı olarak ve GVK'nın 18. maddesi kapsamında elde edilmesi sonucu tevkifat uygulanıp uygulanmayacağı, tereddüde düşülen bir konudur. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen gelirin belli bir kısmı<sup>150</sup> vergiden istisna edilmiştir. Bu kazancın vergiden istisna edilmesinin GVK'nın 94. maddesine göre de tevkifat yapılmayacağı sonucunu doğurduğu, çünkü GVK'nın 94. maddesine göre yapılan tevkifat istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben yapıldığı, bu yüzdende istisna edilen tutarın altında yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaması gerektiği yönünde görüşler vardır. Bu görüşlere göre kanun koyucunun bahis konusu edilen bu tutarın altında kalan ödemelerden tevkifat yapılma isteği bulunsaydı diğer istisna kazançlar ve serbest meslek kazançlarında istisnayı düzenleyen 18. maddede olduğu gibi bu hususu kanun maddesinde açıkça hüküm altına alabileceği böyle bir düzenlemenin yapılmamış olması dahi arızı serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen istisna tutarını aşmayan gelirlere tevkifata konu edilemeyeceğini açıklama mahiyetinde olduğu belirtilmektedir.<sup>151</sup> Ancak bu görüşe katılmak mümkün değildir. Çünkü arızı kazançlarda istisnanın düzenlenmesi gelirin beyanı ilgili bir konudur. Kaldı ki GVK'nın 18. maddesindeki düzenlemede serbest meslek kazancının devamlı yada arızı bir şekilde elde edilmesi yönünde bir ayırım söz

<sup>149</sup> Özbacı, a.g.e, s.729.

<sup>150</sup> Bu tutar 2008 yılı için 16.000 YTL'dir.

<sup>151</sup> Aslan, a.g.m., s.183.



konusu değildir. Kısaca serbest meslek kazancının arızı yada devamlı, olup olmadığına bakılmaksızın GVK'nın 94. maddesinde belirtilen oranlarda tevkifat yapılması gerekir. Ancak arızı kazanca ilişkin elde edilen gelirin istisna haddini aşması halinde, aşan kısım için beyanname verilecektir. Bu durumda Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesinde "Yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir" hüküm uyarınca yıllık gelir vergisi beyanname ile beyan edilmesi gereken arızı serbest meslek kazancı üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, istisna tutarına isabet eden kısım hariç tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir.

## **2.5-Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat**

### **a-Tanımı ve Unsurları**

Gayrimenkul Sermaye İradı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir unsurunu ifade etmektedir. Söz konusu gelir unsuru Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakları sahipleri veya kiracıları tarafından elde edildiğinde Gayrimenkul Sermaye İradının konusuna girmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesine göre Gayrimenkul Sermaye İradına konu yazılı mal ve haklar aşağıdaki gibidir.

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

2-Voli mahalleri ve dalyanlar,

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

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,

5-Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, (mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralanması hariç) ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses

ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayri menkul sermaye iradı sayılır.)

6- (Müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanması hariç) Telif hakları,

7- (Motorlu olup olmadıklarına veya tonilatolarına bakılmaksızın ) Gemi ve gemi payları ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,

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

9-Vakfin gelirinden hizmet karşılığı olmayarak alınan hisseler ile zirai faaliyete bilfiil iştirak etmeksizin sadece üründen pay alan arazi sahiplerinin gelirleri.

### **b-Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat**

GVK'nın 94. maddesinin 5 numaralı bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak vergi tevkifatı üçlü ayırımı tabi tutulmuştur. Bunlar;

- GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler,
- Mazbut vakıflar hariç, vakıf ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri,
- Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleridir.

Yukarıda yapılan ayırımı dikkat edilirse, GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerin tümü tevkifata tabi tutulurken, bu mal ve hakların mazbut vakıflar hariç, vakıf, dernek ve kooperatiflere ait olması durumunda sadece gayrimenkullerin\* kiralanması karşılığında yapılan ödemelerden

---

\* Gayrimenkul tanımı GVK'nın 70. maddesinde yazılı mal ve haklarından farklıdır. Gayrimenkul mülkiyetinin konusu, yerinde sabit olan şeylerdir. Medeni Kanun m. 632 de göre aşağıdaki şeyler gayrimenkuldür.

1-Arazi

2-Tapu siciline müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar

3-Madenler” ,Turgut Akıntürk, Medeni Kanun, Savaş Yayınları, Ankara,1991,s.345.

tevkifat yapılacaktır. Ancak 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla 21.06.2006 tarihinden itibaren kooperatiflerden GVK'nın 94. maddenin 5. bendine göre değil 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddesine göre tevkifat yapılacaktır.

### **c-Gayrimenkul Sermaye İratlarının Tevkifatında Bazı Özellikli Durumlar**

Gayrimenkul Sermaye İratlarında yapılan tevkifat bazı durumlarda özellik arz etmektedir. Bu yüzden bu özellikli durumları ayrı başlıklar halinde değerlendirmek gerekmektedir.

#### **(1) Kiralanan Gayrimenkulün Hem İş Yeri Hem Konut Olarak Kullanılması Durumu**

Bazen kiralanan gayrimenkul hem iş yeri hem de konut olarak birarada kullanılabilir. Böyle bir durumda tevkifatın yapılıp yapılmayacağı yada kısmen yapılıp yapılmayacağı konusunda tereddütler oluşabilmektedir.

Gayrimenkulün hem iş yeri hem de konut olarak birarada kullanıldığı bu durumlarda kiralanan yer, vergi kanunlarımız açısından işyeri olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla tevkifat ödenen kira bedelinin tamamı üzerinden yapılacaktır. Nitekim konuya ilişkin 128 no'lu GVKGT' de bu konuya ilişkin açıklama yapılmıştır. İlgili tebliğde yapılan açıklamada “... aynı zamanda hem işyeri hem ikametgah olarak kiralanan gayrimenkuller vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden bu gayrimenkuller için ödenecek kiraların tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır” denilmekte ve kiralan gayrimenkulün işyeri olduğu kabul edilerek ödenecek kira bedelinin tamamı üzerinden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

## **(2) Kiralanan Gayrimenkulün Ticari İşletmenin Aktifine Kayıtlı Olması Durumu**

Kiralanan gayrimenkulün ticari işletmenin aktifine kayıtlı olması durumunda tevkifat yapıp yapılmayacağı da özellikli konulardan biridir. Kollektif ve adi komandit şirket gibi şahıs şirketlerine ait gayrimenkul ile gerçek kişilerin ticari işletmesine dahil gayrimenkullerden tevkifat yapılmamaktadır. Konuya ilişkin 128 no'lu GVKGT' de yapılan açıklamada “...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.”denilmiştir. Gelir İdaresinin ticari işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkul ve hakların kiraya verilmesi karşılığı elde edilen kazançtan tevkifat yapılmayacağı yönündeki görüşü, elde edilen gelirin elde eden açısından ticari kazanç sayılmasından ileri gelmektedir.

## **(3) Kiralanan Gayrimenkulün Dernek, Vakıf ve Kooperatife Ait Olması Durumu**

Gayrimenkul sermaye iratlarında tevkifat irat sahibinin gelir vergisine mahsuben yapılır. Dolayısıyla tevkifat yapılması için sahibinin gerçek kişi olması gerekir. Ancak bu duruma bazı istisnalar getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 3946 sayılı kanunla değişen 94. maddesinin (5) numaralı bendinin (b) ve (c) alt bentlerinde, vakıflar ve dernekler ile kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

Ancak 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinde kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla 21.06.2006 tarihinden itibaren kooperatiflerden GVK'nın 94. maddesinin 5. bendine göre değil 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddesine göre tevkifat yapılacaktır.

Diğer taraftan, sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları veya bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler söz konusu tevkifat uygulanmasında dernek olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla, bunlara yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Geliri sadece tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirlerinden ibaret bulunan sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları veya bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler tarafından bu kira geliri beyan edilmeyecek ve tevkif edilen vergi nihai bir vergileri olacaktır.

Öte yandan anılan kuruluşlarca, gayrimenkullerin GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen gerçek ve tüzel kişiler dışında kalanlarca kiralanması durumunda, bunlar tarafından herhangi bir tevkifat yapılmayacağı gibi elde eden yönünden gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan da edilmeyecektir. Örneğin gerçek usulde bir ticaret erbabına işyeri olarak kullanılmak üzere yapılan kiralama tevkifata konu olurken ticaret erbabının basit usule tabi olması durumunda kiralama işlemi tevkifata konu olmayacaktır. Bu kuruluşların gelir yada kurumlar vergisi mükellefi olarak yıllık beyanname vermemesi sonucu elde ettikleri gelir vergi dışı kalacaktır.

Yine, devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemelerinden söz konusu gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

#### **(4) Kiracı Tarafından Gayrimenkulün Genişletilmek veya İktisadi Kıymetini Artırıcı İlaveler Karşılığı Kiralama Durumunda Tevkifat**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 72. maddesi uyarınca kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, bu kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte diğer bir ifade ile devir tarihinde aynen tahsil edilmiş kira bedeli olarak kabul edileceği hüküm altına alınmış ve aynen tahsil edilen kira bedelleri ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre emsal kira bedeliyle paraya çevrileceği belirtilmiştir. Eğer devir karşılığında bir bedel ödenirse ve bu bedel, kıymetin emsal bedelinden düşük olursa, aradaki fark aynen tahsil edilmiş kira hükmünde olacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 272. maddesi uyarınca bir iktisadi kıymetin değerini artırmaya yönelik olarak yapılan bu tür giderler özel maliyet gideri olarak değerlendirilmektedir. Bir başka anlatımla söz konusu yasa maddesinde gayrimenkullerin genişletilmesi veya iktisadi kıymetinin devamlı olarak artırılması amacıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün maliyet bedeline ekleneceği, bu giderlerin kira ile tutulan gayrimenkullerde kiracı tarafından yapılması durumunda özel maliyet bedeli ile aktifleştirileceği belirtilmiştir. Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun özel maliyet bedellerinin itfası başlıklı 327. maddesi uyarınca, gayrimenkullerin iktisadi kıymetini artıran 272. maddede yazılı özel maliyet bedellerinin, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edileceği, kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin, boşaltma yılında bir defada gider yazılacağı belirtilmiştir.

Mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarihte ayın şeklinde kira peşin olarak ödenmiş sayılacağından, bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifatı oranı üzerinden emsal bedeli esas alınarak gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak emsal bedel, sahibinin elde ettiği net geliri ifade edeceğinden, emsal bedelin brütleştirilerek bulunacak tutara tevkifat oranını uygulamak suretiyle tevkifat tutarı hesaplanacaktır. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 96. maddesinin ikinci fıkrası hükmü gereği olarak tevkifat, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.<sup>152</sup> Bu şekilde hesaplanan gelir vergisi tevkifatı da gayrimenkulü kiralayıp üzerinde iktisadi kıymeti artırıcı eklenti yapan firma vergi sorumlusu sıfatıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 98. maddesi gereğince beyan edilecek ve aynı kanunun 119. maddesinde belirtilen sürelerde ödenecektir. Ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecek peşin tahsil edilen kira bedellerinin ilgili yıllara dağıtılarak vergilendirilmesi gerektiğinden, bu tür yıllara ait kira bedeline isabet eden vergi tevkifatının da yine ilgili yıllarda beyan edilen matrah üzerinden hesaplanacak vergiden mahsup edilebilmesi mümkün bulunmaktadır.<sup>153</sup>

<sup>152</sup> İstanbul Vergi İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 11.08.2006 gün ve 12900/15636 sayılı Özelgesindeki görüşü özetle bu yöndedir.

<sup>153</sup> Veysi Seviğ "Özel Maliyet Stopajı" Dünya Gazetesi, 24.11.2005.

Yukarıdaki görüşlerin aksi de savunulabilmektedir. Çünkü kanuni ifadesi ile, kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak arttıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetlerin kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak veya düşük bedelle kiralayana devir olunması halinde bir aynı ödeme bulunmakla beraber, stopaj yapılması söz konusu olamaz. Stopaj istihkak sahibine yapılacak ödemenin bir kısmının vergi olarak alıkonularak, onun hesabına vergi dairesine yatırılmasını ifade eder. Gayrimenkulü genişletecek veya kıymetini arttıracak şekilde kiracı tarafından yapılmış olup mal sahibine devredilen tesislerin ise “*bir kısmının alıkonması*” mümkün değildir. Verginin buna ayrıca ilave edileceği şeklindeki düşünüş ise, olayın yapısına uymaz, fiktif, gerçek olmayan vergilemeye yol açar. Bu yüzden kiracının yaptığı değer artırıcı tesislerin mal sahibine devrinin stopaja yol açması mümkün değildir.<sup>154</sup>Kira süresinin sona ermesinden önce, kiralanan şeyin iktisadi değerinde meydana gelen artışın mal sahibine intikal ettiğini savunmak mümkün değildir. Çünkü mal sahibinin bu değer artışı üzerinde henüz her hangi bir tasarruf hakkı bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, özel maliyet harcaması ile taşınmazda meydana gelen değer artışının, kira sözleşmesi sonunda sahibine bedelsiz olarak devredilmesinde özel maliyet olarak aktife alındığı tarihteki emsal bedeli değil, sözleşme süresince kullanıldıktan sonra, devir anındaki emsal bedeli kira geliri sayılabilecektir. Çünkü GVK'nın 72. maddesinde “... *kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur.*” denilmektedir. Çünkü, kiralayanın değer artışı üzerinde tasarruf hakkının (tahsilin) doğması ile aynen elde edilen bir kıymetten söz edilebilir ve onun emsal bedeli de kira bedeli olarak vergiye tabi tutulabilir.

Burada tevkifat açısından tereddütte düşülecek nokta kiralayan tarafından kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak elde edilen kıymetlerin emsal bedeli üzerinden tevkifata tabi olup olmayacağıdır.

GVK'nın 94. maddesinde tevkifatın, avans olarak ödenenler dahil olmak üzere nakden ya da hesaben yapılan ödemeler sırasında yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Maddedeki nakden ödeme deyimini aynı olarak ödemeyi de içeren peşin olarak yapılan

---

<sup>154</sup> Özbacı, a.g.e., s.734.

ödemeyi ifade etmektedir. Buna göre gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı eklentilerinin kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunması sırasında aynı ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi ve GVK'nın 94. maddesine göre de tevkifatın yapılması gerekmektedir.

Öte andan aynı ödemenin, gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı eklentilerinin kira süresi uzatılsa bile başlangıçta öngörülen kira müddetinin sonunda bedelsiz olarak kiralayana devrolunması sırasında olduğunun kabulü gerekir.<sup>155</sup>

### **(5) Geçmiş veya Gelecek Dönemlere Ait Kira Ödemelerinde Tevkifat Uygulaması**

GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasında tevkifatın nakden veya hesaben yapıldığı sırada gerçekleşeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla önceki dönemlere ait olup ilgili dönemde ödenmeyen ancak daha sonradan ödenen kiralarda tevkifat, ödemenin nakden veya hesaben yapıldığı sırada gerçekleşecektir.

Danıştay dairesi de bir kararında *“İlgili yıla ait bir kiranın müteakip yılda ödenmiş olması ve bu ödemeye ilişkin gelir vergisi tevkifatının yapılarak süresinde verilen muhtasar beyanname ile beyan edilip ödendiği sabit olduğuna göre, kiranın önceki yıla ait olup tevkifatın yapılmadığından bahisle cezalı tarhiyat yapılmasında hukuka uygunluktan bahsedilemez”* demek suretiyle önceki dönemlere ait kiraların, örendikleri dönemde stopaja tabi tutulması gerektiğine karar vermiş ve bunun aksi yönde yapılan cezalı tarhiyatı da reddetmiştir.<sup>156</sup>

Öte yandan GVK'nın 72. maddesine göre ölüm ve memleketi terk hallerinde mükellefiyetin kalktığı tarihi takip eden zamanlara ait olanlar hariç olmak üzere, gelecek yıllara ait olup peşin tahsil olunan kiralar ilgili buldukları yılların hasılatı sayılacaktır. Ancak peşin tahsil olunan gelirler hangi yılın geliri olursa olsun tamamı

---

<sup>155</sup> Danıştay dördüncü Dairesi 7.11.1968 tarih, E.1966/175, K.1968/4819 sayılı kararında,“193 sayılı Kanunun 72. maddesinin 3. fıkrasında aynen kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı olarak artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilecek kıymetler, kira müddetinin hitamında, bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden daha düşük bedelle devri halinde aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayana bakımından bu tarihte aynen tahsil olunmuş sayılır demek suretiyle fiilen elde etmek şartı aranmaksızın, ilave değerlerin kira müddetinin ithamında tahsil edilmiş sayılacağı esasını kabul etmiş bulunduğu ve kira müddetinin uzatılmasının o değerlerin hukuken elde edilmiş sayılmasına engel teşkil etmeyeceği ...” diyerek aynı tahsilin kira süresinin başlangıçta öngörülen süre sonunda gerçekleştiğini kabul etmiştir.

<sup>156</sup> Hasan Ekinci, “Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj Uygulaması”, Vergi Raporu, Sayı:78, Ekim-Kasım, 2005,s.41.



üzerinden tevkifat yapılacaktır. Çünkü tevkifat ödemenin nakden veya hesaben yapıldığı sırada gerçekleşecektir.

Tereddüt edilen diğer bir nokta ise kira bedelinin peşin olarak ödenmesi halinde, kira bedelinin peşin olarak ödendiği dönem ile kira bedelinin ait olduğu dönemde farklı tevkifat oranlarının geçerli olması durumunda ne yapılacağıdır. Böyle bir durumda tevkifat nakden ya da hesaben ödemeye bağlı olduğundan, nakden veya hesaben ödeme ne zaman yapılmışsa o tarihte geçerli olan tevkifat oranı dikkate alınacaktır. Dolayısıyla sonradan tevkifat oranının düşürülmesi yada yükseltilmesi halinde vergi iadesi ya da ikmali yoluna gidilmeyecektir.<sup>157</sup>

### **(6) Emsal Kira Bedelinin Tevkifat Karşısındaki Durumu**

GVK'nın 73. maddesinde, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı belirtilmiş ve bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin bu mal ve hakların kirası sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Bina ve arazide emsal kira bedelinin yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası, bu surette takdir edilmiş kirası mevcut değilse 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin %5'i, diğer mal ve haklarda ise emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'u öngörülmüştür. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise,

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadıyla bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması,

- Binaların mal sahiplerinin usul, fûru ve kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (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),

-Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi,

---

<sup>157</sup> Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, Stopaj, Klavuz Yayınları, İstanbul, 2000, s.404.

-Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda, emsal kira bedelinin uygulanmayacağı hükmüne yer vermiştir.

Bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve haklarda tevkifat yapılabilmesi için bedelsiz olarak başkalarının kullanımına bırakılan mal ve haklar dolayısıyla emsal kira bedelinde nakden veya hesaben ödemenin olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Çünkü gayrimenkul sermaye iratlarından GVK'nın 94/5-a maddesi uyarınca Gelir Vergisi tevkifatı yapılabilmesi için,

-Kiralama konusunu GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve haklar oluşturmalı,

- GVK'nın 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması aynı kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasında belirtilenlerce yapılmalı,

- Avans olarak ödenenler dahil nakden ya da hesaben bir ödeme yapılmış olmalıdır.

Konuya ilişkin olarak bir Danıştay kararında, *“Olayda davacının işyeri olarak kullandığı gayrimenkulün annesine 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 iş yeri için kira ödemesi gerçekleşmediği halde vergi mahkemesince emsal kira bedeline göre stopaj beyanında bulunulması gerektiğinden bahisle tarhiyatın tadilen onanmasının yolunda karar verilmesinde yasaya uyarlık görülmemiştir<sup>158</sup>”* denilmiş olup emsal kira bedelinden hareketle tevkifat yapılamayacağına karar vermiştir. Ancak aynı kişinin annesine nakden kira ödemesinde bulunmasa bile yasal defterlerine kira ödemesine ilişkin bir gider kaydı yapması durumunda tevkifat yükümlülüğü doğacaktır. Çünkü böyle bir durumda hesaben ödeme söz konusu olacaktır.

## **2.6- Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat**

### **a-Menkul Sermaye İradı Tanımı ve Unsurları**

Bireylerin, servet niteliğindeki paralarını ödünç vermeleri, hisse senedi tahvil ve benzeri varlıklara yatırımları gibi eylemleri karşılığında elde ettikleri gelirler menkul

<sup>158</sup> Danıştay Üçüncü Daire 29.11.1995 tarih E. 1995/5, K.1995/3919.

sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.<sup>159</sup> GVK'nın 75. maddesinde, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratların menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

Buna göre menkul sermaye iradının unsurları şunlardır.<sup>160</sup>

-İradı sağlayan unsur kişinin özel mal varlığına dahil olmalıdır.

-Yatırılan sermaye nakit para veya parayla temsil edilebilen değerlerden oluşmalıdır.

GVK'ya göre kaynağı ne olursa olsun aşağıdaki iratlar menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

-Kar Payları;

- Hisse senetleri kar payları,

- Yatırım Fonu Katılma Belgelerinden elde edilen kar payları,

- İştirak hisselerinde doğan kazançlar,

- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,

- Faiz ve Benzeri;

- Her nevi tahvil ve hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler

- Her nevi alacak faizleri,

- Mevduat faizleri,

- Repo gelirleri,

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

- Kar Payı ve Faiz Dışında Kalan İratlar;

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

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

- Her çeşit senetlerin ıskonto edilmesi karşılığında alınan ıskonto bedelleri,

---

<sup>159</sup> Öz, a.g.e., s.149.

<sup>160</sup> Şenyüz, a.g.e., s.184.

- Emeklilik kurumları tarafından yapılan bazı ödemelerdir.

Menkul sermaye iratları GVK'nın 75. maddesinde ve yukarıda belirtilen iratlarla sınırlı değildir. Çünkü aynı kanunun birinci fıkrasında yapılan tanımda "...ve benzeri iratlar" ifadesi yer almakta ve yukarıda sayılanlar dışında bunlara benzer iratların da menkul sermaye iradı tanımında değerlendirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

### **b- Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat Uygulaması**

Bir çok devlet için finansal ürünlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi en zor alanlardan biridir. Çünkü finans piyasalarında yaşanan gelişmeler daha karmaşık yapısı olan finansal ürünlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Ayrıca, tasarrufların vergilendirilmesinin, yatırımın getirisi üzerinde doğrudan etkisi bulunmaktadır. Bu nedenle bazı ülkelerde kaynağına bakılmaksızın bütün sermaye kazançlarının aynı oranda vergilendirilmesine yönelik uygulamalar gerçekleştirilmektedir. Türk vergi sisteminde ise menkul kıymetler;

- Sadece tevkifat,
- Hem tevkifat hem beyan,
- Sadece beyan, esasına göre vergilendirilmektedirler.<sup>161</sup>

Türk vergi sisteminde menkul sermaye iratlarından tevkifat yapılması GVK'nın 94. maddesinde düzenlenmiştir.

#### **(1) Kar Paylarında Tevkifat Uygulaması**

Kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi hesaplandıktan ve özelliğine göre bazı yasal zorunluluk ayrıldıktan sonra kar dağıtılabılır hale gelmektedir. Kurumların kazançları dağıtıldığı sırada, istisna kaynaklı olup olmadıklarına bakılmaksızın tüm kazançların dağıtımında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Dağıtılmayan karlardan ise yapılmaz. Karların dağıtılmayarak şirket sermayesine ilave edilmesi yoluyla bunların iç kaynak olarak kullanılması teşvik edilmektedir. Mevcut yapı içinde şirket dışına bir transfer yapılmadığı ve ortaklar tarafından bir kaynak elde edilmediği için karın

---

<sup>161</sup> Öz, a.g.e., s.154.

sermayeye ilavesinde, ortaklar açısından elde edilen bir menkul sermaye iradı söz konusu değildir.<sup>162</sup>

Kar dağıtımı aşamasında tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara,

dağıtılan GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılmaktadır.

Gelir vergisi tevkifatı yapılacağı zamanın, elde etmeyle bağlantısı bulunmamaktadır. Tevkifatın, kar payı tutarı ve kar dağıtımı tarihini genel kurulun belirlediği yada yönetim kuruluna yetki verildiği durumda, yönetim kurulunun belirlediği tarihte, fiilen dağıtım yapılıp yapılmamasına bağlı olmaksızın yapılması gerekir.

Halka açık anonim ortaklıklarından elde edilen temettü avansları da, GVK'nın 94. maddesinde yer alan "avans olarak ödenenler dahil" ifadesi dikkate alındığında, vergi tevkifatına tabi olmaktadır. Her ne kadar, ödemenin hukuki açıdan avans olması, elde edilecek kazancın menkul sermaye iradı olduğuna karine değilse de dönem sonunda elde edilecek kardan yapılacak mahsup işlemi avans yoluyla elde edilecek temettünün irat olduğuna dair hukuki bir kimlik kazandırmaktadır.<sup>163</sup>

## **(2) Faiz ve Benzeri İratlarda Tevkifat Uygulaması**

### **(2.1) Her Nev'i Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri**

Her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının 5 no'lu bendinde menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Burada borçlanmayı temsil eden bir menkul kıymetten sağlanan getirinin vergilendirilmesi söz konusudur. Doğal olarak borçlanmayı temsil eden bir menkul kıymetten sağlanan getiri de faizdir.

---

<sup>162</sup> Şenyüz, a.g.e., s.197.

<sup>163</sup> Öz, a.g.e., s.170.

GVK'nın 94. maddesinin 7. bendi hükmüne göre tahvil ve bono faiz gelirleri üzerinden bu gelirleri hak sahiplerine ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir.

## **(2.2) Mevduat Faizleri**

Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında bankalar, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli-vadesiz paralara ödenen faizler ile bunların dışında kalan kişi ve kurumlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler mevduat faizi olarak nitelendirilmektedir.

Mevduat faizinde elde etme vade tarihinde gerçekleşmektedir. Mevduat hesabına yatırılan faizin hesaptan çekilmemiş olması ya da faizin anaparaya eklenerek tekrar vadeli hesaba dönüştürülmesi elde etmeye engel teşkil etmemektedir. Vade tarihinden önce hesabın kapatılması ya da mevduatın bankadan çekilmesi durumunda ise elde etme, bu tarihte tahakkuk eden faiz tutarı üzerinden gerçekleşmektedir.<sup>164</sup>

Mevduat faizleri GVK'nın 94. maddesinin 8. bendine göre vergi tevkifatına tabidir. Tevkifat oranları uygulamada, döviz hesabı olarak tutulan mevduatlar ile nama yazılı mevduat hesaplarına yürütülen faizler ve vade sürelerine göre farklılaştırılmıştır.

## **(2.3) Repo Gelirleri**

Repo, menkul kıymetlerin belirli bir tarihte belirli bir fiyattan geri almak amacıyla satımını içeren bir işlemdir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre repo geliri her nevi tahvil, hazine bonusu, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatlardan oluşmaktadır.<sup>165</sup>

---

<sup>164</sup> Öz, a.g.e., s.211.

<sup>165</sup> Öz, a.g.e., s. 217.

Menkul kıymetin geri alım veya satım taahhüdü ile yapılan işlemler için geçerli olmak üzere elde edilen gelirler üzerinden GVK'nın 94. maddesinin 14 no'lu bendine göre tevkifat yapılmaktadır.

#### **(2.4) Faizsiz Kredi Verenler ve Kar ve Zarar Ortaklığı Belgeleri ile Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kar Payları**

Faizsiz olarak alınan krediler dolayısıyla meydana gelen ve kar ortaklığı şeklinde ortaya çıkacak durumları kavramak amacıyla söz konusu krediler için alınan kar payları menkul sermaye iradı sayılmıştır.

2361 sayılı kanunla eklenmiş olan faizsiz olarak kredi verenlerle ilgili düzenlemenin amacı, aynı kanun gerekçesinde *“İslam ülkeleri ve bu ülkelerin iktisadi kuruluşları ile fiiliyatta ortaya çıkan bazı kavram anlaşmazlıklarını bizim mevzuatımız açısından düzene sokmak ve mezkur ülke kuruluşlarla olan ekonomik ilişkilerimizde gelişmeler sağlamak amacıyla getirilmiştir.”* diye açıklanmıştır.<sup>166</sup> Yapılan bu düzenlemeler sonucu diğer finans kurumları ile faizsiz olarak kredi verenlerin aynı, koşullarda vergilendirilmesini hedeflenmiştir.<sup>167</sup>

GVK'nın 94. maddesine göre tevkifat yapmakla mükellef olanlar, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar paylarından, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar paylarından, mevduat faizleri ile aynı olan ve vadesine göre değişen oranda tevkifat yapmaları öngörülmüştür.

#### **(3) Bireysel Emeklilik Sistemi Çerçevesinde Yapılan Ödemelerde Tevkifat**

GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının 15 no'lu bendine göre, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

- a) On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemeler,
- b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl

<sup>166</sup> 27.12.1980 gün ve 17203 sayılı Resmi Gazetete yayımlanmıştır.

<sup>167</sup> Öz, a.g.e.,s.215.

süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,

- c) Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler” menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.

GVK'nın 94. maddesine göre tevkifat yapmakla mükellef olanlar, aynı maddenin 15 no'lu bendi hükmüne göre, yukarıda belirtilen ödemelerden belli oranlarda tevkifat yapmak zorundadırlar. Ancak tevkifat, GVK'nın 22. maddesinin 1. bendine göre “Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 25'i, Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenler ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 10'u ve tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmaz.” hükmü gereği, belirtilen oranların indirilmesi sonucu kalan tutara uygulanacaktır.

## **B- Kurumlar Vergisinde Tevkifat Uygulaması**

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 03.06.1949 tarihinde kabul edilerek 10.06.1949 gün ve 7229 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun 11 yıllık ilk uygulama döneminin ardından, özellikle dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine yönelik ciddi yetersizlikler nedeniyle 1960 yılında bazı önemli değişikliklere uğramıştır. Günümüze kadar da çeşitli tarihlerde gerçekleştirilen düzenlemelerle güncel ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara yanıt vermesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Küreselleşme sürecinin hızlanması serbest ticaret ortamının sunduğu fırsatlar ile artan ticaret hacmi sonucunda yakın zamanda bir çok ülke ve Avrupa Birliği genişleme sürecinde yer alan ülkeler vergi sistemlerini vergilemede adalet, haksız vergi rekabetinin önlenmesi, vergilemede sadelik ve basitlik, vergilemede etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırmışlardır. Diğer taraftan bu yeniden



yapılandırmayı gerçekleştirmemiş olan ülkeler ise belirtilen amaçlar doğrultusunda bu süreci tamamlama çabasındadırlar.<sup>168</sup>

Ülkemizde de bu amaçlar doğrultusunda vergi kanunlarının yeniden düzenlenmesi ihtiyacı doğmuş ve vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasına geçilmiştir.

Kabul edildiği günden günümüze kadar geçen sürede çok sayıda geçici madde ilave edilerek uygulanmış olan 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun bu süre içerisinde bütünlüğü bozulmuş, işlerliğini ve etkinliğini büyük ölçüde yitirmiştir. Bu çerçevede 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yerini yeniden yazılan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa bırakmıştır.

01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu önemli değişiklikler içermektedir. İçerdiği önemli yeniliklerden biri de bu güne kadar kurumları ve kurumlar vergisini ilgilendirdiği halde gelir vergisi kanunu çerçevesinde gerçekleştirilen vergi tevkifatı uygulamalarının artık kurumlar vergisi kanunu kapsamına alınmış olmasıdır. Gelir vergisi kanununun vergi tevkifatına ilişkin hükümleri başlangıçta (5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu) sadece gerçek kişilerin ticari kazançlar dışındaki gelir unsurlarını hedef alan bir anlayışla oluşturulduğu olduğu halde, zaman içinde tevkifat uygulama alanı genişletilmiş ve kurum kazançlarını da içeren bir yapı oluşmuştur. Kurumlar vergisine tabi olanların kurum kazançlarını ilgilendiren işlemleri üzerinde yapılacak tevkifatın gelir vergisi kanunu içinde yer almasının anlamlı bir gerekçesi yoktur. Dolayısıyla kurumlarla ilgili tevkifat uygulamasının yeni kanun içerisinde düzenlenmesi yerinde bir değişiklik olmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi tam mükellef kurumlara, 30. maddesi ise dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde uygulanacak tevkifatı düzenlemektedir. Oysa eski düzenlemede, yani 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sadece dar mükelleflere yapılacak ödemelerde tevkifat yapılması yer almaktaydı. Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden ise gelir vergisi kanununa göre tevkifat yapılmaktaydı. Yeni kanunla bütünlük sağlanmış ve gerek dar mükellef gerekse tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi kanununa göre tevkifat yapılmasına geçilmiştir.

<sup>168</sup> Deloitte, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri, Haziran, 2006,s. 4  
<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D8403%2526cid%253D122284,00.html>.12.01.2008.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, 30. maddesinde dar mükellef kurumlardan yapılacak tevkifat düzenlenmiş olup, kanuni oran olarak tam mükellef kurumlarda olduğu gibi %15 belirlenmiştir. Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden yapılacak tevkifat oranlarını belirleme konusunda da gelir unsurlarını veya faaliyet konuları itibariyle ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanuni oranın bir katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

### **1-Tam Mükellef Kurumlarca Yapılan Tevkifat**

KVK'nın, tam mükellef kurumlarda tevkifatı düzenleyen 15. maddesinde tevkifat yapılacak ödemelerin neler olduğu 1, 2 ve 3. fıkralarda hükme bağlanmıştır. Maddenin 1. fıkrasında belirtilen ödemeler üzerinden kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapılması öngörülmüştür. 2. fıkra, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden nihai vergi mahiyetinde tevkifat yapılmasını öngörmektedir. Nihayet 3. fıkrada ise, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, kanunun 5. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde yazılı kurumlar vergisinden istisna yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden, fon veya ortaklık bünyesinde, yapılması gereken tevkifat düzenlenmiştir. Her üç fıkraya göre de yapılması gereken tevkifat oranı % 15'tir. Ancak Bakanlar Kurulu'nun maddede belirtilen tevkifat oranlarını, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye, kurumlar vergisi oranına kadar yükseltmeye ve aynı sınırlar dahilinde üçüncü fıkrada belirtilen kazançlar için fon veya ortaklık türlerine göre ya da portföylerindeki varlıkların nitelik ve dağılımına göre farklılaştırmaya yetkisi vardır. Kurumlara kazanç ve iradı sağlayanların yani tevkifatı yapacak olanların gerçek veya tüzel kişi olması, tam veya dar mükellef, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması ve diğer özellikleri tevkifat yapma mükellefiyeti yönünden önem taşımamaktadır.<sup>169</sup>

#### **a- Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Yapılan Tevkifat**

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemelerinden, tevkifat yapılması

---

<sup>169</sup> Tosuner ve Arıkan, a.g.e.,s.241.

öngörülmüştür. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda GVK'nın ilgili hükümleri uygulanacaktır.

Son yapılan düzenlemelere göre, yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden, 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %3'e tevkifat yapılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat onarım işi konsorsiyum olarak yapılması durumunda tevkifat uygulaması özellik arz etmektedir. Konsorsiyum olarak yapılan işlerde, konsorsiyuma katılan işletmelerin vergi mükellefiyeti ayrı ayrı yapılmakta ve tevkifat açısından konsorsiyum üyesi firmalar taahhüt ettikleri işle sınırlı olarak tevkifata tabi olmaktadır.

#### **b- Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması İşlemlerinde Yapılan Tevkifat**

5520 sayılı KVK'nın 15/1-b maddesinde kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılması öngörülmüştür. Bu tevkifatın yapılmasında taşınmazı kiraya veren kooperatiflerin türü, mükellef veya vergiden muaf olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.

Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında tevkifata tabi olacaktır. Öte yandan KVK geçici 1. maddesinin 1. bendinde *"Bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz."* hükmü mevcut olup kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden ayrıca GVK'nın 94. maddesine göre ayrıca tevkifat yapılmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan kooperatifler hariç diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında bu mükelleflere yapılan kira ödemelerinden ise tevkifat yapılmayacaktır.

#### **c- Faiz ve Benzeri Ödemelerden Yapılan Tevkifat**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 1. fıkrasında hangi faiz ve benzeri ödemelerden tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre kurumlar vergisi tevkifatına tabi ödemeler şunlardır;

-Mevduat faizleri,

-Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları,

-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 ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerdir.

### **(1) Döviz Cinsinden Yahut Döviz, Altına veya Başka Bir Değere Endeksli Menkul Kıymetlerin İtfası Sırasında Oluşan Değer Artışlarında Vergi Tevkifatı Uygulaması**

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 ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin, 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 tevkifatı yapılması söz konusu değildir. Vergi tevkifatı sadece faiz tutarı üzerinden yapılacaktır. Döviz cinsinden ihraç edilen menkul kıymetlerin faizlerinin itfa tarihinden önce belli dönemler itibarıyla ödenmesi halinde de sadece bu faiz tutarı vergi tevkifatına tabi olacaktır. Ayrıca kur farkı üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Bununla birlikte, yukarıda belirtilen menkul kıymetlerin döviz, 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 tevkifat matrahını oluşturacaktır.

Döviz cinsinden yahut döviz, altına veya başka bir değere endeksli olarak çıkartılan menkul kıymetlerin faizini temsil eden kuponlarının menkul kıymetten ayrı olarak alım satıma konu olması halinde, faiz kuponlarının itfası sırasında ödenen bedelin tamamı vergi tevkifatına tabi tutulacak, menkul kıymetin itfası sırasında geri ödenen anapara tutarı ise vergi tevkifatına tabi olmayacaktır.

## **(2) Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirlerin Kurumlar Vergisine Tabi Olmayan veya Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlar Tarafından Elde Edilmesi Halinde Vergi Tevkifatı Uygulaması**

Her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya muaf olan kurumlarca elde edilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, bu tevkifatın yapılmaması için kurumlar vergisinden muaf olan kurumların bu durumlarını tevsik etmeleri ve menkul kıymetlerin kendilerine ait olduğunu vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olanlara yazılı olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılacaktır.

### **d- Kar Paylarından Yapılan Tevkifat**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrasında "Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılır." hükmü gereği kurumlar vergisinden muaf olanlara, dağıtılan GVK'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından tevkifat yapılacaktır.

Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

- Tam mükellef kurumlara,

- Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan bu kar payları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Bu şekilde kar payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kar paylarını,

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere

dağıtması halinde ise dağıtılan kar payları üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre tevkifat yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden yapılan tevkifat da söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır. Diğer yandan, tam mükellef kurumlarca karın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.

Bakanlar Kuruluna tanınan yetkiye istinaden yayımlanan 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 sayılı kararla kar dağıtımına ilişkin vergi tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla, tam mükellef kurumlarca dağıtılan kar payları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

### **(1) Gelir Vergisi Kanununun Geçici 62. Maddesi Uygulaması**

4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde yapılan değişiklik 24/4/2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeyle istisna ve istisna dışı kazanç ayırımına son verilmiş ve vergi tevkifatı, kar dağıtım aşamasına bırakılmıştır. Öte yandan, bu tarihten önceki dönemlere ilişkin dağıtılmamış karların ne şekilde vergilendirileceği hususu da anılan kanun ile Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 62. maddede düzenlenmiştir.

Bu maddeye göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin,

a) 31/12/1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,

c) Gelir Vergisi Kanununun geçici 61. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançlarının dağıtımı halinde kar dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılmaması hükme bağlanmıştır.

Söz konusu geçici maddede yer alan düzenleme uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri karlarının dağıtımı halinde, bu kar payları üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Aynı şekilde 1/1/1999 ve 31/12/2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerinde elde edilen kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununa 4842 sayılı kanunla eklenen geçici 61. madde kapsamında vergi tevkifatına tabi tutulacak kazançların dağıtılması halinde de ayrıca vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Bu madde hükmüne göre, dağıtılan kar 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen ve Kurumlar Vergisi Kanunu veya özel kanunları uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilen kazançla ilişkin ise (serbest bölge kazancı, teknoloji geliştirme bölge kazancı, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazanç, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 ve geçici 28. maddelerinde düzenlenen istisna kazançlar gibi) dağıtılan karın bu kazançlara isabet eden kısmı üzerinden dağıtım sırasında vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Diğer bir ifade ile 31/12/2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde,

- Serbest bölgelerden,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinden,
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden,
- Mülga 5422 sayılı Kanunun geçici 24 ve geçici 28. maddeleri çerçevesinde

elde edilen istisna kazançların dağıtılması halinde kar dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, 2003 ve müteakip yıllardaki hesap dönemlerinde elde edilen söz konusu istisna kazançların dağıtılması halinde, dağıtılan bu tutarlar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılacaktır.

Öte yandan, 1/1/1999–31/12/2002 tarihleri arasındaki hesap dönemlerine ilişkin normal kazançların dağıtımına tabi tutulması halinde ise dağıtılan bu kar payları üzerinden, kâr dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılacaktır.

## **(2) Kar Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Tevkifat Uygulaması**

Tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kar payı ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmaması gerekir. Ancak, özellikle halka açık şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin maliklerinin kim olduğu dağıtımını yapacak şirket tarafından bilinmediğinden, bu hisselerle isabet eden kar payları üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı ve kesilen tutarların ne şekilde mahsup/iade edileceği hususu özellik arz etmektedir.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 409. maddesinde, anonim şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 417. maddesinde de, şirketlerin nama yazılı hisse senedi sahiplerinin adı, soyadı ve adresleriyle pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır. Buna göre, kar payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğu pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kar payı tutarları üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Söz konusu tevkifat yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir. Yine, halka açık şirketlerce ihraç edilen ve borsada işlem gören nama veya hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kar payı dağıtımlarında, söz konusu hisse senetlerinin maliklerinin tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar olduğunun belirlenmesi halinde, bunlara yapılacak kâr payı ödemeleri üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır. Söz konusu tevkifat yapılmamasını teminen, aracı kurumlar, müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam/dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mukimi



olduğu ülke ve kar payını Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ile adres bilgilerini) Takasbank’a (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası A.ř.) -Merkezi Kayıt Kuruluğu’na bildireceklerdir.

Kar payı ödemelerinde tevkifat yapma yükümlülüğü, şirket yetkili organlarının kar payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itibarıyla başladığından, nakden bir ödeme yapılmamış olsa dahi kâr payının ödenmeye başlanması gereken tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, Takasbank-Merkezi Kayıt Kuruluğu söz konusu bilgileri her kar payı dağıtım işlemi için kar payını elde eden kurumlar açısından yapılan ayrıma göre, kar payı dağıtacak şirkete aktaracaktır. Kar payının Takasbank - Merkezi Kayıt Kuruluğu aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi halinde, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgileri aracı kurumlar tarafından kar dağıtacak şirkete bildirilmesi gerekir. Aracı kurumlar, müşterilerine ilişkin olarak Takasbank’a-Merkezi Kayıt Kuruluğu’na veya kar dağıtacak şirkete verdikleri bilgilerin doğruluğundan sorumludurlar. Kar paylarının hisse senedi maliklerince doğrudan talep edilmesi durumunda, hak sahibinin vergi tevkifatı yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kar dağıtımı yapacak şirket tarafından belirlenecektir. Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde, aracı kurumlar veya kar payı dağıtacak şirketler, bunlardan durumlarını Ticaret Sicili Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir.

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kâr payı dağıtacak şirkete yukarıda belirtildiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtımı yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kar payı ödemelerinin tamamı üzerinden, vergi tevkifatı yapması gerekir. Bu durumda, kâr payları üzerinden yapılacak tevkifat, tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla, tevkif edilen bu vergiler belirtilen esaslar dahilinde söz konusu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup

edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

Elde ettikleri kar payları üzerinden tevkifat yapılan kurumların, bu kar paylarını aynı takvim yılı içerisinde tekrar ortaklarına dağıtımları halinde, dağıtacakları kâr payları üzerinden, tevkifat yapılarak, dağıtımın yapıldığı aya ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve bu beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kâr dağıtımına bağlı önceki aşamada tevkif edilen vergi mahsup edilecektir.

Öte yandan, sözü edilen hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde tevkif suretiyle ödenen vergiler, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilebilecektir.

Söz konusu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için hisse senedinin maliki olan kurumlar, kar dağıtımı yapan şirketlere veya Takasbank'a - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na veya aracı kuruma müracaat ederek, bunlardan hisse senedinin nevi, adedi, tutarı ve dağıtılan kar payı üzerinden tevkif edilen verginin miktarı ile söz konusu miktarın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı buldukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Bu yazıyı ibraz eden kurumların, vergi borçlarına mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu aranmaksızın ve vergi türü ve miktar sınırlaması olmaksızın yerine getirilecektir.

### **(3) İstisna Kazançların Vergi Tevkifatı Karşısındaki Durumu**

4842 sayılı kanunla yapılan düzenleme ile kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiş, tevkifat, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kar dağıtımına bağlı hale getirilmiştir. İstisna kazançlar üzerinden prensip olarak tevkifat yapılmayacak ancak, bu kazançların kar dağıtımına konu edilmesi halinde bu kar paylarından tevkifat yapılacaktır.

4842 sayılı Kanunla getirilen vergileme rejimi, prensip olarak istisna kazançlar üzerinden tevkifat yapılmamasını öngörmekle birlikte, aynı kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 61. madde ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna

göre, madde kapsamında bulunan yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında tevkifat yapılmaya devam edilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin 3. fıkrasında emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

İstisna uygulayan kurumlar tarafından tevkif edilecek ve kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecek tevkifata tabi kazançlar aşağıdaki gibidir.

Türkiye'de kurulu;

- 1) Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 2) Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,
- 3) Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- 4) Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- 5) Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları.

Yukarıda belirtilen bu fon ve ortaklıklarının kazançları KVK'nın 5/1-d maddesine göre, belli şartlarla kurumlar vergisinden istisna edilmiş olmalarına rağmen KVK'nın 15. maddesinin 3. fıkrası ile bu kazançlar üzerinden fon ve ortaklık bünyesinde dağıtılsın veya dağıtılmasın tevkifat yapılması öngörülmektedir. Bu fon ve ortaklıkların dağıtım aşamasında ise ayrıca tevkifat söz konusu olmayacaktır.

Ancak tevkifata tabi tutulacak bu fon ve ortaklıklardan, menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden yapılacak tevkifat GVK'nın geçici 67/8. maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu fon ve ortaklıklarının kazançlarından yapılacak tevkifat KVK'nın 15/3 maddesine göre değil GVK'nın geçici 67/8 maddesine göre yapılacaktır. Diğer yatırım fon ve ortaklıklarının vergilendirilmesinde ise KVK'nın 15/3 maddesi hükümleri geçerli olacaktır.

## 2-Dar Mükellef Kurumlarda Tevkifat Uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde sayılan kurumlar, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye’de bulunup bulunmadığı hususuna göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecektir. Kanuni merkezden kasıt, vergiye tabi kurumların kurulu kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi olarak ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkez dikkate alınacaktır. Kurumlardan; kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunanlar, tam mükellefiyet esasında, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

Bu noktada tam mükellef kurumlar ile dar mükellef kurumların vergilendirme tekniği farklılık taşımaktadır. Tam mükellef kurumlar için söz konusu olmayan bir vergilendirme tekniği, dar mükellef kurumlar için önemli bir fonksiyon ifa etmektedir. Bu teknik, dar mükellef yabancı kurum kazançlarında tevkifat müessesesi olup çoğunlukla nihai bir vergilemeyi ortaya koymaktadır.<sup>170</sup>

Dar mükelleflerin hem iş hem de kanuni merkezlerinin Türkiye’de bulunmamış olması vergi güvenliğini tehlikeye düşüren bir durumdur. Bu durumu ortadan kaldırmak için tevkifat müessesesi getirilmiştir.<sup>171</sup> Bu yolla vergi güvenliği sağlanarak hazineye intikali gerçekleştirilecektir. Arızı mahiyette elde edilen gelirleri tespit etmek, mükellefleri takip etmek son derece güçtür. İşte bundan dolayı, geliri sağlayan kişi sorumlu tutularak verginin tevkifat yoluyla alınması esası benimsenmiştir.<sup>172</sup> Dar mükellef kurumlarda tevkifat müessesesi de 5520 sayılı Kurumlar Vergi Kanununun 30. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacaktır.

<sup>170</sup> Yüksel Koç, “Dar Mükellef Kurumlarda Tevkifat, Vergi Dünyası”, Sayı:243, Kasım, 2001, s.102.

<sup>171</sup> Şenyüz, a.g.e., s.316.

<sup>172</sup> Kürşat Şahin, “Dar Mükellef Kurumlarda KVK’nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması-I”, Yaklaşım, Sayı:89, Mayıs, 2000, s.230.

Bu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi tevkiyatı, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkindir. Dar mükellef kurumların Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu madde hükmüne göre tevkiyata tabi tutulması söz konusu değildir.

Ancak, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın sorumlularca kurumlar vergisi tevkiyatı yapılacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 22. maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Daha önce de açıklandığı gibi aynı kanunun 15. maddesine göre tam mükellef kurumların, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hakedişlerinden, 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 kâr paylarından, kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından, repo kazançlarından ve kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkiyat yapılmaktadır. Bu nedenle, tam mükellef kurumların vergi tevkiyatına tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesine göre her halükarda vergi tevkiyatı yapılacaktır.

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi olmayan ya da var olan işyeri veya daimi temsilcilerinin faaliyet konuları dışında ve bunların vasıtaları olmaksızın kazanç sağlayan dar mükellef kurumun kazanç ve iradın türünün doğru olarak tespit edilmesi Kurumlar Vergisi tevkiyatının yapılıp yapılmaması ve tevkiyat oranının tayini açısından önemlidir.<sup>173</sup>

---

<sup>173</sup> D. Erkan Ateşli, “Dar Mükellef Kurumlardan Bilgisayar Programı Satın Alınması veya Kiralanması İşlemlerinde KV Tevkiyatı”, Yaklaşım, Sayı:93, Eylül, 2000, s.152.

Dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak 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 (kar payları ile kanunun 15. maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatına tabi tutulan menkul sermaye iratları hariç) üzerinden KVK’nın 30. maddesine göre vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Ancak, daha öncede ifade edildiği gibi dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulursa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmamak suretiyle elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve kar payları hariç menkul sermaye iratlarından kanunun 30. maddesine göre vergi tevkifatı yapılacaktır. Örneğin; yabancı bankaların Türkiye’de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin birinci fıkrasına göre vergi tevkifatı yapılmayacak ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden yine anılan madde uyarınca vergi tevkifatı yapılacaktır. Vergi tevkifatı yapma sorumluluğu bulunanların dar mükelleflere nakden veya hesaben ödeme yapmaları sırasında, dar mükellefin Türkiye’de işyerlerinin veya daimi temsilcilerinin bulunup bulunmadığının bilinmemesi halinde, vergi tevkifatı yapmaları gerekir.

#### **a-Tevkifat Yapacak Olanlar**

Dar mükellef kurumlar açısından vergi tevkifatı yapacak olanlar, gelir vergisinde veya tam mükellef kurumlar açısından tevkifat yapacak olanlara oranla daha geniş tutulmuşlardır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 1. fıkrasında, “*Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.*” hükmü yer almaktadır.

Buna göre vergi tevkifatı yapacak olanlar 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde sayılan, tevkifata tabi kazanç ve iratları dar mükellef kurumlara sağlayan gerçek ve tüzel kişilerdir.

Öte yandan hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırılarda dar mükelleflerin yaptıkları ticari faaliyetin söz konusu olması halinde dar mükellef kurum kendi kendine tevkifat yapacaktır.

### **b- Vergi Tevkifatına Tabi Kazanç ve İratlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan tevkifata tabi tutulacak olanlar tek tek sayılmıştır. Buna göre, dar mükellef kurumların elde edecekleri aşağıdaki kazanç ve iratlar, tevkifata tabi olacaktır. Bunlar;

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,
- Ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,
- Tam mükellef kurumlar tarafından, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan (Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edenler hariç) kar payları,
- Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları,

- Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar,
- 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 tutarlar,
- Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemelerdir.

### **(1)Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Tevkifat**

01.01.2006 tarihinden önceki dönemlerde tam mükellef kurumlara ödenen yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ilişkin hak ediş ödemeleri üzerinden GVK’nın 94. maddesinin (3) nolu bendi uyarınca tevkifat yapılırken, dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılan bu mahiyetteki ödemeler üzerinden tevkifat yapılmamaktaydı. 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 30. maddesinde, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemelerinden, tevkifat yapılması öngörülmüştür.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Bu bağlamda dar mükellef kurumların inşaat faaliyetini yürüttükleri inşaat şantiyeleri VUK’un 156. maddesine göre işyeri<sup>174</sup> olarak kabul edildiğinden, bu kazançları üzerinden (yıllara sari inşaat hak edişleri dahil) tevkifat yapılmaması, buna karşılık dar mükellef kurumların

<sup>174</sup> 213 sayılı VUK’nın 156.maddesinde ticari,sınai,zirai ve serbest meslek faaliyetinde işyeri “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.” şeklinde tanımlanmıştır.



Türkiye’de işyeri bulunmaması yada işyeri dışındaki faaliyetlerden elde ettikleri yıllara sari inşaat işleri hak edişleri üzerinden ise anılan madde uyarınca tevkifat yapılması mümkündür.<sup>175</sup> Ancak daha öncede belirtildiği gibi Kurumlar Vergisi Kanununun 22. maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu nedenle, tam mükellef kurumların vergi tevkifatına tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesine göre her halükârda vergi tevkifatı yapılacaktır. Dolayısıyla dar mükellef kurumların inşaat faaliyetini yürüttükleri inşaat şantiyeleri VUK’un 156. maddesine göre işyeri olarak kabul edilmiş olsa bile yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla hak edişleri üzerinden tevkifat yapılması gerekir.

Tam mükellef kurumlardaki tevkifat uygulamasında açıklandığı gibi, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda GVK’nın ilgili hükümleri uygulanacaktır. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %3 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

## **(2) Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat**

Dar mükellef kurumların gerçek kişiler gibi serbest meslek faaliyetini yapabilmeleri ancak organları veya istihdam ettiği elemanları aracılığı ile mümkün olabilecektir.

KVK’nın 3. maddesinde dar mükellefiyette kurum kazancını nelerin oluşturduğu sayılmış ve kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimi temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir. Bu

---

<sup>175</sup> Cem Tekin, “Dar Mükellef Kurumlara Ödenen Yıllara Sari İnşaat İşleri Hakedişleri Üzerinden 5520 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılacak Tevkifatta Sorun”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:33,Eylül, 2006,s.71.

durumda dar mükellef kurumlarca elde edilen serbest meslek kazançlarında, kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesi GVK’nın 7. maddesine göre tespit edilecektir. Anılan maddeye göre serbest meslek kazançlarında, kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesi;

-Serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi,

-Serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de değerlendirilmesi,

gerekir. Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam veya hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

Buna göre serbest meslek hizmetinin yurt içinde veya dışında verilmiş olmasının önemi yoktur. Önemli olan serbest meslek hizmet bedelinin Türkiye’de gider yazılması, maliyete alınarak amortisman yolu ile gider yazılması veya başka bir yolla kardan düşülmesidir. Bu takdirde yurt dışında ödenen tutar tevkifata tabi olacaktır.<sup>176</sup>

Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden tevkif edilmesi gereken verginin oranı, 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca;

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
  - Diğer serbest meslek kazançlarından %20,
- olarak belirlenmiştir.

### **(3) Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat**

Dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı elde edebilmesi de mümkündür. Dar mükellef kurumlar açısından gayrimenkul sermaye iratlarında kazanç ve iradın elde edilmesi için;

-Gayrimenkulün Türkiye’de bulunması,

-Bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

Gayrimenkul sermaye iradından bahsedilmek için kazancın doğmasına yol açan faktörlerin tevkifat sorumlusunun kullanımına terk işleminin gerçekleşmesi şartı aranmalıdır.<sup>177</sup> Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin birinci fıkrasının (c)

<sup>176</sup> Kürşat Şahin, "Dar Mükellef Kurumlarda KVK'nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulması-II, Yaklaşım", Sayı:90, Haziran, 2002, s.245.

<sup>177</sup> Mustafa Çolak, Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Eylül, 2004, s.242.

bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri gayrimenkul sermaye iratları üzerinden 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca;

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20

oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

#### **(4) Gayri Maddi Hakların Satışı, Devir ve Temlikinde Tevkifat**

GVK'nın 70. maddesinin 5 no'lu bendinde arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret ünvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ile bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedellerinin de GMSİ olduğu ve bunlara ilave olarak aynı maddenin 6. bendinde telif haklarının kiralanması sonucu elde edilen kazançların da GMSİ kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Burada kanun koyucu özellikle telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakları dar mükellef kurumlar açısından GMSİ'den farklı bir kategoriye koymuştur. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 2. fıkrasında ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre söz konusu bedeller üzerinden, 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %20 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

#### **(5) Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesinde dar mükellef kurumlarca Türkiye'de elde edilen ve kurumlar vergisinin konusuna giren kazanç ve irat

unsurları 7 bent olarak sayılmıştır. Sayılan kazanç ve iratlardan biri de menkul sermaye iratlarıdır.

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1. maddesinin ikinci fıkrasında Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu kanun uyarınca ayrıca tevkifat yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinde ise aynı kanunun 75. maddesinin (5), (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden %15 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve repo gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi hükmü uyarınca vergi tevkifatı yapılacaktır.

Diğer taraftan, her nevi alacak faizlerinden, 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca;

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kar payları dahil) % 0,
- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizlerden % 1,
- Katılım bankaları tarafından ödenen kar payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden % 5
- Diğerlerinden % 10

oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 6. fıkrasında yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden

önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde tevkifat yapacakları hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmını, ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Tevkifat oranı, 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 Bakanlar Kurulu Kararı ile %15 olarak belirlenmiştir. Tevkifat zorunluluğu karın ana merkeze aktarılmasına bağlanmıştır. Eğer dar mükellef kurumlar, Türkiye’de elde edilen kârı ana merkezlerine aktarmazlar ise vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

#### **(6) Kar Payları Üzerinden Yapılacak Kurumlar Vergisi Tevkifatı**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 3. fıkrasında tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden, KVK’nın 15. maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca tevkifata tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere %15 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre tevkifat tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden tevkifat yapılması öngörülmekte ancak Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kar payları üzerinden ise tevkifat yapılmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirakten oluşan tam mükellefiyete tabi anonim

şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, anılan bentte belirtilen tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan şartları taşıyan iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, yukarıda yer verilen kurumlar vergisinden istisna edilmiş söz konusu kazançlardan, anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından tevkifat yapılacak olup söz konusu tevkifat oranı anılan maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanacak olan oranın yarısını aşmayacaktır.

Anılan kar paylarından yapılacak vergi tevkifat oranı, kanunun 30. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranının yarısı (%7,5) olarak uygulanacaktır.

#### **(7) Sergi ve Panayırlardaki Ticari Faaliyetlerden Elde Ettikleri Kazançlar**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 5. fıkrasında Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Burada tevkifatı dar mükellef kurumlar kendi kendilerine yapacaklardır. Ancak söz konusu kazançlar üzerinden, 12.01.2009 tarih ve 2009/14593 Bakanlar Kurulu Kararı gereğince uygulanacak oran %0 olarak belirlendiği için fiili olarak tevkifat yapılmayacaktır.

#### **(8) Bakanlar Kurulunca Belirlenecek Ülkelerde Yerleşik Olan veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Yapılacak Her Türlü Ödemeler ve Tevkifat**

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 7. fıkrası uyarınca, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi

hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan 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 tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinin 7. fıkrası aslında, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hükümdür. Buna göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının üzerindeki vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait işyeri veya daimi temsilcilere yapılacak her türlü ödemeler bu kapsamdadır.

Yapılan düzenleme ile, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu haliyle söz konusu hüküm, kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili düzenlemeyle de paraleldir. Ancak her iki düzenleme aynı yabancı kuruma uygulandığı durumlarda mükerrer vergilendirmeye yol açacaktır. Buna meydan vermemek için, vergi mahsuplarını düzenleyen maddede de özel bir hüküm düzenlenmiştir.

Fıkranın (a) bendi 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 tevkifat oranıyla ilgili olarak Bakanlar Kuruluna bu oranı her bir ödeme türü, faaliyet konusu veya sektör itibarıyla ayrı ayrı belirleme, sifra kadar indirme veya kanuni seviyesine kadar çıkarma yetkisi verilmiştir.

Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi tevkifatı kapsamındadır. Dolayısıyla,

anılan ülkelerde yerleşik olan veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi tevkifatı kapsamında bulunmaktadır. Ancak finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

Bu ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılacak kar payı ödemeleri, kar dağıtımına bağlı vergi tevkifatının düzenlendiği kanunun 30. maddesinin 3. fıkrasına göre değil, 7. fıkraya göre tevkifata konu edilecektir. Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine, kapsam dışında olan bir ülke üzerinden ödeme yapılması halinde de tevkifat uygulanacaktır. Ödemeye esas teşkil eden bir belgenin Bakanlar Kurulunca belirlenecek ülkelerde düzenlenmesi, vergi tevkifatı için yeterlidir. Vergi tevkifatı kapsamında olup mükellef açısından gider niteliğinde olan ödemeler, kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

### **C- GVK'nın Geçici 67. Maddesine İlişkin Uygulama Esasları**

GVK'daki gelir unsurlarından, menkul sermaye iradı ve değer artış kazancının konusuna giren bir kısım gelirlerin vergilendirme esaslarında 5281 sayılı kanunla önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu değişiklikler, elde edilen gelirin hem matrahının tespitine yönelik hem de vergilendirme tekniğine yönelik önemli farklılıklar içermektedir.

5281 sayılı kanunla GVK'ya eklenen geçici 67. maddeyle 01.01.2006-31.12.2015 tarihleri arasında menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yapılan değişikliklerin esasını, banka ve aracı kurumların yapacağı tevkifat oluşturmaktadır. Yapılan düzenleme ile 01.01.2006 tarihinden itibaren, çeşitli finansal araçlardan elde edilen gelirlerin aynı düzeyde kaynaktan vergilenmesi ticari faaliyetlere dahil olmayan gelirler için kaynaktan yapılan bu vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmektedir.<sup>178</sup> Maddenin konusuna giren ve daha önce GVK'nın 94. maddesinde düzenlenen ve GVK'nın 75/7, 75/12, 75/14

<sup>178</sup>Abdülkerim Gök, "Yeni Düzenlemeler Işığında Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Sayı:39, Mart, 2007,s.88.



kapsamındaki tevkifata tabi tutulan gelirler ile aynı madde kapsamında tevkifata tabi tutulan portföy kazançlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi bir kenara bırakılırsa, sistem esas olarak menkul kıymetler üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine dönük radikal değişiklikler içermektedir. Öncelikle menkul kıymet kavramı ile birlikte diğer sermaye piyasası aracı kavramı GVK'da hüküm altına alınarak, türev ürünlerin GVK'nın konusuna girip girmediği tartışmaları sona erdirilmiştir.

Geçici 67. maddenin 1 no'lu fıkrasında, bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

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

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

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

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapacakları hüküm altına alınmıştır. Bu düzenleme ile vergi sorumluluğu getirilen banka ve aracı kurumların, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları üzerinden doğan gelirlerden tevkifat yapmaları gerekmektedir.

Geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabi gelirler şunlardır;

- Hisse senedi alım-satım kazançları,
- Devlet tahvili ve Hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,
- Özel finans kurumları gelirleri,
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirleri,
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri,

-Hazine veya diğer kamu tüzel kişiliklerince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ve alım-satım kazançları,

-Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler.

Tevkifat uygulamasında gelir sahibinin gerçek-tüzel kişi ya da tam-dar mükellef olmasının veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır. Vergi mükellefiyeti olmayan ya da vergiden muaf olanların elde ettiği gelirler de tevkifata tabi olacaktır.

Yukarıda sayılan gelirler dışında kalan;

-Hisse senedi kar payları,

-Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin (Eurobond) alım- satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ve bunların dönemsel getirilerinin tahsili,

-Tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirleri,

-Sürekli olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler ise tevkifat kapsamında değildir.

Menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesi konusunda son yıllarda sıkça yapılan değişiklikler, vergilendirme ile ilgili kuralların uygulanması konusunda belirsizliklere neden olmaktadır. Bu durum vergi yasalarına yeterince nüfus edilememesi dolayısıyla yükümlüleri ve vergi sorumlularını hata yapmaya zorlamaktadır. Ayrıca aynı menkul kıymet ya da sermaye piyasası aracı ile farklı yıllarda aynı türde gelir elde eden mükelleflerin sürekli olarak farklı vergilendirme kurallarına tabi olması ve farklı oran ve tutarlarda vergi ödenmesi, vergi adaleti açısından da eleştirilebilecek bir konudur.<sup>179</sup> Ancak devletlerin artan yabancı sermaye ihtiyacı ile uluslararası vergi rekabeti, özellikle sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde vergi oranları üzerine farklı yönde baskı uygulamaktadır. Uluslararası sermaye hareketlerinin serbestleştiği ve vergi cenneti ülkelerin etkin olduğu

---

<sup>179</sup> Öz, a.g.e., s.236.

bir ortamda, sermaye değer artış kazançları üzerine uygulanacak vergi oranlarının belirlenmesinde bu uluslararası dinamiklerin göz önünde bulundurulmaksızın belirlenmesi mümkün değildir.

## **1- Menkul Sermaye İratlarında Geçici 67. Madde Uygulamaları**

### **a-Tahvil ve Bonolarda Geçici 67. Madde Uygulamaları**

Tahvil ve hazine bonolarından elde edilen faiz kazançları için GVK'nın geçici 67. maddesine göre 01.01.2006-31.12.2015 tarihleri arasında ihraç edilen GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrasının 5 no'lu bendinde belirtilen menkul kıymetlerden ilke olarak işleme aracılık yapan banka ve aracı kurumlarca %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu tevkifat nihai vergileme özelliği taşımaktadır. Tam mükellef gerçek kişiler elde ettikleri bu gelirler için yıllık beyanname vermeyecek, diğer gelirler dolayısıyla beyanname vermeleri durumunda bu gelirlerini beyannamelerine dahil etmeyeceklerdir.

Ancak, yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden (Eurobond) elde edilen faiz gelirleri ve alım satım kazançları ihraç tarihi ne olursa olsun geçici 67. madde kapsamında tevkifat uygulaması dışında olduğundan, faiz gelirlerinde, devlet tahvili ve hazine bonoları için belirlenen istisna uygulandıktan sonra kalan tutar ilgili yıla ilişkin beyan haddini aşması halinde beyan edilecektir. Alım-satım kazancında ise maliyet bedeli endekslemesi ve istisna uygulaması sonucu kalan tutar ne olursa olsun beyan edilecektir. Dar mükellefiyete tabi olanların ise, Eurobondlardan elde ettikleri gelirler için beyanname vermeleri söz konusu değildir.

01/01/2006 tarihinden itibaren ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonolarından elde edilecek olan faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançları üzerinden yapılmakta olan % 15'lik tevkifat oranı, 22/07/2006 tarihli ve 2006/ 10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler için %10 olarak belirlenen oran son olarak 27/10/2008 tarih ve 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler için % 0, 27/06/2006 tarihli ve 5527 sayılı kanunla dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiştir.

## **b-Özel Sektör Tahvil Faiz Gelirleri**

01/01/2006 tarihinden itibaren ihraç edilen özel sektör tahvillerinin banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilen faizlerden GVK'nın Geçici 67. madde hükmüne göre %10 tevkifat yapılacaktır. Bu şekilde tevkifata tabi tutulan faiz için hiçbir şekilde beyanname verilmeyecek ve tevkifat nihai vergi olacaktır.

01/01/2006 tarihinden itibaren ihraç edilen özel sektör tahvillerinden elde edilen alım-satım kazançları için herhangi bir istisna söz konusu olmayıp bu tahvillerin banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar üzerinden de GVK Geçici 67. madde hükmüne göre %10 tevkifat yapılacaktır. Tevkifata tabi tutulan bu kazançlar için de hiçbir şekilde beyanname verilmeyecek ve tevkifat nihai vergi olacaktır.

## **c-Türev Ürünler ve Menkul Sermaye İratları**

GVK'nın geçici 67. maddesinde *“Bu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı ifadesi, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye’de ihraç edilmiş ve Sermaye Piyasası Kurulunca kayda alınmış ve/veya Türkiye’de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçları ile kayda alınmamış olsa veya menkul kıymet ve vadeli işlem borsalarında işlem görmese dahi hazinece veya diğer kamu tüzel kişilerin ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade eder.*

*Bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan; belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergeye dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve döviz alma, satma, değiştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri bu madde uygulamasında diğer sermaye piyasası aracı addolunur.”* düzenlemesi yapış olup bu düzenleme ile GVK açısından türev ürünler ve opsiyon sözleşmelerinin *“diğer sermaye aracı”* olduğu kabul edilmiştir.

Bankalar ve aracı kurumlar, 01.01.2006-31.12.2015 tarihleri arasında takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla, diğer sermaye piyasası araçlarının alışı ve satışı bedelleri arasındaki fark, diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark, bunların dönemsel getirileri ile ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler üzerinden %15 oranında tevkifat yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.

Bu tür kazancın bir kısmının sözleşmenin devamı sırasında lehdara ödenmesi halinde GVK'nın geçici 67. maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır. Ancak sözleşme sona ermeden sözleşmeden doğan kazancın lehdara ödenmesi sırasında sözleşme sonunda doğacak verginin ödenmesini güvenceye alacak önlemlerin banka ve aracı kurumlarca sağlanması gerekmektedir.<sup>180</sup>

5615 sayılı kanununun 10. maddesiyle yapılan düzenleme ile, Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 2008 yılı sonuna kadar yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için tevkifat oranı %0 olarak uygulanacak olup, söz konusu sözleşmelerin vadesinin 2009 ve sonraki yıllara sarkması durumunda da bu sözleşmelerden doğan kazançlar üzerinden %0 oranında tevkifat yapılacaktır.

#### **d-Mevduat Faizleri**

01.01.2006 tarihinden itibaren mevduat faizleri de GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında vergilendirilecektir. Bu maddeye göre mevduat hesapları vadeye ve para cinsine bağlı olmaksızın %15 oranında tevkifata tabidir.

01.01.2006 tarihinden önce açılmış ve vadesi bu tarihten sonra dolacak mevduat faizlerinde nasıl bir uygulama olacaktır? GVK'nın 94. maddesine göre mi tevkifat yapılacak yoksa geçici 67. maddeye göre mi tevkifat yapılacağı tereddütlü bir konu olmuştur. Bu konuda Maliye Bakanlığı 45 seri no'lu GV Sirkülerinde, 01.01.2006 tarihinden önce açılmış ve vadesi bu tarihten sonra dolan mevduat hesaplarına yatırılan paradan elde edilen faizler üzerinden, menkul sermaye iratlarında elde etme tahsil esasına bağlı olduğundan, GVK'nın geçici 67. maddenin 4. fıkrasında yer alan gelirler üzerinden, 01.01.2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılacağını belirtmiştir.

---

<sup>180</sup> Veysi Seviğ, "Vadeli İşlemlerde Tevkifat Uygulaması", Dünya Gazetesi,03.03.2006.

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

**e- Faizsiz Olarak Kredi Verenler ve Kar Zarar Ortaklığı Belgeleri ile Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılında Ödenen Kar Paylarında Geçici 67. Madde Uygulaması**

Faizsiz Olarak Kredi Verenler ve Kar Zarar Ortaklığı Belgeleri İle Kar ve Zarara Katılma Hesabı Karşılında Ödenen Kar Paylarında genel tevkifat rejimi daha önce de açıklandığı gibi GVK'nın 94. maddesinin 9. bendinde belirtilen (%0) oranlarda tevkifat yapılmaktaydı. Ancak GVK geçici 67. madde kapsamında 01.01.2006-31.12.2015 tarihleri arasında %15 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür. Bu düzenleme ile faizsiz olarak kredi verilere ödenen kar paylarında vergi tevkifat oranı daha önce %0 iken %15 olmuştur.

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

**f- Repo Gelirlerinde GVK Geçici 67. Madde Uygulamaları**

GVK'na eklenen geçici 67. maddenin 4. bendine göre 01.01.2006-31.12.2015 tarihleri arasında vadesi dolan repo (Her nevi tahvil ve Hazine Bonoları ile Toplu Konut İdaresi, Kamu ortaklığı idaresi ve Özelleştirme idaresince çıkarılan menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap edilmesi veya elden çıkarılması) işlemlerinden elde edilenler de dahil olmak üzere, 01/01/2006 tarihinden itibaren yapılan repo işlemlerinden elde edilen gelirler tevkifata tabidir. Repo gelirlerinde tevkifat uygulamasında da gelir sahibinin gerçek-tüzel kişi ya da tam-dar mükellef olmasının veya elde edilen gelirin vergiden istisna olup olmamasının önemi bulunmamaktadır.

Buna göre 01.01.2006-31.12.2015 tarihleri arasında geri alım ve satım taahhüdü ile yapılan işlemlerden elde edilen menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca %15 oranında tevkifat yapılmaktadır.

## 2-Diğer Kazanç ve İratlarda GVK Geçici 67. Madde Uygulamaları

5281 sayılı yasa öncesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan düzenlemeye göre *“İvazsız olarak iktisap edilenler, Türkiye’de kurulu menkul kıymet borsalarında işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar sağlanan kazançlar”* değer artış kazancı olarak vergiye tabi idi. 5821 sayılı yasayla yapılan ve 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olan düzenleme ise *“İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artış kazancı olarak vergiye tabidir”* şeklindedir.

Ancak GVK’ya eklenen geçici 67. maddeye göre İMKB’de işlem gören ve bir yıldan fazla süre süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğanlar hariç olmak üzere, bankalar ve aracı kurumlar tarafından alım satımına aracılık ettikleri hisse senetlerinin alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden GVK’nın geçici 67. maddesine göre %15 oranında tevkifat yapılmaktadır. Buna göre İMKB’da işlem gören ve bir yıldan daha az süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar GVK geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabidir.

01.01.2006 tarihinden sonra yurt dışında ihraç edilenler hariç olmak üzere ihraç edilen devlet tahvil ve hazine bonoları dahil tahvil ve bonoları üzerinden elde edilen satım kazançları üzerinden de %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak 30.12.2005 tarih ve 257 seri no’lu GVKGT’ de de belirtildiği gibi 01.01.2006 tarihinden önce iktisap edilmiş olan menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihi itibarıyla geçerli olan hükümler uygulanacaktır.

Gerçek kişilerin tevkifata tabi hisse senedi alım-satım kazançlarına uygulanan % 15’lik tevkifat oranı 22/07/2006 tarihli ve 2006/ 10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler için % 10 olarak belirlenen oran son olarak 27/10/2008 tarih ve 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler için % 0, 27/06/2006 tarihli ve 5527 sayılı Kanunla dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiştir. Söz konusu gelirler için yıllık veya münferit beyanname verilmeyecektir.

### **3- Menkul Kıymet Yatırım Fonları ile Menkul Kıymet Yatırım Ortaklıklarından Elde Edilen Gelirler**

GVK'ya eklenen ve 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olan geçici 67. maddeye göre menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının portföy yapısına göre vergilendirilmesine 01.10.2006 tarihinden itibaren son verilmiş ve 31.12.2005 tarihi itibarıyla portföyde bulunan hisse senetleri ile 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan tahvil ve hazine bonoları eski hükümlere göre tevkifata tabi olmuş, bu tarihten sonra elde edilen hisse senetleri ile 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen tahvil ve hazine bonolarından elde edilen portföy kazançları için % 15 oranında tevkifat uygulamasına geçilmiştir.

07.07.2006 tarih 5527 sayılı kanunla Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesinin (8) numaralı fıkrasında yapılan değişiklikle, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden yapılacak tevkifat uygulamasına borsa yatırım fonları, konut finansman fonları ve varlık finansman fonları da dahil edilmiş ve tevkifat oranları da 23.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2006/10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değiştirilmiştir.

Buna göre, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları üzerinden 2006/10731 sayılı BKK ile tevkifat oranları;

1 ) Borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları için %0,

2) Bunların dışında kalanlar için 23.07.2006-01.10.2006 tarihine kadar uygulanmak üzere %10, 01.10.2006 tarihinden itibaren ise %0, olarak belirlenmiştir. (01.01.2006-22.07.2006 döneminde %15 )

Yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarından elde edilen gelirler 01/10/2006 tarihine kadar fon/ortaklık bünyesinde vergilendirildiğinden, katılımcı bazında vergileme söz konusu değildir. Dolayısıyla, katılımcı bazında vergilendirmeye 01/10/2006 tarihinden itibaren başlanılmış olup, uygulanacak tevkifat oranı ise 5527



sayılı kanun ve 22/07/2006 tarihli ve 2006/ 10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler için %10 olarak belirlenen oran son olarak 27/10/2008 tarih ve 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tam mükellefler için % 0, dar mükellefler için %0 olarak belirlenmiştir.

Sürekli olarak portföyünün en az %51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirleri, tevkifat kapsamında değildir.

Menkul kıymetler yatırım fonlarının ilgili olduğu fona iadesi ve menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri alım-satımından elde edilen gelirler için de yıllık beyanname verilmeyecektir.

## **II-Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Tevkifat Uygulaması**

Türk Vergi Sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergilerde tevkifat uygulamasına katma değer vergisi ve damga vergisinde yer verilmiştir.

### **A-Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması**

Vergi tevkifatı esas olarak gelir vergisine mahsuben yapılmaktadır. Tevkif edilen tutar mükellefin beyanamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Dolayısıyla esas olarak gelir üzerinden alınan vergilerde uygulanan bir müessesedir. KDV gibi mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerde, gerçek anlamda vergi tevkifatından bahsedilemez. Çünkü bu vergilerden her birinde vergi yükümlüsü yasada öngörülen malı veya hizmeti satan kişilerdir. Bu vergilerin mal ve hizmet müşterilerine fiyat mekanizması yoluyla yansıtıldığı, sonuçta dolaylı vergilerde gerçek vergi yüklenicisinin tüketici olduğu, ancak gerçek vergi ödeyicisi konumunda olan tüketicilerin yasal yükümlü olarak değerlendirilemeyeceği açıktır. KDV sisteminin çalışması ve indirim mekanizmalarının uygulanması, yasal yükümlülük kurumu üzerine kurulmuştur. KDV ile ilgili kanunda öngörülmüş yükümlülük ve ödevlerin yerine getirilmesi zorunluluğu yasal yükümlülere tanınmıştır; mal ve hizmeti satın alanlara yönelik vergi yükümlülüğü ve ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin bir zorunluluk söz

konusu değildir. Gelir vergisi tevkifatında vergiyi kesen ve ilgili vergi dairesine yatıran bunu kendi nam ve hesabına değil, yükümlünün nam ve hesabına yatırmaktadır. Oysa KDV kesintilerinde böyle bir ilişki söz konusu değildir. KDV kesintilerinde vergi sorumlusu olan kişi, aslında satın alınan mal ve hizmetler için yasal yükümlüye KDV ödemek durumunda olan kişidir. Bu nedenle KDV gibi dolaylı vergilerde vergi tevkifatı kurumunu çalıştırmak ve uygulamak, işin doğasına uygun düşmemektedir.<sup>181</sup> Ancak ülkemizde harcamalar üzerinden alınan vergilerden olan katma değer vergisinde tevkifat uygulamasına gidilmektedir.

KDVK'nın 9. maddesinin 1. bendinde “*Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, 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.*” hükmü mevcuttur. Bakanlık da bu yetkisini kullanarak, verginin konusuna giren işlemleri yapan mükellefin Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumunda, bu işlemlerden doğan verginin malı satın alan veya hizmeti yaptıran kişi ya da kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmesini öngörmüştür.

Katma Değer Vergisinde sorumluluk uygulaması ilgililerin devletin egemenlik sahası dışında kalmaları nedeniyle vergi idaresinin vergiyi tahsil etme konusunda yasaların kendine tanıdığı kamu gücünü kullanamadığı, dolayısıyla da fiilen “verginin tahsil edilebilme olanağının ortadan kalktığı” durumlarda, idarenin bu konuya ilişkin zaaflarını gidermek üzere “vergi alacağının emniyet altına alınması” amacıyla getirilmiş bir vergi güvenlik müessesidir.<sup>182</sup>

Bu şekilde tevkifat uygulamasının temel mantığı, vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının yada tamamının, mal ve hizmet satın alan tarafından, satıcıya değil doğrudan vergi dairesine ödenmesidir. Böylece hesaplanan verginin belirli bir kısmı yada tamamı satıcının inisiyatifi dışında vergi dairesine intikal etmiş olmaktadır.

---

<sup>181</sup> Erdoğan Arslan, “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat” Vergi Dünyası, Sayı,321, Mayıs,2008,s.22. Ancak KDV ve diğer dolaylı vergilerin tahsili geniş anlamda bir nevi tevkifat uygulaması olarak da kabul edilebilir. Çünkü kanunun asıl amacı vergiyi nihai olarak alıcılara yada tüketicilere ödetmektir.Vergi alacağının temini bakımından ve sayısız denecek kadar çok bir mükellef kitlesi ile uğraşmak vergi tekniği açısından güç olacağından, bu önce aracı mükelleften alınır ve takiben mükelleflere yansıtılır.Tuncer, a.g.e., s.10.

<sup>182</sup> Arslan, a.g.m., s.26.

Bakanlık yayımladığı tebliğlerle tevkifat kapsamına alınan teslim ve hizmetler ile vergi sorumlularınca yapılacak tevkifat oranlarını belirlemekte, zaman zaman bunlar üzerinde değişiklik yapmaktadır. Böylece vergi potansiyeli yüksek, ancak mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, verginin tahakkuk ve tahsilat kaybı ile çok olduğu sektörlerde, tevkifat uygulaması getirilerek, vergi kayıplarının önlenmesi amaçlanmıştır. Yüksek tutarlarda ödenmesi gereken vergiyi barındıran hizmet sektöründe faaliyet gösteren bazı firmaların ödenecek vergiyi hileli yollardan azaltmak suretiyle vergi kayıp ve kaçığına neden olup, hazineyi zarar uğrattıklarının görülmesi üzerine, verginin emniyet altına alınması amacıyla, sorumluluk kapsamında tevkifat uygulamasının alanı genişletilmiştir.<sup>183</sup>

Katma Değer Vergisinde tevkifat uygulaması, uygulanan tevkifat oranına göre tam sorumluluk kapsamında tevkifat uygulaması ve kısmi sorumluluk kapsamında tevkifat uygulaması olmak üzere iki gruba ayrılabilir.

### **1-Tam Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde Tevkifat Uygulaması**

Tam sorumluluk kapsamında tevkifat uygulamasından kasıt vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin tamamının, mal ve hizmet satın alan tarafından, satıcıya değil doğrudan bağlı olduğu vergi dairesine ödenmesidir. Böylece hesaplanan verginin tamamı satıcının inisiyatifi dışında vergi dairesine intikal etmiş olmaktadır.

Vergi güvenliğine yönelik olarak düzenlenen tam sorumluluk kapsamında tevkifat uygulaması ilk olarak 21.07.1985 tarihinde, 15 no'lu KDVG'T ile yurtdışından sağlanan hizmetlerde uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra 21.03.1986 tarihinde GVK'nın 18. maddesine giren işlerde ve 16.12.1988 tarihinde 30 no'lu KDVG'T ile de kiralama işlemlerinde ve reklam verme işlemlerinde sorumluluk uygulaması kapsamında tevkifat yapılmasına başlanmıştır.

### **2- Kısmi Sorumluluk Kapsamındaki İşlemlerde Tevkifat Uygulaması**

Kısmi sorumluluk kapsamında tevkifat uygulamasından kasıt ise vergiye tabi işlem üzerinden hesaplanan verginin bir kısmının, mal ve hizmet satın alan tarafından,

---

<sup>183</sup> Arslan, a.g.m., s.18-19.

satıcıya değil doğrudan bağlı olduğu vergi dairesine ödenmesidir. Böylece hesaplanan verginin bir kısmı satıcının inisiyatifi dışında vergi dairesine intikal etmiş olmaktadır.

Kısmi tevkifat uygulaması ise ilk olarak 1996 yılında hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalata getirilmiştir. Daha sonra bunları hurda plastik malzeme, atık kağıt ve hurda cam teslimleri izlemiştir. 1998 yılında, sınır ticareti kapsamında vergisiz getirilen akaryakıtın yurt içinde satılması işleminde taşımacılar tarafından vergi beyan edilmediği tespit edildiğinden, bu tür akaryakıt satışlarında da KDV tevkifatı yapılması öngörülmüştür. 2003 yılında bazı kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan hizmetler de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Zaman içerisinde günün şartlarına göre tebliğlerle yapılan düzenlemelerle kapsam değiştirilmiş ve uygulama alanı genişletilmiş olup, hurdadan elde edilenler dışındaki bakır, alüminyum ve çinko ürünlerine ve külçelerine, işgücü hizmetlerine, Pamuk, tiftik, yün, yapağı ile ham post ve deri teslimlerine, büyük ve küçük baş hayvan etlerinin teslimleri de tevkifat kapsamına dahil edilmiştir.

### **B-Damga Vergisinde Tevkifat Uygulaması**

01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu Türk Vergi Sisteminin en eski vergi kanunlarından biridir. Damga vergisi üretimden tüketime kadar uzayan süreç içerisinde mal, hizmet ve servetlerin el değiştirmesi nedeniyle yapılan işlemlere resmi bir hüviyet kazandırmak amacı ile düzenlenen evraklar ya da kağıtlar üzerine konulmuş bir tüketim vergisidir.<sup>184</sup>

Damga Vergisi geniş bir uygulama alanına sahip olmasının yanı sıra, konusuna giren kağıtların mutlaka resmi kuruluşlarda düzenlenme mecburiyetinin bulunmaması, gizlenebilme ve hatta yok edilebilme ihtimallerinin bulunması nedeniyle kontrolü ve güvenliğinin sağlanması bir hayli zordur. Bu durum da verginin tarhiyat ve tahsil şekilleri ile yaptırımlar ve güvenlik sistemleri vergilendirmenin temel ilkelerinin diğer vergilerden farklı olması sonucunu doğurmuştur.<sup>185</sup>

---

<sup>184</sup> Nuri Değer, Damga Vergisi Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart, 2006, s.23.

<sup>185</sup> Değer, a.g.e., s.23.

## 1- Damga Vergisinin Konusu ve Mükellefi

Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu gelir, servet, işlem ve olaylardır. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde “ *Bu Kanuna ekli (1) sayılı tablo da yazılı kağıtlar Damga Vergisi'ne tabidir.*” denilmektedir. Kanun hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere, damga vergisinin konusu, kişiler arasında yapılan hukuki işlemleri ispat ve belli etmek için düzenlenen ve Damga Vergisi Kanunu'nda belirtilen kağıtlardır. Bundan dolayı kağıdın düzenlenmesine esas teşkil eden iş veya hizmet, kağıdın vergilendirilmesinde bir faktör olarak kabul edilmediğinden, işlemin gerçekleştirilmesi anında herhangi bir hususu ispat veya belli etmek üzere ibraz edilebilecek bir belge olması halinde vergiye tabi tutulacaktır. Kağıt düzenlenmediği sürece işlemin varlığı vergilendirme için yeterli olmayacaktır.

Damga Vergisi Kanununun 3. maddesinde “Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir.” denilmek suretiyle mükellefiyetin kimler tarafından yerine getirileceği hükme bağlanmıştır. Damga vergisi kanununa göre mükellef, kağıtları imzalayanlar olduğundan, mükellefi tayini bakımından, tanzim imza, devir, temlik, fesih, ciro, kağıdın türü veya hükmünden faydalanma halleri önem taşımaktadır.<sup>186</sup>

## 2- Damga Vergisinde Tevkifat Uygulaması

Damga Vergisi Kanununun 19. maddesinde istihkaktan kesinti şekliyle ödemeye ilişkin hüküm yer almaktadır. Anılan madde hükmü gereği, genel ve katma bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait vergilerin,

- Ödemelerin yapılması veya

-Avans suretiyle ödemelerde avansın itası,

sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılması şekliyle ödenmesine Maliye Bakanlığınca izin verilebileceği düzenlemesine yer verilmiştir.

Damga vergisinin istihkaktan kesinti (tevkifat, stopaj) şeklinde ödenmesi doğrudan verginin mükellefiyetini değil, mükellefle ilişki içine giren vergi sorumlusu

---

<sup>186</sup> Değer, a.g.e., s.83.

konumundaki kişileri esas alan bir ödeme biçimidir. Yani istihkaktan kesinti suretiyle ödeme yapanlar ödeme yaptıkları ve kağıdı düzenleyen kişilerin vergilerini ödemek durumundadırlar. Kağıdı düzenleyen başka vergi kesen başka kişiden oluşmaktadır. Tevkifat vergi sorumlularının hak sahiplerine karşı düzenledikleri tüm kağıtları kapsamaz. Tevkifat vergi sorumlularının hak sahiplerine karşı yapmış oldukları ödemeler (avans ödemeleri dahil) nedeniyle hak sahiplerince düzenlenen ve aynı zamanda nispi (oransal) vergiye tabi bulunan “makbuzlarla bu nitelikteki kağıtları”<sup>187</sup> kapsar.<sup>188</sup>

Bakanlık gerekli göreceği durumlarda vergiyi hakedişlerden kesilmesi şeklinde ödetmeye yetkili kılınmıştır. Esasen mükellefe ödeme yapacak kişi üzerinden mükellefin vergilendirildiği bu yöntemde, vergi sorumlusu konumundaki kişi veya kuruluşların belirlenmesi zorunluluğu vardır.<sup>189</sup>10 no’lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde 11.05.1971 tarih ve 2101118-99 sayılı ve buna ek tamimler ile 17.10.1975 tarih ve 8 sayılı Genel Tebliğ’de düzenlenen istihkaktan kesinti usulü, aylık muhtasar beyanname verenlerin de dahil edildiği açıklanmıştır.

Buna göre Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde yaptıkları ödemelerden tevkifat yapmakla yükümlü tutulan,

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar, ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler,
- Vakıflar,
- Dernek ve Vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,

---

<sup>187</sup>Bunlar,Damga Vergisi Kanunu 1 nolu tablonun IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar bölümünde verilmiştir.  
1.Makbuzlar:

a) Resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemeler (avans olarak yapılanlar dahil) nedeniyle, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına, kişiler adına açılmış veya açılacak hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine tediyelerini temin eden kağıtlar

b) Maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediyeyi temin eden kağıtlar

<sup>188</sup> Şenyüz, a.g.e., s.570.

<sup>189</sup> Şenyüz, a.g.e., s.577.

- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, istihkaktan kesinti suretiyle damga vergisini ödeyecekler arasında yer almaktadırlar.

Yukarıda belirtilen bu kişi ve kuruluşlardan genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından, bir ay içinde kesilen Damga Vergisi, kanunda öngörülen süre içerisinde ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilecek ve yine kanunda öngörülen süre içerisinde yatırılacaktır.

### **III- Servet Üzerinden Alınan Vergilerden Veraset ve İntikal Vergisinde Tevkifat Uygulaması**

Türkiye’de Veraset ve İntikal Vergisi ilk defa 1926 yılında 979 no’lu kanunla konulmuştur. Bu kanuna kadarki devrede miras yoluyla intikal eden “Gayrimenkul” mallardan tapu dairelerince mirasçılar adına tescil yapılırken “intikal harcı” ve “Menkul” mallardan da mahkemece terekenin yazımına karar verildiği hallerde “tereke harcı” alınmıyordu. 979 sayılı kanunla kabul edilen vergi, miras hisselerine ve akrabalık derecelerine göre değişen oranlı bir miras hissesi vergisidir. Ancak, Medeni Kanundan önce hazırlanmış olduğu için, bu kanunla birçok noktada çelişkiye düşülmüştür. Bu nedenle, 797 sayılı kanunda, 1931 yılından itibaren geniş kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. 1941’de yapılan bir değişiklikle hükümetin gelir ihtiyacını karşılamak amacıyla vergi oranları iki katına çıkarılmış ancak bir süre sonra, 1957 yılında vergi oranlarının arttırılmasının yetmemesi sebebiyle, vergiye matrah olan değerlerin özellikle taşınmazların vergi değeri yerine rayiç bedelle değerlendirilmesini öngören yasa değişikliği gerçekleşmiştir. Bu uygulama mükelleflerin sert tepkileriyle karşılaşmış ve daha hafif yeni bir Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu tasarısı hazırlanarak 15.06.1959 tarihinde 7338 sayılı kanun olarak kabul edilmiştir.<sup>190</sup>

---

<sup>190</sup> Mehmet Maç ve Tarık Jamali, Veraset Hibe ve Ölüm, Denet Yayıncılık, 1999, s.4.

Veraset ve İntikal Vergisinde vergi tevkifatı uygulamasına geniş bir yer verilmiştir. “Vergi Güvenlik Önlemi” mahiyetindeki tevkifat uygulaması biri müşterek bahis, yarışma ve çekilişler için, diğeri belirli kurumların istihkak sahiplerine belirli şartlar altında yapacağı ödemelerle ilgili olarak düzenlenmiştir.<sup>191</sup>

### **A- Yarışma ve Çekilişlerde Kazananlara Ödenen İkramiyelerin Vergilendirilmesi**

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 4369 sayılı kanunla değişik 16. maddesinin son fıkrasında, gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin %10 oranında vergilendirileceği ve ikramiyenin aynı olarak ödenmesi halinde, fatura değerinin esas alınacağı belirlenmiştir.

Aynı kanunun 7. maddesinin ikinci fıkrasında da yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişilerin, ikramiye kazananların ikramiyeleri üzerinden kesilen vergileri bir beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

#### **1- Yarışma ve Çekilişin Kapsamı**

Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler sonucunda ödenen ikramiyeler, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında değerlendirilerek, istisna tutarını aşan kısmı vergilendirilir. Yarışma veya çekilişin, yardım toplanması, kamu hizmetlerine destek olunması, eğlence, kültür, tanıtım, anma veya kutlama amaçlarıyla düzenlenmiş olması ya da kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar ve dernekler (kanunla kurulanlar dahil), cemaatler, spor kulüpleri, okul aile birlikleri, emekli ve yardım sandıkları, görsel ve yazılı basın kuruluşları tarafından düzenlenmiş olması vergilendirilmesine engel değildir.

Yarışma ve çekiliş dolayısıyla ödenen ikramiyelerin vergilendirilmesi için bunları düzenleyen gerçek kişilerin Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunması zorunlu olmadığı gibi tüzel kişilerin kanuni veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması da şart değildir.

Bu çerçevede;

---

<sup>191</sup> Şenyüz, a.g.e.,s.616.



- Yazılı ve görsel basın başta olmak üzere gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen çekilişler ile bilgi, kültür, deneyim veya sair becerilerin sergilenmesine dayanan yarışmalar,

- Yazılı basının iştirak edilmesini kupon toplamaya bağladığı çekilişler,

- Gerçek ve tüzel kişilerce sunulan mal veya hizmetlerin tanıtımı veya satış hacminin artırılması amaçlarıyla tüketiciye yönelik olarak düzenlenen çekilişler ile benzerleri, yarışma ve çekiliş kapsamında değerlendirilmektedir.

## **2- Yarışma ve Çekilişler ile At Yarışları Üzerine Oynanan Müşterek Bahislerden Kazanılan İkramiyelerin Vergilendirilmesi**

Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 2. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ivazsız intikal, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisaplar olarak tanımlanmış, aynı bendin parantez içinde de maddi ve manevi zarar karşılığı verilen tazminatların ivazsız sayılmayacağı belirlenmiştir.

Türkiye Jokey Kulübünde düzenlenen at yarışları üzerine oynanan müşterek bahislerde; kişiler müşterek bahise katılmak için bir bedel ödemekte, tahminlerde bulunmakta ve tutması halinde kendilerine ikramiye ödenmektedir. Ancak genellikle, bahise katılanların ödedikleri miktar ile kazanılan ikramiyeler arasında önemli fark olmakta, dolayısıyla ivazlar arasında nispetizlik bulunmaktadır. İvazlar arasındaki bu nispetizlik göz önünde bulundurularak, söz konusu ikramiyelerin ivazsız intikal kabul edilmesi ve istisna tutarını aşan kısmının vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durum futbol karşılaşmalarına ilişkin müşterek bahislerde kazanılan ikramiyeler ile yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyeler için de geçerlidir.

At yarışları ve futbol karşılaşmalarına ilişkin düzenlenen müşterek bahislerle yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin vergilendirilmesi tevkifat yoluyla yapılmaktadır. Tevkifat oranı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 16. maddesinin 4. fıkrasında %10 olarak belirlenmiştir.

Yarışma düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler, düzenledikleri yarışma sonucu ödeyecekleri ikramiyelerin istisna tutarını aşması halinde, ikramiyelerin bu tutarı aşan kısmı üzerinden % 10 oranında vergi tevkifatı yapacaklardır.

İkramiyenin aynı olarak verilmesi halinde tevkifat o malın fatura değeri üzerinden yapılacaktır. Ancak ikramiyeyi ödeyenlerce, mal veya hizmetin bedelinden ayrı olarak bazı masraflar ile vergilerin (taşıt alım vergisi, veraset ve intikal vergisi, eğitime katkı payı, çevre kirliliğini önleme fonu, harç, gümrük vergisi vs.) üstlenilmesi halinde, bunlar fatura bedeline ilave edilerek bulunacak toplam değer üzerinden vergi tevkif edilecektir.

Müşterek bahislere ilişkin kesinti futbol karşılaşmaları ve at yarışları ile sınırlandırılmıştır. Bunlar dışında kalan müşterek bahislerden kazanılan ikramiyeler, tevkifat yapılacak ödemeler arasında sayılmadığından, herhangi bir tevkifat söz konusu olmayacak ve genel esaslara göre vergilendirilecektir.<sup>192</sup>

Öte yandan, at yetiştiricilerine ödenen yetiştirici primi ile at yarışlarında at sahiplerine ödenecek ikramiyeler, zirai kazanç olarak gelir vergisi konusuna girdiğinden ayrıca veraset ve intikal vergisine tabi tutulmayacaktır.

Gerçek veya tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişler ile futbol müsabakalarına ve at yarışlarına ait müşterek bahislerde tevkif edilen vergiler, vergi sorumluları için bastırılan Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi kanunda belirtilen süre içerisinde; gerçek kişilerce ikametgahlarının, tüzel kişilerce ise kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine beyan edilmesi gerekir. Kazanılan ikramiyeler üzerinden vergi tevkifatı yapılanlar ise, VİVK'nın 7. maddesinin 2. fıkrasına göre bu ikramiyeler için ayrıca beyanname vermezler. Dolayısıyla kazandıkları ikramiyeler üzerinden yapılan tevkifat nihai vergileri olacaktır.

Televizyonlarda yapılan yarışma ve çekilişlerde, çeşitli firmalar reklam amacıyla ürünlerini bedelsiz olarak talihlilere verilmek üzere bu programlara göndermektedirler. Bu durumda stopaj yarışma veya çekilişi düzenleyen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yani TV kanalı işleticisi tarafından yapılacaktır.<sup>193</sup>

### **B-Vergiye Karşılık Alınacak Teminat ve Tevkifat**

Amme idare ve müesseseleri, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri, sair şirket ve müesseseler, mahkemeler ve icra dairelerinde veraset ve intikal vergisinin konusuna giren para ve senedi (tahvil, hisse senedi gibi) bulunan istihkak

<sup>192</sup> Şenyüz, a.g.e., s.616.

<sup>193</sup> Maç ve Jamali, a.g.e., s.158.

sahiplerinin, bunlar üzerinde tasarrufta bulunabilmeleri için, öncelikle bu para ve senetlere isabet eden veraset ve intikal vergisinin ödenmiş olduğuna dair bir belgeyi ilgili kuruluşa ibraz etmeleri gerekmektedir.

Vergi dairelerince bu belgenin verilebilmesi için, mükellefler tarafından veraset ve intikal vergisi beyannamesinin verilmiş olması, istenilen para ve senetlerin bu beyannamede gösterilmiş bulunması ve tahakkuk eden vergiden para ve senede isabet eden tutar ile vadesi geçmiş taksitlerin ödenmiş olması gerekir.

İlgili kuruluşlara belge ibraz etmeyen hak sahipleri istihkaklarından bu kuruluşlarca veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde ise %15 oranında vergi karşılığı tevkifat yapıldıktan sonra kalan tutarları alabileceklerdir. Böylece verginin bir kısmı, değerlerin mirasçılara veya kendilerine ivazsız olarak intikal eden kişilere ödenmesi esnasında bir güvenlik tedbiri olarak alıkonmakta ve kalan tutar ilgiliye teslim edilmektedir.

Para ve senet dışında hiçbir menkul mal için tevkifat yoktur. Bu nedenle para ve senet dışındaki diğer menkul malların ivazsız veya veraseten intikaline konu olması halinde veraset ve intikal vergisi yönünden ilişik kesme söz konusu değildir.<sup>194</sup> Tevkifat yapılmaksızın teminat gösterilmesi suretiyle bu müesseselerde bulunan para veya diğer kıymetlerin serbest bırakılması mümkün değildir.

Veraset ve İntikal vergisinden muaf tutulan kuruluşlara yapılacak ivazsız para ve senet teslimlerinde tevkifat uygulanmaz. Ancak bunun için para veya senedi alacak olan kuruluşun veraset ve intikal vergisinden muaf olduğuna dair belgenin para veya senedi teslim edecek olana ibraz edilmesi gerekir.

Diğer taraftan, tevkifat yapmak zorunda olan kuruluşların sorumlularının, tevkif ettikleri parayı bir hafta içerisinde buldukları yerin malsandığına yatırmaları gerekmektedir. Söz konusu paranın bu süre içinde yatırılmaması halinde para, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte ilgili kuruluştan tahsil edilecektir. Ayrıca, bu paranın zamanında ilgili malsandığına yatırılmaması dolayısıyla uygulanacak %10 oranındaki ceza ise ilgili kuruluşun sorumlularından aranacaktır.

---

<sup>194</sup> Maç ve Jamali, a.g.e.,s.360.

### III. BÖLÜM

## VERGİ KAYIPLARI SORUNU VE ÖNLENMESİNE YÖNELİK ALINABİLECEK TEDBİRLER ÇERÇEVESİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

### I- Genel Olarak Kayıtdışılık

Günümüz ekonomilerinin önemli sorunlarından birisi olan kayıtdışı ekonomi, nedenleri, sonuçları ve işleyişi bakımından oldukça karmaşık bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması hem gelişmekte olan ülkeler için hem de gelişmesini tamamlamış ülkeler için çözümlenmesi gereken ciddi bir sorun olmaktadır.<sup>195</sup>

Literatürde kayıtdışı ekonomi yerine, yer altı ekonomisi, illegal ekonomi, gayri resmi ekonomi, kravatsız ekonomi, düzensiz ekonomi, ikinci ekonomi, kara ekonomi, görünmez ekonomi, marjinal ekonomi, faturasız ekonomi, gölge ekonomi, vergisiz ekonomi, paralel ekonomi ve kayıp ekonomi gibi bir çok kavramla karşılaşılmaktadır.<sup>196</sup> Bu tanımlar farklı içeriklere sahip olmalarına rağmen kayıtdışı ekonomi tanımı, üzerinde uzlaşmaya varılmış bir tanımın olmaması nedeniyle birbirleri yerine de kullanılabilir.

Kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin çok geniş olması kayıtdışı ekonomi kavramına da geniş anlam yüklemekte ve kapsamlı bir tanımın yapılmasını güçleştirmektedir.<sup>197</sup> Kayıtdışı ekonomi genel anlamda “gayri safi milli gelir hesaplarını elde etmede kullanılan bilinen istatistik yöntemlerine göre tahmin edilmeyen ve gelir yaratıcı ekonomik faaliyetlerin tümü” olarak tanımlanabilir.<sup>198</sup>

Kayıtdışı ekonomi içinde yer alan ve birbirine farklılık gösteren unsurları gelir elde eden açısından,

- Yer altı ekonomisi,
- Yarı kayıtlı ekonomi,
- Kayıtlara hiç girmeyen ekonomi,

<sup>195</sup> DPT, Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT:2603-ÖİK:614, Ankara,2001, s.1.

<sup>196</sup> Osman Altuğ, Kayıtdışı Ekonomi, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul,1994, s.15.

<sup>197</sup> Nihat Işık ve Mustafa Acar, “Kayıtdışı Ekonomi:Ölçme Yöntemleri,Boyutlar, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı:21, Temmuz-Aralık, 2003, s.118.

<sup>198</sup> Türkmen Derdiyok, “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, Türkiye İktisat Dergisi,Mayıs, 1993, s.54.

olarak üç grupta toplanabilir.<sup>199</sup>

Yasadışı mal ve hizmet üretimi sonucunda oluşan kayıtdışı ekonomi, bir başka ifadeyle suç ekonomisi<sup>200</sup> kayıtdışı ekonominin önemli bir alt ayrımıdır. Suç ekonomisinde belirleyici unsur faaliyetlerin yasaların öngördüğü şekilde yapılmaması değil, faaliyetin kendisinin yasaklanmış olmasıdır. Kayıtdışı ekonominin diğer bölümlerinde “gelir”in yasalara aykırı bir şekilde kayıtdışına çıkarılması söz konusu iken, suç ekonomisinde “üretim” yasalara aykırı olarak gerçekleşir. Faaliyet yasadışı olduğundan, yasadışı üretim sonucunda elde edilen gelir de doğası gereği gizlenme eğiliminde olması nedeniyle kayıtdışıdır. Diğer taraftan kayıtlı ekonomi içerisinde, konusu suç olan faaliyetler sonucunda elde edilen iktisadi değerlerin söz konusu olabileceği de bir gerçektir. Bu anlamda kayıtlı ekonomi ile bir geçişkenlik söz konusu olabilmektedir. Ancak nihai amaç bu ekonomiyi kayıt altına almak değil, ortadan kaldırmak olduğundan, mücadeleye yönelik önlemler kaçınılmaz olarak bu hususları da içerecektir. Suç ekonomisinin üretim, dağıtım, tüketim ve diğer her tür faaliyetlerinin kapsadığı sürecin yasadışı olması, bu kapsamdaki faaliyetlerin genellikle konusunda uzmanlaşmış suç örgütlerince organize edilmesi ve yürütülmesi sonucunu doğurmaktadır.

Yarı kayıtlı ekonomi’de ise faaliyetler yasalıdır. Ancak bu yasal faaliyetlerin bir kısmı veya tamamı faaliyette bulunanların iradesi ile vergiden ve diğer mükellefiyetlerden kaçmak amacıyla kayıtdışında bırakılmaktadır. Bazı faaliyetler ise yasalarla vergiden muaf ve istisna tutularak bizzat yasa koyucu tarafından kayıtdışında bırakılmaktadır. Buna göre yarı kayıtlı ekonomi grubunda vergi kayıplarına neden olan kayıtdışılık;

- Yasalarla gelirlerin kayıt dışında bırakılması nedeniyle oluşan vergi kayıpları,
- Yapılan işlemlerin kayda geçirilme zorunluluğu olmasına rağmen işlem sahiplerince istenilerek kayıtdışında bırakılması sonucu oluşan vergi kayıpları, şeklinde ayrılabilir.

<sup>199</sup>Şinasi Aydemir, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul, 1995, s.5.

<sup>200</sup>Suç ekonomisi, bir uzlaşma sağlanamamış olmakla beraber ekonomik suç olarak değerlendirilen faaliyetlerden elde edilen gelir ile mal ve parasal akımı kapsamaktadır. “Ekonomik Suç” kavramı geniş bir anlam içermekte olup iktisadi, ticari ve mali suçların tümünü kapsamaktadır. Ülker MAVRAL, Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’ye Yansımaları, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara, 2001, s.175.

Elde edilen gelirlerin yasalarla kayıtdışı bırakılması muafiyet, istisna ve indirimler yoluyla olmaktadır. Türk vergi sisteminde, uygulanan ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yasalarla vergiden muaf ve istisna tutulan kazanç ve iratların sayısı oldukça fazladır. Yasal düzenleme sonucu olarak vergiden muaf kişilerin, faaliyetleri için defter ve belge tutmak zorunluluğu yoktur. Bu kişilerin faaliyetleri yasalarla kayda geçirilme zorunluluğu dışında bırakılmıştır.

Yapılan işlemlerin kayda geçirilme zorunluluğu olmasına rağmen mükellefler daha az vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek istemeleri nedeniyle kısmen ya da tamamen bu işlemleri kayıtlarına yansıtmayarak da bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirleri kayıtdışı bırakabilmektedirler.

Gelirin kayıtlı mükelleflerce kayıtdışı bırakılması aslından hemen hemen her sektörde görülen bir durumdur. Ancak kayıtdışılık oranı sektörün yapısına göre değişmektedir. Sektör faaliyetlerinin maliyet ve hasılatlarının ölçümü ve denetimi zorlaştıkça sektörde kayıtdışılık da artmaktadır. Tarımsal ürün alım-satımı yapanlar, kuyumcular, özel inşaat yapan müteahhitler, tarımsal hammaddeye dayalı üretim yapanlar, proje büroları, döviz büroları, spot eşya alım satımı yapanlar vb. bu grubun içinde sayılabilir.<sup>201</sup>

Kayıtlara hiç girmeyen ekonomi ise gelir idaresinin bilgisi dışında gösterilen faaliyetleri ifade etmektedir.

Hiç kayda girmeyen bu kesim, ekonomik faaliyet hacmi içerisinde aktif olmakla beraber mükellef olarak vergi idaresinde kayıtlı bulunmayan dolayısıyla hiç vergi ödemeyen genelde düşük gelir grubundandır. Daha çok büyük şehirlerde görülen ve “marjinal sektör” olarak da adlandırılan kayıtdışı ekonominin bu boyutunu; işportacılar, iş takipçileri, inşaat işçileri, jeton ve bilet satıcıları, canlı hayvan ticareti ile uğraşanlar, gezici sebze-meyve satıcıları, şehir içi nakliyat yapan kişiler v.b oluşturmaktadır<sup>202</sup>.

Kayıtlara hiç girmeyen faaliyet kavramı, Uluslararası Çalışma Örgütü (İLO) ve Dünya Bankası tarafından da kullanılan ve esasen kalkınma iktisadının konusunu oluşturan “informel sektör” kavramı ile de benzeşmektedir. İinformel sektörde çalışanlar daha ziyade kendi hesabına çalışanlar ile aile işletmesinde çalışanlardan oluşmakta, eskimiş teknoloji kullanımı ve düşük eğitim seviyeleri nedeniyle verimlilikleri de düşük

<sup>201</sup>Yavuz Akbulak ve A.Koray Tahtakılıç, “Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Düşünceler”, Banka, Mali ve Ekonomik Yorumlar, Mart, 2003,s.20.

<sup>202</sup> Akbulak ve Tahtakılıç, a.g.m., s.18.

olmaktadır. İnfornel sektör, az gelişmiş ülkelerde görülen modern ve geleneksel sektör ayrımındaki ikili ekonomik yapının da geleneksel ayağını oluşturmaktadır.<sup>203</sup>

### **A-Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri**

Kayıt dışı ekonomi, ülkeden ülkeye ve tarihsel süreç içinde dönemden döneme, hacminde ve/veya bileşiminde farklılık gösterebilmektedir. Bunun nedeni ülkelerin, tarihsel süreç boyunca; ekonomik, sosyal, siyasal ve kültürel bakımdan farklı özellikler göstermesi ve bu konularda farklı gelişimler kaydetmesi ile yakından ilgilidir.<sup>204</sup>

Gelişmiş ekonomilerde kayıtdışılık ve nedenleri genellikle vergisel ve işgücü piyasasına yönelik düzenlemeler gibi faktörler tarafından belirlenirken gelişmekte olan ülkelerde bu faktörlerin yanı sıra ekonomiyi etkileyen nüfus artışı ve kentsel göç gibi demografik etmenler de dikkate alınmaktadır.<sup>205</sup> Kayıtdışı ekonominin ortaya çıkışı farklı ülkelerde farklı nedenlere dayanmakla beraber genel olarak bunlar, İktisadi, Mali ve Sosyal Nedenler başlıkları altında toplanabilir.

### **1-Ekonomik Nedenler**

Kayıtdışı ekonominin ortaya çıkmasının nedenlerinden birini oluşturan ekonomik nedenler ülkelerin, gelişmişlik düzeyi ve sektörel dağılımı, gelir dağılımı ve enflasyon oluşturmaktadır.

#### **a-Gelişmişlik Düzeyi ve Sektörel Dağılım**

Bir ülkenin sahip olduğu ekonomik sistemin kendisi ve yapısal özellikleri kayıtdışılığa uygun zemin oluşturabilir. Bir ekonominin gelişmişlik düzeyi, gerekli yatırımların yapılarak yeterli kalkınma hızının gerçekleştirilememesi ve kayıtlı istihdam imkanlarının yaratılamaması, kayıtdışılıkta rol oynayan faktörlerdir.<sup>206</sup>

---

<sup>203</sup> Akbulak ve Tahtakılıç, a.g.m.,s.19.

<sup>204</sup> Gülay Akgül Yılmaz, Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul,2006 s.45.

<sup>205</sup> Tüsiad, Kayıtdışı Ekonomi Ve Sürdürülebilir Büyüme, Tüsiad Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/2007-01/428, Aralık, 2006, s.60.

<sup>206</sup> Yılmaz Ilgın, Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye'deki Boyutları, DPT Yayın No:2492, Nisan,1999,s.24.

Ekonomik işlemlerin kayıt edilmesi, ekonominin gelişmişlik düzeyi ile yakından ilgilidir. Üretim ve tüketimin aile içinde yapıldığı, pazar ekonomisine geçmemiş para kullanımının sınırlı olduğu tarım ekonomilerinde, ekonomik işlemlerin kaydının tutulması gereklilik arz etmez. İşbölümünün gelişip üretilen malların çeşitlenmesi ile birlikte üretim ve tüketim birimleri birbirinden ayrılır, pazar ekonomisi gelişmeye başlar ve para önem kazanır. Bu aşamada kayıt hiç değilse mal alım ve satımı yapanlar açısından bir zorunluluk haline gelir. Ancak kayıt sisteminin esas gelişmesini sağlayan sanayileşmedir. Teknolojik yeniliklerle birlikte işin basit parçalara ayrılabilirdiği ölçüde ücretli emek kullanımı artar ve ekonomik birimlerin ölçeklerinin büyümesi ise üretimde kullanılan tüm girdilerin işletme girdi ve çıktıların kaydedilmesini zorunlu kılar. Bir işletmenin çıktı niteliğindeki mal veya hizmet diğer işletme için girdi niteliğindedir. İşletmeler arasındaki bu ilişki geleneksel yapıları çözerken ekonomide kayıt ve belge düzeninin yerleşmesini sağlar.<sup>207</sup> Büyük ve kurumlaşmış şirket ve kişi işletmelerinde ortaklar gerek işletme yöneticilerini kontrol edebilmeleri için gerekse para ve kredi kuruluşlarıyla sıkı ilişkileri nedeniyle güvenilir ve sağlıklı bir muhasebe sistemi kurmuşlardır. Dolayısıyla her yönüyle doğru verilere dayanan muhasebe sistemi vergi kaçağına meydan vermemektedir. Öte yandan bu işletmeler vergi istisnalarından çok iyi yararlanabildiklerinden vergi kaçırmak gibi girişimleri de olmayabilecektir.<sup>208</sup>

Ekonomide sektörlerin ağırlığı gelişmişlik düzeyini göstermesinin yanı sıra kayıtdışılığın büyüklüğünü de etkilemektedir. Tarım ve hizmetler sektörü, izleme ve denetlemenin zor olması nedeniyle kayıtdışılığın fazla görüldüğü sektörlerdir. Çünkü gerek hizmetler gerekse tarım sektörü küçük işletmeler tarafından yürütülen faaliyetlerde yoğunlaşmaktadırlar.<sup>209</sup> Öte yandan hizmet verilme süresinin kısalığı hizmetler sektöründe kayıtdışılığı etkilemektedir. Çünkü kısa sürede verilen hizmet saptanamamakta ve belgeye bağlanması imkansız olmaktadır.<sup>210</sup> Dolayısıyla bu sektörlerde denetim yapmak zorlaşmakta ve bu da bazı işlemlerinin kayıtdışı kalmalarına neden olmaktadır.

---

<sup>207</sup> Ülker Toptaş, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri, Türkiye Esnaf-Sanatkar ve Küçük Sanayi Araştırma Enstitüsü (TES-AR) Yayınları No:26, Ankara,1998,s.19

<sup>208</sup> Karabacak Yakup “Vergi Kaçağının Nedenleri:Arz ve Talep Yanı” Vergi Dünyası, Sayı:287, Temmuz, 2000.

<sup>209</sup> Ilgın,a.g.e., s.24.

<sup>210</sup> Aydemir, a.g.e., s.57.



## **b-Gelir Dağılımı**

Gelir dağılımındaki adaletsizlik, düşük gelir grubunun genişliği ve orta gelir grubu üyelerinin nispi olarak azlığı kayıtdışılığın nedenleri arasında gösterilmektedir.<sup>211</sup> Aslında gelir dağılımının kayıtdışı ekonomi ile ilişkisi, gelirden düşük pay alan grupların gelirlerini artırmak amacıyla kayıtdışı istihdama arz yaratmaları noktasında ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle gelir dağılımının eşitlikten uzaklaştığı ölçüde kayıtdışı ekonominin büyüyeceği varsayımı yapılabilir.<sup>212</sup>

Gelir dağılımı eşitsizliğinin kayıtdışılığa nedeni sadece gelirden düşük pay alan grupların gelirlerini artırma amacıyla kayıtdışı istihdama arz yaratmaları ile sınırlı değildir. Gelirden yüksek pay alanların da kayıtdışılığa yönelmeleri söz konusudur. Özellikle artan oranlı bir tarifenin uygulandığı bir vergi sisteminde yüksek gelir elde edenler daha yüksek bir oranda vergileneceklerdir. Bu durum onların bazı gelirlerini kayıtdışında bırakmalarına neden olabilmektedir.

## **c-Enflasyon**

Enflasyonun yüksek düzeyde seyrettiği ülkelerde kayıtdışılığın artması beklenebilir. Böyle durumlarda, sabit gelirlili geniş kitleler enflasyon dolayısıyla aşınan gelirlerini telafi etmek, üreticilerde maliyetlerini azaltabilmek gayesiyle kayıtdışı ekonomiye yöneleceklerdir.<sup>213</sup>

Enflasyonist ortamda mükellefler, enflasyon nedeniyle ortaya çıkan fiktif karların vergilendirilmesi, elde edilen gelirin enflasyon sonucu artarak yüksek oranlı vergi dilimlerine dahil olması ve yine satın alma gücünde meydana gelen aşınmalardan dolayı reel gelirleri artmasa da vergi ödemek zorunda kaldıklarından, gelirlerinin bir kısmını vergi idaresinden gizleme yoluna gitmektedirler.<sup>214</sup>

---

<sup>211</sup> Ilgın, a.g.e.,25.

<sup>212</sup> Toptaş, a.g.e.,s.25.

<sup>213</sup> Ilgın, a.g.e, s.25.

<sup>214</sup> Akbulak ve Tahtakılıç, a.g.m.,s. 21.

Vergi sisteminde endeksleme müessesesinin veya enflasyonun olumsuz etkilerine karşı yükümlüyü koruyacak kurumların yokluğunda, mükellef ödemesi gerekenden daha fazla vergi ödemek durumunda kalacaktır. Çünkü enflasyon vergi matrahının nominal olarak yükselmesine sebep olarak, mükellefin daha üst vergi dilimlerine kaymasına ve dolayısıyla daha yüksek vergi oranlarından vergilenmesine neden olmaktadır. Sonuç olarak reel geliri azalan kişi, enflasyon nedeniyle oluşan kaybını, vergi kaçakçılığı yaparak gidermeye yönelebilecektir.<sup>215</sup>

## **2-Mali ve İdari Nedenler**

Vergi yükünden tamamen kurtulmak veya bu yükü hafifletmek amacıyla faaliyetlerin bir kısmı veya tamamının devletin bilgisi dışında gerçekleştirmek, kayıtdışı ekonominin her zaman tek ve en önemli belirleyici değişkeni olmasa da kayıtdışı ekonomik faaliyetlerinin her durumda vergi kaybı doğurduğu açıktır.<sup>216</sup>

Vergi kaybına neden olan mali ve idari nedenler aslında vergisel düzenlemeler ile idari düzenlemeleri içermektedir. Bunlar marjinal vergi oranları, vergi harcamaları, vergi mevzuatının karışıklığı gibi vergisel faktörler ve idarenin etkinsizliğini içeren yakalanma olasılığıdır.

Kamu idaresi tarafından belirlenen vergi oranlarının ve vergi dışı mali yüklerin yüksek olması kayıtdışılığı arttıran kurumsal faktörlerin en önemlilerindedir. Kamunun üretimden vergi olarak aldığı pay ve vergi dışı mali yükümlülüklerin boyutu arttıkça, mükellefler bu yükümlülüklerden kurtularak üretim maliyetlerini düşürmek ve net gelirlerini yükseltmek için faaliyetlerini mümkün olduğu kadar kayıtdışında tutmak istemektedirler. Vergi oranlarının yüksek olması mükelleflerin kamuya ödemeleri gereken tutarı arttıracığından, vergi ödemedi kayıtdışında çalışmanın getirisini de arttırır. Bunun yanında vergi kaçığının yakalanma olasılığının yüksek olması ve vergi cezalarının caydırıcı nitelikte olması ise vergi kaçırmanın riskini arttırır ve kayıtdışına çıkışları engeller.<sup>217</sup>

<sup>215</sup> Firshburn Geoffrey, "Tax evasion and İnflation" Australian Economic Papers, 20 December 1981, s. 325'ten aktaran Yakup Karabacak, a.g.m.

<sup>216</sup> Yılmaz,a.g.e, s.60.

<sup>217</sup> Deloitte, Kayıtdışı Ekonomi,Türkiye Serüveni, CEO Serisi, s.11

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkey-tr\\_ceo\\_kayitdisi\\_ekonomi\\_0702007.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkey-tr_ceo_kayitdisi_ekonomi_0702007.pdf)

Erişim Tarihi:10.01.2008.

## **a-Vergi İdaresinin Etkinsizliği**

Kayıtdışı ekonominin en önemli nedenlerinden biri idari yapılanmadaki eksikliklerdir. İdari yapılanmadaki bürokrasinin karmaşıklığı, çok başlılıktan kaynaklanan denetim yetersizliği ve birimler arası eşgüdüm eksikliği gibi olumsuzluklar, kayıtdışı çalışanların tespitini ve kayıt altına alınmasını zorlaştırır.

Vergi idaresinin etkin olamaması ve vergi tabanının genişletilememesi, mevcut mükelleflerin vergi yüklerini arttırarak vergi gelirlerini artırma çabaları hem kayıtdışı faaliyetlerde bulunanların kayıtlı ekonomiye geçişini engelleyecek, hem de kayıtlı ekonomide faaliyette bulunanların kayıtdışı ekonomiye kaçmasına yol açacaktır.<sup>218</sup>

Vergi kanunlarının vergileme ilkelerine olabildiğince bağlı kalınarak hazırlanması, vergilendirme ve kayıtdışı ekonominin kayda alınmasında en önemli adımlardan ilkidir. Ancak sistemin işleyebilmesi için vergi idaresinin, denetiminin ve yargısının iyi işlemesi son derece önemlidir. Bu nedenle organların yapılanış ve işleyişinin yasaları uygulayabilecek yeterliliğe kavuşturulması gerekmektedir.<sup>219</sup>

Devletin yürürlükteki yasaların uygulanışında vatandaşları ile iletişim halinde olması, vatandaştan gelen önerilere ya da yakınmalara kendilerini açık tutması sistemin işleyebilmesi için gereklidir. İyi bir idari yapılanma, yasaların kolayca uygulanmasına zemin hazırlamalıdır. Eğer bir ülkede vergi ödemek isteyen mükellefler, fiilen vergisini ödeyemez duruma gelmiş ise ya da en küçük sorunun çözümü için günlerce hatta aylarca idareden yanıt alamıyor ise, idari yapının yasaların uygulanabilmesi için uygun bir ortam yarattığından söz edilemez.<sup>220</sup>

Yakalanma olasılığı da kayıtdışılık açısından belirleyici bir unsur olmaktadır. Yakalanma olasılığının sıfır olduğu bir durumda vergi oranı ne kadar düşük olursa olsun vergi kaçakçılığı artar. Vergi kaçırın mükellefin yakalanma olasılığı da yapılan vergi denetiminin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir şekilde gerçekleştirilen vergi denetimi, mükelleflerin kayıtdışında kalma isteği üzerinde caydırıcı etkisi olur.

---

<sup>218</sup> Ilgın, a.g.e.,s.28.

<sup>219</sup> Aydemir,a.g.e.,s.43.

<sup>220</sup> Aydemir, a.g.e.,s.44.

## **b-Vergi Mevzuatının Karışıklığı**

Mali sistem ve vergi mevzuatının karmaşık olması mükelleflerin kayıtdışına çıkmalarına ya da kayıtdışında kalmalarına neden olabilmektedir.

Vergilendirmede basitlik ve anlaşılabilirlik ilkesi büyük önem taşır. Mükelleflerin birer vergi uzmanı olması beklenemez. Dolayısıyla mevzuatın anlaşılır ve basit olması bir taraftan mükelleflerin işini kolaylaştırırken diğer taraftan vergi idaresinin de işini kolaylaştıracaktır.<sup>221</sup> Vergi kanunlarında çok sık değişiklik yapılması vergilemede açıklık ve kesinlik ilkesini zedelemektedir. Mükelleflerin vergilendirme konusundaki en önemli beklentilerinden biri ne kadar vergiyi, ne zaman ödeyeceklerini bilmeleridir.<sup>222</sup> Ancak kanunlarda yapılacak sık değişiklikler kanunların anlaşılmasını ve uygulamasını zorlaştırarak mükellefleri kayıtdışına itecektir.

## **c-Vergi Oranlarının Yüksekliği**

Vergi oranlarının yüksek olması yada mevcut oranların yükseltilmesi de mükelleflerin kayıtdışılığa çıkmasına neden olmaktadır. Kayıtdışılık açısından genel vergi oranlarının yüksekliğinden ziyade marjinal oranların yüksekliği önem kazanmaktadır.

Marjinal vergi oranlarının yüksekliğinin, kaçırılan gelirin faydasını arttırdığı için, vergi kaçakçılığını ve kayıt dışı ekonomik faaliyetleri arttıracığı genel kabul görmüştür. Genel yaklaşım bu olmakla beraber, vergi kaçakçılığı yada kayıtdışı ekonomiyi doğurmak bakımından tek başına yeterli olmadığı da bir gerçektir. Zira marjinal vergi oranlarının yüksekliği mükellefleri vergi kaçırmak veya kayıtdışı ekonomik faaliyetlerde bulunmak yönünde teşvik etse de, vergi kaçakçılığının bir davranış olarak ortaya çıkması önemli ölçüde vergi kaçırma olanaklarının varlığına bağlıdır.<sup>223</sup>

---

<sup>221</sup>Vergi Denetmenleri Derneği, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, Ankara, Mart, 2007, s.60.

<sup>222</sup> Toptaş, a.g.e.,s.55.

<sup>223</sup> G.Michael Allingham ve Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, 1 (1972), s.324'ten aktaran Yılmaz, a.g.e.,s. 61.

#### **d- Vergi Harcamaları**

Vergi harcaması, devletin bazı faaliyetleri desteklemek için alacağı gelirden vazgeçmesidir. Mali teşvikler olarak da ifade edilebilen vergi harcamaları vergi toplanmasına yönelik giderleri değil vergi sisteminde yer alan muafiyet istisna, indirim gibi mekanizmalarla vazgeçilen gelirleri ifade etmektedir.

Bir ekonomide vergi harcamaları, kamu harcamalarının yerine ikame edilebilme gibi önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Diğer bir ifade ile vergi harcamaları, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmenin bir metodu olarak kamu harcamalarının alternatifini oluşturmaktadır.<sup>224</sup>

İstisna sınırlarının günün koşullarına uygun olarak belirlenmemesi istenilen amaçlara ulaşılmasını engellemektedir. Günün koşulları itibarıyla istisnadan yararlanması gerekirken, sınırların çok düşük olması nedeniyle istisnadan yararlanamayacaklarını gören kişiler gelirlerini düşük gösterebilirler.<sup>225</sup> Böylece istisna uygulaması ile istenilen amaçlara ulaşamadığı gibi kayıtdışı ekonominin daha da büyümesine neden olunabilir.

#### **3-Sosyal Nedenler**

Kayıtdışı ekonominin, ekonomik ve mali olduğu kadar sosyolojik nedenleri de vardır. Bunlar toplumsal bir vergi bilincinin oluşmamış olması, sık çıkarılan vergi afları, adaletsiz dağılan vergi yükü ve hızlı nüfus artışı ve göç başlıkları altında toplanabilir.

---

<sup>224</sup> Mehmet Özkara, “Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi:Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları ile İlgili Bir Araştırma”, Vergi Sorunları, Sayı:194, Kasım,2004, s.152.

<sup>225</sup> Fatih Saraçoğlu “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi”, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:2 Sayı: 2, 2000 s.10.

### **a-Vergi Bilinci**

Kayıtdışı ile mücadelede ve kaydışılığı önlemede toplumsal değer yargıları büyük önem taşımaktadır. Aynen yolsuzlukla mücadelede olduğu gibi kayıtdışılığın doğmasını ve büyümesini engelleyen en önemli faktörlerden biri “peerpressure” olarak adlandırılan çevre baskısıdır. Bu çevre baskısının oluşabilmesi için toplumun ahlaki değerlerinin kayıtdışılığı dışlaması ve bu dışlamanın da bir toplumsal norm haline gelmesi şarttır. Böyle bir toplumda çevre baskısı kendinden dengeleyici bir rol oynayacak ve kayıtdışılığın büyümesini engelleyecektir.<sup>226</sup>

### **b-Vergi Yüğü**

Mükellefler çok fazla vergi ödediği kanısında olursa gerek kanuni gerekse kanun dışı yollarla vergi ödememeye çalışacak ve vergi kaçıracaktır. Vergi sisteminin adaletsiz olduğu inancının mükellefler arasında yaygın olması vergi kaçakçılığına teşebbüste önemli rol oynamaktadır.<sup>227</sup> Bu noktada mükelleflerin kamu harcamalarından sağladıkları fayda da önem kazanmaktadır. Eğer mükellefler katlandıkları vergi yükü ile kamu harcamalarından sağladıkları fayda arasında dengesizlik olduğunu düşünüyorlarsa vergi kaçırma yoluna gidebilirler.

### **c-Vergi Afları**

Vergi afları da mükelleflerin kayıtdışı kalmalarına neden olmaktadır. Özellikle sık aralıklarla çıkarılan vergi afları mükelleflerin af beklentileri içine girmelerine neden olur ve vergi kaçırmalarını teşvik eder.

Vergi affı uygulamaları vergi mükellefleri arasında adaletsizliğe de neden olmaktadır. Vergi ödevini eksiksiz yerine getiren mükellefleri cezalandırırken yerine getirmeyenleri ise aksine ödüllendirmektedir. Vergi affının başarılı olabilmesi için bir kereye özgü bir uygulama olması gerekmektedir. Af uygulamasına bir kuşakta yalnızca bir kez başvurulması bu konuda somut bir ölçü olabilir.<sup>228</sup>

---

<sup>226</sup> Tüsiad, a.g.e.,s.87.

<sup>227</sup> A.Fazıl Özsoylu, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi, Bağlam Yayıncılık, Mart, 1996, İstanbul, s.74.

<sup>228</sup> Özsoylu, a.g.e.,s. 67.

## **d-Nüfus Artışı ve Göç**

Köyden kentlere yapılan göçler ve nüfus artışı kayıtdışı ekonominin gelişmesinde etkili faktörlerden biridir.

Kent nüfusundaki hızlı artışının sonucunda kentlerde mevcut işsizlere dahi istihdam sağlanamadığı bir durumda köylerden kente göç eden ve üretim sürecinde görev alması için gerekli eğitim ve beceri seviyesine sahip olmayan kişilerin kayıtlı sektörde istihdam edilmelerinde güçlük yaşanır.<sup>229</sup> Nüfus artışı ve göçle birlikte kentlerde biriken büyük ölçüde niteliksiz işgücü, emek sahiplerinin daha az ücretle ve sosyal güvenceye sahip olmaksızın çalışmaya razı olması sonucunu doğurmaktadır.

Köyden kente göç ve nüfus artışına bağlı olarak ortaya çıkan gecekondu olgusu, kayıtdışı ekonominin gelişimi açısından özel bir öneme sahiptir. Gecekondu önceleri kent yoksullarına yaşam olanağı sağlaması ve hazine arazilerine yapıldığından bireysel çıkarlara ters düşmemesi nedeniyle, yasal olmasa da toplumsal olarak meşru sayılmıştır. Bu durum kayıtdışılığı meşru gören değer yargılarının yerleşmesi açısından önemlidir.<sup>230</sup>

## **B-Türkiye’de Kayıtdışılık Sorunu**

Kayıtdışı ekonomi genel olarak, kamu otoritelerinin denetimi dışında kalan her türlü ekonomik işlem olarak tanımlanabilir. Bu tanımdan yola çıktığımızda, bazı kayıtdışı ekonomik faaliyetlerin yasalarla yasaklanmış faaliyetler olduğu halde, bazılarının da yasalarla yasaklanmamış bir faaliyetin bilinçli olarak kayıtlara geçirilmemesi, belgelendirilmemesi, dolayısıyla vergilendirilmemesi şeklinde ortaya çıktığını görülmektedir. Bu çerçevede yasalarla yasaklanmamış faaliyetlerden bilinçli olarak kayıtdışı kalan işlemler, vergi kayıp ve kaçığının önemli bir unsurunu oluşturmaktadır.

---

<sup>229</sup> Tüsiad, a.g.e.,s.66.

<sup>230</sup> DPT, Kayıtdışı Ekonomi ÖİK, a.g.r. ,s.3.

Tüm ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de kayıtdışı ekonomi hayatın bir parçası haline gelmiş bir olgudur. Her ne kadar kayıtdışılığı meydana getiren genel nedenler mevcut olsa da bu konuda Türkiye’nin kendine özgü bir takım karakteristik sorunları vardır. Hukuksal sistemin kişiler üzerinde bir maliyet unsuru oluşturduğunu söylemek mümkündür. Yani kanunlar bir maliyet unsuru olarak görülmektedir. Bu durumun getirmiş olduğu bir takım etkenler vardır. Örneğin maliyeti yüksek bir yasal düzenleme rüşvet ve yolsuzluk olayını da beraberinde sürüklemekte ve kayıtdışılığı tetiklemektedir.<sup>231</sup>

Türkiye’de yapılan kayıtdışı ekonomi ölçümleri, bu büyüklüğün hiç de azımsanmayacak boyutlarda olduğunu göstermektedir.<sup>232</sup> Yapılan ölçümler kayıtdışı ekonominin Türkiye için önemli bir değer olduğunu ortaya koymaktadır. Kayıtdışı ekonominin, ekonomik ve sosyal yapı üzerindeki olumsuz etkileri göz önünde bulundurulduğunda, bu büyüklüğün payının azaltılmasını gereği açıktır. Bu nedenle kayıtdışı ekonominin kayıt altına alınması ülkemiz için hayati öneme sahiptir.<sup>233</sup>

<sup>231</sup> Şafak Ertan Çomaklı, “AB Ülkelerinde Kayıtdışı Ekonomi ve Bu Çerçeve de Türkiye’deki Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Müzakere Sürecinde Değerlendirilmesi”, Dumlupınar Üniversitesi, International Symposium On The Changes And Transformations In The Socio-Economic And Political Structure Of Turkey Within The European Union Negotiations, 16-18 Mart,2006 Kütahya, s.14.

<sup>232</sup> Tablo 17-Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Tahminleri

Araştırmacı	Yıl	Yöntem Tahmin	Tahmin (%)
Altu ğ	1992	Vergi Yaklaşımı	35
Derdiyok	1989	Vergi Yaklaşımı	46.94
Hakioğlu	1989	Ekonometrik	18
İlgın	1998	Nakit Oranı	83.1
	1992	Ekonometrik	45.3-53.9
	1993	Nakit Oranı	54.3
Kasnakoğlu	1997	Nakit Oranı	30-61
	1997	Ekonometrik	9-13
		İşlem Hacmi	31
Koçoğlu	1987	Duyarlılık Analizi	19.6-26.50
Özsoylu	1990	Nakit Oranı	11.7
Temel,Şimşek,Yazıcı	1991	Vergi Yaklaşımı	16.4-29.9
Yamak	1994	Ekonometrik	10
Öğünç,Yılmaz	2000	Vergi Yaklaşımı	26-184
Schneider-Savaşan	2005	Model Yaklaşımı	31-35

Kaynak: DPT, Kayıtdışı Ekonomi ÖİK Raporu, a.g.e.s.11, Ayrıca bkz. Betül Kencebay,Kayıtdışı Ekonominin Boyutları;Genel Bakış,s.5 busam.beykent.edu.tr/resimy/kayitdisi-ekonomi.doc 01.06.2008.

<sup>233</sup> Ayşegül Şimşek Tandırcıoğlu, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi,DPT Yayın No:2661,Kasım,2002,s.9.



## 1-İstihdam Açısından Kayıtdışılık

Kayıtdışı istihdam kayıtdışı ekonominin bir boyutunu teşkil etmektedir. İstihdam açısından kayıtdışılığı farklı kapsamda ele almak mümkündür. Ülkenin çalışan nüfusunun resmi toplam istihdam rakamları içinde kapsanamaması kayıtdışı istihdamı oluşturur. Sosyal güvenlik kuruluşlarına beyan edilmeden ve gerekli yükümlülükler yerine getirilmeden gerçekleştirilen istihdam, sosyal güvenlik açısından kayıtdışılığı kapsayan, dar anlamda istihdamdır. Ancak, resmi toplam istihdam rakamlarında bu kapsamda olanlar da kapsanabilmiş ise istatistiki açıdan kayıtlı istihdam içinde yer alırlar.<sup>234</sup>

İşverenleri kayıtdışı işçi çalıştırmaya iten en önemli faktör özellikle yüksek vergi ve prim oranlarıdır. İstihdam üzerindeki maliyetlerin yüksek olması, işverenlerin bu maliyetlerden kısmen veya tamamen kurtulma çabası içine girmelerine neden olabilmektedir. Bu amaçla ya çalıştırdıkları işçilerin maaşlarını tamamen kayıt dışında tutma yoluna gidilir ya da çalıştırılan işçilerin maaşları asgari ücret üzerinden gösterilerek ücret farkı açıktan verilir. Böylece söz konusu maaşlar üzerinden daha az vergi, sigorta ve benzeri kesintilerin ödenmesiyle istihdam üzerindeki maliyetlerden kısmen de olsa kurtulmaktadır.<sup>235</sup> Kayıtdışı çalışma yada çalıştırma sonucu elde edilen gelir yada ödemeler üzerinden ne vergi ne de sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenmesi gereken prim ve sosyal amaçlı kesintiler tahakkuk ettirilebilmektedir.

Kayıtdışı istihdam tamamen bildirilmeyen ya da kısmen bildirilen faaliyetler sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tamamen bildirilmeyen faaliyetlerde, faaliyetin yasaların öngördüğü şekilde yapılmamasından değil, yasaklanmış olmasından dolayı kayıtdışı istihdam olmaktadır. Bu tür faaliyetlere katılanlar, yaptıkları işi resmi kovuşturma ve polisten gizleme arayışı içindedirler. Doğal olarak sadece vergi ve sosyal güvenlik açısından değil tüm ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen diğer mevzuatlara da uymama hali söz konusudur.<sup>236</sup>

---

<sup>234</sup> Ilgın, a.g.e., s.21.

<sup>235</sup> Mustafa Ali Sarılı, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler", Bankacılar Dergisi, Sayı:41, 2002, s.40.

<sup>236</sup> DPT, Kayıtdışı Ekonomi ÖİK a.g.r., s.44.

Tamamen bildirilmeyen faaliyetlerin bir diğer ayağını faaliyetin tümüyle yasal ancak çalışma hayatını ve diğer alanları düzenleyen yasaların öngördüğü zorunlulukları yerine getirmemek amacı ile kayıtdışı taşınmış ekonomik faaliyetler oluşturmaktadır. Burada faaliyet yasal olmakla beraber vergi ve sosyal güvenlik mevzuatına hükümlerine uyulmaması kayıtdışılığı oluşturmaktadır.

Kayıtdışı istihdam tamamen bildirilmeyen faaliyetlerin yanında kısmi bildirimler olmasıyla da ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle kayıtdışılık gelir ve ücretlerin eksik gösterilmesi veya prime esas gün sayılarının eksik gösterilmesi sonucu oluşmaktadır.

Sosyal güvenlik primleri, iş ve işçi sağlığı ile ilgili düzenlemeler, çevre koruması ile ilgili düzenlemeler gibi vergi dışı mali yükler mükellefler için maliyetleri yükseltir ve kayıtdışılığı teşvik eder. Vergi dışı mali yük olarak adlandırılan bu çeşit yasal düzenlemeler piyasada çalışan işletmelere ilave mali yükler getirmektedir ve maliyetlerini düşürmek isteyen işletmeler de yasal düzenlemelere tabi olmamak için kayıtdışı çalışmayı tercih etmektedirler. Bu saptama, Türkiye'deki kayıtdışı istihdamı açıklama bakımından da önem taşımaktadır. İstihdam üzerindeki vergisel yüklerin ağırlığı, istihdamın kısmen veya tamamen kayıtdışısına kaymasına yol açmaktadır. Brüt gelir ile net gelir arasındaki makas açıldıkça, kayıtdışı istihdamın cazibesi artmaktadır.<sup>237</sup>

## **2-Vergisel Açıdan Kayıtdışılık**

Kayıtdışı ekonomi kavramı, resmi nitelikte kayda geçirilmeyen ve dolayısıyla vergi tahsilatını azaltan, her türlü ekonomik faaliyet veya işlemdir. Kayıtdışı ekonomik işlemlerin kaçınılmaz sonucu vergi kaybıdır. Bu nedenle ülkemizde kayıtdışı ekonomi daha çok vergisel açıdan ele alınmaktadır.<sup>238</sup>

Ülkemizde varolan ekonomik yapının büyük ölçüde tarım ve hizmetler sektörüne dayanması, tüm sektörlerde küçük işletmelerin yaygınlığı ve gelir dağılımının bozukluğu gibi özellikler yasal ekonomik faaliyetlerde kayıtdışılığın yaygınlığına kaynak oluşturan nedenlerdir.<sup>239</sup>

---

<sup>237</sup> Tüsiad, a.g.e.,s.77.

<sup>238</sup>Veysi Seviğ, "Kayıtdışı Ekonomi", Dünya Gazetesi,12.04.2002.

<sup>239</sup> Toptaş, a.g.e,s.26.

Ülkemizdeki işletmelerin çok büyük bir bölümü (%98.8) küçük ve orta boy işletmelerden (KOBİ) oluşmaktadır. Bu işletmelerin toplam istihdam içindeki yerleri % 45.6'dır. Toplam kredi hacmi içindeki yeri sadece %3 olan bu işletmelerin finansman sorunu bulunmaktadır.<sup>240</sup> KOBİ'lerin dış finansman olanaklarının kısıtlı olması ve risk sermayesi yatırım ortaklığı, KOBİ borsaları, kredi garanti fonu gibi kurumların ülkemizde henüz yeterince yerleşmemiş olması bu işletmeleri, aynı zamanda bir oto-finansman yolu olan daha az vergi ödeme yoluyla faaliyetlerini finanse etmeye itmektedir.<sup>241</sup>

Türkiye'de 70'li yıllardan itibaren yaşanan yüksek oranlı enflasyon kayıtdışı ekonominin payının artması açısından önemli bir diğer unsurdur. Ekonomideki tüm dengeleri bozan enflasyon, vergi sistemi, işletmelerin gelir ve kaynak yapısı üzerindeki etkileriyle kayıtdışı ekonominin artmasına neden olmaktadır. Fiyatlar genel düzeyinin yükselmesine bağlı olarak reel gelirleri artmadığı halde daha yüksek gelir dilimlerinden vergi ödemek zorunda kalan üretici ve tüketici birimler, ekonomide üstlendiği rollerin tanıdığı imkanlar ölçüsünde kendilerini enflasyona karşı ayarlamaktadır. Ancak bu ayarlama genellikle kayıtdışı ekonomiye kayarak yapılmaktadır.<sup>242</sup>

Ülkemizde, son yıllarda kontrol altına alınmış olsa da uzun süredir yaşanan yüksek oranlı enflasyon olgusu vergi sistemini de bozmuştur. Fiyatlar genel düzeyinin artışına bağlı olarak reel gelirleri artmadığı halde daha yüksek gelir dilimlerinden vergi ödemek durumunda kalan mükellefler bu durumdan kurtulmak için bazı gelirlerini gizleme yoluna gitmişlerdir.

Bir toplumda en iyi vergi yasaları yürürlükte olsa ve en iyi idari işleyiş sağlansa da, etkin denetimin olmayışı zaman içerisinde sistemin bozulmasına neden olabilmektedir. Denetimin, eğitim, vergi bilincinin yerleştirilmesi, vergide adalet ve eşitlik ilkelerine uyum sağlama gibi değişik amaçları bulunmaktadır. Ancak temel amacı, kişileri yasalara uygun çalışmaya ve hareket etmeye yöneltmektedir.<sup>243</sup> Bu da ancak etkin bir vergi idaresi ile mümkündür.

---

<sup>240</sup> Sadık Kırbas, Kayıtdışı Ekonomi, Nedenleri, Boyutları ve Çözüm Yolları, TESAV Yayınları, No:9, 1995 s.15.

<sup>241</sup> Akbulut ve Tahtakılıç, a.g.m., s.21.

<sup>242</sup> DPT, Kayıtdışı Ekonomi ÖİK Raporu, s.4.

<sup>243</sup> Emine Koban, "Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi Sorunu ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü" Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt16, Sayı:3, Ekim, 1998.

Vergi kanunları veri iken vergilemeden optimal hasılayı sağlayabilen idare etkin bir vergi idaresi olarak tanımlanabilir. Türk vergi sistemi ve vergilendirmedeki aksaklıklar üzerine yapılan çalışmaların ve tartışmalarının saptadığı ortak nokta ise, Türk vergi idaresinin yetersiz olduğudur.<sup>244</sup> Yetersizlik özellikle denetimlerin verimsizliği üzerinde yoğunlaşmaktadır.

Vergi denetimleri Vergi İncelemesi ve Yoklamadan oluşmaktadır.

Yoklama 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 123. maddesinde “*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi incelemesi ise aynı kanunun 134. maddesinde “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*” şeklinde açıklanmıştır.

Türkiye’de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar V.U.K.’nun 135. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri ve Gelirler Genel Müdürlüğü’nün (Gelir İdaresi Başkanlığı) merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar vergi incelemesi yapmaya yetkilidirler.

Ülkemizde vergi denetiminde çok başlı bir yapı göze çarpmaktadır. Hepsi Maliye Bakanlığına bağlı olmakla birlikte birbirinden ayrı, hatta zaman zaman birbirleri ile rekabet içersinde olan denetim birimleri bulunmaktadır. Vergi denetiminin çok başlı olması ve bir bütünlük içerisinde yürütülmemesi denetimde etkinsizliğe yol açmaktadır.<sup>245</sup>

Türk vergi mevzuatı, çok sayıda yasa hükmü, Bakanlar Kurulu Kararı ve genel tebliğle, uzmanların bile izlemekte ve anlamakta zorluk çektiği bir görünüm içindedir. Mükerrer maddeler, geçici maddeler, değiştirilen maddeler vergilendirmede açıklık ilkesini zedelemektedir. Bu nedenle vergi yasalarının yeniden anlaşılır bir şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Mevzuatın vergi idaresi ve mükelleflerce rahatça izlenebilmesi için vergi ile ilgili her türlü hükmün vergi yasalarında yer alması, genel

---

<sup>244</sup> Aydemir a.g.e., s,68.

<sup>245</sup> Sabahattin Benlikol ve Muhsin Akgür, Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:2002/14, İstanbul, Nisan, 2002, s.28.

tebliğ, iç genelge, sirküler mukteza v.b gibi idari düzenlemelere yer verilmemesi bu amacın gerçekleştirilmesinde etkili olacaktır.<sup>246</sup>

Bir çok ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle başvuru vergi harcamaları ülkemizde de oldukça geniş bir uygulama alanı bulmaktadır. Vergi gelirlerin büyük bir kısmını oluşturan Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisinde bir çok istisna ve muafiyet söz konusudur. Vergi sistemimizde yer alan bu istisna ve muafiyetler önemli derecede vergi kaybına neden olmaktadır.

Vergi affı tartışmaları Türkiye'nin mali gündemini periyodik aralıklarla işgal eden bir sorundur. Özellikle 1960 sonrası yoğunluk kazanan af uygulamaları esas olarak vergi yönetimi ile vergi yargısında birikmiş uyuşmazlıları tasfiye etmeyi amaçlanmış ancak bu sorunu uzun dönemde çözümleyip önlem alma özelliği gösterememiştir. Bu nedenle ortalama iki yılda bir vergi affı kanunları gündeme gelmektedir.<sup>247</sup>

Vergi afları, mükelleflerin vergi sorumluluklarını zayıflatmasına neden olarak kayıtlı olmalarından dolayı pişmanlık duymalarına, yada kayıtdışı olanların, bir rahatsızlık duymamalarına neden olmaktadır. Vergi sisteminin toplumun büyük kesimi tarafından adil olmadığı düşünülmekte iken bir de vergi affı uygulamalarına gidilmesi, mükelleflerin gelirlerini gizleme ve vergiyi ödememe eğilimlerini daha da artırarak kayıtdışılığa ayrıca teşvik etmektedir.<sup>248</sup>

Türkiye açısından düşünüldüğünde, vergi kaçakçıları ve devletten elde edilen faydalar ile vergilerini dürüstçe ödeyenler arasındaki “adaletsizlik” ön plana çıkmaktadır. Vergi mükelleflerinin bu gelişmelerin farkında olmaları vergi kaçakçılığının önemli bir nedenidir.<sup>249</sup>

Türkiye’de ahlaki değerlerin kayıt dışılığı dışladığı ve bu dışlamanın toplumsal bir norm haline geldiği bir sürecin yaşandığı söylenemez. Toplumsal değer yargılarının Türkiye’de kayıt dışılığın büyümesini engelleyecek bir şekilde gelişmemesinin, kayıt dışılığının büyümesine neden olan faaliyetlerin toplum tarafından dışlanmamasının ve hatta dışlanmaktan da öte bazı durumlarda meşru görülmesinin açıklaması, farklı sosyal dinamikler sonucu oluşan sosyal bilincin ne şekilde geliştiği inceleyerek yapılabilir. Toplumdaki genel kanının bu doğrultuda olması sonucunda ise vergi ödemeyen bir

---

<sup>246</sup> Vergi Denetmenleri Derneği, a.g.e., s.60.

<sup>247</sup> Özsoylu, a.g.e., s.74.

<sup>248</sup> Hakan Çetintaş, “Türkiye’de Kayıtdışılığın Fayda-Maliyet Analizi”, Çimento İşveren Dergisi, Sayı:5 Cilt:17, Eylül,2003, s.14.

<sup>249</sup> Özsoylu, a.g.e., s.68.

kişiyeye çevre baskısı uygulanamamakta ve çevre baskısı kalktığı oranda ters ahlaki eğilim güç kazanmaktadır.<sup>250</sup>

Türk vergi sisteminde yer alan vergilerle ilgili çok sık değişiklik yapılmaktadır. Vergi yasalarında sıkça yapılan değişikliklerin yanı sıra tebliğlerle ve bazen kanun hükmünde kararnamelerle getirilen uygulamalar mevzuatı karmaşıklaştırmaktadır. Bu durum, bazen birtakım hükümlerde çelişir ifadelerin dahi bulunmasına yol açarak vergi bilincini olumsuz etkilemektedir. Sistemin karmaşıklığı ve vergi bilincinin düşüklüğü vergi uyumunu azaltmaktadır, vergiye uyum azaldığı ölçüde de beyan dışı ekonomik faaliyetler genişlemektedir.<sup>251</sup>

Türkiye’de kayıt dışı ekonominin, dolayısıyla da vergi kayıp ve kaçığının giderek büyüdüğü görülmektedir. Kayıt dışı ekonominin kayda alınması yoluyla vergi gelirlerinin artırılması, mutlaka ulaşılması gereken bir hedef olmalıdır. Ekonomik yapıdaki düzelme, alınacak diğer önlemlerin yanı sıra, vergi gelirlerinin artmasına, dolayısıyla büyük ölçüde kayıt dışı ekonominin daraltılmasına bağlıdır.

### **C- Uluslararası Kayıtdışılık Sorunu**

Uluslararası kayıtdışılığa, genel olarak kayıtdışılığın nedenlerinin yanı sıra küreselleşme sürecine bağlı olarak gelişen zararlı vergi rekabeti, elektronik ticaret ve transfer fiyatlandırması da neden olmaktadır.

#### **1-Küreselleşme Süreci ve Vergi Kayıpları**

Bilgi ve iletişim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler bir yandan uluslararası ekonomik yapının köklü olarak değişmesine neden olurken, diğer yandan da ulusların ve bireylerin her yönden birbirlerine yaklaşmalarına neden olmaktadır.<sup>252</sup>

Küreselleşme olarak adlandırılan bu olgu gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin gündemine 1980’li yıllarda girmiştir. 1990’lı yıllarda da ekonomilerin sermaye piyasalarının liberalleşmesi yönünde yapılan uygulamalar ve bu sürecin bir uzantısı

---

<sup>250</sup> Tüsiad, a.g.e.,s.88.

<sup>251</sup> Yılmaz,a.g.e, s.87.

<sup>252</sup> İhsan Günaydın ve Serkan Berk, “Globalleşmenin Vergi Sisteminde Meydana Getirdiği Değişiklikler” Vergi Dünyası, Sayı:267,Kasım, 2003, s.160.

olarak dünya ekonomilerin birbirleriyle daha fazla bütünleşmesi sonrasında ekonomik, sosyal, siyasal ve kültürel alanda kendini daha da hissettirmeye başlamıştır.<sup>253</sup>

Küreselleşme kendini özellikle ekonomi alanında göstermektedir. Küreselleşme süreci ile birlikte ekonomilerin açık hale gelmesi sağlanmakta, mal ve sermaye hareketleri denetiminden vazgeçilerek serbestleşmeye dönük politikalar oluşturulmaktadır. Bu politikalar sonucu uluslararası mal ve sermaye hareketliliği artmakta, teknolojik gelişmelerin de etkisiyle özellikle sermaye transferleri kolaylaşmaktadır. Bu da yatırımcılara bireysel ve kurumsal fonlarını en yüksek getiriyi alabilecekleri yerlerde değerlendirmelerine imkan tanımaktadır.

Ancak küreselleşme vergi mükelleflerine vergiden kaçınma ve vergi kaçırma konusunda yeni olanaklar da sunmaktadır. Sermaye ve yatırımların hareketliliğinin artması, gelişmekte olan ülkelerin kalkınmaları için bu fonlara ihtiyaç duymaları ve bu fonları kendi ülkelerine çekme çabaları vergi rekabetini beraberinde getirmiştir.

Vergi rekabetine giren ülkeler ile bu rekabete katılmayan ülkelerin vergi oranları arasında belirgin farklılıklar oluşmaktadır. Ülkeler arası vergi sistemleri ve vergi yüklerindeki bu farklılıklar birden çok ülkede faaliyet gösteren şirketler için ciddi vergisel fırsat oluşturmakta, farklı ülkelerdeki kendi şirketlerinin birbirleri ile yaptıkları mal ve hizmet alımları ile katlanmak zorunda oldukları vergi yüklerini azaltabilmektedirler.

Günümüz bilgi ve iletişim araçlarına dayalı en önemli gelişme olan internet hayatımızın bir çok alanında kendini göstermektedir. Bu alanlardan biri de ticarettir. Elektronik ödeme sisteminin gelişmesinin de etkisi ile bu ticari işlemler klasik ticaretten çok farklı bir boyuta taşınmıştır. Alıcı ve satıcının yüz yüze gelmediği alınan mal ya da hizmetin elle tutulmadığı bir ticaret hayatı oluşmuştur. Elektronik ticaret olarak adlandırılan bu olgunun vergilendirilmesi konusunda da yetersizlikler söz konusu olmakta ve ülkeler vergi kaybına uğramaktadırlar.

Küresel vergi sorunları, ulusal ve uluslararası vergisel sorunlardan önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Bu bağlamda küresel vergi sorunları, küresel entegrasyon sürecinin gelişimi ile ortaya çıkan, tüm ekonomileri etkileme potansiyeli taşıyan, birbirlerini yeniden üretebilen ve küreselleşme sürecinin sekteye uğratma riski içeren sorunlar olarak görülmektedir. Küreselleşmenin ortaya çıkardığı bu sorunlar ve neden

---

<sup>253</sup> Murat Aydın ve İsmail Şiriner “Küreselleşme Kısacasında Maliye Politikası:Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi” Vergi Dünyası, Sayı:290, Ekim, 2005, s.101.

oldukları vergi kayıpları vergi rekabeti, elektronik ticaret ve transfer fiyatlaması başlıkları altında incelenebilir.

### **a-Zararlı Vergi Rekabeti**

Küreselleşme ile ulusal ekonomilerin birbirleriyle artan entegrasyonu, her şeyden önce bir ülkenin vergi sistemine ilişkin uygulamaların diğer ülkelerin vergi politikalarına potansiyel etkisini artırmıştır.<sup>254</sup> Küreselleşme ile birlikte sermayenin ülkeler arasında serbestçe dolaşımı, ülkelerin vergi politikalarını etkin bir şekilde kullanabilecekleri bir araç haline getirmiştir. Uluslararası alanda ülkelerin ulusal vergi politikalarını yabancı sermayeyi çekecek şekilde düzenlemeye başlaması, ülkelerin vergi politikalarını bir rekabet aracı olarak kullanarak birbirleriyle yarışmalarına ve böylece uluslararası vergi rekabeti denen kavramın ortaya çıkmasına neden olmuştur.<sup>255</sup>

Vergi rekabeti, firma ve ulusal düzeyde rekabet gücünü artırmak isteyen idari birimlerin vergilendirme yetkisine sahip olduğu alanlarda rakip idari birimlere kıyasla mükelleflerin vergi yüklerini azaltmak veya düşük tutmak suretiyle potansiyel olarak hareketliliği yüksek olan üretim faktörleri için kendi idari birimlerini cazip hale getirme çabasıdır.<sup>256</sup> Bir başka tanıma göre vergi rekabeti, hareketli üretim faktörlerinin ülkeye çekilmesi amacıyla vergi oranlarında indirim gidilmesi ve çeşitli vergisel ayrıcalıklar getirilerek vergi yükünün düşürülmesidir.<sup>257</sup>

Vergi rekabetine, yabancı finansal sermaye ve yatırımlara olan ihtiyaçları nedeniyle özellikle gelişmekte olan ülkelerin girdiği görülmektedir. Bu ülkeler gerek kısa vadeli finansal sermayeyi çekebilmek gerekse doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını teşvik etmek için, menkul kıymet getirileri ve firmalar üzerindeki vergi yüklerini düşürme yarışı içine girmektedirler.<sup>258</sup>

---

<sup>254</sup> Savaş Çelik, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, Vergi Dünyası, Sayı: 270, Şubat, 2004, s.1.

<sup>255</sup> İhsan Günaydın ve Levent Yahya Eser, “Uluslararası Vergi Rekabetini Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”, Vergi Sorunları Sayı: 202, Temmuz, 2005, s.126.

<sup>256</sup> Coşun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, “Vergi Rekabeti”, Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı: 22, Ocak-Haziran 2004, s.2.

<sup>257</sup> John D. Wilson, “Theories of Tax Competition”, National Tax Journal, Volume 52, No:2, June, 1999, s.270.

<sup>258</sup> Muter ve diğerleri, a.g.e., s.215.



Vergi rekabeti uygulama şekline göre “yatay vergi rekabeti” ve “dikey vergi rekabeti” ekonomik sonuçlarına göre ise “yararlı vergi rekabeti” ve “zarar verici vergi rekabeti” olarak adlandırılır.

Yatay vergi rekabeti, aynı seviyede olan iki veya daha fazla yönetimin vergi rekabetidir. İki yerel yönetimin veya ulus devletin hareketli vergi kaynağı üzerinden vergi almaları ve bunlardan birinin aldığı vergi diğerinin vergi gelirlerini etkilemesi buna örnek gösterilebilir. Dikey vergi rekabeti ise farklı seviyedeki iki yönetimin vergi rekabetidir. Federal hükümetler ve eyaletlerin aynı vergi kaynağından vergi alırlar. Sonuçta bölgelerden birinde uygulanan verginin diğerinde toplanan vergi miktarını etkilemesi örnek olarak gösterilebilir.<sup>259</sup>

Küreselleşmenin, vergileme alanındaki yansımalarının en önemlilerinden birisi kuşkusuz “zararlı vergi rekabeti” kavramı ve bu konuya ilişkin tartışmalarda kendini göstermektedir. Zararlı vergi rekabeti ile vergilemeye ilişkin avantajlar sağlanarak, uluslararası yatırım kararlarının çarpıtılması suretiyle, diğer ülke vergi tabanları erozyona uğratılmaktadır.<sup>260</sup> Ülkelerin, teknolojik değişim ve döviz kontrollerinde meydana gelen rahatlamalar sonucu hareketlilik kazanan sermayeyi çekebilme çabaları vergi rekabetine neden olmakta, bu rekabet sonucu ülkeler hem portföy hem de doğrudan yatırımları çekmek için sınırları içindeki yabancılar tarafından kazanılan gelirler üzerindeki vergi oranlarını düşürmektedirler.<sup>261</sup>

Vergi rekabeti sadece vergi oranlarının düşürülmesi ile gerçekleşmez aynı zamanda vergi matrahının daraltılması yoluyla da vergi rekabeti sağlanır.<sup>262</sup> Geniş bir şekilde uygulanacak istisna, indirim ve muafiyetler, uzun süreli vergi tatili, hızlandırılmış amortisman gibi uygulamalarla matrah daraltılma yoluna gidilebilir.

Vergi rekabetinde ülkeler rekabet olgusunun doğasından kaynaklanan şekilde çeşitli kazanç ve kayıplarla yüzleşebilmektedirler. Bu yüzden vergi rekabetinin sorun olma özelliği görelidir. Vergi rekabetinin sorun olma özelliği doğrudan doğruya rekabet sürecinden olumsuz etkilenen ülkeleri hedef almaktadır. Ancak, son yıllarda OECD

---

<sup>259</sup> Timothy J. Goodspeed, “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Federalizm”, Çev.İsa Sağbaş, Maliye Dergisi, Ocak-Nisan,2002, s.53.

<sup>260</sup> Yüksel Karaca, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri:OECD bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, Vergi Dünyası, Sayı:238, Haziran,2001,s.90.

<sup>261</sup> Reuven S. Avi-Yonah, “Globalization And Tax Competition: Implications For Developing Countries”, Cepal Review 74, August,2001,s.60.

<sup>262</sup> Filiz Giray, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Etkileri”, Vergi Dünyası, Sayı:260,Nisan,2003,s.a.g.m.2 Filiz Giray,a.g.m.s.2.

vergi rekabetini zararlı olarak addetmekte ve vergi rekabetini küresel vergi sorunlarından biri olarak görmektedir.<sup>263</sup>

Zararlı vergi rekabeti uygulamaları “vergi cennetleri” ve “zararlı tercihli vergi rejimleri” şeklinde olmaktadır. 1998 tarihli OECD raporunda vergi cennetleri veya zararlı tercihli vergi rejimlerinin şu zararlara neden olabileceği belirtilmiştir.<sup>264</sup>

- Sermaye akımların ve reel yatırımların yönünü değiştirip etkinlikten sapmalarına,
- Vergi yapılarının bütünselliğini ve vergi adaletini zayıflatması,
- Mükelleflerin vergi mevzuatına uyumunu zayıflatması,
- Vergi ve kamu harcamalarının düzey ve ağırlığının değişmesine,
- Vergi yükünün emek, servet ve tüketim gibi daha az hareketli faktörlere kaymasına neden olması.

### **(1)Vergi Cennetleri**

Literatürde vergi cenneti olarak tanımlanan ülkeler vergi rekabetinin bir diğer boyutunu oluşturmaktadırlar.<sup>265</sup> Son yıllarda, vergi cenneti olarak adlandırılacak ülke veya bölgelerin ortaya çıkması mükelleflerin vergiden kaçınmayı ve vergi kaçırma kolaylaştıran yeni bir olanağa kavuşmalarına ve dolayısıyla ulus devletlerin vergi kaybına uğramasına yol açmaktadır. Çok düşük vergi oranlarına sahip olan ve diğer ülkelerde elde edilen gelirleri vergiden kaçırma olanak sağlayacak şekilde sahte vergisel adresler temin eden vergi cennetleri, kendilerine yönelen finansal sermaye üzerinden aldıkları cüz’i vergi ve ücretlerden gelir elde etme imkanına kavuşurken sermaye sahipleri buralarda elde ettikleri gelirleri beyan etmediği için sermayenin kaynağı olan ülkeler vergi kaybına uğramaktadırlar.<sup>266</sup>

Vergi cenneti kavramı yaygın olarak kullanılmasına karşın uluslararası nitelikte kabul edilebilecek tek bir tanım yapılmamıştır.

---

<sup>263</sup> Özgür Saraç, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye Hukuk Yayınları, Ağustos, 2006, s.105.

<sup>264</sup> OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, 1998, s.16.

<sup>265</sup> Semih Öz, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye Hukuk Yayınları, Mart,2005 s.123.

<sup>266</sup> Canaktan a.g.m. s.11.

Vergi cennetleri “*Vergi mükelleflerinin vergiden kaçınmasını sağlayan ve gizli şartlar altında işlemlerin yapılabilmesine olanak veren bir yargısal düzenlemedir.*”<sup>267</sup>

Bir başka tanıma göre, “*Artan uluslararası rekabet koşullarında firmaların yerleşik oldukları idari birimlerde yüksek düzeyde vergi ödemekten kaçınmak ve vergilemeden kaynaklanan mali yükü en aza indirmek için vergi planlaması sonucu tercih ettikleri yerler*” olarak tanımlanabilir.<sup>268</sup>

Vergi cennetleri genel olarak küçük ve doğal kaynakları kıt olan, sanayi ülkesi olmaya uygun olmayan ülkelerdir. Bu yüzden finansal hizmetler ve portföy yatırımları açısından cazibe ortamı yaratmaya çalışmaktadırlar. Buralarda mükellefler vergi kaçırmamakta, mevcut yasalar çerçevesinde vergi ödememektedirler.<sup>269</sup>

Vergi cennetleri ağırlıklı olarak mevcut küresel finansal altyapıya dayanır ve serbestleştirilmiş sermaye dolaşımı ve gelişmiş finansal piyasa likiditesini içerir. Vergi ve vergi dışı avantajlar genellikle finansal sermayenin dikkatini çekerek bunları diğer ülkelerden uzak tuttuğu için, vergi cennetleri diğer ülkelerin gelirleri üzerinde azaltıcı yönde büyük bir etkiye sahiptir.<sup>270</sup>

Vergi cennetleri, hayali faaliyetler için uygun olan bir vergi ve yasal çerçeve sağlayarak diğer ülkelerin vergi matrahını haksızca edindikleri için vergi rekabetinin zararlı bir şeklini oluşturmaktadır. Vergi cennetleri ayrıca, yabancı kaynaklı sermayeye düşük veya vergisiz alternatif sunarak ülkeler arasındaki daha düşük vergi oranları savaşını teşvik etmektedir.<sup>271</sup> Bu ülkelerde bireylerin ve kurumların en temel amacı büyük yatırımlara girişerek ekonomik kararlarını maksimize etmek, maddi ve şekli vergisel yüklerini azaltmaktır.<sup>272</sup>

Vergi cennetleri, vergileri mümkün olduğunca azaltmanın ve finansal gizliliği sağlamanın bir yolunu sunduğu için kurumsal ve bireysel yatırımcılara cazip gelmektedir. Vergi cennetleri üç ana amaca hizmet etmektedirler. Bunlar;

1. Pasif yatırımları tutmak için yer sağlamak,

<sup>267</sup> Erkan Yetkiner, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri” Vergi Dünyası, Sayı:235, Mart,2001,s.92.

<sup>268</sup> Canaktan a.g.m. s.11.

<sup>269</sup> Öz, (2005), a.g.e., s.128.

<sup>270</sup> OECD, a.g.r.,s.21.

<sup>271</sup> İhsan Günaydın, “Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedenimidir?-II” Vergi Sorunları, Sayı:207, Aralık,2005, s.145.

<sup>272</sup> Zeynep Arıkan ve H. Ahmet Akdeniz, “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6,s.317.

2. Değerli kâğıtlardan sağlanan kazançların rezerve edilebileceği yer sağlamak,

3. Vergi mükelleflerinin sorunlarına özellikle mükelleflerin banka hesaplarının diğer ülkelerin vergi idareleri tarafından incelenmesine karşı etkili bir koruma sağlamaktır.

Bu işlevlerin tümü şirketlerin ve bireylerin gelir vergisinden kaçınmasını ya da kurtulmasını kolaylaştırdığından diğer ülkelerin vergi sistemlerinde zarara neden olur.

Vergi cennetlerinin tanımlanması ve tespitinde kullanılan kriterler şunlardır:<sup>273</sup>

- Vergilendirmenin olmaması veya sadece nominal oranda olması,
- Efektif bilgi değişiminin olmaması,
- Şeffaflığın olmaması,
- Faaliyetinin gerçek olacağına ilişkin zorunluluğun olmamasıdır.

Genel olarak vergi cennetlerinin tanımlanması yukarıda belirtilen kriterlerin her birinin önemi belirli koşullara bağlıdır. Vergi cennetleri vergi koysa bile yurtiçi kaynak gelirin kapsamı çok fazla sınırlandırılabilir olduğundan, sonuçta gelirin çok az bir kısmı vergilendirilmiş olacaktır.

## **(2)Zararlı Tercihli Vergi Rejimleri**

Tercihli vergi rejimleri, genellikle, ülkeler arasındaki vergi farklılaştırılmasına tepki olarak kolayca yer değiştirebilen ve genellikle finansal ve diğer hizmet hareketlerini kapsayan ekonomik faaliyetleri çekmek amacıyla kullanılır.

Tercihli vergi rejimleri vergi cenneti olan veya olmayan ülkelerde uygulanabilmekte, herhangi kasıt unsuru taşımadan, uygulayan ülkeler açısından avantaj, diğerleri açısından ise dezavantaj oluşturarak zararlı vergi rekabetine neden olmaktadır. Serbest vergi kantonları oluşturmaları ve bunlardan sadece yabancıların yararlanması, matrahın suni olarak tanımlanarak gerçek olmayan giderlerin matrahtan düşülmesine izin verilmesi veya gerçek giderleri suni olarak arttırmaya izin vermeleri,

---

<sup>273</sup> OECD,a.g.r., s.23.

uluslararası transfer fiyatlandırma ilkelerinin uygulanmaması gibi özellikleri ile vergi cennetlerinden ayrılmaktadırlar.<sup>274</sup>

Yerli yatırımcıların bu sisteme girmelerine çeşitli kısıtlamalar getirilebilmesine karşılık yabancı sermayeyi çekebilmek maksadıyla yabancı yatırımcıların faaliyetleri özendirilmektedir.

Zararlı vergi rekabetinin diğer bir uygulama biçimi olan zararlı tercihli vergi rejiminin temel özellikleri aşağıdaki gibidir.<sup>275</sup>

- Efektif vergi oranlarının sıfır veya düşük,
- Sadece yabancıların yararlanabileceği vergi rejimlerinin bulunması,
- Vergi rejiminin şeffaf olmaması,
- Etkin bilgi değişiminin olmaması.

OECD 1998 raporunda sayılan bu dört ana kriterin yanı sıra bazı yardımcı kriterlerde belirtilmiştir. Bunlar;<sup>276</sup>

- Vergi tabanının suni olarak tanımlanması,
- Uluslararası transfer fiyatlaması ilkelerine bağlı olunmaması,
- Yurtdışından elde edilen gelirlerin vergi dışı bırakılması,
- Vergi oranı veya matrahın pazarlığa açık olması,
- Gizlilik koşullarının varlığı,
- Geniş bir vergi anlaşmaları ağına dahil olma,
- Vergi minimizasyonu sağlayan rejimlerin varlığı,
- Vergilerin temel belirleyici olduğu reel yatırım olmayan faaliyetlerin varlığıdır.

## **b-Elektronik Ticaret**

Küresel vergi kayıplarının bir diğer nedenini oluşturan elektronik ticaret her geçen gün hızla yayılmaktadır. Elektronik ticaret, mal alım ve satımının elektronik ortamda gerçekleştirildiği bir süreci ifade etmektedir. Genel olarak elektronik ticaret “özel ve kamu kurumlarının birbirleriyle ve kendi bünyesindeki iş, yönetim, üretim ve tüketim faaliyetlerinin yürütülmesi için açık ve kapalı ağlar üzerinden elektronik

<sup>274</sup> Arıkan ve Akdeniz, a.g.m., s.293.

<sup>275</sup> OECD,a.g.r., s.27.

<sup>276</sup> OECD,a.g.r., s.30-34.

*araçlar kullanılarak, metin, ses ve görüntü verilerinin elektronik olarak işlenmesi, iletilmesi ve saklanması temeline dayanan ticari işlemler” olarak tanımlanabilir.*<sup>277</sup>

Elektronik ortamda yapılan ticaretin nasıl vergilendirileceği konusu hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yoğun tartışmalara neden olmaktadır. Mevcut vergisel düzenlemeler bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı gelişmeler karşısında yetersiz kalmaktadır. Bu yetersizliğin en önemli nedenlerinden birisi, elektronik ticaretin coğrafi sınırları ortadan kaldırmasından dolayı, devletlerin kendi yasal düzenlemelerinin yeni ekonominin oluşturduğu global ticaret düzenini kavrayamamasıdır.<sup>278</sup> Vergi uygulamaları açısından özellik teşkil eden elektronik ticaret, sanal ortamda geleneksel yöntemlerden farklı olarak gerçekleştirilen konusu dijital olan mal ve hizmet ticaretidir. Yazılım, müzik, kitap ve benzeri ürünler sanal ortamda teslim edilip yine sanal ortamda sipariş edilebilmektedir. Böyle bir durumda işleme taraf olanların tespit edilmesi geleneksel ticarete olduğu gibi kolay olmamaktadır. Çünkü siparişi veren direk alıcı olabileceği gibi aracı da olabilir. Diğer taraftan satıcının tespiti de tam olarak mümkün olmamaktadır. Sipariş edilen mal veya hizmet alıcının bilgisi dışında bir çok kanaldan sağlanabilmektedir. Elektronik ortamda teslim edilen mal ve hizmetler bir çok ülkede kurulu birkaç şirket tarafından ortaklaşa gerçekleştirilebilmektedir.<sup>279</sup>

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlar sadece alıcı ve satıcın tespit edilmesinde yaşanan güçlüklerle sınırlı değildir. Ticari faaliyetin gerçekleştiği yerin tespiti, gelirin unsuru, matrahın belirlenmesi, uygulanacak vergi oranı, defter belge düzeni gibi bir çok konuda belirsizliklerde yaşanmaktadır.

Vergi kanunlarının vergi idareleri tarafından doğru bir şekilde uygulanabilmesi için elektronik ortamda ticaret yapan firmanın yada gerçek kişinin bulunduğu iş yerinin tespit edilmesi gerekir. Uluslararası vergi anlaşmasında işyeri, “bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer” olarak tanımlanmıştır. Elektronik ticaretin yapıldığı internet ortamında “server” üzerindeki “web” sayfası işyeri olarak kabul edilebilecektir? Zaman ve yer bakımından sabit bir sunucu üzerine konuşlanmış ve üzerinden ticari bir faaliyetin yürütüldüğü bir web sitesinin işyeri olarak nitelenmesi mümkündür. Ancak server istenilen bir ülkeye konulabilir

<sup>277</sup> Hakan Uzunoglu “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2002, s.14.

<sup>278</sup> İsmail Güneş, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu” [http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=241](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=241) erişim 02.03.2008.

<sup>279</sup> TOBB, a.g.e., s.14.

veya taşınabilir bilgisayarlara yerleştirilmek suretiyle belli aralıklarla yer değiştirebilir. Çeşitli ülkelerde bulunan serverlara “mirror web site” ler yerleştirilmek suretiyle yapılan işlemin istenen adrese yönlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Web sayfalarının belli aralıklarla ve otomatik olarak başka ülkelerdeki web sayfalarına transfer olacak şekilde düzenlenmesi mümkündür. Web sayfasının içeriği ve serverlar mülk edinilebileceği gibi kiralanabilir. Buradan sanal ortamın, işyerinin varlığı için gerekli olan işe ilişkin sabit bir yer şartının gerçekleşmesine elverişli olmadığı ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple, web sayfası ticari/mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilmiş bir yer olarak kabul edilse bile sabitlik şartı sağlanamadığı için sanal ortamda işyerinin varlığından söz edilmesi mevcut düzenlemelere göre mümkün görülmemektedir.<sup>280</sup>

Elektronik ticaret, belirli bir iktisadi faaliyetin gerçekleştiği yerin tam olarak belirlenmesini güçleştirdiğinden, gelirin elde edildiği ülke tarafından kaynak ülke ilkesine göre vergilendirilmesini zorlaştırmaktadır. Diğer taraftan ikametgah ilkesine göre vergilendirme otoritesinin saptanması da güçlükler taşımaktadır. Her ülke kurum merkezini farklı tanımlayabilir. Bu durumda kurum merkezinin nerede olduğunun belirlenmesi güçleşir.<sup>281</sup>

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan sorunlardan bir diğeri de gelir unsurunun belirlenmesi alanında yaşanmaktadır. Elektronik ortamda yapılan işlemlerin niteliğinin tespit edilmesi ve bu işlemler sonucu elde edilen gelirlerin sınıflandırılması, mevcut anlaşmaların vergileme ile ilgili hükümlerinin doğru bir şekilde uygulanabilmesi açısından büyük bir önem taşımaktadır.

Elektronik ortamda yapılan ticaret işlemlerinde matrahın tespit edilmesi de bir başka sorun olmaktadır. Çünkü elektronik ortamda yapılan ticaret işlemleri bir çok ülkede gerçekleşebilmesi nedeniyle elde edilen gelirin ne kadarının hangi ülkede ve yapılan masrafın ne kadarının hangi yerde harcandığının saptanması zor olmaktadır.<sup>282</sup>

E- ticaret ile birlikte kağıt üzerinde yapılan işlemlerin yerini bilgisayar ortamında yapılanlara bırakması malların dolaşımında mevcut olması gereken bir çok belge ve bilginin de ortadan kalkmasına neden olacaktır. Bu gelişmeler mükellefleri vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma imkanlarını artırmaktadır. Vergi yönetimlerinin

---

<sup>280</sup>Niyazi Cangir “Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi”,Yaklaşım Dergisi, Aralık, 1998, s.71.

<sup>281</sup> Ercan Alptürk, Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi,Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, İstanbul,2005,s.343.

<sup>282</sup> TOBB,a.g.e.,s.20.

bu kayıp ve kaçakları en aza indirmek için teknolojik imkanlardan yoğun olarak yararlanmalarının<sup>283</sup> yanı sıra diğer vergisel tedbirleri de almaları gerekmektedir.

### **c-Transfer Fiyatlandırması**

Küreselleşmenin getirdiği gelişmelere bağlı olarak dünyadaki mal ve hizmet ticareti ile yabancı yatırımlar önemli miktarda artış göstermektedir. Bu ticaret ve yatırımların büyük bir kısmı çok uluslu şirketler tarafından yapılmaktadır. Çok uluslu şirketler küreselleşmenin getirdiği olanakları kullanarak çeşitli yollarla ülkelerin vergi gelirlerini aşındırmakta, kendi karlarını maksimize etmekte ya da zararlarını en aza indirmektedirler. Bu yollardan biri de transfer fiyatlandırmasıdır.

Dünya ticaretinin ve özellikle de çokuluslu firmalar içindeki ticaretin hızla büyümesi bu konunun önemini artırmıştır. Bu tür ticaret, çokuluslu firmaların potansiyel transfer fiyatlamasını suistimal etmesi yüzünden ulusal vergi otoriteleri için büyük sorular ortaya çıkarmaktadır.<sup>284</sup>

Transfer fiyatlandırması, bir firmanın bağlantılı olduğu alt ya da ana şirketle veya şubeleri ile yapmış olduğu mal ve hizmet satışlarında uyguladığı fiyat olarak tanımlanabilir.<sup>285</sup>

Transfer fiyatlandırması kavramı özünde bir olumsuzluk içermemekte ancak çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarını vergisel amaçlarla kötüye kullanmaları nedeniyle bir sorun haline almaktadır. Transfer fiyatlandırması ile firmalar katlanacağı vergi yükünü azaltmak amacıyla fiyat manipülasyonuna gitmektedirler.<sup>286</sup> Uluslararası bir firma yüksek vergi oranlarının olduğu bir ülkedeki bağlı şirketine yüksek fiyatla mal satarak veya düşük fiyatla mal alarak bu firmaların karını yada ödeyeceği vergiyi düşürebilir.<sup>287</sup> Örneğin, İngiltere merkezli çok uluslu bir şirket Hindistan'daki bağlı şirketinden aldığı yazılımları İngiltere pazarında sattığı varsayımında, malların Hindistan'dan İngiltere'ye geçişinde kullanılan fiyatlar transfer fiyatları olacaktır.

---

<sup>283</sup> Murat Şeker, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Vergisel Sorunlar (II)", Sayı:31, Temmuz, 2006,.138.

<sup>284</sup> Vito Tanzi, "Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar", Çev. Hüseyin Şen, Vergi Dünyası, Sayı:241, Eylül-2001,s.166.

<sup>285</sup> TOBB, a.g.e.,s.22.

<sup>286</sup> Fatih Saraçoğlu ve Ercan Kaya "Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:216, Eylül,2006,s.151.

<sup>287</sup> TOBB,a.g.e.,s.222.



Ancak aynı şirketin İngiltere'deki vergi oranının daha yüksek olması sebebiyle transfer fiyatlarını suni olarak yüksek tutup Hindistan'da daha fazla İngiltere'de ise daha az kazanç beyan etmesi, dolayısıyla toplam vergi yükünü azaltması, transfer fiyatlarını kötüye kullanması olacaktır. Görüldüğü gibi eğer bağlantılı şirketlerin mal hareketlerinde ve işlemlerinde, aralarında uyguladıkları fiyatlar aynı faaliyetler için, ayrı şirket olsalardı uygulayacakları fiyattan farklı ise, bu takdirde hesap edilecek vergiye tabi gelir yanlış ve yanıltıcı olmaktadır.<sup>288</sup>Sorunun çözümünde transfer fiyatlandırmasına konu mal veya hizmetin piyasa fiyatının bilinmesi gerekmektedir. Ancak burada da piyasa fiyatının belirlenmesi bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bazı durumlarda piyasa fiyatını belirlemek mümkün olmayabilir. Bu durumda sorunun giderilmesi için “emsallere uygunluk ilkesi” benimsenmiştir.

Emsallerine uygunluk ilkesi işlemlerin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşan piyasa fiyatını ifade etmektedir. Emsallerine uygunluk ilkesi çerçevesinde emsal bedelin belirlenmesinde kullanılan yöntemler ise geleneksel işlem yöntemleri ve diğer yöntemler şeklinde sınıflandırılabilir.

Geleneksel işlem yöntemlerine göre emsal bedel, karşılaştırmalı kontrol dışı işlem yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi ve maliyet artı yöntemi ile tespit edilebilir. Geleneksel işlem yöntemlerinin güvenilir olmadığı ya da uygulanma zorluğu olduğu durumlarda, emsal bedel şartlarını tespit için diğer yöntemler uygulanabilir. Kar bölüşüm yöntemi ve işlemsel net marj yöntemi oluşturan işlemsel kar yöntemi diğer yöntemi oluşturmaktadır.<sup>289</sup>

Uluslararası şirketlerin transfer fiyatlaması yoluyla kendi kaynaklarını ülkeler arasında diğer ülkeler aleyhine yeniden oluşturması ya da dağıtması, ilgili ülkelerin egemenlik güçlerinin zayıflamasına neden olmaktadır. Transfer fiyatlandırması ile gelişmiş veya gelişmekte olan ulus devletlerin egemenliklerinin bir göstergesi olan vergilendirme yetkileri çatışma noktasına gelmektedir. Çünkü iki ulus devlet arasında çifte vergilendirme nedeniyle sorun yaşanabilmektedir.<sup>290</sup>Ayrıca transfer

---

<sup>288</sup> Bıltekin Özdemir, (2006) a.g.e., s.48.

<sup>289</sup> Mehmet Aktaş, Uluslar Arası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat, 2004 s.98-126.

<sup>290</sup> Veysel Erdel ve Sami Okumuş “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:166, Temmuz, 2002,s.81.

fiyatlandırması, milli gelire, işsizlik oranına, tüketici fiyatlarına, üretim girdilerine ve ödemeler dengesine de olumsuz etkiler yapar.<sup>291</sup>

Çok uluslu şirketlerin transfer fiyatlarını belirlemeleri ve uygulamaları gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasındaki ilişkiler arasında da değerlendirilmektedir. Özellikle küreselleşme süreci ile gelişmiş ülkelerin transfer fiyatlarını geliştirmekte olan ülkelerin kaynaklarını kullanmada bir araç olarak gördükleri görüşü ortaya atılmaktadır. Çok uluslu şirketlerin, mal ve hizmetlerin transfer fiyatlarını belirlerken yerel piyasa yapısını göz ardı etmesi bu görüşün önemli dayanaklarından biridir. Çok uluslu şirketlerin uyguladıkları transfer fiyatlama sistemi, değişik ülkelerdeki değişen taleplere göre oluşan pazar fiyatlarına müdahale edilmesini sağlar. Çok uluslu şirketler, vergileri, gümrük tarifelerini ve döviz kuru riskini düşürerek küresel karlarını maksimize etmeye çalışırlar. Gelişmekte olan ülkelerin gelişmiş ülkelere olan ekonomik bağımlılıkları, bu ülkelerin uluslararası transfer fiyatlamadan önemli ölçüde zarar görmelerine neden olmaktadır. Bu uygulamalar geliştirmekte olan ülkelerin ödemeler dengesi üzerinde ters etkiye sahiptir ve bundan dolayı önemli olumsuzluklar doğurmaktadır.<sup>292</sup>

## **2-Vergi Harcamaları**

Devletler bazı faaliyetleri desteklemek için alacağı gelirden vazgeçme yoluna gidebilmektedirler. Devletin, tahsil edeceği vergilerden ekonomik, mali ve sosyal amaçlarla kısmen veya tamamen, geçici veya süresiz feragat etmesi olarak adlandırılan vergi harcaması<sup>293</sup> sonucu devlet gelir kaybına uğramaktadır. Vergi harcamaları, istisna muafiyet, indirim ve vergi erteleme gibi uygulamalarla olmaktadır.

Vergi sistemleri kamu harcamalarını karşılamak amacıyla sağlıklı gelir kaynağı sağlanması gibi mali fonksiyonun yanı sıra bir çok sosyal ve ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesine de katkı sağlar. Devlet bir kısım ekonomik faaliyetlere, belirli bir bölgeye, yada belli bir mükellef grubuna destek olmak amacıyla belirli alanlarda vergi indirimi, istisnası yada muafiyeti uygulayabilir. Böylece, devlet bir taraftan kamu harcamaları, diğer taraftan da vergi harcamaları denilen vergi muafiyet ve istisnaları

---

<sup>291</sup> TOBB, a.g.e., 22

<sup>292</sup> Orhan Çelik, "Uluslararası, Transfer Fiyatlama:Teorik Bir Yaklaşım", Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan,2000,s.110.

<sup>293</sup> Ersan Öz, "Türk Gelir Vergisinde Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme Açısından Analizi", DEİİBF Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, Yıl,2002,s.11.

vasıtasıyla ekonomik aktiviteleri teşvik ederek maliye politikasını ülkenin kalkınması ve belirli bir refah düzeyine erişebilmesi amacını sağlamak için kullanabilmektedir.<sup>294</sup> Muafiyet, istisna ve indirim yoluyla sağlanan vergi kolaylıkları ve ayrıcalıklarının planlaması, belirlenmesi, uygulanması ve kontrolü siyasi boyutlu olduğundan gerek büyüklüklerinin belirlenmesi gerekse değişmelerin izlenerek gerekli önlemlerin alınması bakımından güçlükler ortaya çıkabilmektedir.<sup>295</sup>

Bir ekonomide vergi harcamaları, kamu harcamalarının yerine ikame edilebilme gibi önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Bu bakımdan vergi harcamasının makroekonomik ve mali etkileri, kamu harcamalarınıninkiyle aynı olmaktadır. Bazı vergi harcamaları kamu harcamalarında olduğu gibi devlet için sürekli gelir kaybı yaratırken, bazıları gelirlerin geleceğe ertelenmesine neden olmakta ve bir bakıma vergi mükelleflerine verilen faizsiz borç niteliği taşımaktadır.<sup>296</sup>

Vergi harcamaları devletin mali, ekonomik ve siyasi politikalarının bir yansıması olması bakımından bütçede yer alan gider kaleminden farklı olmamaktadır. Bu durum vergi harcamalarının da bir kamu gideri olarak makro ekonomik etkileri ve hükümetlerin maliye politikası tercihleri açısından değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymakta ve bütçe süreci ile birlikte değerlendirilmesi zorunluluğunu doğurmaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının bir rapor olarak bütçe dokümanlarına eklenmesi günümüzde gittikçe önem kazanan mali saydamlığın<sup>297</sup> temel gerekliliğini oluşturmaktadır.

---

<sup>294</sup> T.C.Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu, Sayı: B.07.0.GEP.10.10-2007, Ekim,2007,s.2.

<sup>295</sup> Öz, (2002) a.g.m.,s.13.

<sup>296</sup> Mehmet Özkara, a.g.m., s.152.

<sup>297</sup> Mali saydamlık birçok uluslararası mali kuruluşların yaptıkları çalışmalarda da yer almıştır. Örneğin IMF'nin mali saydamlık konusunda hazırladığı ilkeler "*Mali Saydamlık Kılavuzu*"nda yayımlanmıştır.Tüm mali bilgilerin kamuya açıklanması hükümetlerin yasal sorumluluğu olarak kabul edilmiştir. Mali saydamlığın işlerlik kazanması, vergi harcamalarını gösteren raporların hazırlanmasını gerekli kılmaktadır. Yine IMF'nin saydamlık konusunda hazırladığı raporun *Bilginin Kamuya Açıklığıyla İlgili 2. Bölümünde* "vergi harcamalarını açıklayan raporlar bütçe dokümanlarının bir parçası olmalıdır" ilkesine yer verilmiştir. Filiz Giray, Vergi Harcamaları:Harcama Vergileri Açısından Analizi, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s. 31. Ülkemizde de ilk defa, 2006 yılı bütçesine konulmak üzere, gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi kanunlarında yer alan istisna, muafiyet ve indirimlerden veri temin edilebilenlerin neden olduğu vergi harcamalarının tahminine yönelik bir çalışma yapılmıştır.

Vergi harcamalarının normal harcamalarla aynı şekilde bütçe kontrolüne tabi tutulması hükümet faaliyetlerinin yanı sıra vergi sisteminin bir bütün olarak daha kapsamlı değerlendirilmesine imkan vermesi bakımından da önem arz etmektedir.

Küreselleşmenin bir yansıması olarak ortaya çıkan uluslararası sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi sonucu, ülkeler küresel fonları çekebilmek için birbirleriyle kıyasıya rekabete gitmektedirler. Ülkeler uluslararası bu fonları çekebilmek için genel vergi oranlarını indirmelerinin yanı sıra bir çok vergisel teşvikler sunmaktadırlar. Hızlandırılmış amortisman, gayrimenkul vergi muafiyeti, yatırım indirimi, özel vergi rejimi, vergi kredisi, uzun süreli vergi tatilleri gibi uygulamalar ülkelerin yabancı yatırımları kendilerine çekmelerinde kullandıkları teşvikler iken diğer yandan da vazgeçilen gelir anlamındadır.

Vergi harcaması olarak adlandırılan bu uygulamalar sonucu vazgeçilen gelirler ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir.

**Tablo 18-Bazı Ülkelerin Vergi Harcama Oranlarının GSMH'ya Oranları(%)**

Değerlendirilen Ülke	2000-2003 Ortalaması
Avustralya	4.1
Kanada	8.0
Hollanda	2.0
ABD	6.8
Çin	10

Kaynak: *Zhicheng Li Swift*, "Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets", World Bank Policy Research Working Paper 3927, May 2006 s.8.

Tablodan da görüldüğü gibi vergi harcamaları ülkelere göre farklılıklar göstermektedir. Amerika ve uzak doğu ülkelerinde vergi harcama oranları yüksek iken Hollanda gibi Avrupa ülkesinde ise daha düşüktür.

Ülkemizde Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve diğer önemli bazı kanunlarda yer alan vergi harcaması niteliğinde değerlendirilen hükümler mevcuttur. Bu hükümler çerçevesinde başta TÜİK olmak üzere ilgili bulunan kurum, kuruluş ve sivil toplum örgütlerinden elde edilebilen veriler çerçevesinde ve gelir bütçesinin hazırlanmasında kullanılan yöntemlere ve modellere paralel olarak "vazgeçilen gelir yöntemi" kullanılarak 2007 yılı için toplam vergi harcaması hesaplamaları yapılmıştır.<sup>298</sup>

<sup>298</sup> Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, a.g.r., s.28.

**Tablo 19- Vergi Türleri İtibari İle Toplam Vergi Harcaması Tutarları (Milyon YTL)**

<b>Kanun Adı</b>	<b>2007 Yılı Toplam Vergi Harcaması</b>
Gelir Vergisi Kanunu	7.107.631.294
Kurumlar Vergisi Kanunu	3.173.053.321
Katma Değer Vergisi Kanunu	401.807.590
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	199.588.615
Diğer Kanunlar	1.070.387.255
Toplam	11.952.468.075

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu, 2007.

Yapılan çalışmada 2007 yılında gerçekleşeceği tahmin edilen vergi harcamalarının Gayri Safi Milli Hasıla'ya oranı yaklaşık yüzde 1,9 olarak hesaplanmıştır. Bu vergi harcaması tahminlerinin, gerçekleşmesi beklenen vergi gelirlerine oranı ise yaklaşık yüzde 7,6 olmaktadır.

Vergi harcamalarının vergi kanunlarına göre ayrıntılarına bakıldığında, 33 Milyar 418 Milyon YTL olması beklenen gelir vergisi tahsilatının yüzde 21'i tutarında, Gelir Vergisi Kanununa ilişkin vergi harcamaları bulunmaktadır. Kurumlar Vergisi yıl sonu tahsilat beklentisi ise yaklaşık 11 Milyar 925 Milyon YTL'dir. 3 Milyar 173 Milyon YTL olan kurumlar vergisi kanununa ilişkin vergi harcamaları tutarı yıl sonu kurumlar vergisi tahsilatı beklentisinin %26,6'sını oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisinin ise 2007 yılında yaklaşık 49 Milyar 784 Milyon YTL tahsilatı beklenirken, buna ilişkin vergi harcaması tutarı 402 Milyon YTL olmaktadır. Bu sonuç KDV vergi harcamaları tutarının yıl sonunda tahsil edilmesi beklenen KDV tahsilatının yaklaşık yüzde 0,8'ini oluşturmaktadır. Özel Tüketim Vergisinde ise 2007 yılı sonu itibariyle tahsil edilmesi beklenen yaklaşık 41 Milyar 70 Milyon YTL tutarındaki verginin yaklaşık yüzde 0,5'i tutarında özel tüketim vergisine ilişkin vergi harcaması bulunmaktadır.<sup>299</sup>

### **3- Kayıtdışı Ekonominin Uluslararası Boyutu**

Az gelişmiş, gelişmekte olan veya gelişmiş ülkelerin tamamı resmi ekonomilerinin haricinde ikincil olarak kayıtdışı ekonomiyi kabullenmiş durumdadırlar. Bu nedenle ortaya çıkan bu durumun engellenebilmesi ve boyutlarının mümkün olduğunca azaltılabilmesi için söz konusu kayıtdışılığın nedenlerinin tespiti için birçok

<sup>299</sup> Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, a.g.r, s.28-29-30.

tedbir ve yöntem geliştirilmeye çalışılmaktadır.<sup>300</sup> Özellikle son yıllarda artış gösteren kayıtdışı ekonominin dünya genelindeki toplam değeri 3 trilyon dolar olarak tahmin edilmektedir.<sup>301</sup>

**Tablo 20 – OECD Ülkelerinde Kayıtdışı Ekonominin GSMH'ya Oranları (%)**

ÜLKELER	1960	1965	1970	1975	1978	1980	1990	2003
Avusturya	0,4		1,8	1,7	2,6	3,1	5,1	13,8
Belçika	3,6	7,8	10,4	15,2		16,4	19,6	21,5
Kanada				6,6		10,6	13,6	15,4
Danimarka	4,3	5,7	6,3	7,1	7,2	8,5	12,3	17,5
Almanya	2,1	2,8	2,7	5,7	8,6	10,6	12,5	16,8
Fransa			3,9		6,7	6,9	9,4	14,8
İrlanda			4,3	6,9		8	11,7	15,5
İtalya		8,4	10,7			16,7	23,4	26,2
Hollanda			4,8			9,1	13,9	12,8
Norveç	1,5	3,6	6,5	8,1	9,8	10,5	15,2	18,7
İspanya					18		21	22,3
İsveç	1,6	4,1	7,4	10,7	12,8	12,3	16,2	18,7
İsviçre	1,2	1,6	4,1	6,1	6,2	6,5	6,9	9,5
İngiltere			2	6,5	7,8	8,4	10,2	12,3
ABD	3,1	3,2	3,6	4,3	4,4	5,4	6,1	8,6

Kaynak : Friedrich Schneider IZA,Casting Shadow Economies 2003'den aktaran KUZUCUOĞLU,a.g.m., s.1.

Yukarıdaki tabloda da verildiği gibi OECD ülkeleri üzerine yapılan bir çalışmada kayıtdışı ekonominin GSMH'ya oranı genelde artış göstermiş ve bu artış özellikle 1990'lı ve 2000'li yıllarda yüksek boyutlara ulaşmıştır. Bu artışın temel nedenleri sosyal güvenlik ödemeleri, vergi yükü, mevzuat içerisinde yer alan düzenlemelerdeki karmaşık yapı, çeşitli kısıtlamalar ve istihdamda yaşanan sorunların yanı sıra hızlı bir şekilde artan elektronik ticaret, vergi cennetleri, yurt dışında elde edilen faaliyetler sonucu sağlanan gelirlerin gizlenmesi gibi nedenler de etkili olmuştur.<sup>302</sup>

Avrupa Birliği ülkelerindeki kayıtdışı ekonomi genel olarak düşük seviyelerde seyretmekle beraber son yıllarda artış eğilimi göstermektedir. Avusturya'da 1980 yılında kayıtdışı ekonominin GSMH'ya oranı yüzde 3.1 iken 1990'da yüzde 5.1'e ve

<sup>300</sup> Çomaklı, a.g.m.,s.11.

<sup>301</sup> Ahmet Kuzucuoğlu, "Vergisel Boyutlarıyla Uluslararası Kayıtdışı Ekonomi",s.1

[http://www.vergidegundem.com/publication\\_paper.asp?publication\\_paper\\_id=294](http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=294) Erişim 11.03.2008.

<sup>302</sup> Çomaklı,a.g.m., s.12.

2003 yılında da yüzde 13.8'e yükselmiştir. Aynı yıllarda Almanya'da bu oranlar yüzde 10.6, 12.5 ve 16.8 olarak gerçekleşmiştir.

Avrupa birliği ülkelerdeki kayıtdışı ekonomi daha çok istihdam alanında yaşanmaktadır. Özellikle bu ülkelerde kaçak olarak çalışan yabancılar kayıtdışı istihdamı büyük ölçüde artırmaktadır. Kayıtdışı ekonomi hakkında veri bulunan AB ülkelerine bakıldığında, genellikle Akdeniz ülkelerinde kayıtdışı ekonomi oranının daha yüksek olduğu görülmektedir.<sup>303</sup>Yukarıdaki tabloda AB ülkelerine ilişkin verilerde de görüldüğü gibi Akdeniz ülkeleri olan İspanya'da kayıtdışı ekonominin GSMH'ya oranı 2003 yılında yüzde 22.3, İtalya'da da 26,2 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranlar AB ülkeleri ortalamasının üzerindedir.

## II- Türkiye'de Tevkifatın Mali Fonksiyonu ve Önemi

Türk vergi sisteminde her geçen gün uygulama alanı genişleyen tevkifat uygulaması mali bakımdan oldukça önemli boyutlara ulaşmıştır. Bu durum tevkif yoluyla alınan vergilerin tahsilatına bakıldığında daha iyi anlaşılmaktadır. Özellikle gelir vergisinin çok büyük bir bölümü tevkifat yöntemiyle tahsil edilir olmuştur.

### A-Vergi Gelirlerinin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri

Günümüz kamu gelirleri içerisinde en önemli gelir kaynağı hiç şüphesiz vergi gelirleridir. Bu gerçek ülkemiz açısından aşağıdaki tabloda görülmektedir.

**Tablo 21-Vergi Gelirlerinin Genel Bütçe ve GSMH İçerisindeki Payları (Milyon YTL) (%)**

Yıllar	Genel Bütçe Gelirleri	Vergi Gelirleri	GSMH	Vergi Gelirler / Bütçe Gelirleri	Bütçe Gelirleri/ GSMH	Vergi Gelirleri/ GSMH
2004	120.678	100.373	428.932	83.17	28.13	23.40
2005	149.805	119.627	486.401	79.85	30.80	24.59
2006	169.316	137.480	575.784	81.19	29.41	23.88
2007	185.031	152.832	646.893	82.59	28.60	23.63

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

<sup>303</sup> Benlikol ve Akgür, a.g.e., s.35.

2004 yılında 120.678 milyon YTL olan genel bütçe gelirleri, 2005 yılında bir önceki yıla göre yüzde 24 oranında bir artışla 149.805 milyon YTL'ye yükselmiştir. 2006 ve 2007 yıllarında artış oranı sırasıyla yüzde 13 ve yüzde 9 düzeyinde gerçekleşen genel bütçe gelirleri 2006 yılında 169.316 milyon YTL ve 2007 yılında da 185.031 milyon YTL olmuştur.

Aynı dönemde genel bütçe gelirlerinin GSMH içerisindeki paylarına bakıldığında 2004 yılında yüzde 28.13, 2005 yılında yüzde 30.80, 2006 ve 2007 yıllarında sırasıyla 29.41 ve 28.60 olarak gerçekleşmiştir.

Genel bütçe gelirlerinin çok önemli bir kısmını oluşturan vergi gelirlerinin gelişimine bakıldığında 2004 yılında 100.373 milyon YTL iken yüzde 19 oranında artışla 2005 yılında 119.627 milyon YTL olmuştur. Vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içerisindeki payı ise 2004 yılında yüzde 83.17, 2005 yılında ise 79.85'e gerilemiştir.

2006 yılında kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına almak, vergiyi tabana yaymak ve vergi kaçakçılığını azaltmak, yatırımlar ve küresel sermayeyi teşvik etmek amacıyla uygulanan vergi reformu çalışmaları kapsamında gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV oranlarında indirimle gidilmiştir. Bu amaçlar doğrultusunda gelir vergisinde dilim sayısı 4'e düşürülmüş, üst dilim vergi oranı yüzde 45'ten yüzde 35'e indirilmiştir. Ücret ve ücret dışı gelirler ayırımına son verilerek, gelirlerin tek tarife üzerinden vergilendirme uygulamasına geçilmiştir. 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile vergi oranları yüzde 30'dan yüzde 20'ye indirilmiş, eğitim, sağlık, temel gıda maddeleri, giyim, konfeksiyon ve tekstilde uygulanan katma değer vergisi oranları indirilmiştir.

Bu düzenlemeler ışığında 2006 ve 2007 yılı vergi gelirlerinin gelişimine bakıldığında, 2006 yılında bir önceki yıla göre yüzde 13.4 oranında artan vergi gelirleri 137.480 milyon YTL, 2007 yılında da yüzde 10.9 oranında artarak 152.832 milyon YTL olmuştur.

## **B-Vergi Gelirlerinin Bileşimi**

Vergi gelirleri; “gelir üzerinden alınan vergiler”, “mal ve hizmetten alınan vergiler”, “servet üzerinden alınan vergiler” ve “diğer vergiler” den oluşmaktadır.



**Tablo 22-Vergi Gelirlerinin Bileşimi (Milyon YTL)**

Yıllar	Gelirler Üzerinden Alınan Vergiler	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	Servetler Üzerinden Alınan Vergiler	Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	Vergi Gelirleri
2004	31.765	67.147	1.597	-136	100.373
2005	36.537	80.430	2.627	33	119.627
2006	40.141	94.078	3.117	144	137.480
2007	48.197	100.943	3.645	46	152.832

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

2004 yılında toplam vergi gelirlerinin 31.765 milyon YTL'si gelir üzerinden alınan vergilerden, 67.147 milyon YTL'si harcamalar üzerinden alınan vergilerden, 1.597 YTL'si ise servetler üzerinden alınan vergilerden oluşmuştur.

2005 yılında toplam vergi gelirleri bir önceki yıla göre 19.254 milyon YTL artarak 119.627 milyon YTL'ye yükselmiştir. 2005 yılında hedeflenen bütçe gelirlerine ulaşabilmek için başta alkollü içkiler ve tütün mamulleri ile bazı dayanıklı tüketim malları ve diğer mallar üzerindeki ÖTV oranlarının artırılması olmak üzere gelir artırıcı bazı tedbirler uygulamaya konulmuştur. Bu tedbirlere bağlı olarak vergi gelirlerindeki bu artış tutarının 13.283 milyon YTL'lik kısmını harcamalar üzerinden alınan vergiler oluşturmuştur.

**Tablo 23- Vergi Gelirlerinin Bileşimi (%)**

Yıllar	Gelirler Üzerinden Alınan Vergiler	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	Başka Yerde Sınıflandırılmayan Vergiler	Vergi Gelirleri
2004	31.64	66.89	1.59	-	100
2005	30.54	67.23	2.19	0.04	100
2006	29.19	68.43	2.26	0.12	100
2007	31.53	66.04	2.38	0.05	100

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

Bu vergi türlerinin toplam vergi gelirleri içindeki nisbi payı, ülkede uygulanan vergi politikaları hakkında bilgi vermesi açısından da önem taşımaktadır.

2004-2007 döneminde vergi gelirleri bileşiminin genel sınıflandırması içerisinde nispi paylarının değiştiği söylenemez. Bu dönemde oluşan vergi gelirlerinin gelirler üzerinden alınan vergilerde dönemsel ortalaması yüzde 30.70, harcamalar üzerinden alınan vergilerde yüzde 67.15 ve diğer vergiler de ise yüzde 2.15 düzeyinde gerçekleşmiştir.

## 1- Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler 2004 yılında cari fiyatlarla 31.765 milyon YTL seviyesindeyken; 2005 yılında bir önceki yıla göre yüzde 15 oranında artarak 36.534 milyon YTL'ye, 2006 yılında yüzde 9.8 oranında artarak 40.141 milyon YTL'ye ve 2007 yılında da yüzde 20 oranında artarak 48.197 milyon YTL'ye ulaşmıştır.

**Tablo 24- Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri (Milyon YTL)**

Yıllar	Vergi Gelirleri	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	GSMH	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler / Vergi Gelirler	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler / GSMH
2004	100.373	31.765	428.932	31.6	7.41
2005	119.627	36.534	486.401	30.5	7.51
2006	137.480	40.141	575.784	29.1	6.97
2007	152.832	48.197	646.893	31.5	7.45

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

2004-2007 döneminde gelir üzerinden alınan vergilerin bileşimindeki değişikliklerin gelişimine bakıldığında gelir vergisi üzerindeki yükün kurumlar vergisi lehine arttığı görülmektedir. 2004 ve 2005 yılında gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde gelir vergisinin payı ortalama yüzde 67 iken yüzde 72'ler seviyesine yükselmiş kurumlar vergisinin payı da yüzde 33 oranından yüzde 28'lere gerilemiştir.

**Tablo 25 - Gelir ve Kurumlar Vergisinin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri (Milyon YTL) (%)**

Yıllar	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Gelir Vergisi	Kurumlar Vergisi	Gelir Vergisi/Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Kurumlar Vergisi / Gelir Üzerinden Alınan Vergiler
2004	31.765	21.244	10.521	66.9	33.1
2005	36.534	24.490	12.048	67.0	33.0
2006	40.141	28.983	11.158	72.2	27.8
2007	48.197	34.447	13.751	71.5	28.5

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı yeni kurumlar vergisi kanunu ile, kurumlar vergisi oranının yüzde 30'dan yüzde 20'ye düşürülmüş olması, kurumlar vergisi gelirlerinin, gelir üzerinden alınan vergiler içerisindeki payının gerilemesi üzerinde doğrudan etkisi olmuştur.

#### **a- Gelir Vergisi ve Tevkif Yoluyla Elde Edilen Gelir Vergisinin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri ve Önemi**

Gelir vergisi gerçek kişilerin elde ettikleri Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde yazılı gelir unsurlarından alınmaktadır. Beyan esasının geçerli olduğu Türk vergi sisteminde kişiler bir takvim yılı boyunca elde ettikleri safi gelirleri ilgili vergi dairesine beyan edip tahakkuk eden vergilerini öderler. Ancak daha önceki bölümlerde de açıklandığı gibi genel vergileme rejimi bu olmakla beraber gelir vergileri beyan esasını sıra tevkifat yoluyla da alınmaktadır.

2004-2007 yılları arası tevkif yoluyla alınan gelir vergilerinin toplam gelir vergileri içerisinde çok önemli boyutlara ulaştığı görülmektedir.

**Tablo 26- Gelir Vergisi Tevkifatının Gelir Vergisi ve Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri (Milyon YTL) (%)**

Yıllar	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Gelir Vergisi	Gelir Vergisi Tevkifatı	Gelir Vergisi Tevkifatı / Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Gelir Vergisi Tevkifatı / Gelir Vergisi
2004	31.765	21.244	19.045	59.9	89.6
2005	36.534	24.490	22.045	60.3	90.0
2006	40.141	28.983	26.348	65.6	90.9
2007	48.197	34.447	31.679	65.7	91.9

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

2004 yılında 21.244 milyon YTL olan gelir vergisinin 19.045 milyon YTL'si, 2007 yılında ise 34.447 milyon YTL olan gelir vergisinin yüzde 91.9'nu oluşturan 31.679 milyon YTL'si tevkif yoluyla elde edilmiştir. Bu dönem içerisinde gelir vergisi tevkifatının toplam gelir vergisine oranı ortalama yüzde 90 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin açılımına bakıldığında ağırlığın ücret gelirlerinden yapılan tevkifatta olduğu görülmektedir. Tablo 27'de verildiği gibi ücretler

üzerinden yapılan tevkifat tutarı 2004 yılında 9.451.551.007,00 YTL iken 2005 yılında 12.650.588.762,00 YTL, 2006 yılında 15.502.907.462,00 YTL ve 2007 yılında ise 18.991.154.109 YTL'ye yükselmiştir. Ücretlerden yapılan bu tevkifat aynı dönemde toplam tevkif yoluyla alınan gelir vergileri içerisindeki oranları da sırasıyla yüzde 54.01, 58.04, 59.01 ve 59.21 olmuştur.

Ücretlerden sonra 2. sırayı menkul sermaye iratları üzerinden yapılan tevkifat almıştır. 2004 yılında toplam 5.535.541.000,00 YTL olan tevkifat tutarı toplam gelir vergisi tevkifatının yüzde 31.62'sini oluştururken 2005 yılında 4.611.664.000,00 YTL ile yüzde 22.3'nü ve 2007 yılında ise 8.482.110.659,00 YTL ile yüzde 26.44'ünü oluşturmuştur.

Gelir vergisi tevkifat toplamları içerisinde gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları ve yıllara yaygın inşaat onarım işleri dolayısıyla hak edişler üzerinden yapılan tevkifat diğer önemli kalemleri oluşturmaktadırlar. Toplam gelir vergisi tevkifatı içerisinde dönem ortalaması gayri menkul sermaye iratlarında yüzde 7.38, serbest meslek kazançlarında yüzde 2.99 ve yıllara yaygın inşaat onarım işleri dolayısıyla hak edişler üzerinden yapılan tevkifat ise yüzde 3.10 olmuştur. Genel olarak gelir unsurları itibariyle yapılan tevkifat tutarları aşağıdaki gibidir.

**Tablo 27- Gelir Unsurları İtibariyle Yapılan Tevkifat (YTL)**

	2004	2005	2006	2007
Ticari Kazançlar	560.617.354	743.079.279	849.811.863	743.196.923
Zirai Kazançlar	208.301.713	336.573.334	439.036.219	558.300.726
Ücretler	9.451.551.007	12.650.588.762	15.502.907.462	18.991.154.109
SMK	530.345.866	647.772.214	778.712.342	860.650.776
GMSİ	1.477.196.094	1.464.486.540	1.837.182.581	2.071.744.185
MSİ	5.535.541.000	4.611.664.000	6.555.717.000*	8.482.110.659*
Dar Mükellef Kurumlar	215.671.524	220.861.326	311.863.796	367.703.913
<b>Toplam</b>	<b>17.502.222.228</b>	<b>20.675.023.066</b>	<b>26.274.418.365</b>	<b>32.074.861.291</b>

Kaynak: Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı 2004-2005-2006 ve 2007 Yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=107> Erişim Tarihi: 02.04.2008

\* Geçici 67. madde kapsamında yapılan tevkifat dahil

Tevkif yoluyla alınan gelir vergilerinin toplam gelir vergisi içerisinde böylesine büyük oranlarda olması Türk vergi sisteminde tevkifat uygulamasının önemini ortaya koymaktadır. Öyle ki gelir vergisi tevkif yoluyla tahsil edilme noktasına gelmiştir.

**b- Kurumlar Vergisi ve Tevkif Yoluyla Elde Edilen Kurumlar Vergisinin Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri ve Önemi**

Safi kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi gelir üzerinden alınan vergilerin ortalama yüzde 30.5'ini oluşturmaktadır. Elde edilen kurumlar vergisinin ortalama yüzde 1'i ise tevkifat yoluyla alınmaktadır.

2004 yılında toplam 10.521 milyon YTL olan kurumlar vergisi gelirlerinin yüzde 0.9'u olan 94 Milyon YTL'si tevkifat yoluyla elde edilirken, 2006 yılında 11.158 milyon YTL'nin 1.9'u olan 215 Milyon YTL'si ve 2007 yılında ise 13.751 milyon YTL'nin yüzde 0.3'ü olan 42 Milyon YTL'si tevkifat yoluyla alınmıştır.

**Tablo 28- Kurumlar Vergisi Tevkifatının Kurumlar Vergisi ve Gelir Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri (Milyon YTL)**

Yıllar	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Kurumlar Vergisi	Kurumlar Vergisi Tevkifatı	Kurumlar Vergisi Tevkifatı /Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Kurumlar Vergisi Tevkifatı / Kurumlar Vergisi
2004	31.765	10.521	94	0.3	0.9
2005	36.534	12.048	137	0.3	1.1
2006	40.141	11.158	215	0.5	1.9
2007	48.197	13.751	42	0.1	0.3

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

Tevkif yoluyla alınan kurumlar vergisi oranı gerçekte bu kadar düşük değildir. Çünkü 5520 sayılı kurumlar vergisi kanunu öncesi kurum gelirleri üzerinden yapılacak tevkifat gelir vergisi kanunu içerisinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla kurumlara ait olan gerek yıllara yaygın işlerden hak edişler üzerinden yapılan tevkifat gerekse menkul sermaye iradı sayılan faiz gelirleri üzerinden yapılan tevkifat gelir vergisi içerisinde düzenlendiğinden bu istatistiklerde görülmektedir. Bu durum doğal olarak kurumlar vergisi tevkifatının düşük görülmesine neden olmuştur. Keza aynı durum geçici 67. maddenin kabulünden sonraki 2006 ve 2007 yılı için de geçerli olmuştur. Geçici 67. maddeye göre ve kurumlar verginden mahsup edilmek üzere yapılan tevkifat ayrı bir istatistikte gösterilmediğinden hepsi gelir vergisi tevkifatı içerisinde yer almaktadır.

## 2- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri ve Önemi

Türk vergi sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergilerin önemi, her geçen gün daha da artmaktadır.

**Tablo 29- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçerisindeki Yeri (Milyon TL) (%)**

Yıllar	Vergi Gelirleri	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	GSMH	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler / Vergi Gelirler	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler / GSMH
2004	100.373	67.147	428.932	66.9	15.6
2005	119.627	80.430	486.401	67.2	16.5
2006	137.480	93.878	575.784	68.2	16.3
2007	152.832	100.943	646.893	66.0	15.6

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

2004-2007 yılları arasında vergi gelirleri cari fiyatlarla 100.373 milyon YTL'den 152.832 milyon YTL'ye yükselirken, harcamalar üzerinden alınan vergiler de 67.147 milyon YTL'den 100.943 milyon YTL'ye çıkmıştır. Özellikle 2005 ve 2006 yıllarında harcamalar üzerinden alınan vergilerde bir önceki yıla göre önemli artışlar olmuştur. 2005 yılı verileri ile karşılaştırıldığında bir önceki yıla göre toplam vergi gelirlerinde 19.254 milyon YTL artış olduğu görülmekte ve bunun 13.283 milyon YTL'si harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır.

**Tablo 30- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerin Bileşimi (Milyon YTL)**

Yıllar	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	Uluslar arası Tic. Ve Muamelelerden Al. Vergiler	Damga Vergisi	Harçlar
2004	67.147	43.551	18.868	2.198	2.530
2005	80.430	52.772	21.826	2.552	3.280
2006	93.878	59.408	27.563	3.149	3.958
2007	100.943	63.589	28.970	3.642	4.742

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

2006 yılında da bir önceki yıla göre toplam vergi gelirlerinde 17.853 milyon YTL artış olmuş ve bunun 13.408 milyon YTL'si harcamalar üzerinden alınan

vergilerden kaynaklanmıştır. Bu artışın harcamalar üzerinden alınan vergilerin alt kalemler itibariyle bakıldığında 6.636 milyon YTL'si dahilde alınan mal ve hizmetler 5.737 milyon YTL'si de uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerden olmuştur.

2004-2007 yılları arasında harcamalar üzerinden alınan vergiler toplam vergi gelirlerinin ortalama yüzde 67'sini oluşturmuştur.

#### **a- Katma Değer Vergisi ve Tevkif Yoluyla Elde Edilen Katma Değer Vergisinin Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri ve Önemi**

Harcamalar üzerinden alınan vergilerde tevkifat uygulaması, katma değer vergisinde olmaktadır.

2004 yılında katma değer vergisi tevkifatı 481 milyon YTL ile dahilde alınan katma değer vergilerine oranı yüzde 3.6 iken, 2006 yılında 961 milyon YTL ile yüzde 6 düzeyine yükselmiştir. Bu yükselişte tevkifat uygulamasının yaygınlaşmış olmasının etkisi olduğu söylenebilir. Özellikle kamu kurum ve kuruluşlarının hizmet alımlarında yapmış olduğu ödemeler üzerinden hesaplanan katma değer verilerinden yapılan tevkifatın kapsamı genişletilmiştir. 2007 yılında ise katma değer vergisi tevkifatı hem tutar olarak hem de dahilde alınan katma değer vergilerine oranı açısından düştüğü görülmektedir. Bu düşüşe 2007 yılı içerisinde 105 seri no'lu katma değer vergisi genel tebliği ile fason konfeksiyon teslimlerinde katma değer vergisi tevkifat uygulamasına son verilmiş olmasının etkisi vardır.

**Tablo 31- KDV Tevkifatının Dahilde Alınan Katma Değer Vergileri Açısından Yeri (Milyon YTL)**

Yıllar	Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	Dahilde Alınan KDV	KDV Tevkifatı	KDV Tevkifatı / Dahilde Alınan Mal ve Hizmet Vergileri	KDV Tevkifatı / Dahilde Alınan KDV
2004	43.551	13.148	481	1.1	3.6
2005	52.772	14.104	672	1.3	4.7
2006	59.408	15.911	961	1.6	6.0
2007	63.589	16.793	844	1.3	5.0

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden elde edilmiştir.

### **b- Damga Vergisinin Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri**

Harcamalar üzerinden alınan ve geniş bir uygulama alanına sahip damga vergisi Tablo 15’te verildiği gibi 2004 yılında 2.198 milyon YTL iken 2005 yılında 2.552 milyon YTL, 2006 yılında 3.149 milyon YTL ve 2007 yılında 3.642 milyon YTL olmuştur. Aynı dönemde toplam vergi gelirlerinin ortalama yüzde 2.24’ünü oluşturmaktadır. Harcamalar üzerinden alınan vergilerin ise ortalama yüzde 3.34’ü damga vergisinden sağlanmaktadır. Damga vergisinde de tevkifat uygulaması vardır. Ancak toplam vergi gelirleri içerisindeki yeri zaten düşük olan bu verginin tevkifat yoluyla elde edilen kısmı da oldukça önemsiz boyutlardadır.

### **3- Veraset ve İntikal Vergisinin ve Tevkif Yoluyla Elde Edilen Veraset ve İntikal Vergisinin Servet Üzerinden Alınan Vergiler İçerisindeki Yeri ve Önemi**

Türk vergi sisteminde servetlerden alınan vergiler veraset ve intikal vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisinden oluşmaktadır. Ancak emlak vergisi belediye gelirleri içerisinde yer almakta ve genel bütçe vergi gelirleri kapsamına girmemektedir.

**Tablo 32- Servetler Üzerinden Alınan Vergilerin Vergi Gelirleri İçindeki Yeri (Milyon YTL)**

Yıllar	Vergi Gelirleri	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	Servetler Üzerinden Alınan Vergiler/ Vergi Gelirleri
2004	100.373	1.597	1.6
2005	119.627	2.627	2.1
2006	137.480	3.117	2.2
2007	152.832	3.645	2.2

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir..

2004 yılında servetler üzerinden alınan vergiler 1.597 milyon YTL iken 2007 yılında 3.645 milyon YTL’ye çıkmıştır. Aynı dönemde servetler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı 1.6’dan yüzde 2.2’ye yükselmiştir. Bu artış da veraset ve intikal vergisinden değil motorlu taşıtlar vergisindeki artıştan kaynaklanmıştır.



**Tablo 33- Servet Üzerinden Alınan Vergileri Bileşimi (Milyon YTL)**

Yıllar	Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler	Veraset ve İntikal Vergisi	%	Motorlu Taşıtlar Vergisi	%
2004	1.597	61	3.8	1.536	96.2
2005	2.627	88	3.3	2.538	96.7
2006	3.117	119	3.8	2.998	96.2
2007	3.645	125	3.4	3.521	96.6

Kaynak: Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü vergi istatistiklerinden derlenmiştir.

2004-2007 yılları arası motorlu taşıtlar vergisi toplam servet üzerinden alınan vergilerin ortalama yüzde 96.4'ünü, veraset ve intikal vergisi ise yüzde 3.6'sını oluşturmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisinin tevkifatla tahsiline ilişkin bir veri olmamasına rağmen elde edilen tevkifat tutarları önemli bir yere sahip olmadığını belirtmek yanlış olmaz. Çünkü veraset ve intikal vergisinin servet üzerinden alınan vergiler içerisindeki oranın 2004-2007 yılları dönem ortalaması 3.6'dır. Bu da veraset ve intikal vergisinin servet vergisi içerisinde ağırlığının olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla veraset ve intikal vergisinde tevkifat uygulamasına geniş bir yer verilmesine karşın, verginin kendisinin bir ağırlığının olmaması, tevkif yoluyla tahsilatı konusunda da öneminin olmadığını göstermektedir.

### **III-Vergi Kayıplarını Önleme Aracı Olarak Tevkifat Uygulaması**

Vergi tevkifatı, verginin erken tahsilini sağlaması ve diğer avantajlarının yanında gelirin beyan edilmesini zorunlu kılan, vergi kayıpları azaltan ve kayıtdışı ekonomi ile mücadelede kullanılacak etkin bir araçtır. Bu yönüyle tevkifat bir vergi güvenlik müessesesidir.

Tevkifat uygulaması sadece ulusal vergi kayıpların önlenmesinde değil aynı zamanda küreselleşme sürecine bağlı olarak ortaya çıkan vergi kayıplarının önlenmesine yönelik bir araç olarak da kullanılmaktadır.

Türk vergi sisteminde tevkifat uygulaması hangi amaç doğrultusunda olursa olsun çok geniş bir uygulama alanı bulmuştur. Türk vergi sisteminde yer alan bir çok vergide uygulanmaktadır. Ancak özellikle gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir vergisinde uygulama sahası tüm gelir unsurlarını kapsamaktadır.

## A- Gelir Üzerinden Alınan Vergilerdeki Kayıpların Önlenmesi ve Tevkifat

### 1- Gelir Vergisi ile İlgili Yapılan Tevkifat ve Vergi Kayıplarının Önlenmesi

Gelir vergisinde tevkifat uygulaması oldukça geniş bir uygulanma alanına sahip olup hemen hemen tüm gelir unsurlarını kapsamaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi gelir vergisinin tahsili tevkifat yöntemine dayanmış durumdadır. Ancak bu sonucun ortaya çıkmasında beyan sistemine konan yasal engeller de yardımcı olmuştur. Çünkü Gelir Vergisi Kanununun 86. maddesinde;

*“Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.*

*1. Tam mükellefiyette;*

*a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar, bu Kanununun 75 inci maddesinin (15) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,*

*b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)*

*c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye’de tevkifata tâbi tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,*

*d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 600 milyon lirayı (270 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2009 yılı için 1.070,00 TL) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.*

*2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar.”* hükmü mevcuttur. Bu madde hükmü gereği, belirtilen ve şartları taşıyan tevkifata tabi gelirler için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.

Tevkifat yönteminin gelir vergisinde vergi kayıplarının önlenmesi üzerindeki etkiliği uygulandığı gelir unsuruna bağlı olarak değişmektedir.

## **a- Ticari Kazançlarda Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği**

Ticari kazançlarda tevkifat uygulamasının oldukça sınırlı kaldığı görülmektedir. Tevkifat ya geliri elde edenin vergilemeye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmekte çok zorlanacağı ya da nihai gelirin elde edilmesinin belirli bir süreye yayıldığı alanlarda uygulanmaktadır.

Ticari kazançlarda tevkifat uygulamasının sınırlı kalması aslında vergi sistemimizde ticari kazançlarda beyan esasının benimsenmesinden kaynaklanmaktadır. Gelir vergisinde tevkifata tabi gelirler çoğu kez nihai vergileme özelliği taşımakta bu da onun beyan sisteminin bir alternatifi özelliği kazanmasına neden olmaktadır. Ancak tevkifat yönteminin beyan esasının bir alternatifi olmasının aksine beyan esasını tamamlayıcı bir nitelikte uygulanması yolu ile, yöntem ticari kazançlarda daha geniş bir kapsamda vergi kayıplarını önleme amaçlı değerlendirilebilir.

Ticari kazançlarda tevkifat yönteminin, yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla hak edişler üzerinden yapılmasının vergi kaybını önleyici etkisinin olduğu açıktır. Çünkü yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kişilerin vergilendirilmesi işin bittiği yılda gerçekleşmekte ancak kazanç ise işin yapıldığı süre içerisinde elde edilmektedir. Dolayısıyla yıllara sari inşaat ve onarım işleri ne kadar uzun bir süreye yayılırsa vergilendirme de o kadar yıl ertelenmiş olacak ve devlet bu süre içerisinde gelirden mahrum kalacaktır. Ancak tevkifat yoluyla yapılan vergilendirme sonucu, bu süre nedeniyle oluşabilecek vergi kaybı ortadan kaldırılmaktadır. Diğer taraftan esnaf muafliğından yararlananlara ve ptt acentelerine yapılan ödemeler ile milli piyango bileti satanlara ve firmalarca kapıdan satış yapanlara ödenen komisyon ve bezeri ödemeler üzerinden tevkifat yapılması sonucu bu gelirin beyan edilmesinde yaşanabilecek zorluklar nedeniyle olası bir vergi kaybı önlenmiş olacaktır.

Tevkifat uygulamasından amaç vergi kayıplarının önlenmesi ise, bu amaca dönük olarak ticari kazançlarda uygulamalar genişletilmelidir. Örneğin devletin yapmış olduğu her türlü ödemeler kişilerin hangi geliri çerçevesinde olursa olsun tevkifata tabi tutulabilir. Zaten mevcut düzenlemelerde gelir unsurları itibarıyla bakıldığında ticari kazançlar hariç diğer gelir unsurlarını oluşturan, devletin yapmış olduğu ödemelerin

çoğunda tevkifat yapılmaktadır. Bu uygulama kişilerin ticari kazançlara ilişkin devlet tarafından yapılan diğer ödemeleri de kapsama almaktan başka bir şey değildir. Kişilerin ticari kazancını oluşturan ve devlet tarafından ödenen bedeller üzerinden yapılacak bu tevkifat, kişilerin beyanı üzerinden hesaplanan vergilerinden mahsup edilecektir. Mahsup işleminin gerçekleşebilmesi için kişilerin, üzerinden tevkifat yapılmış olan bu gelirlerini beyan etmeleri gerekecektir. Dolayısıyla olaya vergi kayıplarının önlenmesi açısından bakıldığında bu uygulama etkin olabilecektir. Uygulamada önemli olan üzerinden tevkifat yapılmış olan gelirlerin beyana tabi olmasının sağlanmasıdır. Bu kısıtlanmadığı sürece devlet ödemelerinden yapılacak tevkifat vergi kayıplarını önlemede etkin olabilir.

Diğer taraftan ticari kazançlarda, devletin yapacağı ödemeler üzerinden yapılacak tevkifatın dönem sonunda mükellefi alacaklı duruma getirmemesi gerekir. Bundan dolayı tevkifat oranının çok düşük bir oranda tutulması ve iadeye neden olmaması gerekir.

#### **b- Zirai Kazançlarda Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği**

Türk vergi sisteminde zirai kazançların vergilendirilmesi en sorunlu alanlardan birini oluşturmaktadır. Zirai kazancın vergilendirilmesine ilişkin olarak 4369 sayılı kanunla değiştirilmeden önce yürürlükte bulunan hükümlere göre; işletme büyüklüğü ölçüsünün yanında yıllık hasılat tutarlarına da bakılmaktaydı. Buna göre, Gelir Vergisi Kanununun 12. ve 13. maddelerinde yazılı işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçülerini aşmayan çiftçiler gelir vergisinden muaf tutulmakta, vergiye tabi olacak çiftçilerden yıllık hasılat tutarları 53. maddede yazılı haddi aşmayanların kazançları götürü gider esasına, aşanların kazançları ise gerçek kazanç usulüne göre tespit olunmaktaydı. Çiftçilerin vergiye tabi olup olmayacaklarının, vergiye tabi olmaları halinde ise kazanç tespit yönteminin; satış tutarları esas alınarak belirlenmesi, çiftçileri yaptıkları satışlar için belge talep etmemeye ve bu yolla hasılatlarını gizlemeye sevk

etmiştir.<sup>304</sup>Bu şekilde belgesiz olarak ticari ve sınai hayata intikal eden tarım ürünleri kayıt dışı ekonominin önemli bir kaynağı haline gelmişti.

Bu sakıncaların ortadan kaldırılması amacıyla, 4369 sayılı kanunla zirai kazancın vergilendirme esasları yeniden belirlenmiş tevkif suretiyle vergilendirme temel vergilendirme esası olarak konulmuştur. Zirai kazancın vergilendirilmesinde hasılat ölçüsü tamamen kaldırılmış, işletme büyüklüğü ölçüleri de önemli ölçüde artırılmıştır. Buna göre işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler zirai kazançlarını zirai işletme veya bilanço esasına göre tespit edecekler, bu ölçüleri aşmayan çiftçiler bakımından ise tevkifat nihai vergileme olacaktır. Ancak işletme büyüklüğü ölçülerinin önemli bir düzeyde arttırılması sonucu zirai kazançlarda gerçek usulde vergilendirmenin azalması sonucunu doğurmuş ve tevkifat yöntemi nihai vergileme yöntemi olmuştur.

GVK'nın 86. maddesinin 1-a maddesinde gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar için yıllık beyanname verilmeyecek diğer gelirler nedeniyle beyannamenin verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyeceği düzenlenmiştir. Bu durumun gelirini sadece zirai kazançlardan oluşan çiftçiler açısından büyük kolaylık sağladığının aksi iddia edilemez. Ancak bu kişilerin başka gelirleri dolayısıyla beyanname vermeleri durumunda tevkifata tabi tutulmuş bu gelirlerinin de beyannamelerine dahil edilmesinin sağlanması gerekir.

Zirai kazançlarda tevkifat uygulamasının vergi kayıplarını önlemedeki rolü sadece zirai kazancın vergilendirilmesine yönelik değil aynı zamanda zirai ürünün çiftçiden tüketiciye kadar giden süreçteki getirinin vergilendirilmesi açısından da önemi bulunmaktadır. Ürünün çiftçiden alınışında yapılan tevkifat bundan sonraki süreçte işlemlerin belgelendirilmesi açısından önem kazanmaktadır. Zirai kazançlarda tevkifat uygulamasının vergi kayıplarını önlemedeki işlevi bu açıdan değerlendirildiğinde daha belirgin olmaktadır.

### **c- Ücretlerde Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği**

Vergi kayıplarının yaşandığı gelir unsurlarından biride ücretler olmaktadır. Ücretlerde yaşanan kayıtdışılık ya ücretin hiç kayıtlara girmemesi yada ücret düzeyinin

---

<sup>304</sup> 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun Gerekçesi.

düşük gösterilerek verginin eksik tahakkukunun gerçekleştirilmesi şeklinde olmaktadır. Birinci durum tamamen kayıtdışı istihdam söz konusu iken ikinci durumda kayıtlı çalışılmakla beraber ücret düzeyinin düşük gösterilerek vergi kaybına neden olmaktadır.

Sosyal güvenlik primleri, iş ve işçi sağlığı ile ilgili düzenlemeler, çevre koruması ile ilgili düzenlemeler gibi vergi dışı mali yükler mükellefler için maliyetleri yükseltir ve kayıtdışılığı teşvik eder. Vergi dışı mali yük olarak adlandırılan bu çeşit yasal düzenlemeler piyasada çalışan işletmelere ilave mali yükler getirmektedir. Maliyetlerini düşürmek isteyen işletmeler yasal düzenlemelere tabi olmamak için kayıtdışı çalışmayı tercih etmektedirler. İstihdam üzerindeki vergisel yüklerin ağırlığı, istihdamın kısmen veya tamamen kayıtdışına kaymasına yol açmaktadır. Brüt gelir ile net gelir arasındaki makas açıldıkça, kayıtdışı istihdamın cazibesi artmaktadır.<sup>305</sup>

Zorunlu Sigortalı Sayısı	Ortalama Günlük Ücret (YTL)
Özel	7.158.743
Kamu	556.899
Emekli Sandığı	2.420.897

Gelir Vergisi Tevkifatına Esas Ücretliler Toplamı:10.239.539

-Kamu 3.080.796 (%30)

-Özel 7.158.743 (%70)

Yukarıdaki tabloda 2006 yılı verilerine göre, kamuda çalışanların ortalama ücreti 60 YTL, özel sektörde çalışanların ise ortalama günlük ücreti 28 YTL düzeyindedir.<sup>306</sup> Kamu sektörü ile özel sektör arasındaki bu ücret farklılıkları aslında sektörler arası gerçek ücret düzeyi farklılıklarından ziyade özel sektörün işgücü maliyeti içinde yer alan sosyal güvenlik primleri ve ücret üzerinden işçi adına yapılan gelir vergisi tevkifatı yükünden kurtulma çabasını yansıtmaktadır. Bu yüzden de ücretler genellikle asgari ücret seviyelerinden bildirilmektedir.

Ücret gelirlerinde tevkifat yöntemi vergileme tekniği olarak uygulanmaktadır. Çünkü ücretlerden kesilen vergiler, ücret geliri elde eden kişilerin nihai vergisi niteliğindedir. Ücret gelirlerinin beyan edilme zorunluluğu olmadığından bu gelirlere

<sup>305</sup> Deloitte, Kayıtdışı Ekonomi, a.g.e., s.11.

<sup>306</sup> Ahmet Ak, Kayıtdışı Ekonomi Olgusu ve Vergi Sosyolojisinin Kayıt Dışılığı Belirlemedeki Önemi, Vergi Raporu, Sayı:102, Mart, 2008,s.16.

ne kadar bir vergi tevkifatı yapıldığı çalışan yada diğer bir ifade ile ücret geliri elde eden açısından pek bir anlam ifade etmemektedir. Çalışan için önemli olan aldığı net ücrettir. Dolayısıyla geliri üzerinden yapılan tevkifatın bir önemi yoktur. İşveren de vergi ve benzeri yüklerden kurtulmak için çalışanların brüt ücretlerinin düşük gösterilmesi, gerçek ücret ile brüt ücret arasındaki farkın başka adlar altında ödenmesi yoluna gitmekte ve vergi kaybına neden olmaktadır.

Ücretlerde tevkifat uygulamasının bir tahsil yöntemi olarak kullanılması gerçekten çok başarılı bir uygulama iken nihai vergileme tekniği olması ise özellikle vergi kayıplarını önlemede aynı başarıyı gösterdiği söylenemez. Tevkifat yönteminin etkin kılınması için işletme üzerinde kalan yüklerin azaltılması gibi ek tedbirlerin alınması şarttır. Bunun yanı sıra tüm ücret gelirleri beyana tabi tutulmalı, işverenlerin de ayrıntılı ücret dökümünü ve bunlardan yapılan tevkifat bildirimlerinin gelir idaresine verilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle ücretler çapraz denetime tabi tutularak vergi güvenliğinin sağlanması gerçekleştirilebilir.

#### **d- Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan tüm ödemeler üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK'nın 18. maddesinde yer alan düzenleme ile, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve 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 oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu kazançların istisna edilmesindeki temel amaç ülkemizde güzel sanatları ve yaratıcılığı teşvik amacıyla öngörülmüş olup edebi, fikri ve görsel alanlarda yaratılan ürünlerin

artırılmasını ve geliştirilmesini hedef almıştır.<sup>307</sup> Aslında bu konudaki ilk düzenlemelerde bunlarla ilgili hasılatın önemli tutarlara ulaşmayacağı düşünülerek belli tutarın altındaki kazancın vergilendirilmemesi öngörülmüştür. Ancak bu düzenleme zaman içinde sapsmalara uğramış normal mesleki faaliyet içinde yapılan iş karşılığı hasılatta bütünüyle istisna kapsamına alınmıştır. Bunun herhangi bir şekilde izah edilmesi mümkün değildir. Vergi istisnası ekonomik, sosyal, kültür ve sanatın korunması ve benzeri nedenlere dayanır. Bu yüzden GVK'nın 18. maddesinde verilen bir genişlikte istisnanın bu nedenlerle bağdaştırılması imkanı yoktur.<sup>308</sup>

GVK'nın 18 maddesinde belirtilen bu istisnanın yukarıda yapılan açıklamalarda da belirtildiği gibi esas amaçlarının dışına çıkması vergi kaybına neden olmaktan başka bir sonuç doğurmayacaktır. Bu yüzden aynı maddenin son fıkrasında bu kazançlardan GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü olmadığı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda düşünüldüğünde yapılan tevkifat vergi kayıplarını önlemektedir.

Serbest meslek kazançlarında yapılan iş, özelliği gereği bir hizmettir. İdare tarafından hizmet işlemlerinin vergilendirilmesi ve mükelleflerin takibi güçtür. Çünkü hizmetin alınıp verilmesi sürecinin sonradan tespit edilmesi pek mümkün olmaz. Böyle bir durumda elde edilen gelirin kayıtdışı kalma olasılığı büyüktür. Bu noktada serbest meslek kazançlarında tevkifat uygulaması vergi kaybını önleyici bir rol oynayabilir. Çünkü ödemeyi yapan kişi tarafından yapılacak tevkifat sonucu verilen hizmete bağlı olarak gelir kavranmış olacaktır. Ancak buradaki tevkifat uygulamasında dikkat edilmesi gereken tevkif edilecek verginin ödemeyi yapan üzerinde bir yük olarak kalmasının önlenmesidir. Tevkifat oranının yüksek olarak belirlenmesi halinde hizmeti verecek olan mükellef ile ödemeyi, dolayısıyla tevkifatı yapacak olan kişinin bu konuyu pazarlık unsuru yaparak serbest meslek ödemesini kayıtdışında bırakmaları beklenebilir. Bu yüzden tevkifat oranının sadece geliri kavramak amacıyla düşük miktarda belirlenmesi bu sorunu ortan kaldırabilir ve böylece elde edilen gelir kayıtdışı kalmamış olur.

---

<sup>307</sup> 24.12.1980 tarih ve 2361 Sayılı Kanun Gerekeçesi, m.11.

<sup>308</sup> Yılmaz Özbacı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara,2006, s.152.



GVK'nın 94/2-b maddesinde yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden %20 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Aynı kanunun gelirin toplanması ve beyanını düzenleyen 85. maddesinde tacirlerin, çiftçilerin ve serbest meslek erbabının ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verecekleri düzenlenmiştir. Kısacası serbest meslek faaliyetlerinden GVK'nın 94/2-b maddesi uyarınca yapılan tevkifat nihai bir vergilendirmeyi ifade etmemektedir. Bu madde gereği serbest meslek ödemeleri üzerinden yapılan %20 gibi büyük bir oranında tevkifatın izahı mümkün değildir. Burada tevkifat oranının bu kadar yüksek belirlenmiş olması, yapılacak ödemeler konusunda ödemeyi yapan ile mükellefi pazarlığa itmekte ve gelirin kayıtdışında kalmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan tevkifat oranının yüksek belirlenmiş olması nedeniyle yapılan tevkifat dönem sonunda hesaplanan vergiden mahsup edileceği için mükelleflere genellikle iade hakkı doğmaktadır. Bu da idarenin iş yükünün daha da artması anlamına gelmektedir. Bu gibi sakıncaları ortadan kaldırmak için GVK'nın 94/2-b maddesi uyarınca yapılacak tevkifat oranının düşürülmesi gerekmektedir.

#### **e- Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği**

Tevkifat yönteminin önemli uygulama alanlarından birini Gayrimenkul Sermaye İratları oluşturmaktadır. GMSİ'da tevkifat uygulaması, 94. maddede belirtilen kişi ve kuruluşların işleri ile ilgili olarak yaptıkları kira ödemelerini kapsadığı için sınırlı kalmaktadır. Bu durumda tevkifat GMSİ'da yaşanan vergi kaybını önleyici işlevi yerine getirememektedir. Çünkü kiralama işlemlerinde vergi kaybı sadece ticari, zirai ve mesleki amaçla yapılan kiralamalarında değil konut kira gelirlerinde de yaşanmaktadır. Özellikle ticari, zirai ve serbest meslek kazancı olmadığı için yıllık beyanname vermek zorunda olmayan kişilerin bir tek konut kira geliri olması durumunda bu gelirini beyan edip vergisini ödemesinde, kısaca yükümlülüklerin yerine getirilmesinde aksaklıklar yaşanmakta bu da vergi kaybına neden olmaktadır. Tevkifatın vergi kaybını gidermek

amacıyla uygulama alanı bulduğu GMSİ’da konut kiralamalarının da bu kapsama dahil edilmesi ve uygulamanın genişletilmesi yerinde olacaktır.<sup>309</sup>

Genelde teorik olarak tevkifat uygulamasının vergi kayıplarını azaltıcı yönde etkisi olabileceği düşünülebilir. İşyeri kiralamalarında kiracı yapacağı ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapacak ve bunu ilgili vergi dairesine ödeyecektir. Yaptığı kira ödemesini de giderleri arasında göstereceği için herhangi bir kaybının olmasının ötesinde yaptığı ödemeleri giderleri arasında göstereceği için safi kazancı da artacaktır. Ancak tevkifat müessesesinin bir vergi tekniği olarak başarılı olabilmesi her şeyden önce gelir unsuruna göre oranının iyi belirlenmesine bağlıdır. Optimum belirlenmeyen bir oran uygulanması sonucu tevkifat, vergi güvenlik önlemi olmaktan çıkıp aksine vergi kaybına neden olan bir uygulama olacaktır. İş yeri kira gelirlerindeki uygulama bunun en sık yaşandığı alanlardan biridir. Tevkifat oranının yüksek belirlenmesi, kiralayanlarında kirayı net olarak anlaşmaları durumunda vergi yükü\* vergi sorumlusunun üzerinde kalmaktadır. Vergi sorumlu olan kiracılar açısından bir yük haline gelen tevkifat, gerçek kira bedellerinin düşük gösterilmesine neden olmaktadır. Kiranın düşük gösterilmesi tevkif edilen verginin de düşük olması anlamına gelmektedir. Ayrıca iş sahipleri ödedikleri gerçek kira gideri ile kayıtlarına yansıttıkları kira gideri arasındaki fark kadar yasal olmayan yollarla giderlerini artırmaya yönelmektedirler. Böyle bir durumda vergi kaybını önleme amacıyla uygulanan tevkifat müessesesi aksine bizzat kendisi vergi kaybına neden olabilmektedir.

---

<sup>309</sup> “Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, kira gelirlerinin hem daha basit vergilendirilmesi hem de buradaki vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilmesi için, sistem değişikliğine gidilmesi görüşünü benimsedi. Bu çerçevede kira gelirleri için her yılın Mart ayında beyanname düzenlenmesi uygulamasından vazgeçilmesi, bunun yerine kira gelirlerinin de menkul kıymet araçlarında olduğu gibi stopaj yoluyla vergilendirilmesi gündeme geldi. Düşünülen yeni modele göre, ev ya da işyerini kiraya verecekler, önce bankada sözkonusu gayrimenkul için özel hesap açtıracaklar. Kiracılar da, kiralari her ay bu hesaba yatıracaklar. Bankalar ise aylık kira gelirinden yüzde 15 oranında stopaj keserek, bunu Hazine’ye aktaracaklar. Söz konusu işlem için önce Borçlar Kanunu’nda bir değişiklik yapılacak. Bu değişiklikte, banka kanalıyla ödenmeyen kiralara ilişkin belgeler, ispat vesikası sayılmayacak. Böylece kira ödenmediğini belgeleme, kiracıyı tahliye gibi işlemler için kiranın bankaya ödenmesi zorunlu olacak. Aksi halde kiracılar yönelik hukuken hiçbir yaptırımda bulunulamayacak.” Hürriyet Gazetesi, “Kira Vergisi %15 Stopaja Dönüşüyor” <http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/6601813.asp?m=1> 29.05.2007 Buna ilişkin 29/07/2008 tarih ve 268 seri no’lu GVKGİT ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendiyle Bakanlığa verilen yetkiye istinaden, Konutlarda, her bir konut için aylık 500 YTL ve üzerinde kira geliri elde edenler ile İşyerlerinde, işyerini kiraya verenler ile kiracıların kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerinin banka veya Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Uygulamaya 1/11/2008 tarihinden itibaren başlanmıştır. Ancak bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılmamaktadır.

\* Vergi yükü, belli bir dönemde devlete ödenen vergilerin, belli bir dönemde elde edilen gelire oranıdır. Muter ve diğerleri, a.g.e., s.177

Tevkifat uygulamasının bu aksaklıklarını ortadan kaldırmak için tevkifat uygulamasından her bir gelir unsuru için hedeflenen ne olduğu konusunda idarenin beklentisi ortaya konulmalı, uygulamaya buna göre yön verilmelidir. Örneğimize dönecek olursak işyeri kira gelirlerinden yapılan tevkifatın nihai bir vergileme olması mı hedefleniyor yoksa beyanın sağlanması mı amaçlanıyor bu ortaya konulmalıdır. Eğer nihai bir vergileme düşünülüyorsa o zaman tevkifat oranının vergi tarifesinin ilk dilimi ne yakın düzeyinde tutulması olağandır. Ancak hedeflenen bu gelirin beyanın sağlanması ise tevkifat oranının çok düşük düzeylere çekilmesi ve böylelikle işyeri kira ödemesi yapanın kayıtlarına kira giderini gerçek değerinde göstermesinin sağlanması gerekir. Bu kayıtların gerçek biçimde tutulması, gelir elde eden kişinin bu geliri ile ilgili olarak beyanname verme eğiliminin güçlenmesine neden olacaktır. Çünkü kiracı nezdinde yapılacak vergi incelemesinde, giderlerinin doğruluğunun tespiti çapraz denetimle sağlanabilecektir. Bu durum ise kira geliri elde edenin bunu beyan edip etmediğinin açığa çıkması anlamı taşır.

#### **f- Menkul Sermaye İratlarında Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği**

Menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi, vergilendirmenin en sorunlu alanlarından birini oluşturmaktadır. Değişen dünya koşullarında sermaye hareketliliğinin her geçen gün artması ve ülkelerin bu sermayeyi kendilerine çekebilme çabaları bunlara ilişkin vergilendirme işlemlerinin basit ve kolay olabileceği uygulama arayışlarına yönelmelerine neden olmaktadır. Mevcut olanaklar içerisinde tevkifat yöntemi bu amaçları karşılamaktadır.

Vergi uygulamalarında basitlik sağlanmasına yönelik olarak 31 Aralık 2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 5281 sayılı kanunla önemli değişiklikler yapılmış ve bu yenilikler 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Yapılan düzenleme ile 01.01.2006 tarihinden itibaren, çeşitli finansal araçlardan elde edilen getirilerin aynı düzeyde kaynaktan vergilenmesi ticari faaliyetlere dahil olmayan gelirler için kaynaktan yapılan bu vergilemenin nihai vergileme olması öngörülmektedir.

Madde kapsamına menkul kıymetler ile, mevduat faizleri, özel finans kurumlarından elde edilen gelirler ve repo kazançları girmektedir. Yapılan düzenleme

sonucunda Hazinece ihraç edilen tahvillerden sağlanan getirilerle özel sektör tahvillerinden sağlanan getirilerin aynı esaslar çerçevesinde vergilendirilmesi sağlanmıştır.

Bu madde kapsamında tevkifata tutulan kazançlar için, gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyecek, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir. Ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ise ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacak ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, 94. madde kapsamında tevkif edilen vergilerin tabi olduğu hükümler çerçevesinde tevkifata tabi kazançların beyan edildiği beyannameler üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

Yapılacak tevkifatın gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının öneminin bulunmaması öngörülmüş olması nedeniyle vergi kayıplarını önlemede etkin olacağı düşünülebilir. Ancak çeşitli nedenlerle bu uygulamadan dönülmek zorunda kalınmıştır. Tevkifat oranını birçok menkul kıymet geliri için sıfırlanmış yada düşürülmüştür. Bu durum da vergi kayıplarını önlemek bir yana sermayenin ülke sınırlarında kalması pahasına bazı durumlarda vergilendirilmesinden vazgeçilmek anlamına gelmektedir.

Menkul sermaye iratlarında tevkifat uygulamasının GVK'nın 94. maddesi ve 5520 sayılı KVK'nın 15 ve 30. maddeleri açısından değerlendirildiğinde vergi kayıplarını önleme konusunda etkin bir uygulama olduğunu söyleyebiliriz. Çünkü kazancı elde eden mükellef sayısının çokluğu bu kazançlardan elde edilen gelirin ve elde edenin takibi idare açısından zorluklara neden olacaktır. Ancak bu gelirleri mükelleflere sağlayanların sayıca az olması da bu kazançların tevkif yoluyla hazineye intikalini kolaylaştırıcı olmaktadır. Kısaca menkul sermaye iratlarını elde edenlerin sayısının fazlalığının aksine bu kazançları onlara sağlayanların azlığı nedeniyle, bu gelirlerin tevkifat yoluyla tahsili vergi kayıplarının önlenmesi açısından son derece etkindir. Ancak gelir unsurları itibariyle vergilendirme yöntem ve esaslarında yaratılan farklılıklar vergilendirmede adalet kavramını zedeleyen diğer önemli bir husustur. Bu adaletsizliği ortadan kaldırmak için gelir vergisi açısından bu kazançların beyanı sağlanmalıdır.

## **g- Diğer Kazanç ve İratlarda Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği**

GVK'da tevkifatın en az uygulandığı alanlardan biri diğer kazanç ve iratlardır. Diğer kazanç ve iratlar değer artış kazançları ve arızı kazançlardan oluşmakta ve nelerin değer artı kazancı ve arızı kazanç olduğu da GVK'da sayılmıştır.

Diğer kazanç ve iratlarda tevkifat uygulaması arızı olarak yapılan ve GVK'nın 18. maddesinde sayılan serbest meslek kazançlarında uygulanmaktadır.

Değer artış kazançları içerisinde sayılan menkul kıymetlerin elden çıkarılması sonucu sağlanan gelirlere ilişkin GVK'nın geçici 67. maddesi ile yeni bir düzenleme yapılmıştır. Bu doğrultuda İMKB'de işlem gören ve bir yıldan fazla süre süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğanlar hariç olmak üzere, bankalar ve aracı kurumlar tarafından alım satımına aracılık ettikleri hisse senetlerinin alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre İMKB'de işlem gören ve bir yıldan daha az süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar GVK geçici 67. madde kapsamında tevkifata tabidir.

Bu düzenleme ile geniş bir mükellef kitlesi tarafından elde edilen bazı gelirlerin vergilendirme yükümlülüklerinin vergi dairesi tarafından daha kolay izlenebilmesi ve sınırlı bir kitle tarafından yerine getirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçlar doğrultusundaki tevkifat uygulaması hisse senedi satış karlarını da kapsamaktadır. Satış karı üzerinden tevkifat yapılmakta ve sistem basit ve kolay biçimde işlemektedir. Ancak zarar edilmesi durumunda uğranılan zararın mahsubu konusu, sistemin uygulanmasını zorlaştırmaktadır. Bu uygulama yerine, sermaye piyasası araçlarının devrinde satış tutarı üzerinden %0,05 (on binde beş) gibi düşük oranlı bir işlem vergisi uygulanmasının daha doğru olacağı yönünde görüşler de vardır. Daha basit olan bu uygulama dünyanın birçok ülkesinde de tercih edilmektedir.<sup>310</sup>

GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında yapılan tevkifat nihai vergilemedir. İradı elde eden gerçek kişinin beyanname vermesi söz konusu değildir.

GVK'nın 70. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar ve telif haklarının ve

---

<sup>310</sup> DPT, Dokuzuncu Kalkınma Planı, a.g.r., s.66.

ihтира beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirasçılarını dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı içerisinde sayılmıştır. Söz konusu hakların, bulan icat eden, bunların kanuni mirasçılarını ya da sayılanların dışındaki kişiler tarafından elden çıkarılmasının önemi yoktur. Bu değer artışları GVK'nın genel hükümlerine göre beyan edilip vergilendirilmektedirler. Ancak devamlılığı olamayan bu tip gelirlerinde 94. madde kapsamında tevkifata tabi tutulması vergi kayıplarının önlenmesi bağlamında yararlı olabilir. Zaten dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaktadır. Bunun GVK'nın 70. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihтира beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar olarak hem tam hem de dar mükellefler açısından genişletilmesi gerekir. Çünkü bu tip gelirler devamlı karakterde olmadığından mükelleflerin vergilendirmeye ilişkin yükümlülüklerini yerine getirme konusunda sorunlar olabilmektedir.

## **2- Kurumlar Vergisinde Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda tevkifat uygulaması tam mükellef kurumlar ve dar mükellef kurumlar açısından ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kanunun 15. maddesi tam mükellef kurumlara, 30. maddesinin de dar mükellef kurumlara yapılan ödemelerde yapılacak tevkifat düzenlemiştir. Oysa eski düzenlemede, yani 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda sadece dar mükelleflere yapılacak ödemelerde tevkifat hükme bağlanmıştı. Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden ise Gelir Vergisi Kanunu'na göre tevkifat yapılmaktaydı. Yeni kanunla bütünlük sağlanmış ve gerek dar gerekse tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre tevkifat yapılması düzenlenmiştir.

Kurumlar vergisinde tevkifat istihkak sahibi kurumun kurumlar vergisine mahsuben yapılır. Tevkifatın, kurumlar vergisi mükellefi bir kurum veya 15. maddede sayılan diğer mükellefler tarafından yapılacak olması farklılığa yol açmaz.

15. maddenin 2 nolu fıkrasında GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrası (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar paylarının vergiden muaf olan kurumlara dağıtılması

durumunda bunlar üzerinden tevkifat yapılacağı hükmüne yer verilmiştir. Böylelikle yapılacak tevkifat sonucu kurumun vergiden muaf olması sonucu oluşacak vergi kaybı önlenmiş olmaktadır.

GVK'nın 75. maddesinin 2. fıkrası (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kar paylarının kurumlar vergisi kanununun 2. maddesinde sayılan Kurumlar Vergisi mükellefleri dışındaki dernek ve vakıf gibi kurumlara dağıtılması durumunda kurumlar vergisi kanununun 15. maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır. Ancak bu durumda GVK'nın 94- 6/b-i maddesine göre tevkifat yapılabilecektir. Dolayısıyla kar dağıtımının yapıldığı kurumun vergiden muaf yada kurumlar vergisi mükellefi olmayan kurum olması nedeniyle oluşabilecek vergi kaybı da tevkifat yoluyla vergilendirme ile önlenmiş olmaktadır.

Kurumlar vergisinde tevkifat uygulaması esas itibariyle dar mükellef kurumlar açısından geniş tutulmuştur. 5520 sayılı KVK'nın 30. maddesi kapsamında bulunan kazanç ve iratların tevkifat yoluyla vergilendirilmesinin temel nedeni vergi güvenliğinin sağlanmasıdır. Zira, yabancı kurumların elde ettiği kazançlarının kavranması mümkün olamamakta ve bunun sonucunda tevkifat yoluyla vergilendirme tek çare olarak görülmektedir. Verginin tevkif edilmesi, sorumluluğunun dar mükellef yabancı kurumlara kazanç ve irat sağlayanlara yüklenmiş olması, dar mükellef kurumların ülkeyi terk etme durumlarında dahi verginin aranmasına ve takip edilmesine olanak verdiği için vergi kaybının önlenmesinde önemli işleve sahip olmaktadır.<sup>311</sup>

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 22. maddesinin 2. fıkrasında dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulayacağı belirtilmiştir. Buna göre dar mükellef kurumların ticari, zirai ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları tevkifata tabi olacaktır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere göre tespit edileceği belirtilmiştir. Bu durumda kazancın, elde eden yönünden niteliği önem kazanmaktadır. Ancak dar mükellef kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla diğer kazanç ve irat unsurları arasındaki ayırım sağlıklı bir şekilde

---

<sup>311</sup> Ejder, a.g.m.s.166.

yapılamadığından tevkifat uygulaması bu noktada anlaşmazlığa neden olmakta ve uygulamada tereddüt yaratmaktadır. Çünkü kurumlarca elde edilen gelirler, kendileri yönünden her hal ve takdirde ticari kazanç yani kurum kazancıdır. 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 30. maddesindeki tevkifat uygulaması da bu bakımdan özellik taşıyan bir durumdur. Elde edilen gelirin tevkifata konu olup olmayacağı belirlenmesi, gelirin yapısı itibariyle yapılacak değerlendirmenin, elde edenin durumu ile bağlantı kurularak yapılması yerinde bir anlayış olacaktır.<sup>312</sup>Örneğin işletmenin aktifine kayıtlı bir aracın kiralanması kendi başına bir kiralama olayı olduğundan elde edilen gelir itibariyle gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi ve tevkifata konu olması gerekmektedir. Aynı işletmenin esas faaliyet kolunun araç kiralama olması durumunda bunun doğrudan bir ticari kazanç sayılması ve tevkifata konu olmaması gerekmektedir. Fakat uygulamada dar mükellef kurumun esas faaliyet alanına girmese de aktifine kayıtlı gayrimenkulün kiralanması karşılığı elde ettiği gelir ticari kazancı sayılmaktadır.

Dar mükellef kurumlardaki geliri elde edene göre değerlendirme yapılması durumunda KVK'nın 30. maddesinde düzenlenmiş vergi tevkifatının uygulanması sorun yaratmakta hatta işsiz hale gelmektedir. Yukarıdaki örnekten devam edilecek olursa, tevkifat yapmakla sorumlu tutulmuş kişilerin kirama konusu aracın dar mükellef kurumun aktifine kayıtlı olup olmadığını bilmelerine imkan yoktur. Aslında gerek gelirin unsuru gerekse elde eden yönünden gelirin yapısı her zaman açık olmadığı için uyuşmazlıklar söz konusu olabilmektedir. Bu gibi sakıncaları ortadan kaldırmak için dar mükellef kuruma yapılacak buna benzer ödemelerin hepsinin tevkifata konu olması ve bu kazancın beyan edilmesinin gerekmesi durumunda, bu beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesi sorunun en kolay ve en gerçekçi çözümü olarak görülmektedir. Böylelikle hem uyuşmazlık konusu ortadan kalkmış olacak hem de olası bir vergi kaybı önlenmiş olacaktır.

Öte yandan dar mükellef kurumların bazı kazanç ve iratlarının tevkifata tabi tutulması mükelleflerin beyanname verme formalitelerinden kurtarılarak, vergi tarh ve tahsilatında hem mükelleflere hem de idareye büyük kolaylık sağlanmıştır. Ayrıca bu yolla vergi güvenliği de sağlanmıştır. Dar mükelleflere yapılan ödemelerde tevkifatın geniş tutulması vergi kayıplarının önlenmesi bakımından etkin bir uygulamadır.

---

<sup>312</sup> Özbalcı,(2006), a.g.e., s.651



## **B- Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Kayıpların Önlenmesi ve Tevkifat Uygulamasının Etkinliği**

### **1- Katma Değer Vergisinde Tevkifat Uygulaması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Etkinliği**

Katma değer vergisinde tevkifat uygulamasının her geçen gün uygulanma alanı genişletilse de katma değer vergisi açısından mali fonksiyonunun çok önemli boyutlarda olduğu söylenemez. Vergi gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan katma değer vergisinde tevkifat uygulaması vergi kayıplarını önleyici işlevi yerine getirmekten uzaktır. Bunda en önemli neden tevkifat uygulamasında sorumluluğun kamu kurum ve kuruluşları dışında sınırlı tutulmasından ileri geldiği söylenebilir. Kamu kurum ve kuruluşlarının mal ve hizmet alımı zaten gerçek tutarlı fatura karşılığı olmak zorundadır. Bu yönüyle mal ve hizmet satan gerçek yada tüzel kişinin bu gelirini beyan etmemek gibi bir yola gitmesi düşünülemez.

Aslında katma değer vergisi vergi kayıplarıyla mücadele etmekte kendisi önemli bir araçtır. Çünkü matrah, üretim ve dağıtım zincirinin muhtelif aşamalarında bölünmesi nedeniyle mükellefler vergi yükünü daha az hissedeceklerinden, kaçakçılık eğilimi azalmaktadır. Diğer taraftan mükelleflerin KDV ödememesi lehine bir durum değildir. Çünkü ödenmeyen vergi indirim konusu da yapılamayacaktır. Bu durumda söz konusu mal ve hizmet için hesapladığı verginin tamamını vergi dairesine ödemek zorunda kalır.<sup>313</sup> Ancak bu açıklamalar vergi oranlarının düşük olması durumunda geçerlidir. Vergi oranları ne kadar yüksek olursa yapılan işlemler de buna paralel olarak o kadar kayıt dışında kalacaktır. Özellikle günümüz rekabet koşulları göz önüne alındığında ticaret yapanlar, işlemlerini kayıt dışında bırakarak en az hesaplayacağı KDV tutarı kadar mal ve hizmetlerini daha ucuz satabilme imkanına sahip olmaktadır.

Katma değer vergisinde vergi kayıplarının azaltılması ya da önlenmesinde tevkifat uygulamasının kişi ve kurumlar dışında sektörler itibariyle yapılması daha verimli olabilir. Vergi kayıplarının yaşandığı sektörler tespit edilip tevkifat uygulamasına bu alanlarda gidilmesi vergi kaybını önleyici olabilir.

---

<sup>313</sup>Nuri Değer, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Temmuz, 2007,s.83.

Katma değer vergisinde vergi kayıplarının yaşandığı en önemli sektör hizmetler sektörüdür. Çünkü katma değer vergisi açısından indirim yapabileceği girdiler sınırlıdır. Üretilen gelir iş gücüne bağlıdır. Kullanılan işgücü karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise katma değer vergisinin konusuna girmez. Dolayısıyla indirim de yapılamaz. Bu sektördeki firmalar gerçekte ödemeleri gereken katma değer vergisinden kurtulmak için ya gelirlerini gizlemeye ya da kullandıkları girdileri yasal olmayan yollarla artırarak indirim konusu yapma yoluna gitmektedirler.

Hizmetler sektöründe yaşanan katma değer vergisi kayıpların önlenmesinde tevkifat uygulaması önemli bir araç olabilir. Bu konuda kamu kurum ve kuruluşlarına yüklenmiş olan sorumluluk, özel firmalarında buna dahil edilmesi ile genişletilmelidir. Ayrıca bunlara yapılan hizmetler şimdiki uygulandığı haliyle değil sınırlı olmaksızın, tüm hizmetler karşılığı yapılan ödemeler üzerinden hesaplanan katma değer vergileri tevkifat kapsamına alınmalıdır.

Katma değer vergisinde tevkifat uygulaması sadece katma değer vergisindeki kayıpların önlenmesi açısından değil aynı zamanda katma değer vergine bağlı gelir veya kurumlar vergisindeki kayıpların önlenmesinde de etkili olmaktadır. Çünkü katma değer vergisinde yapılacak tevkifat, ödeme yapılan firmanın mal ve hizmet satışına yönelik olacağı için, bu gelir aynı zamanda ödeme yapılanın ticari kazancını da oluşturmaktadır. Tevkif edilen katma değer vergisinin ödemeyi yapan kişi veya kurumca 2 no'lu beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirilmesi sonucu karşı firma yada kişi nezdinde bu tevkifat bir kazanç olduğunun göstergesi olmaktadır. Dolayısıyla mal yada hizmet sağlayan firmanın bu gelirinin tespit edilmesi daha kolay olacağı için tevkifat uygulaması, gelirin beyan dışı bırakmasını engelleyici yönde etki yapacaktır.

## **2- Damga Vergisindeki Kayıpların Önlenmesi ve Tevkifat**

Damga vergilerinde tevkifat uygulaması aslında bir tahsil yöntemidir. Uzun bir süredir değişik isimler, kapsam ve niteliklerde uygulanan damga vergisi doğal olarak bu süreçte önemli değişikliklere uğramıştır. Ticari ve mali işlemlerin gittikçe arttığı bir ortamda damga vergisinin kişileri kağıt düzenlemekten soğuttuğu ve kayıtdışı ekonomiye yol açtığı ve dolayısıyla hem bu vergide ve hem de diğer vergilerde

kayıplara neden olduğu iddiasıyla bu vergiye önemli eleştiriler yöneltilmiştir. Son yıllarda vergiye tabi kağıtların kapsamı daraltılmış ve vergi istisnalarının sınırları genişletilmiştir.<sup>314</sup>

Damga vergisinin vergi gelirleri içerisindeki yeri daha önce de ifade edildiği gibi yaklaşık yüzde 2-3 oranındadır. Mali açıdan çok fazla önemi olmayan damga vergisinin bizzat kendisinin vergi kaybına neden olduğu ve beraberinde diğer vergi gelirlerinde de kayba neden olması dolayısıyla kaldırılması ya da vergi kaybına neden olan yönlerinin tespit edilip düzeltilmesi gerekmektedir. Örneğin bir kiralama sözleşmesinin damga vergisinden dolayı düzenlenmemesi sonucu vergi kaybı sadece damga vergisiyle sınırlı kalmayacaktır. Bu aynı zamanda kira geliri elde edenin belki bu geliri beyan etmemesi sonucunu da doğuracaktır. Dolayısıyla vergi kaybı sadece damga vergisi ile sınırlı kalmayıp gelirin konu olduğu diğer vergileri de kapsayacaktır.

Damga vergisi geniş bir uygulama alanına sahip olması nedeniyle yükümlülüklerin izlenmesi ve kontrolü açısından güçlükler söz konusudur. Damga vergisine ilişkin temel sorunlar defter tutma, ayrı bir beyanname verme gibi noktalarda ortaya çıkmaktadır. Bunlara ilişkin düzenlemelerin yapılması ve vergi tahsilatını kolaylaştırmak ve güvence altına almak amacıyla ödemenin vergi sorumluluğu kapsamında tevkifat yoluyla yapılması damga vergisindeki kayıpları azaltabilir.<sup>315</sup>

### **C- Servet Üzerinden Alınan Vergilerden Veraset ve İntikal Vergisindeki Kayıpların Önlenmesi ve Tevkifat Uygulamasının Etkinliği**

Türk Vergi Sisteminde servet üzerinden alınan vergiler daha öncede ifade edildiği gibi Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşılar Vergisi ve Emlak Vergisinden oluşmaktadır. Tevkifat uygulaması ise sadece Veraset ve İntikal Vergisinde söz konusu olmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisinde tevkifat uygulaması müşterek bahis, yarışma ve çekilişler için, diğeri belirli kurumların istihkak sahiplerine belirli şartlar altında yapacağı ödemelerle ilgili olarak düzenlenmiştir. Tevkifat uygulaması müşterek bahis, yarışma ve çekilişler için nihai vergileme yöntemi olurken belirli kurumların istihkak

---

<sup>314</sup> Değer, (2006), a.g.e, s.195.

<sup>315</sup> Değer, (2006), a.g.e.,s.196.

sahiplerine belirli şartlar altında yapacağı ödemelerle ilgili ise vergi güvenlik önlemi olmaktadır.

Müşterek bahis, yarışma ve çekilişlerde tevkifat uygulamasının nihai vergileme yöntemi olarak mükellefleri vergilemeye ilişkin yükümlülüklerinden kurtarmasının yanı sıra vergi kaybıyla mücadele açısından ele alındığında faydalı olduğu görülmektedir. Çünkü sürekli bir yükümlülük gerektirmeyen vergilemede kişilerin ödevlerini yerine getirmeleri zor olmaktadır. Mükelleflerin bu gelirlerine ilişkin beyan ve bildirimleri kendileri açısından bir külfet olmakta, bu da vergilemeye ilişkin uyumu zorlaştırmaktadır. Böyle bir durumda mükellefler gelirlerini beyan etmeme yoluna gidebilmekte ve devlet vergi geliri kaybına uğramaktadır.

Devletin yarışma ve çekilişlerde ikramiye kazanan kişileri takip etmesi de oldukça zor hatta imkansızdır. Çünkü bu yarışma ve çekilişlerde ikramiye kazanan kişiler sayıca çok olabilmektedir. Aynı zamanda yarışma ve çekilişin kapsamına göre ayırabilme imkanı yoktur. Ayrıca bu kişilerin her birinin bu gelirlerini beyan etmesi ve idari işlemlere konu olması vergi idaresinin de iş yükünü artıracak ve idreye ek külfetler yükleyecektir. Dolayısıyla ikramiye kazananların fazla ancak bu kişilere ikramiye ödemesinde bulunacakların az olduğu bu gibi durumlarda vergini tahsilin tevkifat yoluyla alınması hem kolay hem de vergi kaybının önlenmesi açısından en uygun teknik olmaktadır.

İkramiyenin kazanılması ile elde edilmesi arasında geçen bir zamanda söz konusudur. Mevcut mevzuata göre çekilişin düzenlendiği tarih vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir. Beyan esasının geçerli olması durumunda mükellefler belki de ikramiyenin çekilişi düzenleyenlerde ödenmemesi durumunda elde etmeyecekleri gelirin vergisini ödemekle karşı karşıya kalabileceklerdir. Böyle bir durumda hiçbir mükellefin eline ikramiye geçmeden vergisini ödeme yoluna gideceği düşünülemez. Tüm bu sakıncalı durumları ortadan kaldırmak ve verginin güvence altına alınması için yarışma ve çekilişi düzenleyen kişi yada kurumların verginin ödenmesinden sorumlu tutulması, kazanılan ikramiyenin ödenmesi safhasında verginin tevkif edilmesi vergi kayıplarını ortadan kaldırma yada en aza indirmekte etkili bir yöntemdir.

## **D- Küreselleşmenin Yol Açtığı Vergi Kayıplarının Önlenmesinde Tevkifat Uygulamasının Etkinliği**

Küreselleşme sürecinde vergilemede karşılaşılan sorunların ortadan kaldırılması yada etkisini hafifletici yöntemlerin geliştirilmesi veya potansiyel vergi kayıplarını önleyici yeni vergilerin uygulamaya konulması mümkün olabilir. Bunlardan biri de farklı gelir türlerini farklı biçimde vergilendiren sedüleri vergileme olabilir. Bu durum belki vergi sisteminin adaleti konusundaki soru işaretlerini artırabilir ama ülkelere yüksek oranlı vergilerin neden olduğu sermaye kaçışı ve dış göçten kaynaklanan potansiyel gelir kayıplarını en aza indirme imkanı verecektir.<sup>316</sup> Sedüleri vergileme yönteminde bu amaçlara ulaşmada tevkifat uygulaması etkin bir araç olabilir. Her bir gelir unsurunun tevkif yoluyla vergilendirilmesi sistemi daha basit kılarak uygulamayı kolaylaştırır. Bu yönüyle tevkifat yöntemi sedüleri vergilendirmede kolaylık sağlayarak vergi kayıplarını en aza indirebilir.

Liberalleşme sürecinde türev ürünler gibi tasarrufları yönlendirici yeni finansal araçların her geçen gün artması vergileme alanında da bazı zorluklara neden olmaktadır. Türev ürün araçlarından elde edilen gelirlerin tespitindeki zorluklar bunların vergilendirilmesi alanında zorluklar olarak ortaya çıkmaktadır. Bu yönleriyle türev ürünler gibi karmaşık finansal araçlar vergiden kaçınma amacıyla kullanılabilir. Sermaye gelirleri ile sermaye kazanç ve kayıpları ya da kar payları ile faizler arasındaki farklılıklar ayırt edilmez hale gelmektedir. Türev ürünlerin yaygın kullanım ile sınır ötesi yatırımlardan elde edilen gelirlerin tevkifat yöntemi ile vergilendirilmesi mümkün görünmemektedir.<sup>317</sup> Ancak bu yabancı ülkelerde elde edilmiş kazançların mukim ülkelerde vergilendirilmesi açısından sorun yaratabilir. Özellikle de bilgi alışverişinin olmadığı durumlarda geliri elde edenin kimliği, vergiye tabi işlemin içeriği gibi konulardaki belirsizlikler, bu gelirlerin vergilendirilmesinde zorluklar yaşanmasına neden olur. Fakat ülke içi bu yatırımlardan elde edilen gelirler üzerinden tevkifat kolaylıkla ve başarılı biçimde yapılabilir.

Günümüzde kar payı ve faiz ödemeleri arasındaki benzerlik, şirketleri kar paylarını vergiden kurtarmak için kolaylıkla faiz veya diğer ödeme şekilleri olarak

---

<sup>316</sup> Tanzi, a.g.m., s.165-169.

<sup>317</sup> Tanzi, a.g.e., s.168.

gösterme yoluna gidebilmektedirler. Bu da faiz ve kar payı üzerinde tevkifatı uygulamaya olan ihtiyacı göstermektedir.<sup>318</sup>

## 1- Vergi Cennetleri ile Mücadele ve Vergi Kayıplarının Önlenmesi

Dünya ekonomisinin küreselleşmesi ve buna bağlı uluslararası piyasaların gelişmesi, bireylerin ve kurumların fonlarını sınırsız olarak vergi sonrası en yüksek net getiriye alabilecekleri yerlerde değerlendirme imkanını getirmiştir.<sup>319</sup> Çünkü özellikle gelişmekte olan ülkelerin bu fonlara ihtiyaç duymaları ve bu fonları kendi ülkelerine çekme çabaları vergi rekabetine neden olmakta, bunun sonucu üzerindeki vergisel yükler azalmaktadır. Ancak vergi rekabeti bir noktadan sonra diğer ülkeler aleyhine fon yatırımlarının çekildiği zararlı vergi rekabeti halini almakta ve bunu uygulayan yerler vergi cenneti olarak adlandırılmaktadır. Zaman içerisinde ulusal ve uluslararası alanda vergiden kaçınma ve vergi kaçırma eğilimlerinin artması ile vergi cennetleri gelenekselleşmiş ve bu yerler “gerçekte ekonomik faaliyette bulunmayan” ancak “kağıt üzerinde faaliyette bulunan” firmaların merkezi haline gelmişlerdir.<sup>320</sup>

Zararlı vergi rekabetinin daha fazla yaygınlaşmaması ve sermaye hareketlerindeki çarpıklıklar sonucu dünya ölçeğinde refah kaybına neden olmaması için kamu otoritelerinin vergi tabanını koruyabilecek tedbirler almaları ve uluslararası işbirliğini güçlendirerek yürütmeleri kaçınılmaz olmuştur.<sup>321</sup> Bu amaçla OECD zararlı vergi rekabetini önlemek üzere bir takım yaptırım kararı almıştır. Bu ortak yaptırımların bazıları şunlardır.<sup>322</sup>

- Zararlı vergi rekabetini kaldırmaya yönelik taahhütte bulunmayan ve listede yer alan ülkelerle veya bu ülkelerin tahrip edici uygulamalarıyla bağlantılı işlemlerle ilgili indirim, istisna ve benzeri kolaylıklara izin verilmemesi,
- Listede yer alan ülkelerle veya bu ülkelerin tahrip edici uygulamalarıyla bağlantılı işlemlerin sıkı vergi incelemeleriyle denetlenmesi,

<sup>318</sup> Howell H. Zee, “Taxation of Financial Capital In A Globalized Environment: The Role of Withholding Taxes”, National Tax Journal, Vol 51 no.3, September, 1998, s.593.

<sup>319</sup> Türkmen Pedük, “Vergi Cenneti Kullanım Şekilleri”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:26, Şubat, 2006, s.39.

<sup>320</sup> Arıkan ve Akdeniz, a.g.m., s.319.

<sup>321</sup> TOBB, a.g.e., s.33.

<sup>322</sup> Karaca, a.g.m., s.96-97.

- Listede yer alan ülkelerle veya bu ülkelerin tahrip edici uygulamalarıyla bağlantılı işlemlerde kapsamlı bilgi verme yükümlülüğü getirilmesi ve buna uyulmamasının caydırıcı bir şekilde cezai yaptırıma bağlanması,
- Listedeki ülkeleri de ilgilendiren belirli işlemler üzerinden işlem harçları alınması,
- Listede yer alan ülke mukimlerine yapılan belirli ödemelerin tevkifata tabi tutulması.

OECD'nin zararlı vergi rekabeti yada diğer bir ifade ile vergi cennetleri ile mücadele amacıyla almış olduğu yaptırım kararlarından biri de OECD'ce yayınlanan listede yer alan ülke mukimlerine yapılan belirli ödemelerin tevkifata tabi tutulmasıdır.

Zararlı vergi rekabetine katılan ülkelere yapılan ödemeler büyük oranda tevkifata tabi tutulması gibi önleyici tedbirler alındığı zaman, zararlı vergi rekabetine katılan ülkeler üzerinde caydırıcı etkiler doğurabilir.<sup>323</sup>

#### **a- Türk Vergi Sisteminde Vergi Cennetleri ile Mücadele Amaçlı Vergi Güvenlik Müessesesi Olarak Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması**

Türk Vergi Sisteminde vergi cennetleriyle mücadele kapsamında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla vergi sistemimize getirilen yeni uygulamalardan birisi “kontrol edilen yabancı kurum”dur.

Bu uygulama ile uluslararası vergi uygulamalarına paralel olarak ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye’de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi matrahı farkının giderilmesi amaçlanmıştır. Böylece vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmıştır.

Türk vergi sisteminde kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kar dağıtımına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Kurumların Türkiye’de yerleşik kurumlardan elde ettikleri iştirak

---

<sup>323</sup> OECD, a.g.r., s.60.

kazançları kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte, yurt dışındaki kurumlardan elde edilen iştirak kazançları için bu olanak, belli koşulların sağlanması halinde uygulanmaktadır. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7. maddesinde ise, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak karları, fiilen dağıtılsa bile vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

Madde kapsamındaki yurt dışı iştirakler, tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az % 50’sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri iştiraklerden oluşmaktadır. Burada sözü edilen “doğrudan veya dolaylı” ve “ayrı ayrı ya da birlikte” ifadeleri ile iştirak paylarının grup şirketleri arasında paylaşılması, maddede belirtilen iştirak oranının altında kalınarak yapılan düzenlemenin dışına çıkılması engellenmektedir.

Kontrol edilen yurt dışı iştirakin elde etmiş olduğu kardan bu kuruma iştirak eden tam mükellef kuruma hissesi oranında isabet eden kısmın matraha dahil edilerek vergilendirilebilmesi için kanunda belirtilen şartların topluca gerçekleşmesi gerekir.

Bunlardan birinci şart, iştirakin ilgili yıldaki toplam gayri safi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler dışındaki faiz, kar payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasıdır. İfadedeki ticari, zirai veya serbest meslek kazancı, belli bir sermayenin yanı sıra, belli bir emek ve organizasyon ihtiyacı da gerektirdiği için aktif nitelikteki gelir olarak değerlendirilmekte ve bu tip iştirakler kontrol edilen yabancı kurum kapsamı dışında bırakılmaktadır. Örneğin, kurumun toplam 100 birim olan yurt dışı iştirak hasılatının bileşimi aşağıdaki gibi olsun:

- Ticari hasılat 30
- Kar payı 10
- Faiz 50
- Menkul kıymet satış geliri 10

Bu durumda pasif nitelikli gelirlerin toplam gayrisafi hasılatına oranı  $(70/100=)$  % 70 olduğu için yukarıda kontrol edilen yabancı kurum için belirtilen koşul gerçekleşmiş olacaktır.



İkinci şart olan, yurt dışında kurulu iştiraklerin kurum kazançlarının % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri gelir üzerinden alınan bir vergi yükü taşımasıdır. Ancak burada nominal vergi oranı değil, efektif vergi yükü karşılaştırmaya esas alınacaktır. Vergi yükü toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Örneğin, kurumun ticari kazancı 80 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutar da 20 birim ise vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu kazancın yarısı vergiden istisna edilmişse ve ilgili ülkedeki vergi oranı da % 15 ise hesaplanacak kurumlar vergisi tutarı  $(100/2 \times 0,15=)$  7,5 olacaktır. Bu verginin vergi öncesi kara oranı da  $(7,5/80=)$  % 9,37 olacaktır. Bu durumda, her ne kadar ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı % 15 olsa da efektif vergi yükü % 9,37 olduğu için, iştirak edilen şirketin kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi için, kazançları üzerinden maddede belirtilen % 10'dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi veya benzeri gelir üzerinden alınan vergi yükü taşıması şartı gerçekleşmiş olacaktır.

Üçüncü şart, yurt dışındaki iştiraklerin “kontrol edilen yabancı kurum” çerçevesinde değerlendirilebilmesi için minimum bir hasılat tutarı öngörülmüştür. Buna göre, yurt dışındaki iştiraklerin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 YTL karşılığı yabancı parayı geçmesi gerekmektedir. İlgili yıldaki bu toplam hasılatın altında kalan iştirakler, diğer tüm koşullar bulunsa dahi madde kapsamında kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmeyeceklerdir.

Madde kapsamına giren yurt dışı iştiraklerin Türkiye’de vergiye tabi tutulacak karları, vergi öncesi kurum kazancı olarak anlaşılmalıdır. Diğer bir anlatımla ilgili yurt dışı iştirakin hesap dönemi sonu itibarıyla gelir tablosunda yer alan vergi öncesi kurum kazancı vergilemede esas alınacaktır. Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kurum kazancı, Türkiye’deki kurumun yurt dışı iştirakinde ilgili hesap dönemi içerisinde sahip olduğu en yüksek hisse oranı dikkate alınmak sureti ile bulunacaktır. Eğer yıl içerisinde ortak olunan yurt dışı iştirakin hisseleri hesap döneminin son gününe gelmeden herhangi bir muvazaa olmaksızın elden çıkarılmış ise madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak kapanış günü itibarıyla halen kontrol unsuru devam ediyor ise o zaman Türkiye’de vergiye tabi tutulacak kazanç, hesap döneminin son gün itibarıyla hesaplanan kontrol

oranı değil, ilgili hesap dönemi içinde sahip olunan en yüksek kontrol oranı esas alınarak hesaplanacaktır. Örneğin tam mükellef (X) A.Ş'nin KVK'nın 7. maddesinin 1. fıkrasındaki şartları taşıdığı yabancı kurumdaki yıl içindeki hisse oranı %60 olmakla birlikte yabancı kurumun hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla hissesinin %40 olduğu varsayımında, hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla sahip olunan hisse oranı %50 oranının altında kalmasına rağmen yıl içerisinde sahip olunan en yüksek oran olan %60 esas alınacaktır. Böylece yabancı kurumun tam mükellef kurum tarafından kontrol edildiği sonucuna ulaşılabacaktır.

Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir üzerinden alınan vergiler KVK'nın 33. maddesinde düzenlenen yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin hükümlere göre Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir. Böylece yurt dışı iştirakin kazancı üzerinden çifte vergileme yapılmasının önüne geçilmiş olacaktır.

Diğer taraftan KVK'nın 7. maddesinin 5. fıkrasında, yurt dışında kurulu iştirakin elde ettiği gelirleri üzerinden kar payı dağıtımında bulunması halinde, elde edilen kar paylarının daha önce Türkiye'de bu madde kapsamında vergilenmiş olması durumunda vergilendirilen kısmı üzerinden Türkiye'de kurumlar vergisi hesaplanmaması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı kazanç üzerinden çifte vergilemenin önlenmesi bu hüküm ile sağlanmış olmaktadır. Ancak yurt dışında kurulu iştirakin daha önce bu madde kapsamında Türkiye'de vergiye tabi tutulmuş gelirinden daha fazla kar payı dağıtması halinde ise aşan kısım kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

### **(b) Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemeler ve Tevkifat**

Türk Vergi Sisteminde vergi cennetleriyle mücadele kapsamında hem 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda hem de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yeni düzenlemeler yapılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda, vergi cennetleri ile mücadelede uluslararası kuruluşların almış olduğu kararlara paralel düzenlemelere yer verilmiştir. KVK'nın 30. maddesinin 7 no'lu fıkrasında yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir.

*“Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar*

*Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.*

*a) Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını; her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sifıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.*

*b) Yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kar payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.*

*c) Bu fıkraya göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisine tabi tutulmaz.”*

Aynı düzenleme 04.04.2007 tarih ve 5615 sayılı kanunun 6. maddesi ile 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin 2. fıkrasında da yer almaktadır.

Buna göre 21.06.2006 tarihinden itibaren 5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 30. maddesinin 7 no'lu fıkrası ve 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin 2. fıkrası gereği mükellefler, vergi cenneti ülkelere yerleşik yada faaliyette bulunan kurumlara ve gerçek kişilere yapacakları nakden veya hesaben ödemeler üzerinden tevkifat yapacaklardır.

Bu madde ile zararlı vergi rekabeti uygulayan ve vergi cenneti olarak nitelendirilebilecek ülkelerde yerleşik gerçek kişiler ile kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir tevkifat yapılması öngörülmüştür. Bu ülkelerde yerleşik gerçek kişi ile kurumlara veya gerçek kişi ile tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilere yapılacak her türlü ödemeler bu kapsamdadır.

Madde metnine göre tevkifat uygulaması, kurumlar ve gerçek kişiler tarafından, Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecek ülkelerde yerleşik ya da faaliyette bulunan

kurumlara ve gerçek kişilere yapılacak ödemeler açısından geçerlidir.\* Fıkranın gerekçesinde yapılan düzenlemenin, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesinin amaçlandığı, dolayısıyla bu ülkelerdeki gerçek kişilere de ödenen tutarlardan tevkifat yapılacağı belirtilmiştir.

Anılan fıkra dar mükellef kurumlara ilişkin tevkifat uygulamasını düzenleyen 30. madde içinde yer almasına karşın tam mükellef kurumlar açısından da uygulanması gerekmektedir. Çünkü fıkra metninde parantez içi, *tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil* ibaresi yer almaktadır. Bu özel düzenleme uyarınca tam mükellef kurumların vergi cennetlerinde faaliyette bulunan işyerlerine nakden veya hesaben yapılan ya da tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Buna göre vergi cennetleriyle mücadelede tevkifat uygulaması tam ya da dar mükellef kurumlarca veya gerçek kişilerce, Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerdeki kurumlara nakden veya hesaben yapılan ya da tahakkuk ettirilen verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, her türlü ödemeleri üzerinden yapılacaktır. Ancak, transfer fiyatlandırması esaslarına göre emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemelerle, yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin kredi ana para ve kar payı ödemeleri ile sigorta reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

---

\* Vergi cennetleriyle mücadele kapsamına alınacak ülkeler, Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamadığı ülkeler arasından seçilecek olup, Bakanlar Kurulu'nca vergi cenneti olarak görülen ülkeler olarak ilerleyen günlerde ilan edilecektir. İlan edilecek ülkelerin OECD tarafından vergi cennetleri olarak kara listeye (black list) aldığı ülkeler olması beklenmektedir. Bu ülkeler aşağıda sayılmış olup toplam sayısı şu an itibarıyla 35'dir. Anguilla, Andora, Antigua, Aruba, Bahamalar, Bahreyn, Barbados, Belize, İngiliz Virjin Adaları, Cook Adaları, Dominika, Gibralter, Granada, Guernsey/Sark/Alderney, Isle of Man, Jersey, Liberya, Liechtenstein, Maldivler, Marşal Adaları, Monako, Monserrat, Nauru, Hollanda Antilleri, Niue, Panama, St. Kitts and Nevis, St. Lucia, St. Vincent, Seyşeller, Tonga, Turks and Caicos Adaları, Amerikan Virjin Adaları, Vanuatu and Batı Samoa. Yukarıda sayılan ülkeler, çoğunluğu Karayipler ve Güney Pasifik Okyanusu'nda bulunan küçük ada devletleri olup, buralardaki şirketleşme düzeyi de fiili yapılanmadan çok posta kutularından ibarettir. Sayılan ülkelerin haricinde, her ne kadar vergi cenneti ülkelere has özelliklere sahip olsalar da, Bermuda Adaları, Cayman Adaları, Kıbrıs, Malta, Mauritius ve San Marino OECD ile yaptıkları ikili anlaşmalarla kara liste dışında kalmışlardır. Ancak bu ülkelerin de Bakanlar Kurulu tarafından ilan edilecek listeye dahil edilmesi yerinde olacaktır. Burhan Gündoğdu, Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleri İle Mücadele, ,www.alomaliye.com Erişim Tarihi 11.01.2007.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından vergi cenneti mahiyetindeki ülkelerde yerleşik ya da faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yaptıkları ya da tahakkuk ettirdikleri bir kısım ödemeler kurumlar vergisinin 30. maddesinin diğer bentleri veya gelir vergisi kanunu gereği tevkifata tabi olabilir.\* Böyle bir durumda mükerrer vergilendirme durumu ortaya çıkacaktır. Bu duruma meydan vermemek için 30. maddenin 7 nolu fıkrası göre tevkifata tabi tutulan ödemeler, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarına göre ayrıca tevkifata tabi tutulmayacağı hüküm altına alınmıştır.<sup>324</sup>

Vergi cennetleriyle mücadele etme amacını taşıyan kurumlar vergisinin 30. maddesinin 7. fıkrasında yapılan bu düzenleme, kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenleme ile bir yerde çakışmaktadır. Şöyle ki, vergi cennetleriyle mücadele kapsamında tevkifata tabi tutulan ödeme, 7. madde kapsamına giren kontrol edilen yabancı kuruma yapılmış olabilir. Bu durum, daha sonra kontrol edilen yabancı kurum kazancının Türkiye’de vergilendirilmesinde mükerrer vergilendirmeye yol açabilir.<sup>325</sup> İşte mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla, yeni kanunun yurt içinde kesilen vergilerin mahsubuyla ilgili 34. maddesinin 3. fıkrası ihdas edilmiştir. Bu hüküm uyarınca, *“Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, Kanununun 30’uncu maddesinin yedinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, bu şirketin Türkiye’deki beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Ancak mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşamaz.”* \* hükmüne yer verilmiştir.

---

\* 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesine göre dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri, yılına yaygın inşaat ve onarım işleri hakediş bedelleri, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, Türkiye’de iş yeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ve yine GVK’nun geçici 67. maddesi uyarınca 2006-2015 yılları arasında menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elde tutulması ve elden çıkarılmasından sağlamış oldukları kazanç ve iratlar ile mevduat faizleri, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirlerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

<sup>324</sup> Cem Tekin, “Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:218, Kasım,2006,s.100.

<sup>325</sup> Burhan Gündoğdu, Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleri İle Mücadele, [http://www.alomaliye.com/2007/burhan\\_gundogdu\\_vergi\\_cennet.htm](http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm) erişim tarihi: 11.01.2007.

\* Örneğin, vergi cenneti olarak ilan edilen ülkelerden birinde yerleşik olan kontrol edilen yabancı kuruma, bu kurumdan satın alınan mal karşılığı yapılan net 70.000 YTL ödeme üzerinden yapılacak 30.000 YTL vergi kesintisi daha sonra bu kurumun kazancının Türkiye’deki kontrol eden kurumun vereceği beyannameye dahil edilecek kurum kazancından mahsup edilecektir. Ancak mahsup edilecek tutar 30.000

## 2- Transfer Fiyatlandırması ve Vergi Kayıplarının Önlenmesi

Transfer fiyatlandırması, bir işletmenin gelir-gider veya kar paylaşımı açısından bağlantılı olduğu, kar paylaşımı açısından aynı çıkar birliğine dahil olan ana şirket ve bağlı şirketlerde ya da yönetimi ve denetimi açısından hakim durumda olduğu şirket, iştirak ve şubeleriyle, karşılıklı olarak mal ve hizmet sunumunda uygulanan fiyatlamadır.<sup>326</sup>

Transfer fiyatlandırmasının hem ulusal hem de uluslararası boyutu söz konusudur.

Aynı ülke sınırları içerisinde birbirleriyle ilişkili firma ya da kişilerin sunduğu mal yada hizmetler için uyguladığı fiyatlar transfer fiyatlandırmasının ulusal boyutunu ortaya koymakta iken aynı ilişkili kişilerin birden çok ülkede faaliyette bulunan şubeleri ya da bağlı işletmeleri vasıtasıyla sundukları mal yada hizmetler için uyguladığı fiyatlar ise uluslararası boyutunu oluşturmaktadır.

Küresel ekonomi bağlamında ele alındığında esasen transfer fiyatlandırması çokuluslu şirketler tarafından kullanılan bir yöntemdir. Çünkü çok uluslu şirketler serbest piyasa mekanizması içerisinde sahip oldukları organizasyon yapısı sayesinde kolaylıkla kar transferi yapabilmekte ve transfer fiyatlandırması yoluyla çok ulusluluğu bir avantaja çevirme imkanı kazanmaktadır.<sup>327</sup>

### a-Türk Vergi Sisteminde Transfer Fiyatlandırması

Mükellefler, vergi ödememek yada eksik ödemek için, gider veya maliyetlerini şişirmek ya da gelirlerini eksik göstermek yoluna gidebilmektedirler. Bu yollarla mal veya hizmet aldıkları ya da sattıkları belli kişilere menfaat sağlayıp, kurum bünyesinde oluşması ve kurumlar vergisi matrahına girmesi gereken kazançlarını, vergiye tabi tutmaksızın bu kişilere aktarmak isteyebilirler. Bu şekilde belli kişilere kurum aleyhine sağlanan haksız kazançlar, örtülü kazanç olayını gündeme getirmektedir.<sup>328</sup> Örtülü

---

YTL'nin tamamı değil, sadece 70.000 YTL'lik ödemeden kaynaklanan kazancına isabet edecek kurumlar vergisi tutarı kadar olacaktır.

<sup>326</sup> Saraçoğlu ve Kaya, a.g.m.,s.150.

<sup>327</sup> Saraç,a.g.e.,s.100.

<sup>328</sup>Mehmet Akif Özmen, Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri, Yaklaşım Yayıncılık,2008,s.243.

kazanç dağıtımı, kazancın vergiye tabi tutulmadan, ilişkili kişiler içinde bulunan gerçek ve tüzel kişilere aktarılmasını ifade eder.

5520 sayılı kurumlar vergisi kanununun 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren 13. maddesi ile “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı” hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usuller düzenlenmiştir.

KVK'nın 13. maddesinin 1. fıkrasına göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için, kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları gerekmektedir. Eğer kurumlar ilişkili kişilerle olsa dahi, emsallerine uygunluk ilkesine göre tespit ettikleri fiyat veya bedel üzerinden mal veya hizmet alımı ya da satımı yapmış olmaları durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsetmek mümkün değildir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında iki önemli unsur ön plana çıkmaktadır. Bunlar “ilişkili kişi” ve “emsaline uygunluk ilkesi” dir.

İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.

Buna göre ilişkili kişi,

- Kurumların ortağı olan gerçek ve tüzel kişiler,
- Kurumların kendilerinin ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar,
- Kurum ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar,
- Kurumun idaresi bakımından doğrudan dolaylı bulunduğu gerçek ve tüzel kişiler,
- Kurumun denetimi bakımından dolaylı dolaysız olarak bağlı olduğu gerçek kişi ve kurumlar,

- Kurumun sermayesi bakımından vasıtasız veya vasıtalı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi ve kurumlar,

- Kurumun nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi ve kurumlar,

- Kurumun idaresi ve denetimi bakımından bağlı olduğu gerçek kişilerin yakınları,

- Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişileri ifade etmektedir.

Maddede geçen “gerçek kişi” ifadesi, Gelir Vergisi Kanununun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları; “kurum” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını kapsamaktadır.

Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir.

Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, kanunda belirlenen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceklerdir. Bu yöntemler;

- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi,
- Maliyet Artı Yöntemi,
- Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi,
- Diğer Yöntemlerdir.

Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade etmektedir.

Bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Buradaki karşılaştırılabilir nitelik kavramı, işleme konu mal veya hizmet ile işlemin koşullarının gerek ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde, gerekse aralarında



ilişki bulunmayan kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olmasını ifade etmektedir.

Maliyet artı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kar oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade etmektedir. Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kar marjı ideal oran olacaktır. Karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, uygun brüt kâr oranı kıstası, söz konusu mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kar oranı olarak dikkate alınacaktır. Bu yöntemin özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde uygulama alanı bulması öngörülmektedir.

Yeniden satış fiyatı yöntemi, emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış karı düşülerek hesaplanmasıdır. Bu yöntemde, emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için temel alınan unsur, aralarında herhangi bir bağlantı bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yapılması muhtemel satış ve bu satışta uygulanacak fiyat veya bedeldir. Varsayımlara dayalı olarak saptanan söz konusu fiyat veya bedelden uygun bir brüt satış kârı düşülerek ilgili işlem için emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir. Buradaki uygun brüt satış karı, söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir. Bu kar düşüldükten sonra da mal veya hizmetin ilişkili kişilere satılmasında uygulanabilecek emsallere uygun fiyata ulaşılabilecektir.

Diğer yöntemler, emsallere uygun fiyata açıklanan diğer üç yöntemden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.

Emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için yukarıda yer verilen yöntemlerden en uygun olanının seçilmesinde öncelikle mükellefin ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde kullandığı fiyat veya bedel iç emsal olarak karşılaştırmaya esas ölçü alınacak olup bu şekilde kullanılan fiyat veya bedelin bulunmaması veya güvenilir

olmaması halinde doğrudan benzeri nitelikteki mükellef veya kurumların işlemleri dış emsal olarak esas alınabilecektir. Ayrıca, burada önemli olan emsallere uygun fiyat veya bedelin en doğru ve güvenilir şekilde tespit edilmesi olup iç ve dış emsallerinin bir arada kullanımı da mümkündür.

Transfer fiyatlandırması sadece kurumlar vergisinde yer alan bir müessese değildir. 5615 sayılı kanunla yapılan değişiklikle gelir vergisi kanunu içerisinde de yer almıştır. Gelir Vergisi Kanununda yer alan transfer fiyatlandırması, GVK'nın 41. maddesini oluşturan “gider kabul edilmeyen ödemelerin 5. bendinde düzenlenmiş olup madde metni aşağıdaki gibidir.

*“Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.*

*Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.*

*Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.*

*İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesi hükmü uygulanır.”*

5615 sayılı kanunla GVK'da yapılan bu düzenleme ile transfer fiyatlandırması gerçek kişiler açısından da uygulanma alanı bulmuştur. Ayrıca yapılan düzenleme ile kurum kazançlarının, gelir vergisi kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlere göre tespit edileceği kuralı ile de uyumlu hale getirilmiştir.<sup>329</sup>

---

<sup>329</sup> Özbalcı, (2006), a.g.e., s.367.

## **b-Transfer Fiyatlandırmasının Önlenmesi ve Tevkifat**

5520 sayılı KVK'nın 13. maddenin 2 no'lu fıkrasında Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkeler veya bölgelerde bulunan kişilere yapılmış tüm işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. Bunun için kazancın elde edildiği ülkenin vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı, bilgi değişim hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle gerekli değerlendirme yapılacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla ilk defa gelen bu hüküm vergisel nedenlerle, ülke dışı kazanç aktarmalarının önlenmesi amacına yöneliktir. Uygulama açısından ilişkili kişinin değerlendirilmesi Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkede bulunmaları yeterli sayılacaktır. Ancak bu ilişkili kişilerin örtülü kazanç dağıtımına muhatap tutulmaları, mal veya hizmet alım yada satımı işlemlerinin emsaline uygunluk ilkesine uymayan fiyat ve bedellerle yapılmış olmasına bağlıdır.<sup>330</sup> Diğer bir ifade ile ilişkili kişiler Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelere bulunsada dahi emsallerine uygun mal veya hizmet alım ya da satımı sonucu transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımında muhatap tutulamayacaktır. Maddenin bu şekilde düzenlenişi, KVK'nın 30. maddesinin 7 no'lu bendi ile de uyumluluk göstermektedir. Çünkü KVK'nın 30. maddesinin 7 no'lu bendi Bakanlar Kuruluna, ilan edilecek (vergi cenneti) ülkelere yapılacak emsallerine uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler üzerinden yapılacak tevkifatı faaliyet konusu ya da sektör itibariyle ayrı ayrı belirleme ve sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir. Bu yetki sonucu emsallerine uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaması sağlanabilecektir. Aksi takdirde Bakanlar Kurulunca vergi cenneti ilan edilen ülkelere yapılan her türlü ödeme tevkifata tabi olacaktır.

KVK'nın 13. maddenin altıncı fıkrasına ilişkin madde gerekçesinde, *“yapılan düzenleme ile tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır”* denilmiştir. Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımını yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef

<sup>330</sup> Özbacı, (2006), a.g.e.,s.385.

nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması ile mükellefler bu kar payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, “karşı taraf düzeltmesi” bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir. Bu şekilde dağıtılmış kar payının net kar payı tutarı olarak kabul edilmesi ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda tevkifat yapılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak, bu düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.\*

---

\* Örneğin (X) Kurumun ortağı (Y)'ye emsallere uygun fiyatı 250.000,00 TL olan bir malı 150.000,00 TL'ye satması halinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibi olacaktır.

**(X) Kurumu tam mükellef ise:**

100.000,00 TL transfer fiyatlandırması yoluyla (Y) Kurumuna aktarıldığından, söz konusu tutar kanunen kabul edilmeyen gider kabul edilmek suretiyle, (X) Kurumunun dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisi yönünden tarhiyat yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y) nezdinde düzeltmenin yapılabilmesi için örtülü kazanç dağıtan kurum (X) adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. (Y) Kurumu ise 250.000,00 TL tutarındaki malı 150.000,00 TL'ye satın almıştır. 100.000,00 TL tutarındaki fark bu kurum için kar payı niteliğindedir.

Bu çerçevede;

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y) tam mükellef kurum ise dağıtılan örtülü kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek olup, düzeltme beyanname üzerinde yapılacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y), Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurum veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Brüt Tutar:  $\frac{100.000 * 100}{100 - 15} = 117.647,05$

Kar Payı Tevkifatı:  $117.647,05 * \% 15 = 17.647,05$  TL

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y) kurumlar vergisinden muaf bir kurum ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin ikinci fıkrasına göre vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Örtülü kazanç dağıtımı yapılan (Y) tam veya dar mükellef gerçek kişi ise dağıtılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde dağıtılmış net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 6/b bendine göre vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

KVK transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına normal olarak bağlanan vergisel sonuçların uygulanmasını sağlayacak şekilde düzenlenmiştir. Kanununda iki düzeltme öngörülmektedir. Bunlardan birincisi peçeleme konusu harcamanın kabul edilmemesi, yani indiriminin yasaklanması (matrah artırımı), ikincisi ise peçeleme sözleşmesi ile örtülmeye çalışılan kazanç dağıtımının “zımnî olarak kar payı kabul edilmesi” yoluyla vergilendirilmesidir.<sup>331</sup>

Örtülü yoldan dağıtılan kazancın muhataba kar payı sayılması ilke olarak yerinde olan bir hükümdür. Ancak ayrıntısında pek çok sorun vardır. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü yoldan dağıtılan kazancın, muhatapta kar payı olarak düzeltileceği hükmü iştirak kazançları istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı sorununu gündeme getirmektedir. Madde metninde, bu hususta herhangi bir hüküm ve belirleme yer almakta değildir.<sup>332</sup>

Madde de sözü edilen kar dağıtımı Türk Ticaret Kanunu bakımından kâr dağıtımı hükmünde bir işlem olmayıp, sadece vergilendirme ile ilgili yükümlülükler bakımından kar dağıtımı olarak dikkate alınacaktır. Bu nedenle kurum zarar da olsa dahi vergisel yükümlülükler açısından kurumun kar dağıtımı yapmış olması gibi bir sonuç ortaya çıkacaktır. Düzeltme işlemi sonucunda daha önceki vergilendirme işlemlerinde değişiklikler olabilecektir. Kazancı dağıttığı ileri sürülen mükellef açısından, kazancın dağıtılmış kar payı sayılması nedeniyle kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.<sup>333</sup>

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı şartlarının gerçekleşmesi halinde, hesap dönemi kapandıktan sonra transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapan kurumun düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen

---

**(X) Kurumu dar mükellef ise:**

(X) Kurumu tarafından, yurt dışında bulunan ana merkeze aktarılan örtülü kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde net kar payı olarak kabul edilecek ve bu miktar brüte tamamlanarak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Ancak buradaki en önemli husus, yurt dışı işlemlerle ilgili olarak yapılacak ikincil düzeltme işlemlerinin, uluslararası vergi anlaşmaları çerçevesinde ve söz konusu anlaşmanın imkan verdiği ölçüde yapılabilecek olmasıdır.

<sup>331</sup> Billur Yaltı, “Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması”, Vergi Sorunları, Sayı:222,Mart,2007,s.12

<sup>332</sup> Özbacı,a.g.e.,s.399.

<sup>333</sup> Özgür Biyan, “Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı”,Mali Çözüm, İSMMMO Yayın Organı,sayı:82, Temmuz-Ağustos,2007,s.95.

vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafta da gerekli düzeltme işleminin kendiliğinden yapılması mümkün olacaktır.

KVK'nın 13. maddesi hem ulusal hem de uluslararası transfer fiyatlandırmasında uygulanır. Ulusal transfer fiyatlandırması, ilişkili kişilerin her ikisinin de Türkiye'de mukim olduğu hallerini kapsar. Buna karşılık, uluslararası transfer fiyatlandırmasında, kazanç dağıtımı Türkiye'de mukim olmayan ilişkili kişilere yönelmiştir. KVK maddeleri incelendiğinde, Türkiye'de mukim tam mükellef kurumların yurt dışında mukim ilişkili kişilere kazanç dağıtımı kapsam dahilinde olduğu gibi, Türkiye'de mukim olmayan dar mükellef kurumların yurt dışındaki ana merkeze kazanç dağıtımı da kapsam dahilindedir.<sup>334</sup>

Ulusal transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişiler genellikle grup şirketleri olmaktadır. Bunlar arasında, hem ana şirket-bağlı şirket hem de bağlı şirketlerin birbirlerine, satın alma, kiralama, borç verme, hizmet sağlama vb. şekillerde, kazanç aktarımı mümkün olabilmektedir. Topluluğa dahil birimler arası bu tür transferler, topluluğun toplam kazancını değiştirmemekle birlikte, belli koşullarda ödenecek vergi miktarını etkileyebilir. Örneğin, karlı bir şirketten zararlı bir şirkete transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç sağlama bu şirketin karından diğer şirketin zararının indirilmesi sonucunu doğurur ve kârlı şirket kanalı ile ödenecek olan verginin azalmasına neden olabilir.<sup>335</sup>

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak kazanç dağıtılan kişinin tam mükellef kurum olması durumunda, kazanç tutarı kar payı geliri olarak dikkate alınacak olup, şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnasından yararlanılacak ve düzeltme işlemi gerçekleşecektir. Daha öncede ifade edildiği gibi, düzeltme yapılabilmesi için ilgili tutarın örtülü kazanç dağıtan mükellef tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu tutar ödendikten sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılan mükellefin bu düzeltmeleri ilgili dönem beyannameleri üzerinde yapması gerekmektedir.

Örtülü kazanç dağıtılan kişinin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı, örtülü kazanç dağıtılan nezdinde, 13. maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü

<sup>334</sup> Yaltı,a.g.m.,s.12.

<sup>335</sup> Özmen,a.g.e.,s.389.

itibarıyla dağıtılmış kar payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kar payı net kar payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunan tutar üzerinden tevkifata tabi tutulacaktır.

Türk vergi sisteminde 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde düzenlenmiş olan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında, tevkifat uygulaması, vergi kaybını telafi edici niteliktedir. Çünkü örtülü olarak dağıtılan kazancın kar payı sayılması ve tevkifata tabi tutulması için, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımının gerçekleşmesi gerekir. Dolayısıyla bu madde ile ilişkili haliyle tevkifat uygulamasının vergi kaybını ancak sonuca bağlı olarak önleyici bir işlevi söz konusu olabilir.

### **3- Elektronik Ticaret ve Tevkifat**

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan zorluklar nedeniyle global bazda, elektronik ticaretin nasıl vergilendirilmesi gerektiği uğraşısı içinde teknolojik temellere dayanan yeni vergilendirme projeleri geliştirilmeye çalışılmaktadır.<sup>336</sup>

Elektronik ticaretin vergileme alanında yarattığı zorluk esas itibarıyla elektronik ortamla geleneksel piyasa arasındaki derin farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Geleneksel ticarete olduğu gibi elektronik ticaretin vergilendirilmesinde de cari vergi yasaları esas alındığından, elektronik piyasanın geleneksel piyasalara benzerlik gösterdiği durumda vergileme nispeten kolaylaşmakta, ancak farklılaşması halinde ise zorluklar ortaya çıkmaktadır.<sup>337</sup>

Ülkemizde elektronik ticaret sektörünün henüz yeterince gelişmemiş olması diğer yasal yönlerin olduğu gibi vergilendirmenin de geri planda kalmasında etkili olmuştur. Türk vergi sistemi, diğer ülkelerin vergi sistemleri gibi mükelleflerin bilindiği ve işlemin yapıldığı yerin tespit edilebildiği fiziki varlıklar üzerine kurulmuştur. Dolayısıyla, e-ticaretin doğasından gelen bir takım özellikler nedeniyle, yeni bir vergi tabanı oluşturan e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesinde bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Türk hukukunda e-ticaretin mevcut vergi yasalarıyla vergilendirilmesinde, ortaya çıkan sorunların büyük bir kısmı, dijital ürün satışı, sanal şirketler gibi pür e-ticaret kapsamında değerlendirilen ticaret şekllinden

<sup>336</sup> TOBB, Türk Vergi Sisteminde Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Ankara,2002, s.338.

<sup>337</sup> TOBB, (2002),a.g.e., s.342.

kaynaklanmaktadır. Dayanağını Anayasa'nın 73. maddesinden alan “vergilerin kanuniliği ilkesi” ile ceza hukukunda olduğu gibi vergi hukukunda da geçerli olan “kıyas yasağı” birbirini tamamlayan iki ilke olarak, yukarıda bahsedilen pür e-ticaretin mevcut vergi kanunları ile vergilendirilmesini zora koşmaktadır.<sup>338</sup>

Elektronik ticaret değişik biçimlerde gerçekleşebilmektedir. Buna bağlı olarak ortaya çıkan vergisel sorunlar da farklılık göstermektedir. Örneğin mal ve hizmetler sanal ortamda sipariş edilebilmekte, ancak malın teslimi veya hizmetin ifası geleneksel biçimde yapılmaktadır. Bu tür elektronik ortamdaki ticari faaliyetlerin mevcut yasal düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesinde güçlükler bulunmamaktadır. Hatta satıcı ve alıcının aynı ülke sınırları içerisinde bulunması durumunda vergileme açısından geleneksel tarzda yapılan ticaretten farklı bir durum söz konusu değildir. Vergi uygulamaları açısından özellik teşkil eden elektronik ticaret, sanal ortamda geleneksel yöntemlerden farklı olarak gerçekleştirilen, sanal ortamda sipariş ve teslim edilebilen, konusu dijital olan, müzik, yazılım gibi mal ve hizmetlerin ticaretidir. Çünkü dijital mal ve hizmetlerde işleme taraf olanları belirlemek geleneksel yöntemle yapılan ticaret kadar kolay olmamaktadır. Yine buna bağlı olarak faaliyetlerin gerçekleştiği yerin tespiti, gelirin kaynağı ve uygulanacak vergi oranının belirlenmesi gibi bir çok sorun ortaya çıkmaktadır.

### **a-Gelir ve Kurumlar Vergisi ve Elektronik Ticaret**

İnternet ortamında gerçekleştirilen faaliyetler sonucu bir gelir elde edildiğinde, geliri elde eden kişinin hukuki kimliğine göre gelir vergisi veya kurumlar vergisi söz konusu olacaktır.

Gelir vergilendirilmesinde ülkemiz de dahil olmak üzere çağdaş vergi sistemlerinde “ikamet” ve “kaynak” olmak üzere iki temel ilke benimsenmiştir. “İkamet” ilkesi ülkelerin kendi mukimleri tarafından elde edilen gelirleri vergilendirmesi, “kaynak” ilkesi ise ülkelerin kendi sınırları dahilinde yürütülen faaliyetlerden doğan gelirleri vergilendirmesidir. Türk vergi sistemi esas itibariyle ikametgah ilkesini kabul etmiştir. Bu ilke doğrultusunda da tam ve dar mükellefiyet

---

<sup>338</sup> Neslihan Coşkun, “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları Ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Ç.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 14 Sayı:1,2005,s.155 <http://sosyalbilimler.cu.edu.tr/dergi.asp?dosya=203> 30.03.2008.



olmak üzere iki tür mükellefiyet kabul edilmiştir.<sup>339</sup> Bu durumda gelir veya kurumlar vergisinde, vergileme açısından dikkate alınması gereken hususlardan birisi tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramlarıdır.

Tam mükellefiyet, mükelleflerin hem mukimi oldukları ülkede hem de diğer ülkede elde ettikleri tüm gelirler üzerinden vergilendirilmesini ifade etmektedir. Dar mükellefiyet ise kişilerin mukimi olduğu ülke dışında elde ettikleri gelirleri dolayısıyla, sadece bu gelirleri ile sınırlı kalmak koşuluyla, söz konusu gelirleri elde ettiği ülke tarafından vergilendirilmesini ifade etmektedir. Vergi kanunlarımızda dar mükellef ve tam mükellef ayrımının yapılmasında kullanılan kriter mukimlikdir.<sup>340</sup> Ancak elektronik ortamda yapılan ticarete işleme taraf olanların tespitinde yaşanan belirsizlikler, geliri elde eden kişi veya kurumların hangi ülkenin mukimi olduğunun tespitini güçleştirmektedir.

Dar mükellefiyette kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesi Gelir Vergi Kanununun 7. maddesinde tanımlanmıştır. GVK’nın 7/1 maddesine göre, ticari kazançlarda kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci buldurması ve kazancın bu yerlerde ve bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için gereklidir. Kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesi ve dolayısıyla tevkifata tabi tutulması için dar mükellefin bizzat veya temsilcisi aracılığıyla Türkiye’de belli bir süre kalarak kazanç getirici ekonomik faaliyeti icra etmesi gerekir.

OECD Model Anlaşmasına göre de ticari ve mesleki kazançlarda kazancın elde edildiği ülke tarafından vergilendirilmesi işyeri ve sabit yer kriterine bağlanmıştır. İşyeri ve sabit yer kriterlerinin özelliği coğrafi bir yere bağımlılıktır. Bu özellik ise, e-ticaretin yapıldığı ortam ile uyumlu değildir. Anlaşma hukukuna göre, kişilerin yerleşik oldukları ülke dışında gelir getirici faaliyetlerde bulunmaları durumunda vergileme gelirin türüne

---

<sup>339</sup>Uzunoğlu, a.g.t., s.128.

<sup>340</sup> GVK’nın 3. maddesi ile, Türkiye’de yerleşmiş olanlar ile, aynı maddenin ikinci fıkrasında yazılı olan Türk vatandaşları tam mükellef sayılacak ve Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirleri vergilendirilecektir. Aynı Kanunun 4. maddesi ile de ikametgahı Türkiye’de bulunanların ve bir takvim içinde devamlı olarak altı aydan fazla Türkiye’de oturanların Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı belirlenmiştir. Tam mükellefiyet konusunda GVK’ya paralel bir düzenleme KVK’nın 3/1 maddesi ile kurumlar vergisi mükellefleri için de yapılmıştır. Buna göre, kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunan kurumlar Türkiye’de tam mükellef esasına göre vergilendirilecektir. KVK’nın kurumlar açısından yerleşikliğin belirlenmesinde öngördüğü kanuni merkez ve iş merkezi kavramları anılan Kanun’un 3/5 maddesinde “Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya mukavelelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen merkezdir. İş merkezinden maksat, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı idare edildiği merkezdir.” şekilde tanımlanmıştır.

göre kaynak veya ikamet ülkesi ya da her ikisi tarafından yapılmaktadır. Ticari ve mesleki faaliyetlerin elektronik ortamda yapılmaya başlanması geleneksel kaynak ülkesi ve ikamet ülkesi vergilemesi ayrımını da etkilemektedir.<sup>341</sup>

Ticari ve mesleki faaliyetlerin vergilendirilmesinde e-ticaretten sağlanan kazancı kavramakta yeterli olmayan işyeri ve sabit yer kriterleri, kaynak ülke vergilemesini olanaksız hale getirmektedir. Bu durumda tartışma, e-ticarette kullanılan bilgisayarların, web sitesinin veya web sayfasının ve bilgisayar server'ının işyeri oluşturup oluşturmayacağı noktalarına taşınmaktadır.<sup>342</sup> Ancak her ne kadar web siteleri ve sunucu bilgisayarlar ticari ve mesleki faaliyetlerin icrası için tahsis edilen ortamlar olsa da sabitlik koşulu sağlamadığı için bir işyeri olarak tanımlanması mümkün değildir.<sup>343</sup>

### **b-Katma Değer Vergisi ve Elektronik Ticaret**

Elektronik ticaret genel olarak üç ayrı şekilde gerçekleşmektedir. Bunlar, internet ortamında sipariş edilen elle tutulabilir malların firmalardan tüketicilere iletilmesi, dijital mal ve hizmetlerin firmadan firmaya alış verişe konu edilmesi ve dijital mal ve hizmetlerin firmalardan tüketicilere satılması şeklinde olmaktadır.<sup>344</sup>

İnternet üzerinden sipariş edilen fiziksel elle tutulabilir malların vergilendirilmesinde bir sorun bulunmamaktadır. Çünkü geleneksel yollarla ithal edilen malların vergisinin gümrükte tahsil edilmesi ile arasında bir fark bulunmamaktadır. Asıl sorun elle tutulamayan dijital mal ve hizmetlerin yurtdışından edinilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Söz konusu mal ve hizmetlerin internet ortamında yapılması sırasında mevcut işlemler üzerinden KDV tahsil edilmesi teknik açıdan zorluklara sebebiyet vermektedir. Çünkü alışverişe konu işlemler “kağıt” belgeler üzerinde değil, elektronik belgeler ve elektronik kayıtlardan oluşan bir sanal ortamda gerçekleştirilmekte, varolan yasal düzenlemelerin bu ortamları delil olarak kabul etmemesi nedeniyle ispat yükümlülüğünde noksanlık ortaya çıkmaktadır. İşlemin

---

<sup>341</sup> Alptürk, a.g.e., s.321.

<sup>342</sup> Uzunoğlu, a.g.t, s.326.

<sup>343</sup> TOBB, a.g.e., s.19.

<sup>344</sup> Alptürk, a.g.e., s.322.

nerede yapıldığı, işlemin türü, işleme taraf olanların mükellefiyet durumları konuları açıklığa kavuşturulmadıkça bu ortamda katma değer vergisi uygulamak olanaksızdır.<sup>345</sup>

Türk Vergi Sisteminde harcamalar üzerinden alınan vergiler içerisinde yer alan KDV'nin konusunu oluşturan işlemler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Türkiye'de yapılan, ticari, sinai, zirai ve serbest meslek faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı ve kanunda sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler olarak belirtilmiştir. KDV'ye tabi işlemlerin Türkiye'de yapılmasından kasıt ise aynı kanunun 6. maddesinde açıklanmıştır. Buna göre işlemlerin Türkiye'de yapılması, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir.

KDVK'ya göre bir işlemin nerede vergilendirileceği coğrafi olarak bir yere bağımlılık esasına bağlanmıştır. Vergilemenin yapılacağı yer, hizmetin yapıldığı veya işlemi yapan kişinin bulunduğu yer olacaktır. Türk Vergi Sisteminde KDV açısından "varış ülkesi" ilkesi uygulandığından mal ve hizmetler tüketildikleri yerde KDV'ye tabi tutulmaktadır. Buna göre, ülkeler ihraç ettikleri mal ve hizmetlere KDV istisnası uygularken, ithal ettikleri ürünlerden KDV tahsil etmektedir. Ancak, dijital ürünlerde yabancı ülkeden ekonomik bir değeri olan herhangi bir dijital ürünün Türkiye'ye gönderilmesi durumunda, bu ürünün vergi idaresi tarafından belirlenmesi ve vergilendirilmesi oldukça zor, hatta olanaksızdır. Örneğin, yurtdışından CD halindeki bir bilgisayar programı Türkiye'de satılmak amacıyla alındığında KDV'nin ithalatçı sıfatıyla ödenmesi gerekirken, aynı program aynı amaçla dijital ürün olarak ithal edildiğinde vergi idaresinin bu alışışı mevcut teknoloji ile saptaması olanaklı olamayacaktır. Bu durum ancak mevzuata göre dijital ürünü online olarak ithal edenin, sorumlu sıfatıyla beyanname vermesi halinde vergi idareleri tarafından saptanabilecektir.<sup>346</sup>

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde vergi sorumluluğuna ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Anılan madde ile Maliye Bakanlığı'na, mükellefin Türkiye'de ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin olmaması durumunda ve

---

<sup>345</sup> Alptürk, a.g.e.,s.324

<sup>346</sup> Yunus Ceran ve Recep Çiçek "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme Yönetim ve Ekonomi" Cilt:14, Sayı:1,2007,s.301-302.

gerekli görülen diğer durumlarda vergi alacağına güvence altına alınması amacıyla, KDV'nin konusuna giren işlemlere taraf olanları vergi sorumlusu olarak vergilendirme yetkisi verilmiştir. Buna dayanarak yabancı web siteleri vasıtasıyla gerçekleştirilen dijital ürünlerin teslimlerinde alıcılara KDV sorumluluğu yüklenebilir. Fakat burada asıl sorun bu sorumluluğun nasıl tespit edilip, hangi şekilde mali idarenin bilgisi içine dahil edileceğidir. Söz konusu işlemlerin kontrolünün nasıl sağlanacağı da mevcut teknolojik imkanlar ile mümkün görünmemektedir. Ancak bu işlemlerin ödeme ayağını oluşturan finans kurumlarının işlemlere aracılık ettiği tespit edilebildiğinden vergi sorumluluğu açısından yükümlü tutulabilmeleri mümkündür.<sup>347</sup> Bu finans kurumlarına sorumluluk dahilinde tevkifat yapma zorunluluğu getirilebilir.

### **c- Elektronik Yolla Yapılan Ticarete Vergi Kayıplarının Önlenmesi ve Tevkifat Uygulamasının Etkinliği**

Mevcut haliyle internet üzerinden yapılan ticaret vergi kayıp ve kaçaklarına elverişli bir ortamdır. Elektronik ortamda yapılan küresel ticaret, ülkelerin vergi gelirlerini vergiden kaçınmayı kolaylaştırarak ve ekonomik faaliyetleri düşük vergi oranlı ülkelere kaydırarak azaltabilmektedir. Ancak şimdiye kadar şirketlerin vergi ödemediği kaçınmalarının kişilerin vergiden dolayı yer değiştirmelerinin veya internet vasıtasıyla mal ve hizmet alımlarının ne kadarlık bir vergi kaybına neden olduğu bilinmemektedir. Elektronik ticaretin vergileme üzerindeki başlıca etkisi vergi tabanını zayıflatmasıdır. Zira elektronik ticaretle ilgili hizmetlerin (mesela danışmanlık hizmeti gibi), fiziki dolaşım şartları olmayan mal ya da hizmetlerin ya da sayısal malların (kitap gazete paket program müzik gibi), sermaye hareketlerini (kişisel ve kurumsal tasarruflar gibi) vergilendirmek elektronik ortamda zorlaşacaktır.<sup>348</sup>

Elektronik para, kredi kartı, banka kartı, akıllı kart (smart card) ve elektronik cüzdan gibi elektronik ticaret işlemlerinde kullanılan finansal yeniliklerin tamamı son kertede bir bankada açılmış durumda bulunan bir hesaba bağlı olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla eğer merkezi hükümetler veya finans sektörü ile ilgilenen herhangi bir organ, müşterilerin banka hesaplarını iyi izleyebilecek ve denetleyebilecek bir sistem

<sup>347</sup> Alptürk, a.g.e., s.323.

<sup>348</sup> Kamil Güngör, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması", Mevzuat Dergisi, Sayı:40, Nisan,2001 <httpwww.mevzuatdergisi.com/200104a02/htm/mht> erişim tarihi: 20.02.2008

kurarsa bu durumda aynı zamanda müşterilerin elektronik ticaret ile ilgili faaliyetleri de yakından takip edilmiş olacağından elektronik ticaretin doğru, etkin ve tutarlı bir biçimde vergilendirilmesi sağlanabilecek ve böylece vergi idarelerinin gelir kaybı önlenmiş veya en azından azaltılmış olacaktır.<sup>349</sup>

Elektronik ticaret gelir vergisi açısından geleneksel ticarete karşılaşılmayan yeni gelir türlerinin ortaya çıkmasına da neden olmuştur. OECD, elektronik ticaretten elde edilen gelirlerin ticari kazanç veya royalti (gayri maddi hak bedeli) olarak kabul edileceğini belirterek, hangi tür gelirlerin ticari kazanç, hangilerinin royalti olduğunu sıralamıştır.<sup>350</sup>

Elektronik ticaret yoluyla elde edilen gelir türlerinin vergilendirme rejimi açısından ne tür gelir olduğunun belirlenmesi önem taşımaktadır. Çünkü elektronik ticaret yapan satıcının royalti olarak kabul edilen gelirleri bir çok ülkede tevkifat yoluyla vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Ancak bu tür vergilendirme yöntemi bir çok aksamalara yol açmaktadır. Örneğin bir ABD mukimi web sunucusu işleten ve web sitelerini konuk eden firmanın, royalti gelirlerini vergilendirmeye tabi tutan bir ülkedeki müşterilerinden küçük tutarlı, ancak işlem sayısı yüksek olacak biçimde gelir elde ettiği varsayımı altında tevkifat usulü ile vergilendirme yoluna gidilmesi, hem pratik olmayacak hem de elektronik ticareti zahmetli kılacaktır.<sup>351</sup>

Elektronik ticaretin vergilendirilmesinde yaşanan problemler genel olarak dijital ürünlerin satışında ve KDV üzerinde yoğunlaşmıştır. Elektronik ticaret büyük miktarlarda vergi kayıplara neden olacağı yönünde görüşler aslında firmalardan tüketicilere yapılan dijital nitelikli ürünler varsayımına dayanmaktadır. Ancak elektronik ticaretteki satışların çok büyük bir bölümü şirketten-şirkete yapılmaktadır. Bu da ülkelerin vergi geliri kayıpları olarak öngörülen rakamları % 800 şişirmektedir.<sup>352</sup>

Elektronik ticarete karşılaşılan vergi kayıplarının en aza indirilmesi için devletlerce bazı düzenlemeler yapılabilir. Bunlar;

- Uluslararası e-ticaret yapan firmaların vergiyi tahsil etmeleri ve bireylerin bulunduğu yerin vergi idaresine yatırmaları,

---

<sup>349</sup> İbrahim Güran Yumuşak ve Cemil Erarslan, "Yeni Ekonominin Maliye Politikaları Üzerindeki Etkileri Ve Gelişmekte Olan Ülkeler Örneği", [ibf.kou.edu.tr/iktisat/iyumusak/yeniekomalpol.doc](http://ibf.kou.edu.tr/iktisat/iyumusak/yeniekomalpol.doc), erişim Tarihi:28.03.2008.

<sup>350</sup> Coşkun, a.g.m.,s.164.

<sup>351</sup> TOBB,a.g.e.,s.15.

<sup>352</sup> Uzunoğlu, a.g.t, s.219.

- Uluslararası e-ticaret yapan firmaların tahsil ettikleri vergiyi kendi vergi idarelerine yatırmalarının ardından bireylerin bulunduğu vergi idaresine verginin transferinin sağlanması,

- Finansal kurumlar kurmak suretiyle verginin stopaj yoluyla kesilmesine ve bu kuruluşların ilgili vergi idaresine yatırılmasına aracılık ettirilmesi sağlanabilir.<sup>353</sup>

Elektronik olarak yapılan ticarete alıcı ve satıcı birbirini görmemekte ticarete konu mal ve hizmet bedelinin ödenmesi de büyük ölçüde finansal kurumlar yoluyla yapılmaktadır. Dolayısıyla finansal kurumları verginin tevkifat yoluyla kesilmesine ve bunu ilgili vergi idaresine yatırılmasına yönelik düzenlemeler elektronik ticarete yaşanabilecek vergi kayıplarını önlemede etkili olabilir. Ancak bu yöntemin uygulanabilirliği çok zor olacaktır. Yapılan ödemelerin ne karşılığı yapıldığının, bir mal ve hizmet karşılığı ise bu mal ve hizmet satışının vergiye tabi olup olmadığı gibi konuların bilinmesine imkan yoktur. Alınan bir mal yada hizmetin vergiye tabi olmaması durumunda, bu alış karşılığı yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılması sonradan iade işlemlerini gündeme getirecek ve bu da idarenin iş yükünü artıracaktır. Özellikle nihai tüketicilere yapılacak mal ve hizmet satışlarında da bir çok sorunla karşı karşıya kalınacaktır. Nihai tüketicilerin sayıca çok olması finans kurumlarının belge ve kayıt düzenlerinde karışıklığa sebep olacaktır. Bu yüzden firmalardan nihai tüketicilere yapılan elektronik ticaret tevkifat uygulaması bakımından kapsam dışı bırakılarak, firmadan firmaya elektronik ticarete yapılan ödemeler üzerinden tevkifat uygulanmasına gidilmelidir. Vergi sorumluluğunun da ödeme yapan firma ile sınırlı tutulması sağlanmalıdır. Böylece uygulamanın vergi kayıplarını önlemede daha etkin olacağı düşünülebilir.

Nitekim OECD Mali İşler Komitesi tarafından web sunucusunun vergilenebilir bir varlık olarak kabul edilmesi ve firmalar arası elektronik ticaret faaliyetlerinin tevkifat kapsamına dahil edilerek, firmadan tüketiciye elektronik ticaret faaliyetlerinin tevkifat dışında bırakılması yönünde çalışmalar yapılmaktadır.<sup>354</sup>

---

<sup>353</sup>Eser Sevinç, Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi, [http://www.ymm.net/e-ticaret/elektronik\\_ticaret\\_ve\\_kdv.html](http://www.ymm.net/e-ticaret/elektronik_ticaret_ve_kdv.html) (25.03.2008).

<sup>354</sup> Alptürk, a.g.e.,s.381.

#### 4- Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolünün Avrupa Birliği Ülkeleri ile Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

Ülkelerin temel gelir kaynağı olan vergi gelirlerinde yaşanan kayıplar hiç şüphesiz ülke ekonomilerinin en önemli sorunlarından birini oluşturmaya devam etmektedir. Yaşanan vergi kayıpları kayıtdışı ekonominin bir sonucudur. Kayıtdışı ekonominin ise önceki kısımlarda ayrıntılı olarak açıklandığı gibi bir çok nedeni vardır.

Avrupa Birliği gibi oldukça gelişmiş ve modern bir organizasyonda yer alan devletlerde de kayıtdışı ekonominin genel nedenleri geçerli olmakla beraber, kayıtdışı ekonomiye meydan veren ve kayıtdışılığı sürükleyen temel nedenler;

- Vergi ve sosyal güvenlik ödemelerinin ağır oluşu,
- Devletin ekonomik ve hukuksal alanda yaptığı düzenleyici işlemlerin sıklığı ve fazlalığı,
- Yolsuzluklar ve Vergi ahlakı, başlıkları altında toplanabilir.<sup>355</sup>

Avrupa Birliği ülkelerine yönelik yapılmış GSYİH'nın yüzdesi olarak kayıtdışı ekonominin boyutları aşağıdaki tabloda verilmiştir. Tablo 34'de görüldüğü gibi Avrupa Birliği Üye devletleri içerisinde %10.9 oranıyla en düşük kayıtdışı ekonomiye sahip ülke Avusturya'dır. Bunun yanında en yüksek kayıtdışı ekonomiye sahip ülkelere bakıldığında Letonya ve Estonya olduğu görülmektedir. Bu ülkelerde aynı dönem itibarıyla kayıtdışılık oranı sırasıyla % 41.3 ve % 40.1'dir. Türkiye'deki kayıtdışılık oranının %31-35 aralığında olduğu göz önüne alınırsa bazı Avrupa Birliği ülkelerinden düşük olmakla beraber ortalamanın üzerindedir.

---

<sup>355</sup> Çomaklı, a.g.m.,s.11.

**Tablo 34- Avrupa Birliği Üye Ülkelerinde Kayıtdışı Ekonominin Tahmini Büyüklükleri (GSYİH'nın %)**

No	AB Üye Ülkeleri	1999/2000	2001/2002	2002/2003
1	Almanya	16,0	16,3	16,8
2	Avusturya	9,8	10,6	10,9
3	Belçika	22,2	22,0	21,0
4	Çek Cum.	19,1	19,6	20,1
5	Danimarka	18,0	17,9	17,3
6	Estonya	38,4	39,2	40,1
7	Finlandiya	18,1	18,0	17,4
8	Fransa	15,2	15,0	14,5
9	Hollanda	13,1	13,0	12,6
10	İngiltere	12,7	12,5	12,2
11	İrlanda	15,9	15,7	15,3
12	İspanya	27,2	22,5	22,0
13	İsveç	19,2	19,1	18,3
14	İtalya	27,1	27,0	25,7
15	Letonya	39,9	40,7	41,3
16	Litvanya	30,3	31,4	32,6
17	Macaristan	25,1	25,7	25,2
18	Polonya	27,6	28,2	28,9
19	Portekiz	22,7	22,5	21,9
20	Slovak Cum.	18,9	19,3	20,2
21	Slovenya	27,1	28,3	29,4
22	Yunanistan	28,7	28,5	28,2
Genel Ortalama		23,0	22,4	22,4

Kaynak: Friedrich Schneider, "Shadow Economies of 145 Countries all over the World: Estimation Results over the Period 1999 to 2003", Annual Meeting of the European Public Choice Society (EPCS), 2005,s.19-20'den derlenmiştir. <http://www.dur.ac.uk/john.ashworth/EPCS/Papers/Schneider.pdf> Erişim Tarihi: 10.01.2009

Avrupa Birliğindeki kayıtdışılığa, genel nedenlerin yanı sıra hızlı bir şekilde artan elektronik ticaret, vergi rekabeti ve buna bağlı ortaya çıkan vergi cennetleri ile yurt dışında elde edilen faaliyetler sonucu sağlanan gelirlerin gizlenmesinin de etkisi vardır.

Vergi rekabetinde ülkelerin vergi matrahlarının aşınması dolayısıyla vergi kayıplarının yaşanması 2 yolla gerçekleşebilir. Birincisi kendilerin vergi rekabetine girmeleri dolayısıyla vergi oranlarının düşmesi sonucu uğrayacakları kayıplar ikincisi ise vergi cenneti ülkelerin varlığı dolayısıyla uğranılan kayıplardır.



Birinci durumdaki kayıplar geniş vergilendirilebilir kaynaklara sahip ülke açısından söz konusu olabilir. Çünkü vergi indirimleri sonucu ülkeye yabancı kaynak girişi de olacaktır. Ancak kaynak girişine bağlı olarak artacak vergi gelirleri, oranlarındaki indirim sonucu düşecek olan vergi gelirlerini telafi etmeyebilecektir. (Vergi rekabetin sürekli olduğu düşünülürse bu rekabetin varlığı sermaye varlığı üzerindeki vergi yükünü arttırmayı engelleyecek ve finansal sermaye üzerinden alınan vergilerde azalma meydana gelecektir.)<sup>356</sup>İkinci durumda ise, kendi ülkelerine gelebilecek olan sermaye çok düşük vergi oranlarına sahip, vergi cennetleri olarak adlandırılan ülkelere gitmekte bu da ülkenin vergi tabanının aşındırarak vergi kaybına neden olmaktadır.

Avrupa Birliği ülkelerinde de bir çok özel statülü merkezin zararlı vergi rekabeti içinde oldukları belirlenmiştir. 1982 yılında çok uluslu şirketlerin doğrudan yatırımlarını çekebilmek amacıyla Belçika Koordinasyon Merkezi (BKM) rejiminde vergi matrahının maliyet üzerinden % 8 olarak belirlenmesi buraların vergi avantajlarını oluşturmaktadır. Hollanda Dağıtım Merkezleri rejimi (DM) çokuluslu şirketleri amaçlayarak Belçika BKM rejimi gibi maliyet artı yöntemiyle izafi vergi matrahının belirlenmesine dayalı vergi avantajları sunmaktadır. Portekiz ise 2011 yılına kadar sanayi, finansman, ticaret ve iştirak amaçlı şirketlere açık olan Madeira Serbest Bölgesi (ZFM) kurularak vergi avantajı tanımaktadır. Diğer AB ülkelerinde de benzer uygulamalara gidilmektedir.<sup>357</sup>

AB ülkelerinde vergi rekabeti konusunun güncelliği nedeniyle, bir yandan mevcut zararlı vergi rekabetine engel olunmaya çalışılırken, bazı ülkelerin yeni serbest bölgeler kurmakta oldukları gözlenmektedir. Öte yandan mevcut özel rejimler kendi aralarında da rekabet içindedir. Örneğin, Hollanda, Belçika ve İrlanda ile İspanya, Lüksemburg'la, hatta İspanya kendi serbest bölgeleri arasında vergi rekabeti içindedir. Bunlar gösteriyor ki Avrupa Birliği içinde ciddi bir vergi rekabeti sorunu bulunmaktadır.<sup>358</sup>

Vergi cennetleri ve zarar verici vergi uygulamalarıyla uluslararası mücadelenin temel felsefesi, ülkelerin vergi egemenliğine zarar vermeden ve kişilerin mahremiyet hakkını ihlal etmeden adil bir vergi rekabeti ortamı tesis etmektir. 1996'da AB

---

<sup>356</sup> Giray, (2003)a.g.m., s.127.

<sup>357</sup> TOBB (2001), a.g.e.,s.36.

<sup>358</sup> TOBB (2001), a.g.e.,s.37.

komisyonu vergi rekabetinin tehlikeleri üzerine bir rapor oluşturmuştur. Rapor mali gelirleri erozyondan korumak için kapsamlı bir vergi önlem paketini üye ülkelere sunmuştur. 1997 yılında Maliye Bakanları bir kanun imzalamışlardır. Temel olarak kanun 2003'e kadar şirketler için "zararlı" selektif vergisel faydaları aşama aşama bitirmek için tarafların taahhüdünü içermektedir.<sup>359</sup> Üye ülkeler Maliye Bakanları Konseyi 3 Haziran 2003 tarihli toplantısında 66 adet zararlı vergi uygulamasını aşamalı olarak (en geç 2012 tarihinde olmak üzere) sona erdirecek olan direktifi kabul etmişlerdir.

Avrupa Birliği bünyesinde transfer fiyatlandırması konusunda da çalışmalar yapılmıştır. AB, 19 Aralık 1977 tarihinde, Uluslararası Vergi Kaçakçılığını Önleme ve Verginin Tahsilinde Yardımlaşma Direktifini kabul etmiştir. Bu direktif üye ülkeler vergi idareleri arasında, karşılıklı bilgi değişimi konusunda yardımlaşma öngörmektedir. Bu direktife ilave olarak transfer fiyatlandırması ve çifte vergilendirme sorunu açısından yapılan en önemli düzenleme "Tahkim Anlaşması"dır. Üye devletler, benzer amaçlara hizmet etmek üzere aralarında Hakemlik Komisyonunu kuran anlaşmayı imzalamışlardır. Bu komisyonun üyeleri arasında, üye ülkeler vergi idareleri temsilcileri ve bağımsız bilirkişiler yer almaktadır. Komisyon, özellikle akraba şirketler arasında cereyan eden vergisel amaçlı fon transferleri (transfer fiyatlandırması) konularını incelemek ve bu fiillerin vergi kaçakçılığı oluşturup oluşturmadığı konusunda karar vermekle görevlendirilmiştir.<sup>360</sup>

AB içinde faiz gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda önemli bir teşvik rekabeti yaşanmış ve bu yüzden vergilendirilmesinde güçlükler yaşanmıştır. Bazı ülkelerin bu alanda önemli vergi kayıpları yaşamaları söz konusu olmuştur. Faiz geliri üzerindeki vergi yükünün farklı olması, rekabet şartlarını etkileyebilmekte ve tasarrufların faizler üzerindeki verginin düşük olduğu ülkelere kaymasına neden olmuştur.<sup>361</sup> AB'nin büyük ülkelerinin ağırlıklarını koymaları üzerine, faiz gelirleri üzerine tüm AB üyesi ülkelerde uygulanacak minimum bir verginin konulması

---

<sup>359</sup>Giray, (2003)a.g.m.,s.134.

<sup>360</sup>DPT, (2007), a.g.r.,s.40.

<sup>361</sup> Örneğin, 400.000 nüfuslu Lüksemburg AB'nin küçük üyelerinden birisidir; ancak, dünyanın yedinci büyük mali piyasası olmak gibi bir rekoru da elinde bulundurmaktadır. Lüksemburg'da bulunan farklı 210 bankanın sahip olduğu aktiflerin toplam tutarı 600 Milyar Euro'yu bulmaktadır. Bu ülkede faizler üzerindeki verginin yok denecek kadar düşük olması, on binlerce AB vatandaşının tasarruflarını bu ülkeye kaydırmasına yol açmaktadır. Faiz gelirleri üzerindeki verginin düşük olması uygulamasından özellikle Almanya, Fransa gibi komşu ülkeler zarar görmüştür. DPT, (2007), a.g.r.,s.40.

tartışması başlatılmıştır.<sup>362</sup> Bu tartışmalar yıllarca sürmüş, sonunda Maliye Bakanları Konseyinin 3 Haziran 2003 tarihli toplantısında, bireysel tasarrufların vergilendirilmesi konusunda kabul edilen direktifle (2003/48/CE) 01.01.2005 tarihinden itibaren AB üyesi ülkelere bağlı olan topraklarda da uygulanmak üzere faiz kazançları üzerinden asgari %15 oranında stopaj yapılması ve üye ülkeler başka ülkelerde yatırım yapan bireysel tasarrufların hesapları ile ilgili bilgi değişimi yükümlülüğü hususlarında uzlaşmaya varılmıştır.<sup>363</sup> Bu sonuç faizlerin vergilendirilmesinde yaşanan kayıpların önlenmesinde tevkifatın önemli bir araç olabileceğinin de göstergesidir.

Avrupa Birliğinde vergi kayıplarının önlenmesine yönelik yapılan bu çalışmalar Avrupa Birliği ülkelerinin uyguladığı vergi rekabeti ve transfer fiyatlandırmasına bağlı yaşanabilecek vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla yapılanları ortaya koymaktadır. Öte yandan üyelik dışı vergi rekabeti ve vergi cennetleri ile mücadelede yada üye olmayan ülkelere kaynaklanan vergi kayıplarının önlenmesine yönelik Avrupa Birliğinin ortak politikası yoktur. Birlik üyesi ülkeler bu konuda kendi başlarına hareket etmektedirler. Bu durum, vergi politikasının her ülkenin kendi ekonomik ve sosyal koşullarına bağlı olarak belirlenmekte olmasından ileri gelmektedir.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde mukim olan kişilere yapılan ücret, faiz, kar payı, gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları, gayrimaddi hak bedelleri gibi ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaktadır. Yerleşik olanların gelirleri üzerindeki tevkifat uygulaması genellikle gelirlerin bir çoğunu kapsamakla beraber, ülkemizde çok geniş biçimde uygulandığı gibi, üye ülkelerde tüm gelirlerin birarada tevkifata tabi tutulduğu ülke yoktur. Üye ülkelerin hepsinde görülen tevkifata konu gelir unsuru maaş ve ücretlerdir. Avrupa Birliği üyesi ülkelerde ücret gelirlerinin tevkifat yoluyla alındığını görülmektedir. Bu uygulamanın da temel nedenin tahsilatta kolaylık sağlaması olduğu söylenebilir.

Avrupa Birliği üyeleri içerisinde genellikle üye ülke haricinde olan yani yerleşik olmayanlara yapılan ticari kazanç harici ödemeler üzerinden tevkifat yapıldığı ve bunların nihai vergi olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği üyesi olmayan ülke

---

<sup>362</sup> Almanya 1988 yılında faiz gelirlerine %10 oranında tevkifat yapmaya başlamış ancak mevduatın büyük bir kısmı Lüksemburg'a kaçtığı için uygulama birkaç ay içinde yürürlükten kaldırılmak zorunda kalmıştır. Almanya bu sorunu çözebilmek için Avrupa Birliğine bütün yerleşiklerin elde ettiği faiz gelirlerinden tevkifat yapılması için baskı yapmaya başlamıştır. S. Avi-Yonah Reuven, a.g.m.,s.64.

<sup>363</sup> Belçika, Lüksemburg ve Avusturya bu yükümlülüklerle 2011 yılından itibaren uyacaklardır. DPT,(2007) a.g.r, s.40.

mukimlerine yapılan telif hakkı, kar payı, faiz, gayri maddi haklar gibi ödemeler üzerinden tevkifat yapılmakta ve bu tevkifat genellikle gelirleri elde edenlerin nihai vergisi olmaktadır. Avrupa Birliği ülkelerinde yerleşik olmayanlara yapılan tevkifatta vergi güvenliğinin, yerleşik olan kişilerdeki uygulamalarda ise daha çok tahsilat kolaylığının ön plana çıktığı söylenebilir.

Teorik olarak vergi kayıpları ile tevkifat arasında bir ilişki kurulabilse de tevkifatın vergi kayıplarını önlemedeki işlevini ortaya koyabilmek pek mümkün değildir. Ancak yine de Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan kayıtdışılık rakamları üzerinden bir değerlendirmede bulunulabilir.

Avrupa Birliği ortalaması olan yüzde 22,4 düzeyinin altında bir kayıtdışılığa sahip Almanya ve İrlanda gibi ülkelerdeki tevkifat tutarları aşağıdaki tablolarda verilmiştir.

**Tablo 35- Almanya’da Gelir ve Kurumlar Vergisinin Dağılımı (2007)**

Vergi Geliri	€ m	%
<b>Gelir ve Kurumlar Vergisi</b>	<b>89.886</b>	<b>100</b>
Maaş ve Ücretler	56.005	62.3
Diğer Gelirler	17.506	19.4
Faiz Gelirinden Yapılan Tevkifat	4.918	5.5
Kurumlar Vergisi	11.455	12.8

Kaynak: Federal Ministry of Finance, Abstract of the Federal Ministry of Finance’s Monthly Report, March 2008,s.8’den derlenmiştir. [www.bundesfinanzministerium.de/nr/17844/DE/BMF...des.../081021agmb002,templateId=raw,property=publicationFile...](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr/17844/DE/BMF...des.../081021agmb002,templateId=raw,property=publicationFile...) Erişim Tarihi: 10.12.2008.

Almanya’da gelir ve kurumlar vergisi içerisinde tevkifat tutarları oldukça önemli boyutlardadır. 2007 yılı itibariyle maaş ve ücretler dahil toplam gelir ve kurumlar vergisinin yüzde 67.8’i tevkif yoluyla alınmaktadır. İrlanda da ise 2006 yılı itibariyle toplam vergi gelirlerinin yüzde 27’si gelir ve kurumlar vergisinin ise yüzde 55’i tevkifat yoluyla alınmaktadır.

**Tablo 36- İrlanda’da Vergi Gelirlerinin Dağılımı (2006)**

Toplam Vergi Gelirleri (€ m)	45.536	100
<b>Gelir Vergisi</b>	<b>12.375</b>	<b>34</b>
Maaş ve Ücretler	9.389	20.6
Kaynakta Kesilen Diğer Ödemeler	2.047	4.5
Mevduat Stopajı	254	0.5
Stopaj Vergileri	400	0.8
Temettü Stopajı	285	0.6
Ticari Kazançlar	3.039	7
<b>Kurumlar Vergisi</b>	<b>6.685</b>	<b>15</b>
<b>Diğer Vergiler</b>	<b>23.437</b>	<b>51</b>

Kaynak: Annual Report 2006, s.12’den derlenmiştir. <http://www.revenue.ie/en/about/publications/annual-reports.html> Erişim Tarihi:10.12.2008

Yine Avrupa Birliği ülkelerinde yaşanan vergi kayıplarını bu yönüyle değerlendirdiğimizde tevkifat uygulamasına en az yer veren ülkelerden biri olan Avusturya'da kayıtdışılık oranı %10.9'dur. Bu oran ile Avusturya, Avrupa Birliği üye ülkeler içerisinde kayıtdışılığın en az görüldüğü ülkedir. Tevkifat uygulamasına geniş biçimde yer veren Estonya'da ise bu oran % 40.1'dir. Estonya bu oran ile kayıtdışılığın en yüksek olduğu 2. ülke konumundadır.

Türk vergi sisteminde de tevkifat uygulaması oldukça geniş bir yer tutmaktadır. 2007 yılı itibariyle gelir vergisinin % 91.9'u tevkif yoluyla alınmaktadır. Ülkemizdeki kayıtdışılık oranının %31-35 aralığında olduğu tahmini göz önüne alınırsa Estonya ile Türkiye arasındaki benzerlik tevkifat uygulaması açısından olduğu kadar kayıtdışılık oranları açısından da yaşanmaktadır. Böyle bir değerlendirme sonucu tevkifat uygulaması vergi kayıplarını önlemesi bir yana neden olduğu bile düşünülebilir. Ancak bu da yanıltıcı ve gerçek durumu ortaya koymaktan uzak bir sonuç olur. Çünkü İngiltere gibi tevkifat uygulamasına bir çok Avrupa Birliği ülkesinden daha fazla yer veren ülkede yaşanan kayıtdışılık oranı ise %12.2'dir. Bu oran kayıtdışılığın Avrupa Birliği ülkeleri içerisinde en az olan Avusturya'dan sonra 2. ülkenin İngiltere olduğu göstermektedir. Yine aynı durum Almanya ve İrlanda açısından da söylenebilir.

Küreselleşme ve uluslar arası sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler ile kambiyo kontrollerinin azalması ülkelerin vatandaşlarının yabancı ülkelerde elde ettikleri tasarruf gelirlerini etkin bir şekilde vergilendirilmesini güçleştirmiştir. Bu koşullar altında yetkileri ulusal sınırlarla çevrili olan vergi idareleri, tasarruflarını yabancı ülkelerde değerlendiren ve elde ettiği sermaye geliri üzerindeki vergi yükünü hafifletmeye çalışan, bu amaçla da yabancı ülkelerde elde ettiği sermaye gelirini gizleme eğiliminde olan vergi yükümlüleriyle karşı karşıya kalmışlardır. Bireylerin tasarruflarını sınır ötesi değerlendirme imkanlarının artmasıyla birlikte vergi idarelerinin karşı karşıya kaldığı uluslar arası vergi kaçakçılığı diğer bir ifade ile kayıtdışılık, mükelleflere ait mali bilgilerin ülkeler arasında değişimine imkan tanıyan anlaşmalar veya çeşitli vergisel düzenlemelerle önlenmeye çalışılmaktadır.<sup>364</sup>

Aslında küreselleşme sürecinde vergi kayıplarının yaşandığı en önemli alan sermaye gelirlerinden faiz ve kar payları gibi pasif nitelikli gelirlerdir. Birbiriyle entegre olmuş finansal piyasalar ve hızlı sermaye dolaşımı kar payı ve faizin

<sup>364</sup>Emrah Ferhatoğlu, "Avrupa Birliği'nde Tasarrufların Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları, Mayıs, 2006,s.145

vergilendirilmesinde mevcut uluslar arası vergi uygulamaları ve ulusal idareler arasındaki bilgi alışverişi ve işbirliğinin durumu nedeniyle problemlili bir hal almaktadır. Portföy yatırımlarından elde edilen yabancı kaynaklı sermaye gelirlerinin kolaylıkla saklanabilmesi ve ulusal vergi idarelerinin yeterli bilgiyi almakta engellerle karşılaştığı bir çevrede vergi mükelleflerinin mukim oldukları ülkede gelirlerini doğru olarak beyan etmeleri beklenemez. İşte kaynakta vergileme kar payı ve faiz gibi pasif nitelikli gelirleri kavramakta ve vergilendirilmesinde oldukça başarılıdır.<sup>365</sup>

Hemen hemen tüm ülkelerde faiz ve kar payları üzerinden tevkifat yapılmaktadır. Mesele mükellef açısından yapılan tevkifatın nihai vergi mi yoksa ön tarhiyat mı olup olmadığının ele alınmasıdır.

**Tablo 37- Bazı Avrupa Birliği Üye Ülkelerde Faiz ve Kar Paylarının Beyanı**

Ülke	Faiz	Karpayı
Fransa	Genellikle diğer gelirlerle beraber toplanır. Faiz gelirinin çeşidine bağlı tevkifat oranı değişmektedir.	Genellikle diğer gelirlerle beraber toplanır.
Almanya	Genellikle diğer gelirlerle beraber toplanır. Tevkifat oranı faiz çeşidine bağlı olarak 26.38 ile 36.93 arasında değişmektedir.	Genellikle yarısı diğer gelirlerle beraber toplanır. Tevkifat yapılır.
İtalya	Tevkifat oranı faiz çeşidine bağlı olarak 12.5 ile 27 arasında değişmekte ve bu nihai vergi olmaktadır.	Genellikle diğer gelirlerle beraber toplanır.
İngiltere	Genellikle diğer gelirlerle beraber toplanır. Yüzde 20 oranında tevkifat yapılır.	Genellikle diğer gelirlerle beraber toplanır.
Polonya	Diğer gelirlerden bağımsız olarak yüzde 20 oranında tevkifat yapılır.	Diğer gelirlerden bağımsız olarak nihai tevkifat yapılır.
Finlandiya	Diğer gelirlerden bağımsız olarak yüzde 29 oranında nihai tevkifat yapılır.	Diğer gelirlerden bağımsız olarak yüzde 29 oranında nihai tevkifat yapılır.
Danimarka	Genellikle diğer gelirlerle beraber toplanır.	Diğer gelirlerden bağımsız olarak nihai tevkifat yapılır. Ancak belli bir sınırı geçerse tevkifat nihai vergi değildir.
İsveç	Diğer gelirlerden bağımsız olarak yüzde 30 oranında nihai tevkifat yapılır.	Diğer gelirlerden bağımsız olarak yüzde 30 oranında nihai tevkifat yapılır.

Kaynak: *Howell H. Zee*, Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments, IMF Working Paper, April 2005, s.52'den derlenmiştir.

Yukarıdaki tabloda bazı Avrupa Birliği ülkelerinde faiz ve kar payları üzerinden yapılan tevkifatın nihai vergi mi yoksa ön tarhiyat mı olduğuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre faiz gelirleri Almanya, Fransa, İngiltere, Danimarka gibi

<sup>365</sup> Howell H. Zee, a.g.m, s.596

ülkelerde diğer gelirler ile beraber beyan edilip, yapılan tevkifat hesaplanan vergiden mahsup edilirken İtalya, Polonya, Finlandiya ve İsveç gibi ülkelerde ise diğer gelirlerden bağımsız olmakta ve beyan edilmemektedir. Yapılan tevkifat da nihai vergi olmaktadır .

Kar paylarında da benzer bir durum söz konusudur. Fransa, İngiltere, İtalya gibi ülkelerde tamamı Almanya' da ise yarısı diğer gelirler ile beraber toplama dahil edilmekte ve yapılan tevkifat hesaplanan vergiden mahsup edilirken Polonya, Finlandiya, Danimarka ve İsveç gibi ülkelerde ise elde edilen gelir diğer gelirlerden bağımsız olmakta ve beyan edilmemektedir. Yapılan tevkifat da nihai vergi olmaktadır.

Genel olarak yaptığımız değerlendirmeler gösteriyor ki kayıtdışılık oranları ile tevkifat uygulaması arasında bir ilişki kurmak zor ve anlamlı bir sonuç vermemektedir. Kayıtdışılığın önlenmesinde ve işlemlerin kayda alınmasında tevkifatın doğudan ve tek başına bir etkisi yoktur. Kayıtdışılıkla mücadelede alınacak tedbirler ve otokontrol mekanizmaları çok farklı özellikli ve çeşitli önlemleri gerektirir. Bu noktada tevkifat bu önlemlerden sadece birini oluşturabilir.

Avrupa Birliği ülkelerindeki tevkifat uygulaması ile Türkiye'deki tevkifat uygulaması karşılaştırıldığında Avrupa Birliği ülkelerindeki yapılan tevkifatın yerleşik olmayanlara yani dar mükelleflere yönelik ve daha çok sermaye kazançları üzerinde olduğu Türkiye'deki uygulamanın ise tam yada dar mükellef ayrımı gözetmeksizin hemen hemen tüm gelir unsurlarında uygulandığı görülmektedir. Hatta uygulama o kadar ileri boyutlara varmıştır ki harcamalar üzerinden alınan vergilerde yaygınlaştırılmıştır. Avrupa Birliği ülkelerinde tevkifatın genel olarak tahsilat kolaylığı amacıyla uygulandığı Türkiye'de ise bunun yanı sıra vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla da olduğunu söyleyebiliriz. Bu amaç katma değer vergisinde ile veraset ve intikal vergisindeki uygulamalarda daha da belirgin olmaktadır.

## SONUÇ

Devletlerin temel finansman kaynağı olan vergi gelirlerini bir an önce elde etme isteği tevkifat yönteminin doğmasına neden olmuştur. Bu yöntem gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en aza indirmektedir. Bu özelliği nedeniyle de ülkeler açısından vazgeçilmez bir vergi tahsil yöntemi olmuştur.

Beyan esasının geçerli olduğu bir yöntemde vergilendirmede taraflar devlet ve mükellef iken tevkifat yönteminde taraflara üçüncü bir şahıs olan vergi sorumlusu katılmaktadır. Vergi sorumlusu, mükellefe yapacağı ödemedir vergi kanunlarıyla belirlenen oranda vergiyi tevkif ederek mükellef adına alacaklı vergi dairesine ödemeyi yapar. Vergi sorumlusu tarafından tevkif edilerek alacaklı vergi dairesine yatırılan bu vergiler dönem sonunda mükellefin beyan ettiği gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir. Genel olarak yöntemin işlemesi bu olmakla beraber bazı hallerde tevkifata tabi tutulan gelirler için beyanname verilmemektedir. Hatta başka gelirler için verilen beyannameye bu gelirler dahil edilmemektedir. Bu hallerde tevkifat tahsil yöntemi olmaktan çıkıp vergilendirme tekniği halini almaktadır.

Tevkifat yönteminin tahsilatta sürat sağlaması, vergi kaybını önlemesi, vergi idaresinin işini kolaylaştırması, idari tasarruf sağlaması, hazine alacağını güvence altına alması gibi idare açısından yararlarının yanı sıra mükellefleri idari yükümlülükten kurtarma ve vergi yükünü daha az hissetmelerine neden olduğundan dolayı uygulamanın lehinde olan görüşler vardır. Ancak uygulama artan oranlı vergilemeye imkan vermemesi, uygulama alanının sınırlı olması, geçici bir tahsil usulü olması, idareye ek külfetler getirmesi, mükellefler arası eşitsizlik yaratması, vergi bilincinin gelişimini engellemesi ve demokrasi ile bağdaşmaması gibi gerekçelerle de eleştirilmektedir.

Türk vergi sisteminde tevkifat uygulaması gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir ve kurumlar vergisi, harcamalar üzerinden alınan vergilerden katma değer vergisi ve damga vergisi ile servet üzerinden alınan veraset ve intikal vergisinde uygulanmaktadır.

Gelir vergisinde tevkifat uygulaması oldukça geniş bir şekilde yer almakta tüm gelir unsurlarında kısmen yada tamamen uygulanmaktadır. Kimlerin hangi ödemelerden ne oranlarda tevkifat yapacağı 94. madde de kapsamlı biçimde düzenlenmiştir.



Maddenin içeriğine bakıldığında ve aynı kanunun 86. maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde tevkifatın bazı hallerde bir tahsil yöntemi bazı hallerde nihai bir vergileme tekniği olduğu bazı hallerde ise doğrudan vergi kaybını önleme amaçlı bir vergi güvenlik müessesesi olduğu görülmektedir.

Gelir vergisinde tevkifat uygulamasının vergi kaybını önleme amacını, gelir vergisi kanununda düzenlenmiş olan serbest meslek kazançları istisnasında ve vergiden muaf kişiler ile vergi mükellefi olmayan dernek ve vakıflara yapılan bazı ödemelerden tevkifat yapılma zorunluluğu getirilmiş olmasında görmek mümkündür. Çünkü muafiyet getirilmiş bir kişinin kazancı yada istisna kazanç üzerinden tevkifat yapmanın temel mantığı bu gelirlerin beyanında yaşanabilecek zorluklardan dolayı meydana gelebilecek olan vergi kaybının önlenmesidir. Diğer taraftan bu amaç tevkifat yapanlar açısından değerlendirildiğinde, bu gelirleri sağlayanların basit usule tabi kişiler olması durumunda vergi kaybının yaşanması kaçınılmaz olacaktır. Çünkü vergiden muaf kişiler ile vergi mükellefi olmayan dernek ve vakıflara basit usule tabi kişilerin gelir sağlaması durumunda, bunların tevkifat yapma yükümlülüklerinin olmaması nedeniyle gelir, beyan ve vergi dışı kalacaktır. Basit usule tabi olanların gelirlerini beyan etme zorunluluğunun olduğu düşünüldüğünde tevkifat yapacaklar arasında sayılmalarının bir izahı olamaz.

Gelir vergisinde tevkifat uygulamasının vergi kayıplarını önlemedeki başarısı vergi oranlarıyla doğrudan ilişkilidir. Tevkifat oranının yüksek olduğu durumlarda vergi yükü vergi sorumlusu üzerinde kalmaktadır. Vergi sorumlusu daha az vergi yüküne katlanmak için kayıtlarına gerçek ödemeyi yansıtmamakta, kayıtlarına yansıtmadığı ödeme kadar yasal olmayan yollarla giderini artırmaya yönelmektedirler. Görülüyor ki vergi kaybını önleme amacıyla uygulanan tevkifat müessesesi aksine bizzat kendisi vergi kaybına neden olabilmektedir. Ülkemizde ücretler, serbest meslek ödemeleri ve işyeri kira ödemelerinde böyle durumlarla karşılaşmaktadır. Kamuda çalışanların günlük ücreti 60 YTL iken özel sektördeki ücretin 28 YTL olması bunu desteklemektedir. Ücretlerde yaşanan bu durumda kısmen işveren üzerinde kalan diğer sosyal güvenlik ödemelerinin de etkisi vardır. Bu gelirlerden serbest meslek ödemelerinin ise beyana tabi olduğu düşünüldüğünde tevkifat oranının yüksek belirlenmesinin bir mantığı yoktur. Serbest meslek kazançlarında tevkifat oranının yüksek belirlenmiş olması uygulamanın vergi kayıplarını önleme amacıyla

çelişmektedir. Aynı çelişki iş yeri kira ödemeleri üzerinden yapılan tevkifat da söz konusudur. İş yeri kira gelirlerinde de tevkifat sonrası tutara bakılmaksızın beyan zorunluluğu getirilmeli ve tevkifat oranları düşürülmelidir.

Tevkifat uygulamasının nihai bir vergileme olması durumunda tevkifat oranların düşük olması sonucu vergi kaybının yaşanması olasıdır. Oranın düşük olarak belirlenmesi gelirin beyan edilmesi sonucu elde edilecek vergiye göre düşük kalmasına neden olabilir. Bu bağlamda gelir vergisi değerlendirildiğinde zirai kazançlardan yapılan düşük oranlı tevkifatın zirai kazancın beyan edilmemesi durumunda vergi kaybı yaratacağı düşünülebilir. Ancak zirai kazançlarda tevkifat uygulaması zirai ürünün çiftçiden tüketiciye kadar giden süreçteki getirinin vergilendirilmesi açısından önemi bulunmaktadır. Dolayısıyla ürünün çiftçiden alınışında yapılan tevkifat bundan sonraki süreçte işlemlerin belgelendirilmesine katkı sağlamakta ve vergi kaybını önlemektedir. Bu açıdan bakıldığında oranın düşük tutulması faydalıdır.

Türk gelir vergisinde menkul sermaye iratları ve menkul kıymetlerden sağlanan getirilerin vergilendirilmesi en sıkıntılı alanların başında gelmektedir. Bu durum onların vergilendirilmesi ile ilgili kanuni düzenlemelerin çok sık aralıklarla değiştirilmesinden de görülmektedir.

Menkul sermaye iratlarında tevkifat uygulaması vergi kayıplarıyla mücadele anlamında oldukça etkindir. Çünkü geliri elde eden kişinin sayıca çok olmasına karşın onlara bu geliri sağlayanların çok daha az olması bu iratlar üzerinden yapılacak tevkifatın beyan edilip vergilendirilmesine oranla vergi kaybının yaşanması ihtimalini azaltır. Ancak buradan tevkifata tabi tutulmuş gelirlerin beyan edilmemesi sonucu çıkarılmamalıdır. Tevkifat bir ön tarhiyat niteliğinde olmalıdır. Türk gelir vergisinde ise bazı menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde tevkifata tabi tutulmuş gelirlerin beyan edilmesinin sağlanması gibi bir düşünce söz konusu değildir. GVK 94. maddedeki düzenleme kısmen bunu sağlasa da 31 Aralık 2004 tarihli Resmi Gazetede yayınlanarak 01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5281 sayılı kanunla yapılan değişiklikler bunu ortadan kaldırmıştır. Çünkü bu gelirlere yapılan tevkifat nihai vergileme olmuş genel oranlar düşürülmüş hatta bazı menkul sermaye iratlarında tevkifat oranı sıfır olmuştur.<sup>366</sup> Aynı durum menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında da

---

<sup>366</sup> Ancak burada şunuda belirtmek gerekir. 01.01.2006 tarih öncesi ihraç edilen hazine bonusu gibi bazı menkul kıymet faizlerinden sıfır tevkifat yapılmakta, enflasyondan arındırılmış faiz geliri üzerinden çok büyük miktarlarda istisna uygulanmaktaydı. Dolayısıyla tevkifata tabi tutulmuş gelirlerin bazı durumlarda

yaşanmaktadır. Bu haliyle tevkifat uygulaması vergi kayıplarını önlemeden çok kendisi vergi kaybına neden olmaktadır. Ancak elbette ki bu sadece menkul sermaye iratlarının vergilendirme politikalarından değil ekonomi politikalarının da bir sonucudur.

Kurumlar vergisinde tevkifatın vergi kayıplarını önlemeye yönelik uygulanma amacı dar mükellef kurumlardaki uygulamada kendini göstermektedir. Dar mükelleflerin hem iş hem de kanuni merkezlerinin Türkiye’de bulunmamış olması vergi güvenliğini tehlikeye düşüren bir durumdur. Bu durumu ortadan kaldırmak için tevkifat müessesesi getirilmiştir. Dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançları haricindeki kazanç ve iratlarda tevkifat nihai vergilendirme tekniği olmuştur. Ancak uygulamada yapılan bazı ödemelerin ticari kazanç kapsamında olup olmadıkları dolayısıyla tevkifat yapılıp yapılmayacağı tereddüt yaratmaktadır. Bu sakıncaları kaldırmak için dar mükellef kuruma yapılacak bu ödemelerin hepsinin tevkifata konu olması ve bu kazancın beyan edilmesinin gerekmesi durumunda, tevkif edilmiş tutarın beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesi sorunun en kolay ve en gerçekçi çözümü olarak görünmektedir. Böylelikle hem uyuşmazlık konusu ortadan kalkmış olacak hem de olası bir vergi kaybı önlenmiş olacaktır.

Türk vergi sisteminde tevkifatın vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla uygulandığı bir diğer alan katma değer vergisidir. Tevkifatın vergi kayıplarının yaşandığı hizmetler sektöründe daha kapsamlı olarak uygulanması ve tevkifat yapacak olanların kurumlar vergisine tabi olan mükellefler olarak belirlenmesi vergi kayıplarıyla mücadelede daha etkin olacaktır.

Veraset ve İntikal vergisindeki tevkifat uygulaması da vergi güvenliğinin sağlanmasına yöneliktir. Sürekli yükümlülük gerektirmeyen bu tip gelirlerin beyan edilip vergilendirilmesinde bazı aksaklıklar söz konusu olabilmektedir. Tevkifat uygulaması vergi güvenliğini sağlama konusunda oldukça etkindir.

Küreselleşme sürecinde yaşanan gelişmelere bağlı olarak ülkeler vergi kayıpları yaşamaktadırlar. Vergi cennetleri, elektronik ticaret ve transfer fiyatlandırması alanlarında vergilendirme sorun teşkil etmektedir. Bu alanlarda yaşanan vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla tevkifat uygulamasına gidilmektedir.

---

beyan edilmesi GVK 86/1-c’de düzenlenmiş olsa da gerçekte bu sınırın altında kaldığından bu gelirler tamamen vergi dışı kalmaktaydı. Dolayısıyla yeni yapılan düzenlemeleri bu açıdan değerlendirdiğimizde vergi kaybının önlenmediği söylenebilir.

GVK'nın 94. maddesi ve 5520 sayılı yeni KVK'da dar mükelleflerde tevkifatı düzenleyen 30/7. maddede yapılan düzenleme ile vergi cennetlerine yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. KVK'da yapılan düzenleme her ne kadar dar mükellef kurumlardaki tevkifatla ilgili olsa da tam mükellef kurumlar da bu maddeye dayanak vergi cenneti ülkelere yapacakları ödemeler üzerinden tevkifat yapmak zorundadırlar. Bu uygulama vergi cenneti ülkelere yapılacak ödemeler dolayısıyla vergi matrahının aşınması dolayısıyla olabilecek vergi kaybının önlenmesini amaçlanmaktadır.

Elektronik ortamda yapılan uluslararası ticaret, vergiden kaçınmayı kolaylaştırarak ve ekonomik faaliyetleri düşük vergi oranlı ülkelere kaydırarak vergi gelirlerinin azalmasına diğer bir ifade ile vergi kayıplarının yaşanmasına neden olmaktadır. Tevkifat uygulaması ile bu kayıplar azaltılabilir. Özellikle firmadan firmaya yapılan ticarete ödeme banka ve benzeri finans kuruluşları vasıtasıyla olduğundan, burada yapılacak tevkifat işlemlerin kayda alınmasında dolayısıyla vergi kaybının önlenmesinde etkin olabilir.

Küreselleşme sürecinin hızlanması serbest ticaret ortamının sunduğu fırsatlar ile artan ticaret hacmi sonucunda yakın zamanda Avrupa Birliği ülkeleri vergi sistemlerini vergilemede adalet, haksız vergi rekabetinin önlenmesi, vergilemede sadelik ve basitlik, vergilemede etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırmışlardır. Bu çerçevede bir çok Avrupa Birliği ülkesinde tevkifat uygulaması da değerlendirilmiştir.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde mukim olan kişilere yapılan ücret, faiz, kar payı, gayrimenkul sermaye iratları, serbest meslek kazançları, gayrimaddi hak bedelleri gibi ödemeler üzerinden tevkifat yapılmaktadır. Ancak tüm bu gelirlerin birarada tevkifata tabi tutulduğu üye ülke yoktur. Üye ülkelerin hepsinde görülen tevkifata konu gelir unsuru ise maaş ve ücretlerdir. Bu uygulamanın da temel nedenin tahsilatta kolaylık sağlaması olduğu söylenebilir.

Hemen hemen tüm Avrupa Birliği ülkelerinde tevkifat uygulamasına yer verilmektedir. Ancak vergi kayıplarıyla mücadele anlamında tevkifat uygulamasının başarısı mükellef açısından yapılan tevkifatın nihai vergi mi yoksa ön tarhiyat mı olduğu noktasında kendini gösterir. Ancak bunu da tam ve dar mükellefler açısından ayrı ayrı değerlendirmek gerekmektedir.

Tam mükellef konumunda olanlara maaş ve ücretler üzerinden yapılan tevkifat da dahil tevkifata tabi tüm gelirler hemen hemen tüm ülkelerde beyana tabi olduğu görülmektedir. Tam mükellef konumunda olanların beyanları üzerinden hesaplanan vergiden bu gelirleri üzerinden daha önceden tevkif edilen vergiler düşülmektedir.

Avrupa Birliği üyeleri içerisinde genellikle üye ülke haricinde olan yani yerleşik olmayanlara yapılan ticari kazanç harici yapılan telif hakkı, kar payı, faiz, gayri maddi haklar gibi ödemeler üzerinden tevkifat yapıldığı ve bunların genellikle gelirleri elde edenlerin nihai vergisi olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği ülkelerinde yerleşik olmayanlara yapılan tevkifatta vergi güvenliğinin yerleşik olan kişilerdeki uygulamalarda ise daha çok tahsilat kolaylığının ön plana çıktığı söylenebilir.

Türk vergi sisteminde her geçen gün uygulama alanı genişleyen tevkifat uygulaması mali bakımdan oldukça önemli boyutlara ulaşmıştır. Özellikle bu durum tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin tahsilatına bakıldığında daha iyi anlaşılmaktadır. 2007 yılında gelir vergisinin % 91.9'u tevkifat yoluyla alınmıştır. Gelir üzerinden alınan vergilerin ağırlıklı olarak tevkifat yoluyla tahsil edilmesi ve tevkifatın bir çok gelir unsuru için nihai vergilendirmeye dönüşmesi, vergi tahsilatında tevkifatın ön plana çıkmasına neden olmuştur. Tevkifat yoluyla vergilendirmenin yaygınlaşması her ne kadar tahsilat maliyetleri anlamında etkin olsa da, vergi sistemini üniter yapıdan uzaklaştırmakta ve zarar vermektedir.

Tevkifat yoluyla vergilendirme, hem vergilendirmede basitlik sağlamakta hem de vergiyi kaynağında almak suretiyle vergi kaybını en aza indirmektedir. Ancak bu, tevkifatın nihai vergilendirme olarak kullanılmasıyla değil tevkifata tabi tutulmuş gelirlerin beyanının sağlanmasıyla mümkündür. Türkiye'de ise yapılan tevkifat daha çok nihai vergileme özelliği taşımaktadır. Bu da tevkifatın vergi kayıplarıyla mücadelede etkinliğinin azalmasına neden olmaktadır. Bu yüzden tevkifat yoluyla vergi alınmasından vazgeçilmemeli, ancak tevkifata tabi tutulmuş gelirlerin beyanı sağlanmalıdır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

Ak, Ahmet, Kayıtdışı Ekonomi Olgusu ve Vergi Sosyolojisinin Kayıt Dışılığı Belirlemedeki Önemi, Vergi Raporu, Sayı:102, Mart, 2008.

Akbulak, Yavuz ve Tahtakılıç A.Koray, Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine Düşünceler, Banka, Mali ve Ekonomik Yorumlar, Mart, 2003.

Akıntürk, Turgut, Medeni Kanun, Savaş Yayınları, Ankara,1991.

Aktan, Coşun Can ve İstiklal Y. Vural, "Vergi Rekabeti", Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi, sayı:22, Ocak-Haziran, 2004.

Aktaş, Mehmet, Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulama Olanakları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat, 2004.

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

Allingham, G.Michael ve Agnar Sandmo, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", Journal of Public Economics, 1 (1972).

Alptürk, Ercan, Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, İstanbul, 2005.

Altuğ, Osman, Kayıtdışı Ekonomi, Cem Ofset Matbaacılık, İstanbul,1994.

Altuntaş, Muhiddin, "Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinde Son Durum", Yaklaşım, Sayı:77, Mayıs, 1999.

Arıkan, Zeynep ve AKDENİZ H. Ahmet, "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6.

Arslan, Erdoğan "KDV'de Sorumluluk ve Tevkifat" Vergi Dünyası, Sayı,321, Mayıs, 2008.

Aslan, İsmail, "1999-2002 yıllarında Arızı Olarak Yapılan Serbest Meslek Faaliyeti Dolayısıyla Elde Edilen Hasılat ve Telif Kazançlarında Gelir Vergisi Stopaj Sorumluluğu Uygulaması", Yaklaşım, Yıl:9, Sayı,103, Temmuz, 2001.

Ateşli, D. Erkan, Dar Mükellef Kurumlardan Bilgisayar Programı Satın Alınması veya Kiralanması İşlemlerinde KV Tevkifatı, Yaklaşım, Sayı:93, Eylül, 2000.

Aydemir, Şinasi, Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi" HUD Yayınları, İstanbul,1995.

Aydın, Murat ve Şiriner İsmail, "Küreselleşme Kısacasında Maliye Politikası: Küreselleşme ve Vergilendirme Yetkisi" Vergi Dünyası, Sayı:290, Ekim, 2005.

Bahadır, Cevdet Okan, Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları Ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri, Yaklaşım Yayıncılı, Ankara,Ağustos, 2007.

BALCI, A.Bayazıt, “Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunları-I”, Vergi Dünyası, Sayı 263, Temmuz,2003.

Başak, Levent, “Çifte Vergiyi Önleme Anlaşmalarına Göre Gerçek Kişi ve Kurumlarca Elde Edilen Kira Gelirlerinde Vergilendirme Yetkisinin Belirlenmesi ve Vergilendirme Esasları”, Vergi Sorunları, Sayı:222, Mart,2007.

Benlikol, Sabahattin ve Müftüoğlu Hilal, Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar, İTO Yayınları, Yayın No:1997/7 İstanbul,1997.

Benlikol, Sabahattin ve Muhsin AKGÜR, Avrupa Birliğinde Kayıtdışı Faaliyetlerin Kontrolü ve Denetimi, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:2002/14, İstanbul,Nisan,2002.

BFM, Vergi Rehberi, 2006.

[www.bmf.gv.at/Publikationen/Downloads/BroschurenundRatgeberStbTUERKISCH\\_Web05.pdf](http://www.bmf.gv.at/Publikationen/Downloads/Broschuren/RatgeberStbTUERKISCH_Web05.pdf), Erişim Tarihi:13.03.2008.

Bıyan, Özgür, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı,Mali Çözüm, İSM MMO Yayın Organı,sayı:82, Temmuz-Ağustos,2007.

Bröll, Günter, “Avusturya’da Vergi Uygulamaları” Vergi bakımından optimum ikamet yeri Almanya, Avusturya ve İsviçre Karşılaştırmalı Bir Analiz, Nisan, 2002.  
[www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202.%20Auflage\\_Tuerkisch.pdf](http://www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202.%20Auflage_Tuerkisch.pdf) erişim tarihi: 10.03.2008.

Cangir, Niyazi “Elektronik Ticaret ya da İnternetin Vergilendirilmesi”,Yaklaşım Dergisi, Aralık,1998.

Ceran, Yunus ve Çiçek Recep, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, Yönetim ve Ekonomi Cilt:14, Sayı:1, 2007.

Colliander, Anders, Taxation in Finland, 2005.

[http://www.vero.fi/default.asp?domain=VERO\\_ENGLISH&path=&language=ENG&article=&index=](http://www.vero.fi/default.asp?domain=VERO_ENGLISH&path=&language=ENG&article=&index=) Erişim Tarihi: 10.01.2009.

Coşkun, Neslihan, “Elektronik Ticarete Vergilendirme Sorunları Ve Uluslar Arası Düzeyde Çözüm Arayışlarının Türkiye Açısından Değerlendirilmesi”, Ç.Ü Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt: 14 Sayı:1, 2005.  
<http://sosyalbilimler.cu.edu.tr/dergi.asp?dosya=203> 30.03.2008.

Çelik, Orhan “Uluslararası, Transfer Fiyatlama: Teorik Bir Yaklaşım”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan, 2000.

Çelik, Savaş, “Küreselleşen Dünyada Vergi Politikası: Vergi Politikasında Dönüşüm ve Küresel Sorunlar”, Vergi Dünyası, Sayı: 270, Şubat, 2004.

Çetintaş, Hakan, Türkiye’de Kayıtdışılığın Fayda-Maliyet Analizi, Çimento İşveren Dergisi, Sayı: 5 Cilt: 17, Eylül, 2003.

Çolak, Mustafa, Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Eylül, 2004.

Çomaklı, Şafak Ertan, “AB Ülkelerinde Kayıtdışı Ekonomi ve Bu Çerçeve Türkiye’deki Vergi Kayıp Ve Kaçaklarının Müzakere Sürecinde Değerlendirilmesi”, Dumlupınar Üniversitesi, International Symposium On The Changes And Transformations In The Socio-Economic And Political Structure Of Turkey Within The European Union Negotiations, 16-18 Mart, Kütahya, 2006.

Değer, Nuri, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Temmuz, 2007.

Değer, Nuri, Damga Vergisi Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart, 2006.

Deloitte, Kayıtdışı Ekonomi, Türkiye Serüveni, CEO Serisi.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkeytr\\_ceo\\_kayitdisi\\_ekonomi\\_0702007.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/turkeytr_ceo_kayitdisi_ekonomi_0702007.pdf) Erişim Tarihi: 10.01.2008.

Deloitte, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Getirdikleri, Haziran, 2006.  
<http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,sid%253D8403%2526cid%253D122284,00.html>. Erişim Tarihi: 12.01.2008.

Deloitte, International Tax and Business Guide, Marc, 2008.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_germany\(1\).pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_germany(1).pdf) Erişim Tarihi, 10.05.2008.

Deloitte, International Tax and Business Guide, Marc, 2008.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_france.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_france.pdf) Erişim Tarihi, 10.05.2008.

Deloitte, International Tax and Business Guide, June, 2006.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_united%20kingdom\\_121807.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_united%20kingdom_121807.pdf) 15.07.2007.

Deloitte, International Tax and Business Guide, June, 2008.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_italy.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_italy.pdf) Erişim Tarihi: 15.07.2008.

Deloitte, International Tax and Business Guide, February, 2008.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_netherlands\(2\).pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_netherlands(2).pdf) Erişim Tarihi: 10.05.2008.



- Deloitte, İnternational Tax and Business Guide, December, 2006.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_spain\\_121807.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_spain_121807.pdf) Erişim Tarihi: 10.01.2008.
- Deloitte, İnternational Tax and Business Guide, May, 2008.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_ireland.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_ireland.pdf) Erişim Tarihi: 10.07.2008.
- Deloitte, İnternational Tax and Business Guide, Marc, 2008.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_sweden.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_sweden.pdf) ,ErişimTarih: 10.06. 2008.
- Deloitte, İnternational Tax and Business Guide, Marc, 2008.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_denmark.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_denmark.pdf), Erişim Tarihi:15.07.2008.
- Deloitte, İnternational Tax and Business Guide, Marc, 2008.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_guide\\_poland.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_guide_poland.pdf)  
Erişim Tarihi:10.06.2008.
- Deloitte, İnternational Tax, January, 2008.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_highlight\\_estonia.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_highlight_estonia.pdf) Erişim Tarihi: 10.05.2008.
- Deloitte, İnternational Tax, September, 2007.  
[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt\\_tax\\_highlight\\_Portukal.pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/dtt_tax_highlight_Portukal.pdf) Erişim Tarihi:26.05.2008.
- Derdiyok, Türkmen, “Türkiye’nin Kayıtdışı Ekonominin Tahmini”, Türkiye İktisat Dergisi, Mayıs, 1993.
- Doğrusöz, Ahmet Bumin, Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İSMMO Yayınları, No:3, İstanbul, 1992.
- Doğrusöz, Bumin, “Gelir Vergilemesinde Otokontrol Müesseseleri”, Dünya Gazetesi, 15.09.2003.
- DPT, Dokuzuncu Kalkınma Planları (2007-20013), Vergi Komisyonu Özel İhtisas Raporu, Ankara, 2007.
- DPT, Kayıtdışı Ekonomi Özel İhtisas Komisyonu Raporu,DPT:2603-ÖİK:614, Ankara, 2001.
- DPT, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara, 2001.

DTM, İrlanda'nın Ekonomik Kalkınması, Konjonktür İzleme ve Analiz Dairesi Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü.  
[www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/irlanda.doc](http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/EAD/TanitimKoordinasyonDb/irlanda.doc)15.03.2008.

Ejder, Haydar Lütfü, “Kurumlar Açısından Kaynakta Vergilendirmenin Amaç ve Fonksiyonlarının İncelenmesi”, Vergi Sorunları, Sayı:184, Ocak, 2004.

Ekinci, Hasan, “Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj Uygulaması”, Vergi Raporu, Sayı:78, Ekim-Kasım, 2005.

Erdel, Veysel ve Sami Okumuş “Uluslararası Transfer Fiyatlandırması” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:166, Temmuz, 2002.

European Commission, Taxation Trends In The European Union, Eurostat Statistical Books, 2008.

Federal Ministry of Finance, Abstract of the Federal Ministry of Finance's, “Monthly Report”, March 2008. [www.bundesfinanzministerium.de/nr\\_17844/DE/BMF...des.../081021agmb002,templateId=raw,property=publicationFile...](http://www.bundesfinanzministerium.de/nr_17844/DE/BMF...des.../081021agmb002,templateId=raw,property=publicationFile...) Erişim Tarihi: 10.12.2008.

Ferhatoglu, Emrah, “Gelir Teorileri Bağlamında Avrupa Birliği Ve Türkiye'deki Gelir Tanımlaması Ve Sonuçları: Karşılaştırmalı Bir Analiz”, E-Akademi,Sayı:19,Eylül,2003.  
Ferhatoglu Emrah, “Avrupa Birliği'nde Tasarrufların Vergilendirilmesi”, Vergi Sorunları, Mayıs,2006.  
<http://www.e-akademi.org/makaleler/eferhatoglu-1.htm> Erişim Tarihi:23.04.2007.

Firshburn, Geoffrey, “Tax evasion and İnflation” Australian Economic Papers, 20 December, 1981.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, Ankara, Ocak, 2007.

Giray, Filiz, “Vergi Harcamaları:Harcama Vergileri Açısından Analizi, Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt XXI, Sayı 1, 2002.

Giray, Filiz, “Zararlı vergi Rekabeti ve Etkileri” Vergi Dünyası, Sayı:260, Nisan, 2003.

Goodspeed, Timothy J., “Vergi Rekabeti, Fayda Vergileri ve Mali Fedaralizm”, Çev. İsa Sağbaş, Maliye Dergisi, Ocak-Nisan, 2002.

Gök, Abdülkerim, Yeni Düzenlemeler Işığında Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Sayı:39, Mart, 2007.

Günaydın, İhsan ve EserLevent Yahya, “Uluslararası Vergi Rekabetini Vergi Oranları, Vergi Gelirleri ve Vergi Yükünün Dağılımı Üzerine Etkisi”,Vergi Sorunları Sayı:202, Temmuz, 2005.

Günaydın, İhsan ve Berk Serkan, “Globalleşmenin Vergi Sisteminde Meydana Getirdiği Değişiklikler” Vergi Dünyası,Sayı:267, Kasım, 2003.

Günaydın, İhsan, Vergi Cennetleri Global Yoksulluk Probleminin Bir Nedenimidir?-II” Vergi Sorunları, Sayı:207, Aralık, 2005.

Gündoğdu Burhan, Türk Vergi Mevzuatında Vergi Cennetleri İle Mücadele, [http://www.alomaliye.com/2007/burhan\\_gundogdu\\_vergi\\_cennet.htm](http://www.alomaliye.com/2007/burhan_gundogdu_vergi_cennet.htm) erişim tarihi: 11.01.2007.

Güneş, İsmail, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin Uluslararası Boyutu” [http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl\\_gos.php?nt=241](http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=241) erişim 02.03.2008.

Güngör, Kamil, “Avrupa Birliği’nde Vergi Uyumlaştırması ve Vergi Uyumlaştırma Politikası”, Maliye Dergisi, Ocak-Nisan, 2001.

Güngör, Kamil, “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinde Vergi Uyumlaştırılması”, Mevzuat Dergisi, Sayı:40, Nisan,2001 [www.mevzuatdergisi.com/200104a02/htm/mht](http://www.mevzuatdergisi.com/200104a02/htm/mht) erişim tarihi: 20.02.2008.

[http://advantageaustria.org/tr/zentral/about\\_austria/investieren/standort/steuern.tr.jsp](http://advantageaustria.org/tr/zentral/about_austria/investieren/standort/steuern.tr.jsp), Erişim Tarihi: 13.03.2008.

<http://europa.eu/scadplus/leg/en/s10000.htm> Erişim Tarihi: 10.02.2007.

Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Klavuzu, İstanbul, 2006.

Howell H. Zee, “Taxation of Financial Capital In A Globalized Environment:The Role of Withholding Taxes”, National Tax Journal, Vol 51 no.3, September,1998.

Howell H. Zee, Personal Income Tax Reform:Concepts, Issues, and Comparative Country Developments, IMF Working Paper, April 2005.

İlgın Yılmaz, Kayıtdışı Ekonomi ve Türkiye’deki Boyutları, DPT Yayın No:2492, Nisan,1999.

Işık, Nihat ve Acar Mustafa, “Kayıtdışı Ekonomi:Ölçme Yöntemleri,Boyutlar, Yarar ve Zararları Üzerine Bir Değerlendirme”, Erciyes Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi,Sayı:21, Temmuz-Aralık, 2003.

Kalaycıoğlu, Şerafettin, “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmaları Ve Türkiye Uygulaması, 2003, <http://www.muhasibetr.com/makaleler/003/> Erişim Tarihi: 10.03.2008.

Karabacak, Yakup “Vergi Kaçağının Nedenleri:Arz ve Talep Yanı” Vergi Dünyası, Sayı:287, Temmuz, 2000.

Karaca, Yüksel, “Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri: OECD bünyesindeki Çalışmalar Ne Aşamada?”, Vergi Dünyası, Sayı:238, Haziran, 2001.

Karakoç, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

Karsan, M. Erol, Vergi Kaçırma ve Vergiden Kaçınma İle Mücadelede Uluslar arası İşbirliği, Araştırma,Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını, No:1986/280, İstanbul,1984.

Karyağdı, Nazmi, “Yurtdışında Telif Kazancı Elde Eden Kişilerin GVK Karşısındaki Durumları”, Yaklaşım, Yıl,8,Sayı:86, Şubat, 2000.

Kencebay Betül, “Kayıtdışı Ekonominin Boyutları”, Genel Bakış, s.5 busam.beykent.edu.tr/resimy/kayitdisi-ekonomi.doc 01.06.2008.

Kırbaş, Sadık, Kayıtdışı Ekonomi, Nedenleri, Boyutları ve Çözüm Yolları, TESAV Yayınları, No:9, 1995.

Koban, Emine, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi Sorunu ve Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü” Uludağ Üniversitesi İİBF Dergisi, Cilt16, Sayı:3,Ekim, 1998.

Koç, Yüksel, “Dar Mükellef Kurumlarda Tevkifat”, Vergi Dünyası, Sayı:243, Kasım, 2001.

Kuzucuoğlu Ahmet, Vergisel Boyutlarıyla Uluslararası Kayıtdışı Ekonomi,s.1. [http://www.vergidegundem.com/publication\\_paper.asp?publication\\_paper\\_id=294](http://www.vergidegundem.com/publication_paper.asp?publication_paper_id=294) ErişimTarihi: 11.03.2008.

Maç, Mehmet ve Jamali Tarık, Veraset Hibe ve Ölüm, Denet Yayıncılık, 1999.

Mavral, Ülker, Karapara Kayıtdışı Ekonomi İlişkisi ve Türkiye’ye Yansımaları, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara, 2001.

Methibay, Yaşar, Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara,1996.

Muter Naci B., Çelebi A. Kemal ve Sakınç Süreyya, Kamu Maliyesi, Emek Matbaası, Manisa, 2003.

Nadaroğlu, Halil, “Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği Ve Özellikleri”, İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi, Yeni Vergiler Yasa Tasarısı Ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları:1.

Neumark, Fritz, Gelir Vergisi, Hak Kitabevi, İstanbul, 1946.

OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris,1998.

Öz, Semih, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart, 2006.

Öz, Semih, Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri, Maliye Hukuk Yayınları, Mart, 2005.

Öz, Ersan, “Türk Gelir Vergisinde Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme Açısından Analizi”, DEİİBF Dergisi, Cilt 17, Sayı 1, Yıl, 2002.

Özbalcı, Yılmaz, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2003.

Özbalcı, Yılmaz, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006.

Özdemir, Biltekin, Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1980.

Özdemir, Biltekin, Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Özkara, Mehmet, Vergi Harcamalarının Ekonomik Analizi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları ile İlgili Bir Araştırma, Vergi Sorunları, Sayı:194, Kasım, 2004.

Özmen, Mehmet Akif, Gelir ve Kurumlar Vergisi Mevzuatında Vergi Güvenlik Müesseseleri, Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Özsoylu, A.Fazıl, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi, Bağlam Yayıncılık, Mart, İstanbul, 1996.

Palminha, Ângela Costa, Tax System In Portugal, March, 2007.

[www.dgci.minfinancas.pt/ptdocs/Conteudos\\_1paginaNEWS\\_Portuguese\\_Tax\\_System.htm](http://www.dgci.minfinancas.pt/ptdocs/Conteudos_1paginaNEWS_Portuguese_Tax_System.htm) Erişim Tarihi:26.05.2008.

Pedük, Türkmen, “Vergi Cenneti Kullanım Şekilleri”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:26, Şubat, 2006.

Reuven, S. Avi-Yonah, “Globalization And Tax Competition: Implications For Developing Countries”, Cepal Review 74, August, 2001.

Sağlam, Erdoğan ve Jamali Tarık, Zirai Avanslarda Gelir Vergisi Tevkifatı, Yaklaşım, Sayı:94, Ekim, 2000.

Saraç, Özgür, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları, Maliye Hukuk Yayınları, Ağustos, 2006.

Saraçoğlu, Fatih ve Kaya Ercan, “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:216, Eylül, 2006.

Saraçoğlu, Fatih, “Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi”, Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt:2 Sayı: 2, 2000.

Saraçoğlu, Fatih, Vergilendirme Yetkisi ve Türkiye Avrupa Birliği İlişkileri, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt: 3/2003.

Sarılı, Mustafa Ali, “Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Boyutları, Nedenleri, Etkileri ve Alınması Gereken Tedbirler”, Bankacılar Dergisi, Sayı:41,2002.

Schmölders, Günter, “Vergi Yönetiminin Vergilemenin Etkinliği Üzerindeki Etkisi”, İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi, Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları:1.

Schneider Friedrich, “Shadow Economies of 145 Countries all over the World: Estimation Results over the Period 1999 to 2003”, Annual Meeting of the European Public Choice Society (EPCS), 2005.

<http://www.dur.ac.uk/john.ashworth/EPCS/Papers/Schneider.pdf> Erişim Tarihi: 10.01.2009.

Seviğ, Veysi “Özel Maliyet Stopajı”, Dünya Gazetesi, 24.11.2005.

Seviğ, Veysi, “Vadeli İşlemlerde Tevkifat Uygulaması”, Dünya Gazetesi,03.03.2006.

Seviğ, Veysi, “Kesinti Suretiyle Verilendirme Çağdaş bir Uygulama Değildir?” Vergi Dünyası, Sayı:286 Haziran, 2005.

Seviğ, Veysi, “Kayıtdışı Ekonomi”, Dünya Gazetesi, 12.04.2002.

Sevinç, Eser. “Elektronik Ticarete Katma Değer Vergisi”, [http://www.ymm.net/e-ticaret/elektronik\\_ticaret\\_ve\\_kdv.html](http://www.ymm.net/e-ticaret/elektronik_ticaret_ve_kdv.html) Erişim Tarihi: 25.03.2008.

Storz, Peter, “Almanya’ da Vergi Uygulamaları” Vergi Bakımından Optimum İkamet Yeri Almanya, Avusturya Ve İsviçre Karşılaştırmalı Bir Analiz, s.3-5..

[www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202.%20Auflage\\_Tuerkisch.pdf](http://www.hypo.li/daten/6/PDFs/Wohnsitzstudie%202.%20Auflage_Tuerkisch.pdf) Erişim Tarihi: 10.03.2008.

Suer, M.Ziya, Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemine Üzerine Etkileri (Cilt-I) Ankara, 1999.

Şahin, Kürşat, “Dar Mükellef Kurumlarda KVK’nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması-I”, Yaklaşım, Sayı:89, Mayıs, 2000.

Şahin, Kürşat, “Dar Mükellef Kurumlarda KVK’nın 24. Maddesine Göre Stopaj ve Sorumlu Sıfatıyla KDV Uygulaması-II”, Yaklaşım, Sayı:90, Haziran, 2002.

Şeker, Murat, Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi ve Vergisel Sorunlar (II), Sayı:31, Temmuz, 2006.

Şenyüz, Doğan, Türk Vergi Sistemi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

Şimşek Tandırcıoğlu, Ayşegül, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi,DPT Yayın No:2661, Kasım, 2002.

T.C.Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları Raporu, Sayı: B.07.0.GEP.10.10-2007, Ekim, 2007.

Tanzi, Vito “Globalleşme ve Vergilemedeki Mali Boşluklar”, Çev. Hüseyin Şen, Vergi Dünyası, Sayı:241, Eylül, 2001.

Tavşancı, Aykut, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı:281, 2005.

Tekin Cem, “Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Tevkifat Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:218, Kasım, 2006.

Tekin Cem, “Dar Mükellef Kurumlara Ödenen Yıllara Sari İnşaat İşleri Hakedişleri Üzerinden 5520 Sayılı Kanun Uyarınca Yapılacak Tevkifatta Sorun”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:33, Eylül, 2006.

TOBB, Türk Vergi Sisteminde Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Ankara, 2002.

TOBB, Vergilemede Global Eğilimler AB ve Türk Vergi Sistemi, Özel İhtisas Komisyon Raporu, Mayıs, Ankara, 2001.

Tokatlıoğlu, Mircan Yıldız, Avrupa Birliğinde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Alfa Kitapevi, Mart, İstanbul, 2004.

Toptaş, Ülker, Türkiye’de Kayıtdışı Ekonominin Nedenleri, Türkiye Esnaf-Sanatkar ve Küçük Sanayi Araştırma Enstitüsü (TES-AR) Yayınları No:26, Ankara,1998.

Tosuner Mehmet ve Arıkan Zeynep, Türk Vergi Sistemi, Neşa Ofset, İzmir, 2008.

Tuncer, Selahattin, Kaynakta Tevkif “Stopaj” Usulu Hakkında Bir Deneme, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara, 1954.

Turan, Salih Vergi Teorisi, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul,1982.

Tunal, S. Selman, “Gelir Vergisi Kanunu’nun 42 ve 94. Maddeleri Çerçevesinde Gemi İnşaa Faaliyetleri ve Özellik Arzeden Hususlar”, Vergi Dünyası, Sayı:184,1996.

Tüsiad, Kayıtdışı Ekonomi Ve Sürdürülebilir Büyüme, Tüsiad Yayınları, Yayın No: TÜSİAD-T/2007-01/428, Aralık, 2006.

Uğur, Oktay, Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun, Vergi Dünyası, Sayı:159,1994.

Ulutaş Ahmet, Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergilerin Uyumlaştırılması Sorunu Kapsamında Kurumlar Vergisi Uyumlaştırılması Çalışmaları, Gümrük Dünyası Dergisi, Sayı:42, <http://www.gumrukkontrolor.org.tr/Yayinlar/Dergiler/42/3.html> erişim 20.01.2008.

Uzunoğlu, Hakan “Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesinin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 2002.

Ünlüsan, M.İhsan ve Kerim Kuş, “Türk Vergi Sisteminde Hizmet İthalatından Kaynaklanan Sorumluluk Halleri” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:234, Mart, 2008.

Vergi Denetmenleri Derneği, Kamu Giderlerinin Finansmanı Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Denetimi,Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:14, Ankara, Mart, 2007.

Wilson, John D.“Theories of Tax Competition”, National Tax Journal, Volume 52, No:2, June,1999.

Yalçın, Hüseyin, Erkan Gürboğa, Stopaj,Klavuz Yayınları, İstanbul, 2000.

Yaltı Billur, Transfer Fiyatlandırmasında Vergi Anlaşması Uygulaması, Vergi Sorunları, Sayı:222, Mart, 2007.

Yetkiner, Erkan, “Vergi Cennetleri ve Yabancı Sermayenin Vergi Cenneti Ülkeleri Seçme Nedenleri” Vergi Dünyası, Sayı:235, Mart,2001.

Yılmaz Altan, “Telif Kazançları İstisnası Uygulaması”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Haziran, 2006.

Yılmaz Birsen, “Hollanda Ülke Profili”, TC Dış Ticaret Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüt Merkezi,2008. [www.ttpnl.org/Hollanda.pdf](http://www.ttpnl.org/Hollanda.pdf) Erişim Tarihi:07.02.2009.

Yılmaz, Gülay Akgül, Kayıtdışı Ekonomi ve Çözüm Yolları, İstanbul Serbest Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, İstanbul, 2006.

Yılmaz Kazım, Ücretlerin Vergilendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara,1998.

Yumuşak, İbrahim Güran ve Cemil Erarşan,”Yeni Ekonominin Maliye Politikaları Üzerindeki Etkileri Ve Gelişmekte Olan Ülkeler Örneği”, [iibf.kou.edu.tr/iktisat/iyumusak/yeniekomalpol.doc](http://iibf.kou.edu.tr/iktisat/iyumusak/yeniekomalpol.doc), erişim Tarihi:28.03.2008.



*Zhicheng Li Swift*, “Managing the Effects of Tax Expenditures on National Budgets”, World Bank Policy Research Working Paper 3927, May 2006.

-----,“Kira Vergisi %15 Stopaja Dönüşüyor” Hürriyet Gazetesi,  
<http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/6601813.asp?m=1> 29.05.2007.

## KAVRAM DİZİNİ

### A

Alivre Satış 84

### Ç

Çapraz Kontrol 11

Çevre Baskısı 173

Çifte Vergileme 23

### D

Dar Mükellef Kurum 131,263

Diğer Sermaye Aracı 147

Dikey Vergi Rekabeti 184

### E

Elektronik Ticaret 188

Ekonomik Suç 164

Ekonomik Tasarruf 99

Emanet Usulü 85

Emsal Kira Bedeli 112

Emsallerine Uygunluk İlkesi 192

### G

Gayrimenkul 105

Gayrimenkul Sermaye İradı 104

Gelirin Toplanması İlkesi 21

Gider Pusulası 79,80

### H

Hesaben Ödeme 99

Hukuki Tasarruf 99

## İ

- İkamet İlkesi 25
- İlişkili Kişi 238
- İnformel Sektör 175,176
- İntikal Harcı 158
- İş Merkezi 131
- İşsizlik Sigorta Primi 96
- İşyeri 135

## K

- Kanuni Merkez 131
- Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi 239
- Kayıtdışı Ekonomi 163,187
- Kayıtdışı İstihdam 176
- Kaynak İlkesi 24
- Kontrol Edilen Yabancı Kurum 230
- Küresel Vergi Sorunları 182

## M

- Maliyet Artı Yöntem 240
- Menkul Sermaye İradı 113
- Mevduat Faizi 117,148
- Mukim 25

## N

- Nakden Ödeme 99,110

## Ö

- Örtülü Kazanç 237,238
- Özel Maliyet Gideri 109,110

## R

Repo 117

## S

Sakatlık İndirimi 95

Satış Vaadi Sözleşmesi 84

Serbest Meslek Kazancı 100

Suç Ekonomisi 164

## T

Tam Mükellef Kurum 131,263

Taşeron 78

Tercihli Vergi Rejimleri 187

Tereke Harcı 158

Tevkifata Tabi Ödemeler 76

Transfer Fiyatlandırması 191,2357

## Ü

Ücretler 91

## V

Vergi Affı 173

Vergi Bilinci 173

Vergi Cennetleri 185,186

Vergi Denetimi 179

Vergi Dışı Mali Yük 177

Vergi Harcaması 172,193

Vergi İncelemesi 179

Vergi Rekabeti 183

Vergi Sorumlusu 4

Vergi Tevkifatı 3,74

Vergi Yüğü 173,217

## Y

Yarı Kayıtlı Ekonomi 163,164

Yatay Vergi Rekabeti 184

Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi 240

Yıllara Sari İnşaat Onarım İşleri 77,121

Yoklama 179

## Z

Zararlı Vergi Rekabeti 184

Zirai Kazanç 81