

**T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

DOKTORA TEZİ

**BİR VERGİ TEKNİĞİ YÖNTEMİ OLARAK
KAYNAKTA VERGİLEME**

**OZAN ÖZTÜRK
2502100192**

**TEZ DANIŞMANI
PROF. DR. S. ATEŞ OKTAR**

DÜZELTİLMİŞ TEZ

İSTANBUL, 2017



T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

DOKTORA
TEZ ONAYI



ÖĞRENCİNİN;

Adı ve Soyadı : OZAN ÖZTÜRK

Numarası : 2502100192

Anabilim Dalı /
Anasanat Dalı / Programı : MALİYE

Danışmanı : PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR

Tez Savunma Tarihi : 30.10.2017

Saati : 13.00

Tez Başlığı : BİR VERGİ TEKNİĞİ YÖNTEMİ OLARAK KAYNAKTA VERGİLEME

TEZ SAVUNMA SINAVI, İÜ Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliği'nin 50. Maddesi uyarınca yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin KABULÜNE OYBİRLİĞİ / ~~OYÇOKLUĞUYLA~~ karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. SALİM ATEŞ OKTAR		Kabul
2- PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ		Kabul
3- YRD. DOÇ. DR. BUMİN DOĞRUSÖZ		Kabul
4- YRD. DOÇ. DR. ZAFER ERTUNÇ ŞİRİN		Kabul
5- YRD. DOÇ. DR. YASEMİN TAŞKIN		Kabul

YEDEK JÜRİ ÜYESİ	İMZA	KANAATİ (KABUL / RED / DÜZELTME)
1- PROF. DR. ERKAN AYDIN		
2- DOÇ. DR. MAHMUT KAŞIKÇI		

DÜZELTMEME İLİŞKİN AÇIKLAMA

Birinci tez savunma sınavı öncesinde İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsüne ve sayın jüri üyelerine teslim edilen ve tez savunma sınavı sonucunda düzeltme kararı verilen tez üzerinde sayın jüri üyelerinin eleştirileri doğrultusunda aşağıdaki düzeltmeler gerçekleştirilmiştir.

- Tezin ismi “Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme: Tevkifat (Stopaj)” iken “Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme” olarak değiştirilmiş, buna bağlı olarak tüm ana bölüm ve alt bölüm başlıklarında ve tez içeriğinde “Kaynakta Vergileme” terimi kullanılmış, sadece KDV’de kaynakta vergileme uygulamasının ele alındığı bölümde uygulamadaki terminolojiye uyum sağlamak açısından “Tevkifat” terimi kullanılmıştır.

- Tezin soru cümlesi, “Türk vergi mevzuatında kaynakta vergilemeye ilişkin olarak yer alan düzenlemeler hukuka uygun mudur?” olarak değiştirilmiştir.

- Kısaltmalar tablosu, kanun isimleri başta olmak üzere çok kullanılan isimleri ve kelime gruplarını içerecek şekilde genişletilmiştir.

- “Verginin Tahsili” bölümünün alt başlıkları kaldırılmış, söz konusu alt başlıkların içeriğine metin içinde sırayla yer verilmiştir.

- “Vergi Ödeme Yöntemleri” başlıklı bölüm çıkarılmıştır.

- “Dünyada ve Türkiye’de Kaynakta Vergileme Yönteminin Tarihsel Gelişimi” başlıklı bölüm tezin baş kısmına, “Vergi Tahsil Yöntemleri” başlıklı bölümün hemen sonrasına alınmıştır.

- “Kaynakta Vergileme Yönteminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri” başlıklı bölüm, “Dünyada ve Türkiye’de Kaynakta Vergileme Yönteminin Tarihsel Gelişimi” başlıklı bölümün hemen sonrasına alınmıştır.

- “Kaynakta Vergileme Yönteminin Tarafları ve Sorumlulukları” bölümünün başlığı “Kaynakta Vergileme Yönteminde Vergi Kesenlerin

Sorumluluğu” olarak değiştirilmiş, “Vergi Mükellefi”, “Vergi Yüklenicisi” ve “Vergi Alacaklısı” alt başlıklı bölümler ile 4. ana bölümde detaylı bir şekilde ele alınacağı için vergi kanunlarına göre vergi kesenlerin sorumluluğunu ele alan bölüm çıkarılmış, “Kaynakta Vergileme Yönteminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri” başlıklı bölümden sonra konumlandırılmıştır.

- “Teorik ve Pratik Yönden Kaynakta Vergileme” başlıklı 3. ana bölüm, “Vergileme İlkeleri Yönünden Kaynakta Vergileme”, “Verginin Amaçları Yönünden Kaynakta Vergileme” ve “Uluslararası Kaynak Tahsisi Yönünden Kaynakta Vergileme” başlıklı bölümler hariç tamamen çıkarılmıştır. “Uluslararası Kaynak Tahsisi Yönünden Kaynakta Vergileme” bölümü, “Verginin Amaçları Yönünden Kaynakta Vergileme” bölümüne bir alt başlık olarak ilave edilmiştir. Çıkarılmayan söz konusu üç bölüme, “Teorik Yönden Kaynakta Vergileme” başlığı altında yeni oluşturulan 2. ana bölüm olarak yer verilmiştir. 3. ana bölümün yukarıda belirtildiği şekilde çıkarılan kısımları nedeniyle tez metni içinde yorumlanmadığından ve analiz edilmediğinden artık bulunmasına gerek kalmayan eklerin tamamı çıkarılmıştır.

- “Dünyada Kaynakta Vergileme – Tevkifat (Stopaj) Yönteminin Uygulaması” bölümünün başlığı, “Bazı Ülkelerde Kaynakta Vergileme” olarak değiştirilerek 3. ana bölüm haline getirilmiş, “Kıta Avrupası Ülkeleri”, “Anglosakson Ülkeleri” ve “Uzakdoğu Ülkeleri” sınıflandırılması kaldırılarak ülke uygulamalarına tek bir başlık altında alfabetik sıralama yapılmak suretiyle yer verilmiştir.

- “Türk Vergi Mevzuatında Kaynakta Vergileme – Tevkifat (Stopaj)” bölümünün başlığı “Türkiye’de Kaynakta Vergileme” olarak değiştirilerek 4. ana bölüm haline getirilmiş, bu bölümün başına “Anayasa’da Kaynakta Vergileme” bölümü eklenmiştir.

- “Gelir Vergisi Kanunu’na göre Kaynakta Vergileme – Tevkifat (Stopaj)” bölümünde bir alt başlık olarak yer alan “Gelir Vergisi Kanunu Kapsamına Giren Kazançlarda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Göre Kaynakta Vergileme” bölümünün başlığı, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında

Kaynakta Vergileme” olarak değiştirilerek “Anayasa’da Kaynakta Vergileme” bölümünün hemen sonrasına eklenmiştir.

- İstanbul Üniversitesi, Tez Hazırlama Yönergesi, metin kısmının numaralandırılması kuralları doğrultusunda, tezin ana bölümleri büyük Romen rakamlarıyla (I, II, III, IV...), alt bölümler büyük harflerle (A, B, C...), bunların da altındakiler sırasıyla Arap rakamları (1,2,3 ...), küçük harfler (a,b,c...), parantez içinde Arap rakamları (1), (2) ve nihayet küçük Romen rakamlarıyla (i, ii, iii...) numaralandırılmış, “İçindekiler” tablosu da bu numaralandırma sistemine göre güncellenmiştir.

- “Türkiye’de Kaynakta Vergileme” başlıklı 4. ana bölüm, aşağıda belirtilen kriterler esas alınmak suretiyle sadeleştirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. maddesi, 31.12.2015 tarihinde sona ermek üzere 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olup 2015 yılı sonunda uygulama süresi 2020 yılı sonuna kadar uzatılmıştır. Bunun yanında, Yeni Gelir Vergisi Kanunu Taslağından, bu madde ile getirilen düzenlemelerin kalıcı hale getirileceği anlaşıldığından, söz konusu Kanun maddesi kapsamına giren gelir unsurlarında 01.01.2006 tarihinden önceki ve sonraki uygulamalara yer verilmesinden vazgeçilmiş, sadece 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren, halen yürürlükte bulunan ve gelecekte de yürürlükte kalması öngörülen uygulamalar ele alınmıştır.

GVK ve KVK’nda yer alan vergi kesintisi oranları Ek 1, Ek 2 ve Ek 3’te sunulan tablolarda özetlenmiş, metin içinde verilen kesinti oranlarının çoğu, söz konusu eklere atıfta bulunulmak suretiyle çıkarılmıştır.

KDV kısmi tevkifat oranları Ek 4’te sunulan tabloda özetlenmiş, metin içinde verilen kısmi tevkifat oranlarının tamamı, söz konusu Ek’e atıfta bulunulmak suretiyle çıkarılmıştır.

“Ticari Kazançlarda Vergi Kesintisi” başlıklı bölümün alt başlıkları kaldırılmış, içeriği sadeleştirilerek tek bir başlık altında ele alınmıştır.

“Hisse Senetlerinden ve İştirak Hisselerinden Elde Edilen Kâr Paylarında Vergi Kesintisi” başlıklı bölümde 2003 yılından önceki uygulamalar çıkarılmıştır.

“Mevduat Faizlerinde Gelir Vergisi Kesintisi” başlıklı bölümün alt başlıkları kaldırılmış, içeriği sadeleştirilerek tek bir başlık altında ele alınmıştır.

“Tüzel Kişiliği Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Katılımcılara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi” ve “Bireysel Emeklilik Sisteminden Ayrılanlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi” başlıklı bölümlerin içeriği sadeleştirilerek, “Tüzel Kişiliği Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Katılımcılara ve Bireysel Emeklilik Sisteminden Ayrılanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi Kesintisi” başlığı altında birleştirilmiştir.

“Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Vergi Kesintisi” başlıklı bölümün alt başlıkları kaldırılmış, içeriği sadeleştirilerek tek bir başlık altında ele alınmıştır.

“Diğer Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Vergi Kesintisi” bölüm başlığı kaldırılmış, alt başlıkları doğrudan “Değer Artışı Kazançlarında Gelir Vergisi Kesintisi” bölümüne bağlanmıştır.

“Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi” başlıklı bölümün alt başlıkları kaldırılmış, içeriği sadeleştirilerek tek bir başlık altında ele alınmıştır.

“GVK’na Göre Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı bölüm çıkarılmıştır.

“GVK’na Göre Yurtiçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu” başlıklı bölüm “Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi” başlıklı bölümün içeriğine ilave edilmiştir.

“Muhtasar Beyanname” başlıklı bölümün içeriği sadeleştirilmiştir.

“Tahvil ve Hazine Bonosu Faizlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi” başlıklı bölümün alt başlıkları kaldırılmış, içeriği sadeleştirilerek tek bir başlık altında ele alınmıştır.

“Türkiye’de Kurulu Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi” başlıklı bölümün alt başlıkları kaldırılarak metin kısmı sadeleştirilmiştir.

GVK ve KVK’da tam ve dar mükellefiyette kaynakta vergileme bölümlerinde yer alan “Tahvil ve Hazine Bonosu Faizlerinde Vergi Kesintisi” başlıklı bölümün alt başlıkları kaldırılmış, içeriği sadeleştirilerek tek bir başlık altında ele alınmıştır.

“Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi” başlıklı bölümün alt başlıkları kaldırılarak metin kısmı sadeleştirilmiştir.

“Türkiye’de Kurulu Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi” başlıklı bölümün alt başlıkları kaldırılarak metin kısmı sadeleştirilmiştir.

Dar mükellef kurumlarda kaynakta vergileme bölümünde yer alan “Hisse Senetleri ve Tahvillerin Vadesi Gelmemiş Kuponlarının Satışından Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi”, “İştirak Hisselerinin Sahibi Adına Henüz Tahakkuk Etmemiş Kâr Paylarının Devir ve Temlik Karşılığında Alınan Para ve Ayınlarda Kurumlar Vergisi Kesintisi”, “Her Çeşit Senetlerin İskonto Edilmesi Karşılığında Alınan İskonto Bedellerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi”, “Gayrimaddi Hakların Devrinde Kurumlar Vergisi Kesintisi” alt başlıklı bölümler kaldırılarak, içerikleri “Diğer Bazı Kazanç ve İratlarda Kurumlar Vergisi Kesintisi” başlığı altında toplanmıştır.

“KVK’na Göre Yurtdışında Ödenen Vergilerin Mahsubu” başlıklı bölüm çıkarılmıştır.

- Kaynakta vergilemeye ilişkin olarak dipnotlarda yer verilen hukuki tartışmalar ve yorumlar, tez metni içine alınmıştır.

- “Türkiye’de Kaynakta Vergileme” başlıklı 4. ana bölüm mahkeme kararlarına ve çoğu hakemli dergilerde yayınlanmış bilimsel makalelere yer verilmek suretiyle zenginleştirilmiştir.



ÖZ

BİR VERGİ TEKNİĞİ YÖNTEMİ OLARAK KAYNAKTA VERGİLEME

OZAN ÖZTÜRK

Bu doktora tezi çalışmasında, günümüzde birçok ülkenin vergi sisteminde yaygın uygulama alanı bulan, vergi güvenliğini sağlayan bir vergi tahsil yöntemi ve vergilendirme yöntemi olarak Türkiye’de de tercih konusu olan ve uygulama alanı gittikçe genişleyen kaynakta vergilemeye ilişkin düzenlemeler, hukuki güvenlik, hukuki istikrar, anayasal ve teorik vergileme ilkeleri çerçevesinde ele alınarak bu düzenlemelerin hukuka uygun olup olmadığı araştırılmıştır.

Bu bağlamda, kaynakta vergileme yönteminin genel çerçevesi, vergileme ilkeleri, verginin mali ve mali olmayan amaçları, kaynakta vergilemenin bazı ülkelerdeki uygulaması ile Anayasa ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları açılarından konu ele alındıktan sonra kaynakta vergileme yöntemine yer veren vergi kanunları itibariyle konuya ilişkin düzenlemeler detaylı bir şekilde ortaya konulmuştur.

Kaynakta vergilemede artan oranlı vergi tarifesinin sadece ücretlerde değil, diğer kazanç ve iratlarda da uygulanmasının sağlanması, kaynakta vergilemenin beyan esasını tamamlayıcı bir nitelikte olması ve nihai verginin toplama yapılmak suretiyle yıllık beyanname ile beyanının sağlanarak kişisel ve mesleki harcamaların indirimine imkan tanınması, verginin kişiselleştirilebilmesini sağlayan yöntemlere yer verilmesi, KDV tevkifatına tabi mal teslimi ve hizmet ifalarının kapsamının daraltılması ve tevkifat oranlarının sadeleştirilmesi, KDV tevkifatına tabi işlemler nedeniyle ortaya çıkan vergi iade alacaklarının iade edilmesi sürecinin hızlandırılması gibi uygulamalar yoluyla kaynakta vergilemenin anayasal düzenlemelere uygunluğunun sağlanabileceği sonucuna varılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Verginin tahsili, kaynakta vergileme, tevkifat, stopaj.

ABSTRACT

TAXATION AT SOURCE AS A METHOD OF TAXATION TECHNIQUE

OZAN OZTURK

In this study, it was researched within the framework of legal certainty, legal stability, constitutional and theoretical principles of taxation if legislative regulations on taxation at source are in accordance with law or not which has wide range of application in the tax systems of many countries currently and as a method of both tax collection technique and taxation technique ensuring tax security preferred and applied widely in Turkey.

In this context, after it was discussed from the viewpoint of general framework of taxation at source, principles of taxation, fiscal and non-fiscal purpose of taxation, overseas applications, constitution and avoidance of double taxation treaties, legal regulations on taxation at source in the relevant tax acts were presented in detail.

It was concluded that, legal regulations on taxation at source in the relevant tax acts could be in accordance with constitution if below mentioned tax applications are put into force such as progressive tax tariff is applied not only for wages but also for other earnings and revenues, taxation at source is used as a complementary method of annual taxation and final tax is declared by annual tax return after allowing taxpayers to reduce their personal and occupational expenses, implementing methods which enable tax personalisation, limit the scope of reverse charge value added tax (VAT) on delivering goods and rendering services and simplification of reverse charge VAT rates and accelerating due tax refunds of taxpayers arising from the reverse charge VAT.

Keywords: Tax collection, taxation at source, withholding, stoppage.

ÖNSÖZ

Kaynakta vergileme, günümüzde birçok ülkenin vergi sisteminde yaygın uygulama alanı bulmakta, vergi güvenliğini sağlayan bir vergi tahsil yöntemi ve vergilendirme yöntemi olarak Türkiye’de de tercih konusu olmakta ve uygulama alanı gittikçe genişlemektedir.

Bu doktora tezi çalışmasında, Türk vergi mevzuatında yer alan kaynakta vergilemeye ilişkin düzenlemeler, hukuki güvenlik, hukuki istikrar, anayasal ve teorik vergileme ilkeleri çerçevesinde ele alınarak bu düzenlemelerin hukuka uygun olup olmadığı tartışılmıştır.

2010 yılında başlayan doktora öğrenimi sürecinde dersleri ve eserleriyle bu çalışmanın ortaya çıkmasında doğrudan veya dolaylı olarak katkısı olan başta vergi hukuku alanında çok yaygın uygulama alanı bulan ancak üzerinde az çalışılmış olan bu tez konusunu öneren tez danışmanım Maliye Bölümü ve Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı Sayın Prof. Dr. Salim Ateş Oktar olmak üzere İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü ve İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı öğretim üyelerinin tümüne ayrı ayrı teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

DÜZELTMEYE İLİŞKİN AÇIKLAMA	iii
ÖZ.....	ix
ABSTRACT	x
ÖNSÖZ.....	xi
İÇİNDEKİLER.....	xii
TABLolar LİSTESİ.....	xix
KISALTMALAR LİSTESİ	xx
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

KAYNAKTA VERGİLEMENİN GENEL ÇERÇEVESİ

A. Verginin Tahsili	3
1. Vergi Tahsil Yöntemleri.....	6
a) İltizam Yöntemi.....	7
b) İhale Yöntemi.....	7
c) Halk Temsilcileri Yoluyla Tahsil Yöntemi.....	8
d) Emanet Yöntemi.....	9
(1) Verginin Bizzat Mükellefinden Tahsil Edilmesi Yöntemi	10
(2) Kaynakta Vergileme Yoluyla Tahsil Yöntemi.....	10
(3) Mahsup veya Takas Yoluyla Tahsil Yöntemi	11
B. Kaynakta Vergileme Yönteminin Tarihsel Gelişimi.....	12
1. Dünya’da Kaynakta Vergileme Yönteminin Tarihsel Gelişimi.....	12
2. Türkiye’de Kaynakta Vergileme Yönteminin Tarihsel Gelişimi.....	23
C. Kaynakta Vergileme Yönteminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri	27
1. Kaynakta Vergileme Yönteminin Olumlu Yönleri	27
a) Verginin Tahsil Süresini Azaltması.....	27
b) Vergi Alacağını Teminat Altına Alması.....	28
c) Vergi Kaçakçılığını ve Vergiden Kaçınmayı Azaltması	28
d) İdarenin İş Yükünü ve Tahsil Masraflarını Azaltması	30
e) Vergi Mükelleflerinin Şekli Yükümlülüklerini Azaltması	31
f) Verginin Ödenmesini Kolaylaştırması	31
g) Maliye Politikası Aracı Olarak Kullanılabilmesi	32
h) Uluslararası Vergilendirmede Ülkelerin Efektif Vergi Yükleri Arasında Denge Kurabilmesi.....	32
2. Kaynakta Vergileme Yönteminin Olumsuz Yönleri	33
a) Nesnel Nitelikte Olması ve Kişisel Durumları Sınırlı Bir Şekilde Dikkate Alabilmesi.....	33
b) Vergide Simetri İlkesine Aykırı Nitelikte Olması.....	34
c) Vergi Sorumlularının Maddi ve Şekli Yükümlülüklerini Arttırması	35

d) Artan Oranlılığın Sınırlı Biçimde Uygulanabilmesi.....	35
e) Sınırlı Bir Alanda Uygulanabilmesi	36
f) Vergi Ödeme Zamanı Yönünden Vergi Mükellefleri Arasında Adaletsizliğe Neden Olması	36
g) Gelir Tahminlerinde Güçlük Yaratması	37
h) Vergi Bilincinin Oluşmasını Önlemesi.....	38
D. Kaynakta Vergileme Yönteminde Vergi Kesenlerin Sorumluluğu	39
1. Vergi Sorumluluğu	39
2. Vergi Sorumluluğunun Unsurları.....	43
a) Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmiş Olması	43
b) Sorumluluğun Fer'i Nitelikte Olması	44
c) Sorumluluğun Sınırsız Olması	44
d) Sorumluluğun Süresiz Olmaması	45
e) Kanunla Düzenlenmiş Olması.....	46
3. Vergi Sorumlusu	46
4. Vergi Sorumlusunun Hakları	48
a) Dava Açma Hakkı	48
b) Düzeltme Talebinde Bulunma Hakkı	51
c) Takas Talebinde Bulunma Hakkı	53
d) Uzlaşma Talebinde Bulunma Hakkı.....	54
5. Vergi Sorumlusunun Ödevleri	55
6. Vergi Mükellefi ile Vergi Sorumlusu Arasındaki Farklar	56
7. Vergi Yükümlülüğü ve Vergi Sorumluluğuna İlişkin Sözleşmeler	57

İKİNCİ BÖLÜM

TEORİK YÖNDEN KAYNAKTA VERGİLEME

A. Vergileme İlkeleri Yönünden Kaynakta Vergileme	61
1. Vergide Belirlilik (Kesinlik) İlkesi Yönünden Kaynakta Vergileme.....	62
2. Vergide Uygunluk İlkesi Yönünden Kaynakta Vergileme.....	64
3. Vergide Adalet (Eşitlik) İlkesi Yönünden Kaynakta Vergileme	66
4. Vergide İktisadilik (Etkinlik) İlkesi Yönünden Kaynakta Vergileme.....	71
B. Verginin Amaçları Yönünden Kaynakta Vergileme.....	73
1. Verginin Mali Amacı Yönünden Kaynakta Vergileme	74
2. Verginin Mali Olmayan Amaçları Yönünden Kaynakta Vergileme.....	76
a) Gelir Bölüşümü Yönünden Kaynakta Vergileme	78
b) Ekonomik İstikrar Yönünden Kaynakta Vergileme	81
c) Ekonomik Kalkınma ve Büyüme Yönünden Kaynakta Vergileme	84
d) Uluslararası Kaynak Tahsisi Yönünden Kaynakta Vergileme	88

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAZI ÜLKELERDE KAYNAKTA VERGİLEME

A. Amerika Birleşik Devletleri'nde Kaynakta Vergileme	95
B. Almanya'da Kaynakta Vergileme.....	100
C. Çin'de Kaynakta Vergileme	104
D. Fransa'da Kaynakta Vergileme	107
E. Güney Kore'de Kaynakta Vergileme	115
F. İngiltere'de Kaynakta Vergileme.....	121
G. İtalya'da Kaynakta Vergileme	125
H. Japonya'da Kaynakta Vergileme	130

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAYNAKTA VERGİLEME

A. Anayasa'da Kaynakta Vergileme.....	136
B. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Kaynakta Vergileme	155
C. Gelir Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme	161
1. Gelir Vergisi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olan Kişi ve Kuruluşlar	161
2. Gelir Unsurlarına Göre Gelir Vergisi Kesintisi	164
a) Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi Kesintisi	165
b) Ticari Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi.....	169
c) Zirai Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi	175
d) Ücretlerde Gelir Vergisi Kesintisi.....	180
e) Gayrimenkul Sermaye İratlarında Gelir Vergisi Kesintisi	192
f) Menkul Sermaye İratlarında Gelir Vergisi Kesintisi.....	197
(1) Kâr Payı Gelirlerinde Gelir Vergisi Kesintisi	200
(2) Faiz Gelirlerinde Gelir Vergisi Kesintisi	211
(3) Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlere Sağlanan Gelirlerde Gelir Vergisi Kesintisi	217
(4) Özel Kesim Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirlerde Gelir Vergisi Kesintisi	218
(5) Repo ve Ters Repo İşlemlerinden Elde Edilen Gelirlerde Gelir Vergisi Kesintisi	218
(6) Tüzel Kişiliği Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Katılımcılara ve Bireysel Emeklilik Sisteminden Ayrılanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi Kesintisi	219
(7) Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Ayrılanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi Kesintisi.....	222

(8) Vergi Cennetlerine Nakden ve Hesaben Yapılan ve Tahakkuk Ettirilen Ödemelerde Gelir Vergisi Kesintisi	224
g) Değer Artışı Kazançlarında Gelir Vergisi Kesintisi	225
(1) Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi	226
(2) Yatırım Fonu Katılma Belgelerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi	229
(3) Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi	230
(4) Eurobondların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi	231
(5) Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi	231
(6) Aracı Kuruluş Varantlarından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi	234
(7) Telif ve Patent Haklarının Satışı Dolayısıyla Dar Mükellefiyete Tabi Olanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi Kesintisi	235
3. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kaynakta Vergilemeye Tabi Gelirlerin Beyanı	236
a) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Vergi Sorumluları Tarafından Beyanı	236
(1) Muhtasar Beyanname	236
(2) Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. Maddesine Göre Yapılan Vergi Kesintilerine İlişkin Muhtasar Beyanname	237
b) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Vergi Mükellefleri Tarafından Beyanı	238
(1) Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi	238
(2) Münfereit Beyanname	241
(3) İhtiyari Beyanname	244
D. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme	245
1. Tam Mükellefiyette Kaynakta Vergileme	245
a) Kurumlar Vergisi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olan Kurum ve Kuruluşlar	248
b) Gelir Unsurlarına Göre Kurumlar Vergisi Kesintisi	249
(1) Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerine İlişkin Hakediş Ödemelerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi	249
(2) Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanmasında Kurumlar Vergisi Kesintisi	252
(3) Tahvil ve Hazine Bonosu Faizlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi	254
(4) Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi	256
(5) Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi	257
(6) Mevduat Faizleri ile Katılma Hesabı Kâr paylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi	258
(7) Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kârpaylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi	261

(8)Repo Gelirlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi.....	261
(9)Şans Oyunları Bayilerine veya Aracılarına Ödenen Komisyon, Prim ve Benzeri Ödemelerde Kurumlar Vergisi Kesintisi	262
(10) Kâr Payı Dağıtımında Kurumlar Vergisi Kesintisi	263
(11) Türkiye’de Kurulu Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi	276
2. Dar Mükellefiyette Kaynakta Vergileme.....	279
a) Kurumlar Vergisi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olan Kurum ve Kuruluşlar	281
b) Gelir Unsurlarına Göre Kurumlar Vergisi Kesintisi	282
(1)Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi	282
(2)Serbest Meslek Kazançlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi.....	283
(3)Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi.....	286
(4)Tahvil ve Hazine Bonosu Faizlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi ..	287
(5)Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi.....	290
(6)Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi...290	
(7)Mevduat Faizleri ile Katılma Hesabı Kâr paylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi	291
(8)Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr payları ile Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kâr paylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi	292
(9)Repo Gelirlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi.....	292
(10) Kâr payı Dağıtımında Kurumlar Vergisi Kesintisi.....	293
(11) Sergi ve Panayırlarda Yapılan Ticari Faaliyetlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi	296
(12) Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze Aktardıkları Kazançlarda Kurumlar Vergisi Kesintisi	297
(13) Alacak Faizlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi.....	298
(14) Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Kurumlar Vergisi Kesintisi.....	301
(15) Diğer Bazı Kazanç ve İratlarda Kurumlar Vergisi Kesintisi	304
3. Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Kaynakta Vergilemeye Tabi Gelirlerin Beyanı	306
a) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Vergi Sorumluları Tarafından Beyanı	306
(1)Muhtasar Beyanname.....	306
(2)Gelir Vergisi Kanunu’nun Geçici 67. Maddesine Göre Yapılan Vergi Kesintilerine İlişkin Muhtasar Beyanname	308
b) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Vergi Mükellefleri Tarafından Beyanı	309
(1)Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Beyanı	309
(2)Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Beyanı	311

4. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu	317
E. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme.....	321
1. Katma Değer Vergisinin Tarafları.....	322
a) Katma Değer Vergisinin Mükellefi	322
b) Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumlusu	323
2. Katma Değer Vergisinde Kaynakta Vergileme Uygulaması.....	325
a) Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Tam Tevkifat Uygulaması.....	327
(1) İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı	327
(2) Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı	331
(3) Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı.....	333
(4) Reklâm Verme İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı.....	335
(5) Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki İşlemlerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı	337
b) Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Kısmi Tevkifat Uygulaması	340
(1) Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamına Giren Hizmetler	342
(2) Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamına Giren Teslimler.....	348
3. Katma Değer Vergisi Tevkifatına İlişkin Ortak Hususlar	349
a) Katma Değer Vergisi Tevkifatı Kapsamına Girmeyen İşlemler.....	349
b) Katma Değer Vergisi Tevkifatında Belge Düzeni	350
c) Katma Değer Vergisi Tevkifatı Kapsamına Giren İşlemlerin Beyanı....	350
(1) Tevkifata Tabi Tutulan Katma Değer Vergisinin Alıcılar Tarafından Beyanı	350
(2) Tevkifata Tabi Tutulan Katma Değer Vergisinin Satıcılar Tarafından Beyanı	354
d) Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi İşlemlerde Bildirim Zorunluluğu ve Müteselsil Sorumluluk	356
F. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme	356
1. Özel Tüketim Vergisinin Tarafları	357
a) Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi	357
b) Özel Tüketim Vergisinde Vergi Sorumlusu	357
2. Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Giren Mallar, Verginin Matrahı, Oranı ve Tutarı.....	358
3. Özel Tüketim Vergisi Kesintisine Tabi İşlemler	359
a) Türkiye İçinde İkametgâhın, İşyerinin, Kanuni ve İş Merkezinin Bulunmaması Durumunda Özel Tüketim Vergisi Kesintisi.....	359
b) Bir Kısım Malların Sanayi Sicil Belgesini Haiz Olan Katma Değer Vergisi Mükellefi İmalatçılara Tesliminde Özel Tüketim Vergisi Kesintisi....	360
c) Özel Tüketim Vergisi Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Kullanan Deniz Araçlarının Yıl İçerisinde Terkini, Satışı veya Kiralanması Durumunda Özel Tüketim Vergisi Kesintisi.....	362
4. Kaynakta Kesintiye Tabi Özel Tüketim Vergisinde Usule İlişkin Hususlar.....	363

G. Damga Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme	364
1. İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödenen Damga Vergisinin Tarafları	366
a) Damga Vergisinin Mükellefi.....	366
b) Damga Vergisinde Vergi Sorumlusu.....	367
2. İstihkak'tan Kesinti Suretiyle Ödeme Kapsamına Giren Kağıtlar ve Damga Vergisi Oranı	368
3. İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödenen Damga Vergisinde Kesintinin Zamanı, Beyanı ve Ödenmesi	369
4. İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödemede Usule İlişkin Hususlar.....	371
H. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme	373
SONUÇ.....	376
KAYNAKÇA.....	382
EKLER.....	401
ÖZGEÇMİŞ	410

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1 Vergilendirme İlkelerinin Uluslararası Kaynak Tahsisi Üzerindeki Etkisi.....	91
Tablo 2 Kurumlarda Kâr Dağıtım Aşamaları	205
Tablo 3 Dağıtılan Kurum Kazançları Üzerindeki Efektif Vergi Yüğü.....	208
Tablo 4 Kurumlarca Borsa Dışı Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Sağlanan Kazançlarda Vergi Kesintisi.....	233



KISALTMALAR LİSTESİ

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BDK	: Beyanname Düzenleme Kılavuzu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BİST	: Borsa İstanbul A.Ş.
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DPT	: Devlet Planlama Teşkilatı
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
ECI	: Effectively Connected Income (Etkin olarak bağlı gelir)
FDAP	: Fixed or determinable annual or periodic (Sabit veya belirlenebilir nitelikteki yıllık veya periyodik gelir, kazanç veya kârlar)
GBP	: Great Britain Pound (İngiliz Poundu)
GKD	: Gelirler Kontrolörleri Derneği
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GTİP	: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMRC	: Her Majesty's Revenue & Customs (İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi)

IMU	: Imposta Municipale Unica (Belediye Mülk Vergisi)
IRAP	: Imposta Regionale sulle Attività Produttive (Bölgesel İş Vergisi)
IRES	: Imposta Sul Reddito delle Società (Kurumlar Vergisi)
IRPEF	: Imposta Sul Reddito delle Persone Fisiche (Kişisel Gelir Vergisi)
IRS	: Internal Revenue Service
JPY	: Japon Yeni
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KRW	: Güney Kore Wonu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MHUD	: Maliye Hesap Uzmanları Derneği
NACE	: Nomenclature Générale des Activités Économiques dans les Communautés Européennes (Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistiki Sınıflaması)
NTA	: National Tax Agency
NTS	: National Tax Service
OECD	: The Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı)
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PAYE	: Pay As You Earn (Kazandıkça Öde)

PFGD	: Public Finances General Directorate
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi
PWC	: Price Waterhouse Coopers
REIT	: Real Estate Investment Trust (Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları)
RMB	: Renminbi (Yuan)
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPKN	: Sermaye Piyasası Kanunu
SRT	: Statutory Residence Test (Yasal İkametgâh Testi)
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TEFE	: Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksi
TUIR	: Testo Unico delle Imposte sui Redditi (GVK)
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
USD	: United States Dollar (ABD Doları)
ÜFE	: Üretici Fiyatları Genel Endeksi
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
Yİ-ÜFE	: Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi

GİRİŞ

Vergi ilişkisi, özel hukuk süjeleri arasında gerekleŖen eŖitler arası bir hukuki iliŖki değil, devletin üstün kamu gücüne dayanan bir kamu hukuku iliŖkisi olduğundan, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak bireylerin temel hak ve özgürlüklerine vergileme yoluyla müdahalesinin, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde sınırlandırılması ve bireylerin çıkarlarının bu üstün kamu gücü karŖısında korunması gerekmektedir.

Hukuk devleti, hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkelerine dayanmakta olup bu ilkelere uyum gözetildiği takdirde, vergi mükelleflerinin vergi alanındaki hukuk kurallarını önceden bilmeleri, bu alana devletin yapacağı müdahaleleri öngörebilmeleri, geleceğe yönelik faaliyetlerini buna göre planlayabilmeleri, bu Ŗekilde elde edecekleri kazanılmıŖ haklarının korunacağına ve vergi düzenlemelerinin geriye yrmeyeceğine güvenmeleri sağlanmakta, bunun sonucu olarak temel hak ve özgürlükler korunabilmektedir.

Kaynakta vergileme, günümüzde birçok ülkenin vergi sisteminde yaygın uygulama alanı bulmakta, vergi güvenliğini sağlayan bir vergi tahsil yöntemi ve vergilendirme yöntemi olarak Türkiye’de de tercih konusu olmakta ve uygulama alanı gittikçe geniŖlemektedir. Bu doktora tezi alıŖmasında, Türk vergi mevzuatında yer alan kaynakta vergilemeye iliŖkin düzenlemeler, hukuki güvenlik, hukuki istikrar, anayasal ve teorik vergileme ilkeleri çerçevesinde ele alınarak bu düzenlemelerin hukuka uygun olup olmadığı tartıŖılacaktır.

Bu bağlamda, kaynakta vergileme yönteminin genel çerçevesinin ortaya konulacağı tezin birinci bölümünde öncelikle verginin tahsili konusuna değinilecek ve vergi tahsil yöntemleri ortaya konulacak, daha sonra Dünya’da ve Türkiye’de kaynakta vergileme yönteminin tarihsel geliŖimi ele alınacak, kaynakta vergilemenin olumlu ve olumsuz yönleri sıralandıktan sonra bölümün sonunda kaynakta vergileme yönteminde vergi kesenlerin sorumluluğu konusuna değinilecektir.

Kaynakta vergileme yönteminin teorik yönden ele alınması hedeflenen tezin ikinci bölümünde, vergileme ilkeleri, verginin mali ve mali olmayan amaçları

yönünden kaynakta vergileme yöntemine bakılarak teoriye uygun bir vergi tekniği yöntemi olup olmadığı tartışılacaktır. Tezin üçüncü bölümünde ise kaynakta vergilemenin bazı ülkelerdeki uygulamasının genel görünümü ele alınacaktır.

Türk vergi sisteminde kaynakta vergileme, gelir üzerinden alınan vergilerden gelir vergisi ve kurumlar vergisinde; harcamalar üzerinden alınan vergilerden katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve damga vergisinde; servet üzerinden alınan vergilerden veraset ve intikal vergisinde uygulama alanı bulduğundan, tezin dördüncü ve son bölümünde öncelikle Anayasal ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bağlamında konu ele alındıktan sonra yukarıda sıralanan vergi kanunları itibarıyla kaynakta vergilemeye ilişkin düzenlemeler detaylı bir şekilde ortaya konulacaktır.

Sonuç olarak, Türk vergi mevzuatında yer alan kaynakta vergilemeye ilişkin düzenlemelerin hukuka uygun olup olmadığı konusu tartışılarak, aksayan yönler ve çözüm önerileri sunulacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAYNAKTA VERGİLEMENİN GENEL ÇERÇEVESİ

Vergi tekniği kavramı, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili işlemleri ile bu işlemler sonucunda ortaya çıkan vergi ihtilaflarının çözüme kavuşturulması hakkındaki tüm işlemleri kapsamaktadır.¹ Diğer bir deyişle, bir vergi fikrinin ortaya çıkmasından, o verginin yürürlüğe konulmasına kadar olan süreçte, verginin konusu, matrahı, oranı, mükellefinin tespit edilmesi ile nasıl tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilerek tahsil edileceğine ilişkin tüm usul hükümleri vergi tekniği kavramı ile ifade edilmektedir. Kaynakta vergileme, verginin tahsil aşamasına ait bir vergi tekniği yöntemi olduğundan, bu bölümde öncelikle verginin tahsili kısaca açıklandıktan sonra vergi tahsil yöntemleri sıralanacak, daha sonra kaynakta vergileme yönteminin tarihsel gelişimi ile olumlu ve olumsuz yönlerine değinilecek, son olarak kaynakta vergileme yönteminde vergi kesenlerin sorumluluğu konusu ele alınacaktır.

A. Verginin Tahsili

Vergilendirme işlemlerinin sonuncusu olan ve vergi alacağının sona ermesini sağlayan tahsil işlemi, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmış bulunan vergi borcunun kanuna uygun surette vergi idaresine ödenmesini ifade etmektedir. Tahsil ve ödeme kavramları, aynı olgunun vergi idaresi ve vergi mükellefi açısından bakıldığında ortaya çıkan farklı ifadeleridir. Mükellef açısından bakıldığında ödeme olarak tanımlanan işlem, vergi idaresi açısından bakıldığında ise tahsil olarak adlandırılmaktadır.²

Verginin tarhı ile ortaya çıkan vergi alacağı, yükümlüye tebliğ edildikten ve tebliğ işleminden sonra itiraz ve temyiz süreçleri tamamlandıktan sonra tahakkuk ederek kesinleşmekte ve ödenmesi gereken bir aşamaya gelmektedir. Bu son

¹ Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınları, Şubat 1990, s.71.

² S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı: 2017, s.135-136.

aşamada kesinleşen vergi ödeme veya tahsil ile ortadan kalkmakta ve vergilendirme işlemi sona ermektedir.³ Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 22. Maddesinde, “Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir.” şeklinde tanımlanan tahsil işlemi, mükellefin varlığından vergi miktarına eşit bir paranın devlet hazinesine geçmesi için gerekli bütün mali usulleri kapsamaktadır.⁴

Tahsil işlemi, ilgili bulunduğu verginin özel kanununda herhangi bir hüküm bulunmaması halinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre yürütülmektedir.⁵ Kamu hukuku ve idare hukukunun temel dayanağını oluşturan, toplumsal çıkarların özel çıkarlara üstün tutulması ilkesi gereğince, kamu alacaklarının takibinde devlete, özel alacaklardan farklı imtiyazlar tanınmış ve idari usullere yer verilmiş ancak, hukuk devleti ilkesi çerçevesinde bireylerin devlete karşı korunması için 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile temel ilkeler uygulamaya konulmuştur.⁶

Bunlardan tahsilatın devamlılığı ilkesi gereğince kamu hizmetlerinin kesintisiz ve sürekli bir şekilde sunulması gereğinin bir sonucu olarak bu hizmetlerin istikrar içinde yürütülebilmesi ve kamusal ihtiyaçların düzenli olarak ve zamanında tatmin edilebilmesi için gerekli olan fonların da aynı düzen içerisinde temin edilmesi gerekmektedir. Buna göre, vergi idaresi kamu gücünü de kullanmak suretiyle tahsilat işlemini re'sen yürütmek ve gerektiği takdirde cebren tahsil yöntemine başvurmak zorundadır.⁷

Adam Smith tarafından, “her vergi, mükelleften en uygun zamanda ve en elverişli koşullar altında tahsil edilmelidir.” şeklinde ifade edilen borçluya kolaylık sağlanması ilkesi, devletin kamu alacağını tahsil ettikten sonra borçlunun ekonomik durumunda meydana gelecek değişmeyi gözönünde bulundurması ve kendi gelir

³ Atilla Uyanık, **Denetim Muhasebe ve Vergilendirme**, İstanbul, Beta Yayınları, Kasım 2001, s.697.

⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.118.

⁵ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.136.

⁶ **A.e.**

⁷ Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003, s.11-12.

kaynağını kurutmaması açısından önem taşımaktadır.⁸ Bu ilkeyi Wagner ise “vergi, mükellef için en uygun zamanda, en uygun yerde ve en münasip şekilde gerekirse taksitle alınmalıdır.” şeklinde ifade etmiş olup burada aynı zamanda mükelleflere tanınan haklar belirtilmektedir. Mükelleflere tanınan bu haklar çerçevesinde zaman kolaylığı, verginin mükellefler açısından en elverişli anda tahsil edilmesini; mekan kolaylığı, verginin mükellefler açısından en uygun yerde tahsil edilmesini; ödeme kolaylığı ise verginin mükellefler tarafından en zahmetsiz ve rahat bir şekilde ödenmesini ifade etmektedir.⁹

Kamu alacaklarının imtiyazlı bir alacak olduğunun kabul edilmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan alacağın güvence altına alınmasını sağlamak üzere devlet, egemenlik hakkına dayanarak kendisi için imtiyazlı bir alacak olan verginin tahsilini kolay ve hızlı bir şekilde gerçekleştirebilmek için özel icra yolu ile bazı güvenlik tedbirlerinden yararlanmaktadır.¹⁰ Buna göre devlet, kamu alacaklarının tahsil ve takibini en az formalite ile hızlı, kolay ve seri bir şekilde gerçekleştirmek için haciz, teminatlı alacakların tahsili ve iflas gibi özel icra yolları ve teminat, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk, rüçhan hakkı gibi bazı güvenlik tedbirlerinden faydalanmaktadır.¹¹

Kamu alacaklarının konusu borçlunun şahsı değil onun malvarlığı olduğundan, cebri icra hukukunda borçlu, borçlarından dolayı malvarlığı ile sorumlu tutulabilmekte, hapis cezasına hükmedilememektedir. Kamu alacaklarının tahsilinde hapsen tazyik cezası yalnızca ödeme emrinin tebliğinden itibaren 7 gün içinde mal bildirilminde bulunulmaması durumunda uygulanmakla birlikte buradaki hapis cezası kamu alacağına karşılık olarak verilmemekte, borçluyu mal bildiriminde bulunmaya zorlamak amacını taşımaktadır.¹²

Para ile tatmin ilkesine göre, kamu alacağının tahsili için borçlunun haczedilen mallarının borcuna karşılık olarak alacaklı kamu idaresine mevcut haliyle

⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku**, Bursa, Ekin Yayıncılık, Ocak 2011, s.255.

⁹ Gerçek, **a.g.e.**, s.16.

¹⁰ **A.e.**, s.15.

¹¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s.256.

¹² **A.e.**

devri mümkün olmayıp satış yoluyla paraya çevrilmek suretiyle elde edilen paranın idareye aktarılması gerekmektedir.¹³

Kamu alacağının en az masrafla ve en kısa sürede Hazineye aktarılmasının sağlanmasını ifade eden tahsilatta iktisadilik ilkesi, Adam Smith tarafından “Halkın elinden çıkan miktar ile hazineye giren vergi miktarı arasındaki fark mümkün olduğu kadar az olmalıdır.” şeklinde ortaya konulan vergilemede iktisadilik ilkesinin dar anlamda yorumlanmasıdır.¹⁴ Tahsilatta iktisadilik ilkesinin, tahsilatta ucuzluk ve tahsilatta sürat olmak üzere iki yönü bulunmaktadır. Tahsilatta ucuzluk, vergi toplama maliyetlerinin en aza indirilmesini, tahsilatta sürat ise rızai ödemede vergi alacağının en kolay şekilde ödenmesi için gerekli koşulların sağlanmasını, cebri tahsilatta ise takip işlemlerinin seri ve etkin şekilde yürütülmesini ifade etmektedir.¹⁵

1. Vergi Tahsil Yöntemleri

Verginin tahsil yöntemleri de her konuda olduğu gibi tarihsel süreç içerisinde değişime ve dönüşüme uğramış, uzunca bir süre uygulanan halk temsilcileri eliyle toplama ve iltizam yöntemleri yerini emanet yöntemi olarak adlandırılan, verginin devletin tahsil işlemi ile görevlendirdiği memurlar eliyle toplanması usulüne bırakmıştır. Günümüzde vergiler bizzat mükellef veya onun adına üçüncü kişiler tarafından ödenebildiği gibi kaynakta kesinti, takas, mahsup v.b. yollarla da ödenebilmektedir.¹⁶

Özel kanunlarında ödeme usulüne yer verilmeyen kamu alacakları, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen bankalar ve postaneler aracılığıyla tahsil edilebileceği gibi ödemenin çizgili çek kullanılmak suretiyle, yükümlünün hesabından, aynı bankadaki ilgili vergi dairesi veya Merkez Bankası hesabına aktarılması suretiyle, vergi dairelerinin veya Merkez Bankasının hesabı bulunan bankalara bu daireler hesabına ödemek suretiyle, postaneler aracılığıyla kılınmak suretiyle, banka kartı, kredi

¹³ A.e., s.257.

¹⁴ Gerçek, a.g.e., s.14.

¹⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s.257.

¹⁶ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitabevi, Eylül 2000, s.137.

kartı ve benzeri kartlar kullanılmak suretiyle yapılması yönünde düzenleme getirme hususunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.¹⁷

Özel kesimden, kamu kesimine vergi miktarına eşit bir paranın geçmesi için gerekli bütün idari ve teknik usullerin bir bölümü olarak tanımlanan tahsil işlemi, bir kısmı günümüzde tamamen terk edilmiş bulunan ve uygulaması olmayan yöntemlerden oluşmakta olup günümüzün temel vergi tahsil yöntemi, emanet yöntemidir.¹⁸ Aşağıda, verginin tarihsel ve güncel tahsil yöntemlerine sırayla değinilecektir.

a) İltizam Yöntemi

Vergilerin kanunlara göre tarh ve tahsil hakkının (İltizam), açık arttırma usulü ile yapılan ihale neticesinde tahsil edeceği vergi karşılığında devlete en fazla para vermeyi kabul eden kişiye (Mültezim) verildiği,¹⁹ devlete ödenen bedel ile tahsil edilen bedel arasındaki farktan, tahsil masrafları düşüldükten sonra kalan kısmın mültezimin kazancını oluşturduğu vergi tahsil yöntemidir. Verginin ayın olarak alındığı dönemlerde uygulanan iltizam yönteminde devlet herhangi bir tahsil masrafı yapmaksızın önceden belli miktarda bir vergi geliri elde etmeyi garanti altına almakla birlikte, devletin hükümlanlık hakkını zedeleyen, verginin bir zulüm aracı haline gelmesine yol açan doğası nedeniyle aynı ekonomiden para ekonomisine geçiş ile birlikte ortadan kalkmıştır.²⁰

b) İhale Yöntemi

Vergi daireleri tarafından tarh ve tahakkuku yapılan vergilerin devlet adına ve hesabına toplanması işinin, yapılan açık eksiltme ihalesi sonucunda en düşük yüzdeyi almayı taahhüt eden mültezime verildiği, mültezimin verdiği hizmet

¹⁷ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011, s.421.

¹⁸ Uyanık, **Denetim Muhasebe ve Vergilendirme**, s.697.

¹⁹ Erginay, **a.g.e.**, s.118.

²⁰ Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, Ocak 1998, s.78-79.

karşılığında fiilen tahsil ettiği verginin belli bir yüzdesini çalışma ve giderlerinin karşılığı olarak aldığı vergi tahsil yöntemidir.²¹

Bazı vergiler için İtalya’da uygulanmakta olan ihale yönteminde, vergi dairelerince tarh ve tahakkuku yapılan vergiler, mükellefleri itibariyle listeler halinde ihaleyi alan kimselere verilmekte, bu kimseler de verginin belli bir kısmını vergi dairesine peşin olarak ödemek ve teminat göstermek suretiyle vergiyi tahsil etme yetkisini elde etmekte ve tahsil ettikleri vergilerin belirli bir yüzdesini yaptıkları işin karşılığında almaktadırlar. Tarh ve tahakkuk işlemlerinin vergi dairesince yerine getirilmesi, ihaleyi alanların mükellefler üzerinde yüksek vergi tahakkuku yapmak suretiyle baskı oluşturmaları riskini ortadan kaldırdığından, tahsil giderleri önceden belli olduğundan ve belirli bir yüzdeyi aşmadığından bir önceki yönteme göre daha az sakıncalı olduğu söylenebilir.²²

c) Halk Temsilcileri Yoluyla Tahsil Yöntemi

Devletin vergi toplamak için yeterli altyapıya sahip olmadığı dönemlerde iltizam usulü ile birlikte uygulanan, vergi toplama işinin halk arasından seçilen kişilere verildiği bu vergi toplama yöntemi, bu kişilerin görevlerini gereği gibi yerine getirememeleri nedeniyle yeterli verim alınamadığından 20. yüzyıldan itibaren tamamen terkedilmiştir.²³

Bir zamanlar Fransa’da ve 19. yüzyılın sonlarına kadar ülkemizde uygulanan bu yöntem, halk temsilcilerinin vergi toplamak için halk üzerinde otorite kuramamaları ve görevlerini tam olarak yerine getirememeleri nedeniyle olumlu sonuç vermediğinden bırakılmıştır. Ancak 442 sayılı Köy Kanunu’na göre salınan “salma” halen bu usul kullanılarak toplanmaktadır.²⁴

Salâhattin Tuncer tarafından, vergi sorumlularının vergi idaresi ile vergi mükellefi arasına girerek üçüncü bir şahıs olarak vergi mükelleflerinin vergisel

²¹ A.e., s.79.

²² Erginay, a.g.e., s.119.

²³ Turhan, a.g.e., s.80.

²⁴ Erginay, a.g.e., s.118.

yükümlülüklerini yerine getirmelerinin vergiyi tarh ve devlet namına tahsil etme niteliği taşıdığı ileri sürülmüşse de²⁵ bu görüşün kabul edilmesi halinde Anayasanın 40. maddesinin üçüncü fıkrasına göre vergi kesenleri resmi görevli kişi olarak niteleyebilmek ve bu kişilerin verdikleri zararlar için devleti tazmin yükümlülüğü altına sokabilmek söz konusu olacağından, Bumin Doğrusöz tarafından doğurduğu sonuçlar yönünden bu görüşe katılmamıştır.²⁶ Dolayısıyla, yapmış oldukları aracılık işlemi nedeniyle vergi sorumlularının kamu görevlisi sayılmaları mümkün bulunmamaktadır.²⁷

Bunun yanında, devlet tarafından genel bir görevlendirmeyeyle belirli bir bölgedeki tüm vergileri toplamayı üstlenen halk temsilcilerinden farklı olarak kaynakta vergileme usulünde vergi sorumluları, sadece bizzat tarafı oldukları iktisadi ve hukuki işlemler nedeniyle ortaya çıkan vergiyi kaynakta kesmek suretiyle vergi dairesine ödemekle yükümlü tutulduklarından, kaynakta vergileme yöntemine, bu başlık yerine “Emanet Yöntemi” başlığı altında bir alt başlık olarak yer verilmiştir.

d) Emanet Yöntemi

Günümüzde de geçerli olan bu vergi tahsil yönteminde verginin tarh ve tahsiline ilişkin tüm işlemler doğrudan doğruya devlet veya diğer kamu tüzel kişilerinin bu işle görevli teşkilatları tarafından gerçekleştirilerek tahakkuk eden vergi, yetkilendirilen tahsildarlar vasıtasıyla mükellefin bulunduğu yerde tahsil edilmekte ya da bizzat mükellef veya vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine müracaatla ödenmektedir.²⁸ Bunun yanında vergi alacağı mahsup veya takas yoluyla da tahsil edilebildiğinden aşağıda bu üç yönteme başlıklar halinde kısaca değinilecektir.

²⁵ Selahattin Tuncer, **Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme**, İstanbul, [yayl. y.], [t.y.], s.17.

²⁶ Ahmet Bumin Doğrusöz, “**Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme**”, İstanbul, Doktora Tezi, 1989, s.39.

²⁷ Şafak Ertan Çomaklı, **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008, s.153.

²⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.80.

(1) Verginin Bizzat Mükellefinden Tahsil Edilmesi Yöntemi

Emanet yönteminde vergi alacağı, alacaklı tahsil dairesinin yetkili ve sorumlu kıldığı memurlar tarafından verilen makbuz karşılığında bizzat vergi mükellefleri veya onların görevlendirdiği kişiler tarafından tahsil edilmekte olup yetkili ve sorumlu memurlardan başkalarına yapılan ödemeler ile makbuz karşılığında yapılmayan ödemeler geçerli bir ödeme olarak değerlendirilmemekte ve kamu alacağına mahsup edilememektedir.²⁹

Vergilerin devlet memurları veya tahsil dairesince tahsil edilmesi, mükellefe yapılacak tebligat üzerine veya gelir ve kurumlar vergisi gibi beyana tabi vergilerde beyannamenin verilmesi ile birlikte verginin tahakkuk etmesi üzerine doğrudan doğruya mükellef tarafından ödenmesi ile gerçekleşmektedir.³⁰

(2) Kaynakta Vergileme Yoluyla Tahsil Yöntemi

Verginin, gerçek borçlusu olan vergi mükellefi tarafından vergi dairesine doğrudan doğruya yatırılması esas olmakla birlikte vergi idaresinin işini kolaylaştırması ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesini sağlaması nedeniyle modern vergicilikte gittikçe daha çok uygulama alanı bulan kaynakta vergileme usulünde vergi, gerçek vergi mükellefi nam ve hesabına vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine beyan edilerek yatırılmaktadır.³¹

Konuya verginin tarhı usullerinden, verginin tarhına esas oluşturan bütün bilgilerin yazılı olarak idareye verilmesi ve idarenin bu bilgilere dayanarak vergi borcunu hesaplamasına dayanan beyan usulü yönünden bakıldığında, vergiyi doğuran olayın oluşmasında rol oynayan ancak asıl yükümlüden ayrı olan üçüncü bir şahsın maliyeye bilgi vermesi halinde ortaya çıkan dolaylı beyanname usulünün en yaygın uygulama alanı, vergi kesintisi yapan gerçek ve tüzel kişiler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine bildirilmesi ve

²⁹ Karakoç, **a.g.e.**, s.420.

³⁰ Erginay, **a.g.e.**, s.120.

³¹ Turhan, **a.g.e.**, s.80.

tahakkuk eden verginin aynı gerçek ve tüzel kişiler tarafından ödenmesi olarak özetlenebilecek kaynakta vergileme yöntemidir.³²

Vergi güvenliğini sağlamayı amaçlayan bir vergi tekniği yöntemi olarak da tanımlanabilecek olan kaynakta vergileme yöntemi ile tahsil edilen vergiler nihai değilse ve beyan usulünü tamamlayıcı bir işlev görmektedir ise bu yöntem bir vergi tahsil yöntemi niteliği taşımakta iken, kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilen vergiler nihai vergi borcunu teşkil etmekte ise bir vergilendirme yöntemi haline gelmektedir.

Vergiye tabi bir kazanç ya da irat hak sahiplerine ödenirken, ödemeyi yapanlar tarafından bu ödemeler üzerinden ilgili kanunda belirtilen oranda verginin kesilerek vergi dairesine yatırılması olarak tanımlanabilecek bu usulde,³³ kural olarak vergi mükellefinin sahip olduğu hak ve yetkilere sahip olan vergi sorumluları, ödeme konusu parayı hak sahiplerine vermeden önce vergi kesintisi yaparak vergi dairesine yatırmakla yükümlü tutulmuşlardır. Örneğin ücret geliri elde edenlerin gelir vergisi, işverenler tarafından kesilerek takip eden ayın 23. günü mesai bitimine kadar beyan edilip 26. günü mesai bitimine kadar vergi dairesine ödenmek zorundadır.³⁴

Diğer taraftan, gelir vergisinde yıllık beyanname ile beyan edilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanunu'na (GVK) göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden aynı Kanun'un 121. maddesi gereğince mahsup edilmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) da vergi kesintilerinin yıllık beyanname ile beyan edilen vergiden mahsup edilebileceği yönünde düzenleme mevcuttur.³⁵

(3) Mahsup veya Takas Yoluyla Tahsil Yöntemi

Verginin mahsup veya takas yoluyla tahsil edilmesi konusuna da kısaca değinmek gerekirse, mahsup ödenmiş bir verginin, aynı matrah üzerinden birden fazla vergi alınmasının önlenmesi amacıyla ve ilgili kanunda açıkça belirtilmiş

³² A.e., s.76-77.

³³ Kırbaş, a.g.e., s.138.

³⁴ Karakoç, a.g.e., s.423.

³⁵ Kırbaş, a.g.e., s.139.

olması kaydıyla ödenmemiş bir vergiden indirilmesi iken, verginin takası ise aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu daha küçük olan nispetinde sona erdiren hukuki işlemdir.

Mahsup ile takas arasındaki en önemli fark, mahsubun tarh aşamasında yapılabilmesine karşın, takasın ödeme aşamasında yapılabilmesi olup mahsupta kesinleşmiş iki borç değil, vergi borcundan belirli kalemlerin indirilmesi söz konusudur.³⁶ Ayrıca, mahsup yeni bir hukuki durum yaratmayıp sadece vergi alacağının gerçek miktarını tespit etmeye yönelik bir işlem olduğundan asıl vergi mükellefinin yanısıra fer'i vergi borçlusu veya vergi sorumlusu tarafından da talep edilebilmesine karşın, takas yeni bir hukuki durum yarattığından sadece asıl vergi mükellefi takas isteminde bulunabilmekte, fer'i vergi borçlusu veya vergi sorumlusu takas talebinde bulunamamaktadır.³⁷

Mahsup ve takas yoluyla tahsil yönteminde vergi dairesine nakden bir ödeme yapılması söz konusu olmamakla birlikte, yapılan her iki hukuki işlem sonucunda mahsup veya takas edilen tutar oranında vergi borcu azaldığından veya sona erdiğinden, mahsup ve takasın bir ödeme yöntemi olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmaktadır.³⁸

B. Kaynakta Vergileme Yönteminin Tarihsel Gelişimi

1. Dünya'da Kaynakta Vergileme Yönteminin Tarihsel Gelişimi

19. yüzyıl ile 20. yüzyılın ilk yarısında hakim olan geleneksel görüş, kaynakta vergilemenin, İngiltere'de 1803 yılında "Addington's Act" kanunuyla yürürlüğe giren gelir vergisi ile ortaya çıktığı yönünde iken bu görüş revize edilerek İngiliz Milletler Topluluğu (Commonwealth) döneminde 1657 yılında yürürlüğe giren aylık vergi, 1688 yılında ilk defa yürürlüğe giren arazi vergisi ve 1692 yılında

³⁶ A.e., s.140.

³⁷ Gerçek, a.g.e., s.44-45.

³⁸ A.e., s.43.

yürürlüğe giren arazi vergisine kadar geriye götürülmüş ve kaynakta vergilemenin kökeninin bu 17. yüzyıl vergilerine dayandığı kabul edilmiştir.³⁹

Piroska Soos'a göre ise bu görüş de hatalı olup kaynakta vergilemenin kökeni çok daha öncelere, 16. yüzyıla kadar geriye götürülmekte ve ilk defa 1512 yılında uygulanan din adamı vergisi (lay subsidy) ile ortaya çıktığı ve 16. yüzyılın ortalarına kadar hizmetçilere ödenen ücretlere⁴⁰ uygulandığı iddia edilmektedir. Ayrıca kaynakta vergilemenin 1535'te yürürlüğe giren rahiplerle ilgili yıllık ondalık (clerical annual tenth⁴¹) ve 1540 – 1635 yılları arasında uygulanan rahip vergisinin (clerical subsidies) de bir parçası olduğu belirtilmektedir. Kaynakta vergilemenin 17. ve 18. yüzyıllarda yürürlükte olan dolaysız vergilerin sıradan bir özelliği olduğu, 1645 – 1690 yılları arasında uygulanan aylık verginin araziler ve arazi gelirleriyle ilgili olarak kaynakta vergilemeye ilişkin hükümler içerdiği, 1671'de yürürlüğe giren yeni verginin (new subsidy), 1678 – 1698 yılları arasında uygulanan baş vergisinin, 1688 yılından itibaren uygulanan arazi vergisinin, 1720 ve 1757 yıllarında yürürlüğe giren ve maaşlara ve emekli aylıklarına uygulanan verginin de kaynakta vergileme esasına dayandığı, 1803 yılı itibarıyla kaynakta vergilemenin İngiliz vergi sisteminin zaten önemli bir parçası olduğu ileri sürülmektedir.⁴²

İngiltere'de kapsamlı bir gelir vergisi sistemi oluşturma çabalarını Fransa ile 1793 – 1815 yılları arasında yaşanan savaş tetiklemiş olup dönemin (1783-1801 ve 1804-06) Başbakanı ve Maliye Bakanı olan William Pitt, 1798 yılında üç kat verginin (Triple Assessment) başarısızlığa uğramasından sonra, yine başarısızlığa uğrayarak 1802 yılında kaldırılacak olan ilk gelir vergisinin 1799 yılında yürürlüğe girmesini sağlamıştır. 1801 – 1804 yılları arasında görev yapan Başbakan ve Maliye

³⁹ Piroska E Soos, **The Origins of Taxation at Source in England**, IBFD Publications, Amsterdam, 1998 kitabından yeniden üretilen makale (Çevrimiçi) <http://old.tax.org.uk/showarticle.pl?id=1622>, 02.11.2014.

⁴⁰ Hizmetçilerin üzerine düşen vergi işverenleri tarafından ödenmekte, daha sonra maaşlarından kesilmek suretiyle hizmetçilere yansıtılmaktaydı. (Bkz. Peter Harris, **Income Tax in Common Law Jurisdictions: From the Origins to 1820**, Cambridge University Press, New York, 2006, s.58.)

⁴¹ Onda bir ve onbeşte bir, 14. ve 15. yüzyıllar boyunca İngiliz vergi sisteminin belkemiğini oluşturmuş, parlamenter vergilendirmenin normal bir şekli olarak görülmüştür. 15. yüzyılın sonlarına doğru “subsidy” olarak adlandırılan vergi, aşamalı bir şekilde bu vergilerin yerini almıştır. (Bkz. Harris, **a.g.e.**, s.44.)

⁴² Soos, **a.y.**

Bakanı Henry Addington ise sedüler nitelikte olan ve kaynakta vergilemeye ilişkin hükümler içeren %5 oranındaki yeni gelir vergisinin 1803 yılında yürürlüğe girmesini sağlamıştır.⁴³ 1805 ve 1806 yılı değişiklikleriyle Fransa ile yapılan savaşın sonuna kadar yürürlükte kalan gelir vergisi, 1842 yılında hemen hemen aynı haliyle tekrar yürürlüğe konulmuş ve günümüzdeki gelir vergisi sisteminin çerçevesini oluşturmuştur.⁴⁴

William Pitt tarafından önerilen ve 1799'da yürürlüğe giren gelir vergisi sistemi üniter nitelikte iken bunun yerine 1803'te yürürlüğe giren ve Addington'a atfedilen gelir vergisi, sedüler nitelikteydi ve her bir gelir sınıfına uygulanan vergi oranı farklı olduğundan efektif vergi oranları da birbirinden farklılaşmaktaydı. Addington sistemi, aşağıda sıralanan ve bir kısmı kaynakta vergileme yöntemine göre vergilendirilen beş farklı gelir kategorisinden oluşmaktaydı.⁴⁵

Bunlar;

A Cetveli: Arazi ve binalardan elde edilen kira gelirleri bu vergi cetveline göre 1894 yılına kadar brüt tutarları üzerinden, kiracılar tarafından ödenen kira bedellerinden kesilmek suretiyle kaynakta vergilendirilmekte iken bu tarihten itibaren tamir giderlerinin indirilmesine izin verilmesiyle efektif vergi oranı⁴⁶ nominal vergi oranından farklılaşmıştır.

⁴³ Pitt döneminde, 1799 yılında %10 oranında uygulanan gelir vergisinin yarısı oranında uygulanmasına karşın getirdiği yeni hükümler sayesinde vergi gelirlerinin %50 oranında artmasını, mükellef sayısının ise iki katına çıkmasını sağlamıştır. 1806 yılında orjinal oran olan %10'a yükseltilmiştir. (Bkz. Her Majesty's Revenue & Customs (HMRC), "A Tax to Beat Napoleon", (Çevrimiçi) <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis1.htm>, 02.11.2014.)

⁴⁴ Soos, a.y.

⁴⁵ Martin Daunton, "What is Income", **Studies in The History of Tax Law**, Ed. John Tiley, Portland Oregon, Hart Publishing, 2004, s.3.

⁴⁶ Yürürlükteki yasal vergi oranı, nominal vergi oranı olarak adlandırılmaktadır. Etkif vergi oranı ise elde edilen gelire indirim, muafiyet ve istisnalar uygulandıktan sonra ortaya çıkan vergiye tabi gelire (matrah) nominal vergi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanmakta olup mükellef üzerindeki gerçek vergi yükünü gösteren orandır. Etkif vergi oranı, vergiden önceki gelir ile vergi sonrası gelir arasındaki farkın vergi öncesi gelire bölünmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Etkif vergi oranını etkileyen parametreler, kanuni vergi oranlarının düzeyi, vergi matrahının tanımlanması ve vergilendirilmeyen kazançların düzeyi olarak sıralanabilir. (Bkz. Filiz Giray, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Etkif Vergi Oranları**, Bursa, Ezgi Kitabevi, 1. Baskı: Eylül 2010, s.14.)

B Cetveli: Arazi işgal edilerek elde edilen tarımsal gelirlerin tabi olduğu bu cetvelde kaynakta vergilendirme mümkün olmadığından ve çiftçiler tarafından sağlıklı gelir ve gider kayıtları tutulmadığından, 1842 yılında, elde edilen kâr İngiltere’de ödenen kiranın yarısı, İskoçya’da ise ödenen kiranın üçte biri olarak kabul edilerek vergilendirilmekteydi. 1851 yılında ise daha düşük olması halinde çiftçilere gerçek kârları üzerinden vergilendirilme hakkı tanındı.

C Cetveli: Kamu borçlanma senetlerinden elde edilen gelirler ve kâr payları bu cetvele göre kaynakta vergilendirilmekteydi. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma mümkün olmayan bu cetvelde nominal ve efektif vergi oranları birbirine eşitti.

D Cetveli: Ticari gelirler ile serbest meslek gelirlerinin tabi olduğu bu cetvelde, B cetvelinde olduğu gibi kaynakta vergilemenin uygulanması mümkün olmadığından ve elde edilen kârın gerçek miktarı tespit edilemediğinden, vergi matrahı takdir komisyonlarınca takdir edilmekteydi. Efektif vergi oranı nominal vergi oranından daha düşük seviyede bulunmaktaydı.

E Cetveli: Emekli maaşları da dahil olmak üzere ücret gelirleri bu cetvele göre kaynakta vergilendirilmekteydi. Efektif vergi oranı ile nominal vergi oranı aynı seviyede idi.

18.04.1853 tarihinde dönemin Maliye Bakanı William Gladstone bütçe konuşmasında, “kaynakta vergileme” kelimesini kullanmamakla birlikte gelir vergisinin “kamu finansmanının en önemli motoru” olduğunu ifade etmiştir. Benzer şekilde 1852 yılında İngiliz Gelir İdaresinin bir yetkilisi, 1803 yılında yürürlüğe giren gelir vergisinden övgüyle bahsederek ilgili kanun şerhinden kaynakta vergilemeyi açıklayan uzun bir alıntı yapmıştır. İngiliz Gelir İdaresi 1857 yılına ait yıllık faaliyet raporunda ilgili yetkilinin görüşlerine yer vermiş, ancak “kaynakta vergileme” terimini kullanmamış, kavramdan, tüm mülk ve kârlar üzerinden ilk kaynağından alınan kamu geliri olarak bahsetmiştir. “Kaynakta Vergileme” teriminin

ilk defa 1919 yılında, gelir vergisine ilişkin olarak Kraliyet Komisyonu huzurunda verdiği ifade esnasında İngiliz Gelir İdaresi tarafından kullanıldığı düşünülmektedir.⁴⁷

Çalışanların vergi dairesinin gözetimi dışında kalabilmek amacıyla sık sık iş değiştirmelerinin önüne geçmek ve bunun bir sonucu olarak kamu gelirlerine istikrar kazandırmak için gerekli görülen kaynakta vergileme uygulamasına, Birinci Dünya Savaşı sırasında işçi – işveren ilişkilerinin zarar görmesinden korkan işverenler tarafından karşı çıkılmış, ancak daha sonra İkinci Dünya Savaşı esnasında işverenler ikna edilerek 1943 yılına kadar altı aylık dönemler halinde döneme isabet eden ortalama gelir esas alınarak çalışanlara ödedikleri ücretler üzerinden vergi kesintisi yapmaları sağlanmış, ortalama gelir esas alınarak yapılan vergi kesintisiyle, yüksek vergi yüküne maruz kalmamak için (1945’ten sonra sıkça tartışılacak olan) fazla mesai yapmaktan kaçınma eğiliminin de önüne geçilmiştir.⁴⁸

Başlangıçta İngiliz Hazinesi ve Gelir İdaresi tarafından karşı çıkılmasına ve 1842 yılında yürürlüğe giren sistemin devamının savunulmasına karşın, ekonomik yapıdaki değişim, arazi ve devlet kağıtlarından elde edilen vergi gelirlerinin önemini kaybetmesi ve Churchill’in vergi sistemini basitleştirme çabaları sonucunda,⁴⁹ 1943 yılında asgari ücret gelirleri için yürürlüğe konulan, daha sonra maaş gelirlerine doğru genişletilen ve cari gelirleri üzerinden çalışanların kişisel ve ailevi durumları da dikkate alınarak asgari ücret üzerinden haftalık, maaşlar üzerinden ise aylık olarak vergi kesintisi yapılmasını esas alan “kazandıkça öde” (PAYE: pay as you earn) sistemiyle sene sonunda çoğunlukla vergi yükümlülüğünün sona ermesi sağlanmış, bir sonraki yıl işsiz kalan veya daha düşük ücretle çalışmaya başlayan kişilerin bir önceki yılın yüksek kazançları üzerinden vergi ödemesinin önüne geçilmiş, uygulamada sağlanan başarı, “kazandıkça öde” sisteminin savaş sonrası dönemde de uygulanmasını sağlamıştır. “Kazandıkça öde” sisteminin uygulamaya girmesiyle, daha önce kira, faiz ve kâr payı gelirlerine kolaylıkla uygulanan kaynakta

⁴⁷ Soos, a.y.

⁴⁸ Richard Whiting, **The Labour Party and Taxation: Party Identity and Political Purpose in Twentieth-Century Britain**, Cambridge, Cambridge University Press, 2003, s.63.

⁴⁹ Martin Daunton, **Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain, 1914-1979**, Cambridge University Press, New York, 2002, s.113.

vergilemenin görece düşük maaş ve ücret gelirlerine doğru genişletilmesine olanak sağlanmış, Birinci Dünya Savaşı dönemine göre vergiye uyumda büyük artış elde edilmiş ve savaştan sonra görev alan hükümetlerin, gelirleri başka şekilde mümkün olamayacak ölçüde daha ağır bir şekilde vergilendirmesi mümkün kılınmıştır.⁵⁰

Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD), Başkan Madison'ın Hazine Müsteşarı olan Alexander Dallas tarafından 1812 savaşı sırasında federal düzeyde uygulanan bir gelir vergisi önerilmesine karşın, 1812 savaşının sona ermesinden iç savaşa kadar olan dönem içerisinde federal hükümet ihtiyaç duyduğu geliri, gümrük vergisi ve kamu arazilerinin satışı olmak üzere başlıca iki kaynaktan sağlamış, federal gelir vergisi ise ancak iç savaş sırasında yürürlüğe konulabilmektedir.⁵¹ 1862'den bir yıl önce yürürlüğe girmesine karşın Başkan Lincoln'ün iç savaşın başlangıcındaki Hazine Müsteşarı olan Salmon Chase tarafından uygulamaya konulmadığı için federal gelir vergisi, borç yükünün artması ve savaşın finansmanının sağlanması ihtiyacının zorlamasıyla ilk defa 1862 yılında toplanmıştır.⁵²

Kurum ve ortaklık kârlarının vergilendirilmesine ilişkin özel bir hükme yer verilmemesine karşın, 1862 Kanununda ayrı bir bölüm içerisinde tren yolu şirketleri tarafından ödenen kâr payları ile faizler üzerinden ve benzer şekilde bankalar, yatırım ortaklıkları, emeklilik kurumları ve sigorta şirketleri tarafından dağıtılan ve kurum bünyesinde tutulan kârlar üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılmasını öngören hükümler, gelir vergisinin bir parçası olarak değerlendirilmekteydi.⁵³ "Maaşlar ve Birleşik Devletlerin Hizmetindeki Kişiler ve Memurlara Yapılan Ödemeler ve Pasaportlar" başlıklı bir sonraki bölümde ise federal hükümet için

⁵⁰ A.e., s.180.

⁵¹ Anuj C. Desai, "What a History of Tax Withholding Tells Us About The Relationship Between Statutes and Constitutional Law", **Northwestern University Law Review**, Vol. 108 No:3, 2014, s.871 (Çevrimiçi), <https://www.law.northwestern.edu/lawreview/v108/n3/859/LR108n3Desai.pdf>, 06.11.2014.

⁵² Steven A. Bank, **Anglo-American Corporate Taxation: Tracing the Common Roots of Divergent Approaches**, Cambridge University Press, New York, 2011, s.31.

⁵³ A.e., s.32.

Çalışanların maaşlarının yıllık 600 USD'yi (United States Dollar: ABD Doları) aşan kısmı üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması düzenlenmekteydi.⁵⁴

1864 Kanunu, bazılarınca gelir vergisinin federal gelir sisteminin bir parçası olarak korunması gerektiğinin düşünülmesine, bazılarınca ise sadece savaşın devam eden mali etkileri hissedildiğ sürece uygulanması gereken olağüst bir gelir kaynağı olduğı düşünülmesine karşın yapılan değışikliklerle 1872 yılındaki “Yeniden Yapılanma”nın sonuna kadar yürürlükte kalmıştır.⁵⁵

Woodrow Wilson'un seğılmesi ve onaltıncı kanun değışikliğinin onaylanmasıyla Kongre tarafından 1913 yılında tekrar yürürlüğü konulan bireysel gelir vergisi düzenlemesi, iç savaş dönemindeki gelir vergisine göre kaynakta vergilemeye çok daha yoğun bir şekilde yer vermiş, Atlantik tesinde İngiliz gelir vergisi sistemi örnek alınarak tüm gelirlerin kaynakta vergilemeye tabi olduğı varsayımına dayanılmış, vergi kesmekle yükümlü olanlar, günümüzdeki düzenlemeden bile daha geniş tutularak, her türlü ödemeyi yapan işverenler, hisse senedi ve borçlanma senedi ihraç edenler, mortgage borçluları, kiracılar vb. olarak belirlenmiş, başlıca amacı, “vergi kaağın önleyerek, en yüksek geliri güvence altına almak” olarak tanımlanan ve gelir vergisi sistemine tam olarak entegre edilen kaynakta vergileme düzenlemesi, başarısızlıkla sonlanarak dört yıl sonra terkedilmiştir.⁵⁶

1935 yılında yürürlüğü konulan Sosyal Güvenlik Kanunu uyarınca kaynakta tahsil edilen sosyal güvenlik katkı payları, gelir vergisinin bir parçası olarak görülmemekle birlikte, hem hükümet, hem de vergi mükellefleri açısından, kaynakta kesintinin idari olarak mümkün olduğunu göstermiş, İkinci Dünya Savaşı sırasında tam ölçekli bir kaynakta vergileme sisteminin oluşturulmasında temel teşkil etmiştir.⁵⁷

⁵⁴ Desai, **a.g.e.**, s.874-875.

⁵⁵ Bank, **a.g.e.**, s.37-38.

⁵⁶ Desai, **a.g.e.**, s.882.

⁵⁷ **A.e.**, s.889.

İç savaşa benzer bir şekilde İkinci Dünya Savaşı da vergi alanında köklü değişiklikler getirmiş, savaşın finansmanının sağlanması ve savaşın yol açtığı enflasyonun baskılanması amacıyla, 1942 yılında maaş ve ücretler üzerinden “Zafer Vergisi” adı altında %5 oranında brüt gelir vergisi kesintisi yapılmaya başlanmış, bundan bir yıl sonra 1943’te ise yine savaş ortamının yarattığı vatanseverlik duyguları nedeniyle vergi mükelleflerinin psikolojik durumunun uygunluğu değerlendirilerek, Kongre tarafından maaş ve ücret gelirlerine yönelik kapsamlı bir vergi kesintisi düzenlemesi yürürlüğe konulmuştur.⁵⁸ Gelir vergisinin sadece zenginlerden alınan bir sınıf vergisinden, tüm halka yayılan bir kitle vergisine dönüştürülmesi ile birlikte, 1940 yılında 7 milyon olan federal gelir vergisi mükellefi sayısı, 1945 yılında 42 milyona ulaşmıştır.⁵⁹ Bu şekilde adım adım vergi tahsilinin idari bir usulü haline gelen kaynaktan vergileme, çalışanların büyük bir çoğunluğuna uygulanmaya başlanmış, işverenler tarafından uyum sağlanmış, otuz yıl önce başarısızlıkla sonuçlanan geçiş denemesinde öne çıkan idari maliyetler ve uygulama güçlükleri önemini kaybetmiştir.⁶⁰

Faiz, kâr payı ve gayri maddi hak gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik birçok girişim ise finansal hizmetler sektörünün güçlü lobisi nedeniyle başarısızlıkla sonuçlanmıştır. 1950 ve 1951 yıllarında Temsilciler Meclisinin kanun teklifleri Senato tarafından reddedilmiş; 1962 yılında, Kennedy döneminde, faiz ve kâr payı gelirleri üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılmasını öngören kanun teklifi reddedilmiş; 1980 yılında, Carter döneminde enflasyonla mücadele paketinin bir parçası olarak önerilen faiz ve kâr payı gelirleri üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme reddedilmiş; 1982 yılında, Başkan Reagan’ın popularitesi ve liderliği sayesinde faiz ve kâr payı gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik olarak Vergi Eşitliği ve Mali Sorumluluk Kanunu’nun bir parçası olarak yürürlüğe giren düzenleme, 1983 yılında geriye dönük olarak yürürlükten kaldırıldığından hiç uygulanamamış, sonuç olarak

⁵⁸ Lily Kahng, “Investment Income Withholding in the United States and Germany”, 15.08.2010, **Florida Tax Review**, Vol. 10, No. 3, 2010, s.322-326 (Çevrimiçi) <http://ssrn.com/abstract=1659382>, 30.11.2014.

⁵⁹ Desai, **a.g.e.**, s.896.

⁶⁰ **A.e.**, s.899.

emek gelirleri üzerinden vergi toplamada 1942 yılından itibaren kesintisiz bir şekilde başarıyla uygulanan kaynakta vergileme, sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde hiçbir zaman uygulanamamıştır.⁶¹ Birçok OECD (The Organisation for Economic Co-operation and Development: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Teşkilatı) ülkesinden farklı olarak faiz, kâr payı, gayri maddi hak gelirleri, kira gelirleri ve serbest meslek gelirlerinde kaynakta vergileme yöntemini kullanmayan ABD, bunun yerine faiz, kâr payı, gayri maddi hak gelirleri, kira gelirleri ve değer artış kazançları da dahil olmak üzere çok sayıda işlemin Internal Revenue Service'e (IRS) bildirilmesini öngören detaylı bir bilgi paylaşımı sistemini uygulamaktadır.⁶²

Almanya'da şahsi gelir vergisi ilk defa 1808 yılında Prusya'nın bazı bölgelerinde harp tazminatının ödenmesi amacıyla uygulanmış, ancak maddi ve psikolojik şartların henüz olgunlaşmamış olması nedeniyle 1811 yılında kaldırılmıştır. Almanya'da gerçek anlamda gelir vergisi, 1869 yılından itibaren ilk olarak Hessen, Sachsen ve Baden eyaletlerinde olmak üzere randıman vergilerinin yanında vergi sistemini tamamlayıcı mahiyette uygulanmış, ancak 1891 yılı Prusya reformlarına kadar etkin bir mali enstrüman niteliğini kazanamamıştır. Şahsi gelir vergisi esasına dayanan bu vergi reformu ile gerçek ve tüzel kişiler %0,06 ila %4 arasında uygulanan verginin mükellefi olarak kabul edilmiş, gerçek kişiler için asgari geçim indirimi, aile indirimi gibi indirim unsurları yanında, 3000 markı aşan gelirler için beyanname verme zorunluluğu getirilmiştir.⁶³ Bunun sonucunda, Prusya'da 1913 yılı itibariyle gelir vergisinin yerel kamu gelirleri içindeki payı %52'ye ulaşmıştır.⁶⁴

1914 yılı itibariyle Almanya'daki bütün eyaletlerde uygulanmakta olan gelir vergisi, 1920 yılına kadar eyaletlere özgü bir vergi olma niteliğini korumuş, 1920 yılından itibaren ise imparatorluğa (reich) geçerek federal düzeyde uygulanmıştır. Aynı yıldan itibaren şirket kazançları için ayrı bir vergi (Körperschaftsteuer)

⁶¹ Kahng, a.y.

⁶² Joel Slemrod, "Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion", **Journal of Economic Perspectives**, Volume 21, Number 1, Winter 2007, s.25-48, (Çevrimiçi) [darplse.ac.uk/papersdb/Slemrod_\(JEP07\).pdf](http://darplse.ac.uk/papersdb/Slemrod_(JEP07).pdf), 30.11.2014.

⁶³ Fritz Neumark, **Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi: Teori, Tarihçe, Pratik**, İstanbul, Hak Kitabevi, 1946, s.92-93.

⁶⁴ Martin Daunton, **State and Market in Victorian Britain: War, Welfare and Capitalism**, Woodbridge, Boydell Press, 2008, s.260, (Çevrimiçi) <https://books.google.com.tr>, 01.12.2014

getirilmiş, ücret ve faizler üzerinden alınacak verginin tahsilinde kaynakta vergileme yöntemine geçilmiştir.⁶⁵ İkinci dünya savaşından sonra tekrar eyalet vergisine dönüştürülen gelir vergisi, günümüzde federal hukuk tarafından düzenlenmektedir. Almanya, kaynakta vergilemeyi 1. Dünya Savaşından hemen sonra kişisel gelir vergisi sisteminin kalıcı bir parçası haline getiren ülkeler arasında yer almaktadır.⁶⁶

Fransa’da kaynakta vergileme teoride ilk defa Vauban tarafından 1707 yılında yayınlanan “Projet Dune Dixme Royale”⁶⁷ adlı eserde ortaya atılmış olmasına karşın uygulamaya geçirilmesi bundan çok daha sonra, genel gelir vergisi sisteminin 20. yüzyılın başlarında tesis edilmesiyle gerçekleştirilebilmiştir.⁶⁸

Fransa’da gelir vergisinin tesisine yönelik projeler 1848 yılında geliştirilmeye başlanmış, kamuoyunda ve parlamentoda uzun yıllar süren tartışmalar sonucunda ancak 1914 yılında 1. Dünya Savaşının başlamasından hemen önce yürürlüğe girebilmiştir. Fransa’da, ilk defa 1898 yılında Maliye Bakanı olan Caillaux⁶⁹ “impôt réel sur les revenus” ve “impôt personnel et global sur le revenu” olmak üzere iki ana çeşit gelir vergisi olduğunu, bunlardan İngiliz gelir vergisi ile temsil edilen ilkinin etkili, esnek ve son derece verimli nitelikte fevkalade bir mali araç olduğunu ve Hazine ile vatandaş arasındaki teması ve çatışmayı büyük ölçüde önlediğini, ancak mükellefler arasında ayırmda bulunmaya ve artan oranlılığa imkan vermediğini ifade etmiştir. Caillaux, Fransızca’da “stopaj sistemi” (système de stoppage) olarak adlandırılan İngiliz kaynakta vergileme sisteminin, tüm mükelleflerin aynı oranda vergilendirilmeleri yerine kişisel durumlarına göre ayırım yapmaya imkan tanıyan farklı vergi tarifeleri üzerinden vergilendirilmelerine ve bu vergi tarifelerine göre yıl içinde ödenen vergiye ilave olarak, büyük gelir

⁶⁵ Neumark, **a.g.e.**, s.92-93.

⁶⁶ George E. Lent, “Collection of the Personal Income Tax at the Source”, **Journal of Political Economy**, Vol. 50, No. 5, Ekim 1942, s.719 (Çevrimiçi) <http://www.jstor.org/stable/1824671>, 29.11.2014.

⁶⁷ Söz konusu kitabın Fransızca tam metni için bkz. Sébastien Le Prestre de Vauban, **Projet Dune Dixme Royale**, y.y., 1707, (Çevrimiçi) <https://archive.org/download/projetdunedixmer00vaub/projetdunedixmer00vaub.pdf>, 29.11.2014.

⁶⁸ Neumark, **a.g.e.**, s.90.

⁶⁹ **A.e.**, s.94-95.

miktarlarında yıl sonunda tamamlayıcı vergi (complementary tax) alınmasına imkan tanıyan bir versiyonunun kanunlaşmasına çalışmıştır.⁷⁰

1900 ve 1907 yıllarında konuya ilişkin olarak iki adet proje geliştiren⁷¹ Caillaux'un ikinci projesini Komisyon ana hatlarıyla benimsemesine karşın, kaynakta vergilemenin menkul kıymet gelirlerine de uygulanması ve zirai kazançlar üzerinden daha düşük oranda vergi kesintisi yapılması gibi iki önemli değişiklik yapmıştır. Sonuç olarak genel gelir vergisi sistemi, iki yıldan daha uzun süren tartışmalar sonucunda mevcut haliyle 388'e 129, değişiklik yapılan haliyle 406'ya 166 nihai oy miktarlarıyla Fransız Temsilciler Meclisince kabul edilerek 9 Mart 1909 tarihinde kanunlaşmıştır.⁷² Ancak, 1909 yılında kabul edilen Kanun, Senato'nun karşı çıkması nedeniyle yürürlüğe girememiş, en sonunda 1914 yılında, Birinci Dünya Savaşı başlamadan iki hafta önce acil önlem olarak yürürlüğe konulmuş, kalıcı gelir vergisi sisteminin yürürlüğe girmesi ise bundan üç yıl sonra gerçekleşmiştir.⁷³

İtalya'da, Bortogi tarafından 1861 yılında kişisel malvarlığından elde edilen gelirler üzerinden genel bir vergi alınması önerilmiş olup göreve güçlkle getirilen yeni hükümetin Bakanı olan Minghetti döneminde, resmi adı "menkul servet gelirleri vergisi" olan ancak halk arasında "kişisel malvarlığı vergisi" olarak adlandırılan kanun, 14.07.1864 tarihinde parlamento tarafından kabul edilmiştir. Kurumların, ortaklıkların çoğunun ve bireylerin tabi olduğu vergiyle, gayrimenkul vergisine tabi gelirler ile devlet tarafından ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilen gelirler hariç olmak üzere tüm gelirler kapsama alınmış, verginin toplanmasında İngiliz kaynakta vergileme sistemi benimsenmiştir. Ancak İtalya'da uygulanan gelir vergisi, arazilerden elde edilen gelirleri kapsamaması ve tek oranlı olmaması yönleriyle İngiltere'de uygulanan gelir vergisi sisteminden ayrılmaktaydı. İngiltere'de vergi oranlarının farklılaştırılması yönündeki çabalar başarısızlığa uğrarken, İtalya'da 1851

⁷⁰ Edwin R. A. Seligman, **Income Tax: A Study of The History, Theory and Practice of Income Taxation At Home and Abroad**, New York, The Mcmillon Company, 1911, s.311-315.

⁷¹ Neumark, **a.g.e.**, s.95.

⁷² Seligman, **a.g.e.**, s.311-315.

⁷³ E. Gordon Keith, "History of Individual Income Taxation, Continental Europe", **Britannica** (Çevrimiçi), <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/284849/income-tax/71951/The-negative-income-tax>, 09.11.2014.

ve 1861 yıllarında oluşturulan komitelerde yapılan tartışmalar sonucunda vergi oranlarının farklılaştırılması büyük bir çoğunlukla benimsenmiştir.⁷⁴ Vergi tarifesı %8 ile %20 arasında değışen oranlarda farklılaştırılan İtalya'da, 1918 yılında yapılan bir denemeden sonra, 1923 yılında gerçek anlamda bir genel gelir vergisi %1 ila %10 arasında değışen oranlarda uygulanmak üzere ihdas edilmiştir.⁷⁵

2. Türkiye'de Kaynakta Vergileme Yönteminin Tarihsel Gelişimi

Kaynakta vergileme yönteminin tarihsel gelişimine bakıldığında, ilk olarak Osmanlı döneminde 1863 yılından itibaren bir kanun veya nizamnameye dayalı olmaksızın tüccar ve esnafın yıllık kazançlarına uygulanan temettü vergisi ile başladığı, 1907 yılında yürürlüğe konulan Temettü Vergisi Nizamnamesi ile sadece imtiyazlı şirketlere, 1914 yılında çıkarılan Temettü Vergisi Kanunu ile ise imtiyazlı şirketler yanında diğer özel şirketlere, yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden vergi kesintisi yapma zorunluluğunun getirildiği görülmektedir.⁷⁶

Cumhuriyetin ilanından sonra 1926 yılında temettü vergisi kaldırılarak yerine konulan 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'na göre kazanç vergisinde beyan usulü ilk başta ağırlıklı bir şekilde uygulanmasına karşın, başarılı olamaması üzerine 1927 yılında kapsamı daraltılarak sadece şirketler için zorunlu hale getirilmiştir.⁷⁷ 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile kaynakta vergilendirme ücret gelirlerinin büyük bir kısmı için uygulanmaya başlanmış, ancak 1934 yılında yürürlüğe giren 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 755 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak kaynakta vergileme uygulamasının kapsamı daha da genişletilmiş, hizmet erbabı, emekli, dul, yetim ve sair maaş alanlar, artist ve emsali sanatkarların elde ettikleri

⁷⁴ Seligman, **a.g.e.**, s.340-342.

⁷⁵ Neumark, **a.g.e.**, s.97.

⁷⁶ Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004, s.38; Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması - Cilt I**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000, s.9.

⁷⁷ Abdullah Mutlu, **Tanzimattan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/390, 2009, s.64, 77-78; Kızılot, **KVK ve Uygulaması - Cilt I**, s.9.

gelirler,⁷⁸ serbest meslek erbabına, mesleki teşekküllere mensup olmayanlara, hakemlik, istişare, proje tanzimi, takip ve tavassut gibi işlerle uğraşanlara yapılan ödemeler, müteahhitlerin taahhüt işlerinden elde ettikleri kazançlar, damga pulu ve kıymetli evrak bayilerine yapılan ödemeler kaynakta vergileme kapsamına alınmıştır.⁷⁹

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun yerine getirilen ve 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 09.06.1949 tarihinde yayımlanan 03.06.1949 tarihli ve 5421 sayılı GVK'na, mülga Kazanç Vergisi Kanunu'na tabi ticaret ve sanat erbabı kazançları kısmen, serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı kazançları tamamen aktarılmış, daha önce Kazanç Vergisi Kanunu'na tabi olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları (GMSİ) ise ilave edilmiştir.⁸⁰ 5421 sayılı GVK'nun 3. bölümünde kaynakta vergileme ile ilgili hükümlere ayrı bir bölüm içinde topluca yer verilmiş, hizmet erbabına ödenen ücretler, ücret sayılan istihkaklar, serbest meslek kazançları ve menkul sermaye iratları vergi kesintisine tabi gelir unsurları olarak sıralanmıştır.

5421 sayılı Kanun'dan bir gün sonra 10.06.1949 tarihinde yayımlanan 03.06.1949 tarihli ve 5422 sayılı KVK ise ilk halinde kaynakta vergilemeye ilişkin herhangi bir hüküm içermez iken daha sonraki yıllarda yapılan değişikliklerle Kanun'un 24. maddesinin başlığı "Tevkifat Yolu İle Alınan Kurumlar Vergisi, Tevkifat Yapmaya Mecbur Olanlar ve Tevkifata Ait Muhtasar Beyanname" şeklinde

⁷⁸ 1914 yılında çıkarılan Temettü Vergisi Kanunu ile vergiye tabi kılınan fikir ve sanat eserlerinden sağlanan kazançlar serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmekte iken müellif ve mütercimlerin bu eserlerin değerlendirilmesinden elde ettikleri kazançlar ilk defa 1926 yılında yürürlüğe giren 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile vergiden istisna edilmiş, daha sonra 1934 yılında yürürlüğe giren 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile müzik ve resim sanatı ile uğraşanlar, broşür, makale, tefrika, fıkra ve forma halinde eser çıkaranlar da istisna kapsamına alınarak kitap yazarları yanında, dergi ve gazete yazarlarının da korunması amaçlanmıştır. 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile istisnanın kapsamı genişletilmiş ancak maktu istisna haddi getirilerek aşan kısmın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi hüküm altına alınmıştır. Halen yürürlükte bulunan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ilk halinde istisna hükmü korunmakla birlikte maktu haddi aşan kısmın serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesine devam edilmiştir. 3239 sayılı Kanunla 01.01.1986 tarihinden itibaren istisna hadleri kaldırılarak söz konusu kazançlar üzerinden %10 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması zorunluluğu getirilerek defter tutma gereği ortadan kaldırılmıştır. (Bkz. Mustafa Özyürek, Erdal Sönmez, Garip Ayaz, **Telif Kazançlarında Vergileme**, Ankara, Türmob Yayınları – 65, 1999, s.1-3.)

⁷⁹ Sarılı, **a.g.e.**, s.38-39.

⁸⁰ Fahri Özbudun, **Vergilerde Tevkifat**, Ankara, Recep Ulusoglu Basımevi, 1953, s.4

değiştirilerek, dar mükellefiyete tabi kurumların ticarî, ziraî ve diğer kazanç ve iratları dışında kalan kazanç ve iratları ile telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayri maddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında aldıkları bedellerin kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

15.06.1959 tarihinde yayımlanan ve halen yürürlükte bulunan 08.06.1959 tarihli ve 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun (VİVK) "İhtiyat Tedbirleri ve Tahsil Hükümleri" başlıklı 4. bölümünün "Vergiye Mukabil Alınacak Teminat" başlıklı 17. maddesinde de vergi kesintisine bir vergi güvenliği müessesesi olarak ikincil düzeyde yer verilmiş olup sadece veraset ve intikal vergisinin (VİV) ödenmiş olduğunu belgeleyemeyen mükelleflere yapılacak ödemeler üzerinden Kanun'da belirtilen oranlarda vergi karşılığı teminat kesintisi yapılarak, kesintiyi yapan kurum ve kuruluşlar tarafından bulundukları yerin mal sandığına yatırılması zorunluluğu getirilmiştir.

06.01.1961 tarihinde yayımlanan ve halen yürürlükte bulunan 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı GVK'nda ise kaynakta vergileme uygulamasına 5421 sayılı Kanun'a benzer bir şekilde Kanun'un "Vergi Tevkifatı ve Muhtasar Beyanname" başlıklı 3. bölümünde, ancak bu defa daha kapsamlı bir şekilde yer verilmiş, takip eden yıllarda anılan bölümde yapılan değişikliklerle vergi kesintisinin kapsamı sürekli genişletilmiştir.

11.07.1964 tarihinde yayımlanan ve halen yürürlükte bulunan 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) "Verginin Ödenmesi" başlıklı üçüncü bölümünde yer alan 19. maddesinde kaynakta vergilemeye, makbuz karşılığı ve basılı damga konulması yanında "istihkaktan kesinti yapılması" adı altında diğer bir ödeme usulü olarak yer verilmiş olup çeşitli kurum ve kuruluşlarca ödemede kullanılan ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu nitelikteki kağıtlara ait damga vergisinin ödeme sırasında kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilmesi hükme bağlanmıştır.

30.06.1972 tarihinde yayımlanan 26.06.1972 tarihli ve 1598 sayılı Mali Denge Vergisi Kanunu, on yıl boyunca yürürlükte kaldıktan sonra 31.12.1982 tarihli ve 2772 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış olup uygulandığı dönem içerisinde gelir vergisine tabi ücretler, gelir vergisine tabi telif ve patent hakları nedeniyle dar mükelleflere yapılan ödemeler, dar mükellef kurumların kurumlar vergisi kesintisine tabi kazanç ve iratları, Spor – Toto, Milli Piyango ve bankaların nakit ikramiyeleri üzerinden %3 oranında mali denge vergisi kesintisi yapılmasını öngörmektedir.

02.11.1984 tarihinde yayımlanan 25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 9. Maddesinde, Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan mükelleflerle vergiye tabi işlemlere taraf olanların veya ilgili diğer şahısların katma değer vergisinin (KDV) ödenmesinden sorumlu tutulabileceği, 39. Maddesinde bu gibi durumlarda vergilendirme döneminin bir ay olacağı, 40. Maddesinde vergi beyanının vergi sorumlularınca yapılacağı, 44. Maddesinde tarhiyatın muhatabının da vergi kesintisi yapmakla sorumlu olan kişiler olacağı hükme bağlanarak, dolaylı bir harcama vergisi olan KDV'nde de sorumlulukla ilgili düzenlemeye yer verilmiştir.

01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 21.06.2006 tarihinde yayımlanan ve halen yürürlükte bulunan 13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı KVK ile 5422 sayılı Kanun yürürlükten kaldırılarak "Vergi Kesintisi" başlıklı 15. maddeyle kamu idare ve kuruluşları, iktisadî kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilânço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler, madde metninde sayılan ödemeleri yaptıkları takdirde belirtilen oranlarda kurumlar vergisi kesintisi yapmakla yükümlü kılınmışlardır. Kanun'un "Dar Mükellefiyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30. maddesinde 5422 sayılı Kanun'a paralel bir düzenleme yapılarak dar mükellefiyete tabi kurumların tabi tutulacağı vergi kesintisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

C. Kaynakta Vergileme Yönteminin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Bu bölümde, kaynakta vergileme yönteminin öteden beri devam eden ve günümüzde ortaya çıkan bir takım olumlu ve olumsuz özelliklerine kısaca değinilecektir.

1. Kaynakta Vergileme Yönteminin Olumlu Yönleri

a) Verginin Tahsil Süresini Azaltması

Verginin tarh ve tahsili zaman unsuru ile sıkı bir ilişki içinde olup verginin mümkün olduğu kadar gelirin elde edildiği döneme en yakın zaman içerisinde tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında kaynakta vergilemenin gelirin ortaya çıkması ile vergilendirilmesi arasındaki zaman aralığını en aza indiren, hatta gelirin elde edilmeden önce vergilendirilmesini sağlayan niteliğiyle,⁸¹ özellikle menkul sermaye iratlarında vergi kaçırma olanaklarını ortadan kaldıran vergi toplama usulü olduğu söylenebilir.⁸²

Beyan usulünün, verginin tahsil süresi açısından kaynakta vergileme yöntemine göre taşıdığı dezavantaj, geçici vergi uygulaması ile kısmen giderilmişse de vergi kesintisi aylık dönemler halinde beyan edilerek vergi dairesine yatırılırken, geçici verginin üçer aylık dönemler halinde beyan edilerek vergi dairesine yatırılması, kaynakta vergilemenin tahsil süresi açısından daha üstün durumda olmasını sağlamaktadır.⁸³ Özellikle enflasyonist dönemlerde vergi tahsil süresinin uzamasından kaynaklanan gelir kayıpları büyük tutarlara ulaştığından, kaynakta vergilemenin bu üstünlüğü daha da önem kazanmaktadır.⁸⁴

⁸¹ Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, Doktora Tezi, 1974, s.3.

⁸² Turhan, **a.g.e.**, s.127-128; Gerçek, **a.g.e.**, s.41.

⁸³ Mukib Cevdet Kutadgu, "Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İradları Stopajı ve Tatbikatı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı 4, 1958, s.67 (Çevrimiçi) <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamk/article/view/1023014231> , 22.11.2014.

⁸⁴ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı: 2004, s.99.

Beyan usulünde gelirin elde edildiği tarih ile verginin ödendiği tarih arasında ortalama bir yıllık zaman aralığı olması, gelir idaresinin gittikçe daha fazla küreselleşen ekonominin hızla değişen koşullarına daha çabuk tepki verebilmesi açısından kaynakta vergileme usulünün önemini arttırmaktadır.⁸⁵

b) Vergi Alacağını Teminat Altına Alması

Kaynakta vergileme yönteminde, gelir elde edildiği anda tahakkuk eden vergi kesilmiş olacağından, vergi alacağına bir bakıma diğer alacaklar karşısında öncelik ve üstünlük kazandırılmakta, diğer alacaklılardan önce vergi idaresi tarafından vergi alacağının tahsil edilmesi sağlanmaktadır.

Gelir vergisi sistemine entegre edilen kaynakta vergileme yöntemi, beyan usulüne göre yıl sonunda topluca ödenecek olan verginin önemli bir kısmının yıl içinde tahsilini güvence altına aldığından, yıl sonunda verginin topluca tahsil edilmesinde yaşanabilecek muhtemel sorunların önüne geçilmesini sağlamaktadır.⁸⁶

Uluslararası vergilendirme açısından bakıldığında, maaş ve ücretler dışında ana uygulama alanı yerleşik olmayanlara yapılan ödemeler olan kaynakta vergileme yöntemi, yerleşik olmayanlar tarafından elde edilen gelirlerin kaynak ülke tarafından vergilendirilmesinde son fırsat olarak değerlendirilmekte ve dünya çapında yaygınlıkla uygulanmaktadır.⁸⁷

c) Vergi Kaçakçılığını ve Vergiden Kaçınmayı Azaltması

Vergiye keserek vergi dairesine yatırma yükümlülüğünün vergi sorumlularına aktarılması durumunda, kaynakta kesilerek vergi dairesine ödenmeyen vergiler için öncelikle vergi sorumlularına yönelik olarak takibat yapıldığından, üçüncü kişilerin vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalmak istemeyen vergi sorumlularının daha dikkatli hareket etmeleri gerekmekte, verginin

⁸⁵ Lent, **a.g.e.**, s.727.

⁸⁶ Lent, **a.g.e.**, s.727-728.

⁸⁷ George K. Yin, "Principles and Practices to Enhance Compliance and Enforcement of The Personal Income Tax", **Virginia Tax Review**, Vol. 31:381, s.395, (Çevrimiçi), <http://www.law.virginia.edu/pdf/faculty/hein/yin/31vataxrev381.pdf>, 03.12.2014.

mükellefin kendisi tarafından beyan edilmesi durumuna göre vergi kaçırma ve vergiden kaçınma imkanları azalmaktadır.⁸⁸ Örneğin maaş ve ücretler üzerinden vergi kesintisi yapılması hususunda işverenlerin yasal olarak sorumlu tutulmaları ve bu sorumluluğu yerine getirmemeleri halinde ağır cezalara muhatap olmaları, gerek çalışanlar gerekse de işverenler tarafından vergi kaçırılmasını önlemektedir.⁸⁹

Ayrıca, vergi kesintisine tabi ödeme yapan vergi sorumlusunun, bu ödemeyi kendi kazancının tespitinde gider olarak indirebilmesi için vergi kesintisini tam olarak hesaplayarak vergi dairesine ödemesi gerektiğinden, verginin düşük beyan edilmesinde veya hiç beyan edilmemesinde bir menfaati bulunmamakta, taraflar arasındaki menfaat çatışmasından kaynaklanan otokontrol mekanizması sayesinde vergi kayıp ve kaçığının ortaya çıkması önlenmektedir.

“Kapsayıcılık” (Inclusiveness) ilkesine göre, bir vergi mükellefi tarafından indirilebilen bir kalem, diğer bir vergi mükellefinin gelirine dahil edilebilir olmalıdır. Bu ilke uygulandığı takdirde, iki vergi mükellefinin çatışan çıkarları arasında vergi idaresinin tarafsız bir paydaş olarak hareket etmesini sağlayan potansiyel bir gerilim yaratılmakta, taraflarca beyan edilen vergi matrahının doğruluğunun korunması sağlanmaktadır.⁹⁰

Verginin kaynakta kesilmesi, verginin düşük beyan edilmesini azaltan önemli bir araç olup vergi mükelleflerinin gelirlerini ve vergi yükümlülüklerini gizlemelerine yönelik tutumlarını tersine çevirerek, vergi sorumluları tarafından verginin doğru bir şekilde kesildiğinden, belgelendirildiğinden, kayıt altına alındığından ve beyan edildiğinden emin olmalarını teşvik etmektedir.⁹¹

Kaynakta vergileme dolaylı vergilere benzemekle birlikte, sadece vergiye uyumlu firmaların vergi yükümlülüklerinin hesaplanmasında bir indirim kalemi olarak dikkate alınabilmesi yönüyle dolaylı vergilerden ayrılmakta, bu özelliği

⁸⁸ Kutadgu, **a.g.e.**, s.68; Gerçek, **a.g.e.**, s.41-42.

⁸⁹ Lent, **a.g.e.**, s.726.

⁹⁰ Yin, **a.g.e.**, s.404.

⁹¹ **A.e.**, s.393.

nedeniyle vergi kanunlarına uyumlu olmayan firmaları vergi kanunlarına uygun hareket etme yönünde teşvik etmektedir.⁹²

Bununla birlikte, vergi mükelleflerinin net tutar üzerinden pazarlık yapmaları halinde ödemek zorunda oldukları verginin vergi sorumlularına yansıtılması durumu ortaya çıkmakta,⁹³ üzerine aldığı vergi yükünü azaltmak isteyen vergi sorumlusunun vergi mükellefi ile anlaşarak düşük beyanda bulunması nedeniyle vergi kayıp ve kaçığı ortaya çıkabilmektedir.

d) İdarenin İş Yükünü ve Tahsil Masraflarını Azaltması

Kaynakta vergileme yönteminde verginin kesilmesi, beyanı ve ödenmesi gibi vergisel yükümlülükler büyük ölçüde vergi sorumlularına aktarıldığından, çok sayıda mükellefin ayrı ayrı verecekleri vergi beyannameleri ile uğraşmak yerine özellikle işverenlerin çalışanların üzerine düşen gelir vergisini muhtasar beyanname ile topluca beyan etmeleri durumunda olduğu gibi tek bir beyannameyi kontrol etmeleri ve sadece vergi sorumlularıyla muhatap olmaları nedeniyle vergi idaresinin iş yükü azalmakta, bunun bir sonucu olarak da azalan personel ihtiyacı sayesinde idarenin tahsil masrafları azalmaktadır.⁹⁴ İdarenin iş yükünün azalmasının bir nedeni de kaynakta vergilemenin vergi incelemesi ve denetimine en az ihtiyaç gösteren vergi tahsil usulü olmasıdır.⁹⁵

Kaynakta vergileme yönteminin işlerliği, kısmen vergi idaresinin altyapısına bağlı olmakla birlikte, verginin çok sayıdaki potansiyel vergi mükellefinin bizzat

⁹² Anuradha Joshi, Wilson Prichard, Christopher Heady, Taxing the Informal Economy: Challenges, Possibilities and Remaining Questions, **IDS Working Paper**, Volume 2013 No 429, August 2013, s.13 (Çevrimiçi), <http://www.ids.ac.uk/publication/taxing-the-informal-economy-challenges-possibilities-and-remaining-questions>, 03.12.2014.

⁹³ Veysi Seviğ, “Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir”, **Prof. Dr. Adnan Tezel günleri : "Vergi Hukuku" : 14/15 Ocak 2005 Bahçeşehir Üniversitesi Beşiktaş Kampüsü**, Haz. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, İstanbul, Arıkan Yayınları, 2006, s.60.

⁹⁴ Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.96.

⁹⁵ Kutadgu, **a.g.e.**, s.68; Gerçek, **a.g.e.**, s.42.

kendisinden tahsil edilmesi yerine, sınırlı sayıdaki vergi sorumlusundan tahsil edilmesi, her halükarda idareye kolaylık sağlamaktadır.⁹⁶

Gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılan vergi mükelleflerinin yıl sonunda gelir vergisi beyannamesi vermeleri durumunda iade ve mahsup haklarının doğması halinde ise vergi idaresi için ilave bir iş yükü ortaya çıkmaktadır. Ancak, geliri kesinti suretiyle vergilendirilen mükelleflerin küçük bir kısmı için ortaya çıkan bu durumun yarattığı külfetin, sağladığı faydanın çok altında kaldığı söylenebilir.

e) Vergi Mükelleflerinin Şekli Yükümlülüklerini Azaltması

Yıllık geliri belirli bir sınırı aşmayan mükelleflerin yıllık beyanname vermemeleri nedeniyle, kaynakta yapılan kesintinin nihai vergi haline gelmesi halinde vergi mükellefleri beyanname verme ve vergi daireleriyle temasta bulunma külfetinden kurtulmakta, zaman ve emek tasarrufu sağlamaktadırlar.⁹⁷

Özellikle vergi ödeme istek ve arzusu içinde bulunan ancak vergi kanunlarına yeterince nüfuz edememekten dolayı yasal prosedürleri yerine getirme konusunda tereddüt içinde bulunan mükellef kitlesinin üzerine düşen vergi ile ilgili yükümlülüklerin, vergi kanunlarına daha hakim olan personel istihdam eden yapılar tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla yerine getirilmesi, bir yandan verginin doğru bir şekilde tahakkukunu sağlamak suretiyle vergi idaresinin işini kolaylaştırırken, diğer taraftan vergi mükelleflerinin şekli yükümlülüklerini azaltmaktadır.⁹⁸

f) Verginin Ödenmesini Kolaylaştırması

Gelirin yıl sonunda topluca beyan edilerek tahakkuk eden verginin bir defada ödenmesine göre yıl içinde kaynakta kesilmek suretiyle aylık dönemler

⁹⁶ Lent, **a.g.e.**, s. 726, 733.

⁹⁷ Kutadgu, **a.g.e.**, s.68; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.96.

⁹⁸ Abdurrahman Akdoğan, "Vergide Tahsil Yönteminin, Vergilendirmenin Etkinliği Açısından Önemi ve Fonksiyonu", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 8, Sayı:1, 1992, s.113-117.

halinde beyanı ve ödenmesi, mükellefler üzerindeki vergi yükünün yıl içine dağıtılması nedeniyle ödeme kolaylığı sağlamaktadır.⁹⁹

Ayrıca, verginin mükelleften en uygun zamanda tahsil edilmesini ifade eden uygunluk ilkesinin bir gereği olarak, mükellefe ödeme yapılırken verginin kesilmesi, ödeme gücünün en yüksek olduğu an olan gelirin elde edildiği anda tahakkuk eden verginin peşin olarak tahsil edilmesini sağlamaktadır.¹⁰⁰

Vergi mükelleflerinin büyük bir çoğunluğunun bütçelerini bir sonraki yıl ödeyecekleri vergiyi düşünerek planlamaları nedeniyle verginin yıl içinde kaynaktan kesilmek suretiyle peşin olarak ödenmesinin zorunlu tutulması, belirsizliği ortadan kaldırmakta, elde edilen gelir ile ödenecek vergi arasında daha doğru bir korelasyon sağlamakta, vergi yükümlülüğü ile nakit mevcudu arasında sene sonunda ortaya çıkabilecek olan uyumsuzluğu ortadan kaldırmaktadır.¹⁰¹

g) Maliye Politikası Aracı Olarak Kullanılabilmesi

Kaynaktan vergileme yöntemi, vergi kesintisi oranlarını değiştirmek suretiyle piyasaya çıkan para miktarını kontrol edebilme imkanı sağladığından, hükümetler tarafından enflasyonist ve deflasyonist ortamlarda bir maliye politikası aracı olarak da kullanılabilir. Enflasyonist ortamlarda vergi kesintisi oranlarını arttırmak suretiyle piyasaya çıkan para miktarını azaltmak, deflasyonist ortamlarda ise vergi kesintisi oranlarını azaltmak suretiyle piyasaya çıkan para miktarını arttırmak, bu şekilde fiyat istikrarını maliye politikası yoluyla sağlamak mümkün olabilmektedir.¹⁰²

h) Uluslararası Vergilendirmede Ülkelerin Efektif Vergi Yükleri Arasında Denge Kurabilmesi

Uluslararası vergilendirmede karşılıklılık ilkesine göre vergi anlaşmaları, yerleşik olmayanların yatırımları üzerinde benzer efektif vergi yükünün ortaya

⁹⁹ Yin, **a.g.e.**, s.394.

¹⁰⁰ F. Nilgün Akça, "Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak Vergi Tevkifatı (Stopajı)", **İşletme ve Finans Dergisi**, Sayı: 50, 1990, s.58-64.

¹⁰¹ Lent, **a.g.e.**, s.725.

¹⁰² **A.e.**, s.728; Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s.4.

çıkmasını ve elde edilen kârın anlaşmaya taraf olan ülkeler arasında adil bir şekilde dağılımını sağlamalıdır. Bu ilkeye göre anlaşma ülkeleri arasında, faiz, kâr payı ve gayri maddi haklar üzerindeki vergi kesintisi oranları birbirine eşit olmalıdır. Örneğin vergi anlaşmasına taraf olan iki ülkede uygulanan kurumlar vergisi oranlarının birbirinden farklı olması durumunda karşılıklılık, ülkeler arasındaki kâr transferleri üzerinden farklı oranlarda vergi kesintisi yapılmak suretiyle sağlanabilmektedir. Kurumlar vergisi oranı daha düşük olan ülke, diğer ülkeye dağıtılan kâr payı üzerinden daha yüksek oranda vergi kesintisi yaparak, kurumlar vergisi oranı yüksek olan ülke ise diğer ülkeye dağıtılan kâr payı üzerinden daha düşük oranda vergi kesintisi yaparak veya vergi kesintisinden tamamen istisna ederek iki ülke arasındaki efektif vergi yükü arasında denge kurulabilmektedir.¹⁰³

2. Kaynakta Vergileme Yönteminin Olumsuz Yönleri

a) Nesnel Nitelikte Olması ve Kişisel Durumları Sınırlı Bir Şekilde Dikkate Alabilmesi

Teschemacher'ın da belirttiği gibi aslen randıman vergilerinin¹⁰⁴ tahsil tekniği olan kaynakta vergileme, bu karakteristik özelliği nedeniyle vergi mükelleflerinin kişisel durumlarının dikkate alınmasına imkan tanımamaktadır.¹⁰⁵

Ancak, ücretler için kişisel durumların göz önüne alınması yönünde önemli gelişmeler gösteren kaynakta vergileme yöntemi, üniter gelir vergisinde yine de geçici bir tahsil aracı ve tamamlayıcı bir tahsil aracı olarak kullanılmakta, normal tarh ve tahsil usulünün yerine geçmesi mümkün bulunmamaktadır.¹⁰⁶

Özellikle dolaysız vergilerde bir vergilendirme tekniği olarak kullanılan kaynakta vergileme, vergi mükellefiyetinin getirdiği biçimsel yüklerin vergi

¹⁰³ Michael Kobetsky, **International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy**, Cambridge University Press, New York, 2011, s.17-18.

¹⁰⁴ Burada, konusu emek, sermaye gibi üretim faktörlerinin randımanı olan vergiler kastedilmektedir. Bu tür vergiler faktör vergileri olarak da nitelendirilmekte olup şahsi gelir vergilerinin aksine doğrudan doğruya ortaya çıktıkları anda vergilendirilirler. (Bkz. Turhan, **a.g.e.**, s.105.)

¹⁰⁵ Turhan, **a.g.e.**, s.128; Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s.6.

¹⁰⁶ Turhan, **a.g.e.**, s.129.

sorumluları üzerine aktararak, kesinti suretiyle ödenen verginin nihai vergi haline dönüşmesi durumunda vergi idaresi ile gerçek vergi mükellefi arasındaki bağın kopmasına yolaçmaktadır. Bu durumda, vergi mükellefleri, vergi kanunlarının imkan tanıdığı şahsi indirim ve matrah tespit etme imkanlarından yararlanamamakta, ödeme gücüne göre tahsil ilkesinden uzaklaşmaktadır.¹⁰⁷

Farklı gelir kategorileri için farklı vergi tahsil yöntemleri kullanılması idari yönden sağlayacağı avantajlar nedeniyle tercih edilmekle birlikte bu farklılıklar teknik olarak saf üniter vergilendirme ilkesinin çiğnenmesine yol açmaktadır.¹⁰⁸

b) Vergide Simetri İlkesine Aykırı Nitelikte Olması

Basitlik, eşitlik, etkinlik, kapsayıcılık ilkelerinin yanında diğer bir vergileme ilkesi ise simetri olarak adlandırılmakta olup bu ilkeye göre bir vergi sisteminde gelir ile negatif gelir olarak da ifade edilebilecek olan giderler, vergi matrahının hesaplanmasında birlikte dikkate alınmalıdır. Bu ilkeye aykırı olarak giderlerin gelirlerle birlikte dikkate alınamaması durumunda vergi mükellefleri, ortaya çıkan eşitsizliğin önüne geçmek için daha fazla vergi planlaması¹⁰⁹ yapmak zorunda kalacaklar, vergi idaresi ise vergi planlarının geçerliliğini belirleme yüküyle karşı karşıya kalacaktır.¹¹⁰

Kaynakta vergilemede, kesilen verginin nihai vergi halini alması ve yıl sonunda vergi beyannamesi verilmesinin gerekmemesi durumunda, GVK'na göre vergi matrahının tespitinde indirilmesi mümkün olan gider kalemleri dikkate alınamamakta, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olan vergi mükellefleri ile nihai olarak kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilen vergi mükellefleri arasında simetri ilkesi yönünden eşitsizlik ortaya çıkmaktadır.

¹⁰⁷ Seviğ, “Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir”, s.57-58.

¹⁰⁸ Yin, **a.g.e.**, s.401.

¹⁰⁹ Vergi planlaması, vergi kanunlarında yer alan hükümlerden vergi mükellefleri lehine yararlanılarak vergi yükümlülüğünün azaltılmasına yönelik yasal uygulamalar olarak tanımlanabilir.

¹¹⁰ Yin, **a.g.e.**, s.403.

c) Vergi Sorumlularının Maddi ve Şekli Yükümlülüklerini Arttırması

Uygulamada kendilerinden vergi kesintisi yapılanların, elde edecekleri gelirin başta ücret gelirleri için söz konusu olmak üzere zamanla vergi sonrası net halini pazarlık konusu yapmaları nedeniyle vergi, ödemeyi yapan vergi sorumlularının yüklenmek zorunda kaldıkları bir tür kamu payı haline dönüşmektedir.¹¹¹

İşverenlerin her bir çalışanın vergi yükünü hesaplamak için ayrı bir hesap tutmak zorunda kalması, gerekli belge düzenini kurması, aylık olarak beyanda bulunarak tahakkuk eden vergiyi çalışanlar adına vergi dairesine ödemesi, üzerilerindeki iş yükünü ciddi bir şekilde arttırmakta,¹¹² vergi sorumluları vergi idaresinin yerine geçerek adeta devlet adına vergi tahsil eden bir kamusal hizmet birimi haline gelmektedir.¹¹³

Ayrıca, vergi kesintisi yapmak zorunda olan özellikle büyük kuruluşlarca bu iş için ilave personel istihdam edilmesi, vergi idaresinin tahsil masrafları azalırken bu defa vergi sorumlularının tahsil masraflarının artması sonucunu doğurmakta, nihai olarak milli ekonomi bakımından tasarruf sağlanması mümkün olmamaktadır.¹¹⁴

d) Artan Oranlılığın Sınırlı Biçimde Uygulanabilmesi

Ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesinin bir sonucu olarak öngörülen GVK’ndaki artan oranlı vergi tarifesi, belirli gelir unsurları itibariyle toplama ve beyan esasından uzaklaşıp sadece kaynakta vergilemenin benimsenmesi durumunda uygulama alanı bulamayacağından vergi adaletini zedeleyici bir etki ortaya çıkmaktadır.¹¹⁵

¹¹¹ Seviğ, “Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir”, s.60.

¹¹² Lent, **a.g.e.**, s.732.

¹¹³ Seviğ, “Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir”, s.61.

¹¹⁴ Kutadgu, **a.g.e.**, s.68.

¹¹⁵ Muâlla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010, s.238.

Kaynakta vergileme yönteminde vergi mükelleflerinin başka gelirlere sahip olup olmadıklarının bilinmesi mümkün olmadığından, ücret gelirleri hariç olmak üzere ancak düz oranlı tarife uygulanabilmekte, bu da ödeme gücünün kavranması açısından artan oranlı vergi tarifesinin uygulandığı beyan esasına kıyasla kaynakta vergileme yöntemine olumsuz bir nitelik kazandırmaktadır.¹¹⁶

e) Sınırlı Bir Alanda Uygulanabilmesi

Kaynakta vergileme, ücret ve maaş, kira, menkul sermaye iradı gibi sadece belli nitelikteki gelir unsurlarına uygulanabilmesi nedeniyle kullanılabilirliği sınırlıdır.¹¹⁷ Kaynakta vergilemenin etkinliği, büyük ölçüde, kavradığı vergi matrahının büyüklüğünün bir fonksiyonu olup, ticari kazanç, serbest meslek kazancı gibi girişimcilik gelirleri doğaları gereği kaynakta vergilemeye tabi tutulmadığından, bu gelir unsurları için de aynı etkinliği sağlayıcı düzenlemeler getirilmesi gerekmektedir.¹¹⁸

f) Vergi Ödeme Zamanı Yönünden Vergi Mükellefleri Arasında Adaletsizliğe Neden Olması

Kaynakta vergileme yönteminin uygulama alanının sınırlı olması, bu yönetime tabi olanlar ile olmayanlar arasında eşitsizliklerin ortaya çıkmasına neden olmakta, bunun bir sonucu olarak vergilemede adalet ilkesi zedelenmektedir.¹¹⁹

Beyannameli mükellefler bir önceki faaliyet dönemine ait gelirlerini takip eden yılda beyan ederek tahakkuk eden vergiyi taksitler halinde ödediklerinden, gelirin elde ettiği anda vergisi kaynakta kesilen ücretliler karşısında, özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde avantajlı duruma gelmektedirler.¹²⁰ Kaynakta kesilmek suretiyle alınan vergilerde vergi oranlarının beyan esasına kıyasla daha yüksek olması durumunda, mükellefler arasında verginin tahsil zamanındaki farklılıktan

¹¹⁶ Gerçek, a.g.e., s.42.

¹¹⁷ Turhan, a.g.e., s.128.

¹¹⁸ Lent, a.g.e., s.728-729.

¹¹⁹ Gerçek, a.g.e., s.42.

¹²⁰ Karakoç, a.g.e., s.423.

kaynaklanan eşitsizlik daha da artmaktadır.¹²¹ Bu nedenle kaynakta vergileme yöntemine tabi olan mükellefler ile karşılaştırıldığında, beyan esasına tabi olan mükellefler lehine bir anlamda ücretsiz vergi kredisi açılmak suretiyle vergi adaletine aykırılık ortaya çıkmasına neden olunmaktadır.¹²²

Söz konusu adaletsizliği ortadan kaldırmak üzere getirilen geçici vergi uygulamasında, içinde bulunulan faaliyet döneminin üçer aylık faaliyet sonuçlarına göre geçici vergi ödenmekte, ödenen bu vergi takip eden yılda verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir.¹²³ Çağdaş vergi sistemlerinde peşin ödeme ya da PAYE olarak adlandırılan geçici vergi, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler dışında) ile serbest meslek erbabları ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır.¹²⁴

g) Gelir Tahminlerinde Güçlük Yaratması

Kaynakta vergilemeye tabi olan vergi mükelleflerinin yıl sonunda yıllık gelir vergisi beyannamesi de vermek zorunda olmaları halinde, yıl içinde kesilen vergilerin beyan edilen vergiden fazla olması halinde iade veya mahsup imkanı ortaya çıkmakta, yıl içinde kesilen vergilerin beyan edilen vergiden az olması halinde ise ilave vergi ödeme yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır.¹²⁵

Bu duruma vergi idaresi açısından bakıldığında, vergi mükelleflerinin iade ve mahsup hakkının ortaya çıkması durumunda devlet gelir kaybına uğramakta, ilave vergi ödeme yükümlülüğünün ortaya çıkması halinde ise devletin vergi gelirleri artış göstermektedir. Bu nedenle, vergi yükünün sene sonunda kesinleşmesi, devletin vergi gelirlerinde dalgalanma ortaya çıkarabilmekte, elde edilecek kesin vergi gelirinin öngörülmesinde güçlük yaratmaktadır.

¹²¹ Seviğ, “Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir”, s.62.

¹²² Gerçek, **a.g.e.**, s.42.

¹²³ Karakoç, **a.g.e.**, s.423.

¹²⁴ Kırbaş, **a.g.e.**, s.139.

¹²⁵ Aliefendioğlu, **a.g.e.**, s.6.

h) Vergi Bilincinin Oluşmasını Önlemesi

Bir ülkede pozitif bir vergi kültürünün oluşması için, vergi uyumsuzluklarının adil bir şekilde çözümlenmesini sağlayacak bir hukuk sistemi, vergi mahremiyetine ve diğer mükellef haklarına saygı, şeffaf vergi düzenlemeleri, bilinen, güvenilir ve tekdüzen bir muhasebe sistemi, vergi gelirlerinin toplanmasında ve harcanmasında şeffaflık sağlayan bir bütçe sistemi, gerçek ve tüzel vergi mükelleflerini tanımlama sistemi, sağlam ve etkin bir vergi idaresine olanak sağlayan vergi hukuku ve vergi politikası, doğruluk ve güvenilirlik esasına göre yürütülen vergi idaresi, araştırma ve veri analizi,¹²⁶ son olarak vergi mükelleflerinin vergi düzenlemelerine gönüllü olarak uyumunun sağlanması gerekmektedir.

En maliyet etkin vergi toplama yöntemi olduğu düşünülen vergi mükelleflerinin vergi düzenlemelerine gönüllü uyumunun sağlanarak sosyal yükümlülüklerini içselleştirmek suretiyle vergisel yükümlülüklerini tam olarak beyan edip ödemeleri, aynı zamanda gelir vergisinin kamuoyunda kabul görerek benimsendiğinin de bir göstergesi olmakta, ancak bu kültürel değerlerin toplum içinde gelişmesi uzun zaman almaktadır. Gelir vergisini beyan edip ödeme yükümlülüğünün tamamen vergi sorumlularına ait olduğuna dair üstü kapalı mesaj, kaynakta vergilemenin vergi mükellefleri üzerindeki başlıca olumsuz etkisini oluşturmakta, bu nedenle yıllık beyan esasına göre vergilendirme, herkesin vergi sisteminin bir parçası olduğu algısını geliştirerek, pozitif bir vergi kültürünün ortaya çıkmasında büyük önem taşımaktadır.¹²⁷

Özellikle ücretler ve menkul sermaye iratlarında, bu kazançları ilgililerine ödeyenler tarafından kesilen vergiler vergi dairesine yatırılmakta, vergi yıllık olarak değil, kısım kısım kesinti yapılmak suretiyle tahsil edildiğinden, mükellefler söz konusu vergiyi hissetmediklerinden vergiye kolaylıkla katlanmaktadırlar.¹²⁸ Ancak, vergi dairesine şahsen ödenmeyen bir verginin yükü genellikle

¹²⁶ Yin, **a.g.e.**, s.390.

¹²⁷ **A.e.**, s.389, 391-392.

¹²⁸ Erginay, **a.g.e.**, s.120.

hissedilmeyeceğinden¹²⁹ elde ettikleri gelirleri kaynakta vergilendirilen vergi mükellefleri yıllık beyanname de vermek zorunda kalmamaları halinde vergisel yükümlülükleri yerine getirme sorumluluğu kazanamamakta, bu da vergi mükelleflerinde vergi bilincinin oluşmasını engellemektedir. Vergi bilinci oluşmayan bu gibi mükelleflerin beyana tabi gelir elde etmeleri durumunda vergi yükü bu kişilerce daha ağır hissedilmekte, vergi kaçırma ve vergiden kaçınma gayretleri artmaktadır.

D. Kaynakta Vergileme Yönteminde Vergi Kesenlerin Sorumluluğu

1. Vergi Sorumluluğu

Medeni hukukta sorumluluk, verilen bir zararın tazminini veya alacaklının bir malvarlığına el koyabilme hakkını; idare hukukunda sorumluluk, idarenin eylem ve işlemlerinden doğan zararların tazmininden sorumluluğunu ifade etmekte iken, vergi hukukunda sorumluluk, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşmeyen üçüncü kişilerin vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından yükümlü kılınmalarını ve bazı durumlarda vergi borcunu kendi malvarlıklarından ödemek zorunda olmalarını ifade etmektedir.¹³⁰ Vergi sorumluları da tıpkı vergi mükellefleri gibi sorumluluktan doğan vergi borcunun ödenmesinden tüm malvarlıklarıyla sorumlu olduklarından, vergi hukukundaki sorumluluk, medeni hukuktaki sınırsız malvarlığı sorumluluğuna benzemektedir.¹³¹

Borçlar Hukukunda yer verilen hukuki sorumluluk kavramı, edimini ifa etmeyen borçlunun malvarlığına devlet organları aracılığıyla alacaklının el koymasını veya haksız fiil nedeniyle ortaya çıkan zararın tazmin edilmesi yükümlülüğünü ifade etmektedir.¹³² Konunun yine Borçlar Kanunu'nda yer verilen temsil kurumu açısından da değerlendirilmesi mümkün olup temsil, başkası nam ve

¹²⁹ Kutadgu, **a.g.e.**, s.68.

¹³⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.75; Karakoç, **a.g.e.**, s.203.

¹³¹ Sarılı, **a.g.e.**, s.214.

¹³² **A.e.**, s.209.

hesabına veya kendi namına başkası hesabına hareket etmek, kanuni temsil ise bir kanun hükmü ile bir kişinin, belirli bir malvarlığını ve belirli bir takım hakları korumak için temsilci tayin edilmesi olarak tanımlanabilir. Vergi hukukunda vergi sorumluluğu müessesesi kanuni temsilin bir türü olarak değerlendirilebilmekle birlikte bağımsız bir bilim dalı olduğu için Borçlar Kanunu'nun genel hükümlerinden bazı sapmalar mevcuttur.¹³³

Vergilendirme ilişkisinde, kamu alacağını güvence altına almak amacıyla vergiyi doğuran olayı kendi şahsında gerçekleştirmiş olmayan üçüncü kişilerin kendileri asıl mükellef olmamakla birlikte asıl mükellefle gerek kişisel, gerekse vergi mevzuları itibarıyla ilişkileri nedeniyle, yasalarla vergiye ilişkin maddi ya da şekli ödevlerin yerine getirilmesi bakımından vergi dairesine muhatap tutulmalarına, bazı durumlarda ise vergi mükellefi ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlıklarından ödemelerine vergi sorumluluğu denilmektedir.¹³⁴

Vergi hukukunda vergi mükellefiyetinin genişletilmesi, müşterek sorumluluk ve müteselsil sorumluluk uygulamalarıyla ortaya çıkmaktadır. Müşterek sorumluluk, mükellefin vergi borcunu ödeme ve vergisel sorumluluklarını yerine getirme konusunda yükümlülük getirilen kişilerin, vergi borcundan asıl mükellefle birlikte sorumluluğunu ifade etmektedir. Müteselsil sorumluluk ise aynı vergi borcunun ödenmesinden birden fazla kişinin sorumlu olmasını ifade etmekte olup vergi borcunun tamamı herhangi bir sıra gözetilmeksizin borçluların herhangi birinden istenebilmekte, ödemeyi yapan, ödediği miktar için diğer sorumlulara rücu edebilmektedir.¹³⁵

VUK'nun ve vergi yasalarının hükümleri ile bazı durumlarda vergi mükellefleri ile vergi sorumluları arasında, bazı durumlarda birden fazla vergi sorumlusunun kendi aralarında maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmesinde teselsül öngörülmüş, bazı durumlarda ise vergi sorumlusu, vergi mükellefinin yerine

¹³³ M. Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Eylül 2008, s.74.

¹³⁴ Sarılı, **a.g.e.**, s.29-30; Erginay, **a.g.e.**, s.61.

¹³⁵ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.74.

geçirilerek doğrudan doğruya vergi idaresine muhatap kılınmıştır.¹³⁶ AYM'nin 25.05.1993 tarihli ve 1993/3 Esas, 1993/20 Karar nolu ilamında, vergi sorumluluğunun GVK ve KVK'da verginin kaynağında kesilmesi amacına yönelik olarak düzenlendiği, bu sorumluluk türünün en çok uygulanan sorumluluk biçimi olduğu, bu sorumluluğun yanında kimi vergi kanunlarında o verginin özelliğinden kaynaklanan başka sorumluluk türlerinin de düzenlendiği belirtilmiştir.

Vergi kesintisi yapma yükümlülüğü altında bulunan vergi sorumlusunun bu kesintiyi yapmaması veya kesintiyi yapmasına karşın vergi dairesine ödememesi durumunda, vergi dairesi kesintiyi yapmamış veya kesintiyi yapmasına karşın vergi dairesine ödememiş olan vergi sorumlusuna doğrudan doğruya başvurarak onun hakkında cezalı vergi tarhiyatı yapmaya yetkili bulunmaktadır. Vergi mükellefleri, eğer kendilerinden kesinti yapılmış ise herhangi bir takibata uğramamakta, kanuni müeyyideler vergi sorumlusuna uygulanmaktadır.¹³⁷

VUK'nun 11. maddesinin birinci fıkrasında, yaptıkları veya yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu tutulmuş olup ¹³⁸ söz konusu Kanun maddesine 6745 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen 7. fıkra ile Bakanlar Kuruluna, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi

¹³⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.80-81.

¹³⁷ Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı: 1989, s.85; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s.67; Metin Taş, **Vergi Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2007, s.61; Karakoç, **a.g.e.**, s.214.

¹³⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.80; Kırbaş, **a.g.e.**, s.81; Özhan Uluatam, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2000, s.94; Taş, **a.g.e.**, s.60; Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.76.

işlemlerle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetki tanınmıştır.¹³⁹

Söz konusu Kanun hükmünün gerekçesi,

“Ekonomik işlemlerin teknolojik gelişmeyle birlikte gittikçe karmaşık bir hale gelmesi vergi kanunlarında bu ihtiyacı karşılayacak yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihtiyacı doğurmuştur. Bu nedenle yapılan değişiklikle Bakanlar Kuruluna, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya ve belirli şartlar altında farklı kesinti oranları tespit etmeye ilişkin yetki verilmektedir.

Maddede öngörülen yetki sayesinde, başta internet üzerinden gerçekleştirilen ticari işlemler olmak üzere, bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve kayıt dışılıkla etkin mücadele etmek adına her türlü işleme karşı korunaklı bir yapı hızlı ve etkin bir biçimde oluşturulabilecektir.”

olarak belirtilmiştir.

Verginin kanuniliği ilkesinden biraz daha uzaklaşılmasına neden olan söz konusu Kanun hükmünün gerekçesi; kaynakta vergi kesintisi yapma sorumluluğunun yeni bir vergi güvenlik müessesesi olmaması, Kanun hükmü ile getirilen düzenlemenin, münhasıran teknolojik gelişmeye bağlı olarak internet üzerinden yapılan işlemlerde ve bilgi işlem teknolojilerinin yaygın olarak kullanıldığı alanlarda değil, Bakanlar Kuruluna her konuda vergi kesintisi yapma sorumluluğu getirme yetkisi tanınması, bu alanlarda yeni bir vergi kesme sorumluluğunun ihdas edilmesinin yasama erki tarafından da gerçekleştirilebileceği, Bakanlar Kuruluna konuya ilişkin olarak bu denli geniş bir yetki devri yapılmasına gerek olmaması yönlerinden eleştirilebilecektir.

VUK’nun 11. maddesinde yapılan bu değişiklikle getirilen düzenlemeye paralel olarak “Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamına giren ödemelerden.” İbaresini, GVK’nun 94. maddesinin 1. fıkrasına 18. bent, KVK’nun 15. maddesinin 1. fıkrasına (ğ) bendi ve 30. maddesinin 1. fıkrasına (d) bendi olarak eklenmiş olup VUK’nun 11. maddesine atıfta bulunmak suretiyle söz

¹³⁹ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.80-81.

konusu Kanunlar yönünden vergi kesintisine ilişkin olarak düzenleme yapma yetkisi tamamen yürütme erkine devredilmiştir.

2. Vergi Sorumluluğunun Unsurları

a) Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmiş Olması

Vergi borcunun ortaya çıkmasında ilk ve esas unsurlardan birisi olan vergiyi doğuran olay, konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin belirli bir mükellef aleyhine, belirli bir miktarda borç şeklinde ortaya çıkabilmesi için gerekli olan mekanizmayı harekete geçirecek itici güç olarak tanımlanabilir.¹⁴⁰

Wuold'a göre, vergi borcunu ortaya çıkaran hukuki ilişkiler iki grupta toplanmakta olup bunlardan birincisi, bir mükellef ile bir vergi konusu arasında belirli bir ilişki bulunması; ikincisi ise bir mükellefin veya bir verginin konusunun bir devletle veya toplumla belirli bir ilişkisi bulunmasıdır. Örneğin, KDV'de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için bir satıcının (mükellef) mal (verginin konusu) tesliminde (ilişki) bulunması, bu mal tesliminin Türkiye (devlet) toprakları üzerinde (ilişki) yapılması gereklidir.¹⁴¹ Vergi bağılılığı denilen bu hukuki ilişki, kaynakta vergilemede vergi mükellefinin veya verginin konusunun vergi sorumlusu ile hukuki veya iktisadi ilişkisi bulunması ile ortaya çıkmaktadır.

Vergi sorumluluğunun ortaya çıkabilmesi için öncelikle devlet ile yükümlü arasında vergiyi doğuran olay sonucu ortaya çıkan vergisel bir borç ilişkisinin bulunması, ikinci olarak bu vergi borcunu ödeme ödevinin vergi mükellefinden başka üçüncü bir kişiye ait olması gerekmektedir.¹⁴² Sorumluluğun vergi borçluluğu ile birlikte doğup borcun edimi ile birlikte ortadan kalkması olarak tanımlanan sorumluluğun bağımlılığı ilkesine göre vergi sorumluluğu, sorumluluğun ilgili olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkmakta, borcun ödenmesi

¹⁴⁰ Bedî Necmettin Feyzioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hâdise)”, **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7 Sayı: 1, 1952, s.52, (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/351/3644.pdf>, 10.08.2017

¹⁴¹ Feyzioğlu, **a.g.e.**, s.57

¹⁴² Kaneti, **a.g.e.**, s.81-82.

ile birlikte sona ermektedir. Örneğin işveren, hizmet erbabına ücret ödemesi yapmadıkça, vergi keserek vergi dairesine yatırma sorumluluğu da ortaya çıkmayacaktır.¹⁴³

b) Sorumluluğun Fer'i Nitelikte Olması

Vergi borcu asıl vergi mükellefinden istenilmedikçe sorumluya başvurulamamasına sorumluluğun fer'iliği ilkesi denilmekte¹⁴⁴ olup vergi sorumlularına ancak vergi asıl vergi borçlusundan tahsil edilemediği takdirde başvurulması gerekmeyle birlikte, VUK'nda bu husus sadece kanuni temsilciler için öngörülmüş, genel kural olarak vergi sorumlularının vergi borcundan verginin asıl mükellefi gibi sorumlu olmaları benimsenmiştir.¹⁴⁵ Örneğin vergi kesenlerin sorumluluğu, sorumluluğun fer'iliği ilkesinin bir istisnasını oluşturmakta, asıl borçluya daha sonra rücu etme hakkı tanınmakla birlikte vergi borcu öncelikle vergi kesmekle sorumlu kişiden aranmaktadır.¹⁴⁶

Vergi hukukunda vergiyi doğuran olayla ilgisi olmadığı halde asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine vergiyi kendi malvarlığından ödeme yükümlülüğü altındaki vergi sorumlularına fer'i borçlu da denilmektedir.¹⁴⁷

c) Sorumluluğun Sınırsız Olması

Vergi hukukunda sınırlı ve sınırsız sorumluluk ayrımı bulunmamakta, vergi mükellefi gibi vergi sorumluları da sorumluluktan doğan borçların ödenmesinde tüm malvarlıkları ile yükümlü durumunda bulunmaktadır. Yalnızca 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 35. Maddesine göre limited şirket

¹⁴³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.80; Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları, Nisan 2009, s.92; Karakoç, **a.g.e.**, s.222.

¹⁴⁴ **A.e.**, s.223.

¹⁴⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.80.

¹⁴⁶ Karakoç, **a.g.e.**, s.223.

¹⁴⁷ Saban, **Vergi Hukuku**, s.93.

ortaklarının kamu borçlarından dolayı sorumluluğu, sermaye payları oranıyla sınırlandırılmıştır.¹⁴⁸

Burada malvarlığı kavramına eşya hukuku açısından bakıldığında, devlet vergi alacağı için eşyanın kendi bünyesine sıkı sıkıya bağlı aynı hakka sahip iken borçlar hukuku açısından bakıldığında ise bir malın o mala ilişkin bir vergi alacağının güvencesini oluşturması anlamını taşımaktadır.¹⁴⁹

Aynı sorumlulukta vergi borcuna güvence teşkil eden eşyanın kime ait olduğu önem taşımamakta, alacaklı kamu idaresi alacağını tahsil etmek için eşyanın o andaki malikine yönelik olarak takip yapabilmektedir.¹⁵⁰ KDVK'nun 55. maddesinde yer verilen, "Mükelleflerin, fabrika, imalathane, ticarethane, şube, satış mağazası ve depolarında mevcut ilk madde, yarı mamul ve mamul madde stokları, üçüncü şahıslara satılmış veya rehnedilmiş olsa dahi KDV ile zam ve cezalarının teminatı hükmünde olup bedellerinden ilk önce sözü edilen hazine alacağı tahsil olunur." hükmü, buna örnek olarak gösterilebilir.¹⁵¹

d) Sorumluluğun Süresiz Olmaması

Kamu yararı gözönünde bulundurularak vergi mükelleflerine getirilen zaman yönünden sınırlama, vergi sorumluları için de geçerli olup ana borcun ödenmesi, takası durumunda vergi sorumluluğundan kaynaklanan borç da ortadan kalkmaktadır. Ancak zamanaşımı durumunda vergi borcu ortadan kalkmamakta, söz konusu borç artık vergi dairesince takip edilemediğinden vergisel ödevlerin ortadan kalkması sonucunu doğurmaktadır.¹⁵²

VUK'nda vergi sorumluları için ayrı süreler öngörülmemekle birlikte, Kanun'un 8. maddesinin 4. fıkrasında, Kanun'un müteakip maddelerinde geçen

¹⁴⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.80; Karakoç, **a.g.e.**, s.223.

¹⁴⁹ Saban, **Vergi Hukuku**, s.93-94.

¹⁵⁰ Karakoç, **a.g.e.**, s.223.

¹⁵¹ **A.e.**

¹⁵² Saban, **Vergi Hukuku**, s.94.

mükellef tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığı belirtildiğinden, aynı süreler vergi sorumluları için de geçerlilik taşımaktadır.¹⁵³

e) Kanunla Düzenlenmiş Olması

Vergi sorumluluğu, tek tarafa borç yükleyici bir nitelik taşıyan vergiye ilişkin kamu hukuku ilişkisinden doğduğundan, vergi mükellefiyeti gibi kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.¹⁵⁴

VUK Alman Hukukundan alındığından, vergi sorumluluğuna ilişkin tazmin yükümlülüğü ile söz konusu tazminin sağlanabilmesi için malvarlığına el koyabilme hakkına birarada yer verilmiştir. Ancak Türkiye’de VUK yanında takip hukukuna ilişkin olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun da bulunduğundan, VUK’nda yapılan bu ikili düzenlemenin özellikle kanuni temsilcilerin sorumluluğu konusunda tahsilata ilişkin sorunlar yarattığına yönelik görüşler mevcuttur.¹⁵⁵

3. Vergi Sorumlusu

VUK’nun 8. maddesinin 2. fıkrasında vergi sorumlusu kavramı, “Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.” olarak tanımlanmıştır.¹⁵⁶ Bu tanıma göre, vergiyi doğuran olay kendi şahsında gerçekleşmeyen, ancak vergi alacağına ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle yükümlü olan kişiler vergi sorumlusu olarak nitelendirilmektedirler.¹⁵⁷ Vergi sorumluları, verginin ödenmesi anına kadar olan şekil ve usule ilişkin ödevleri de yerine getirmek zorundadır.¹⁵⁸

AYM’nin 25.05.1993 tarihli ve 1993/3 Esas, 1993/20 Karar nolu ilamında, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde gerçekleşen ve malvarlığından vergi borcunu

¹⁵³ Karakoç, **a.g.e.**, s.224.

¹⁵⁴ Saban, **Vergi Hukuku**, s.90.

¹⁵⁵ **A.e.**, s.94-95.

¹⁵⁶ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.454.

¹⁵⁷ Saban, **Vergi Hukuku**, s.89.

¹⁵⁸ Gelirler Kontrolörleri Derneği (GKD), **Gelir Vergisi Rehberi**, Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 6. baskı: Mart 2006, s.7.

ödemek zorunda olan, dolayısıyla vergilendirme ile ilgili ödevlerini kendi vergi borcu için yerine getiren kişilerin “vergi mükellefi” olduğu, başkasının vergi borcu için bu görevleri kanunlar gereğince yerine getiren üçüncü kişilerin ise “vergi sorumlusu” olduğu belirtilmiştir.

Temel vergi kanunlarının tümünde yer verilen vergi sorumluluğu uygulamasının amacı, vergi alacağının güvenliğini sağlamak,¹⁵⁹ verginin tahsilini kolaylaştırmak, daha az masraflı olarak tahsilini sağlamak¹⁶⁰ ve tahsilat süresini kısaltmaktır.¹⁶¹ Diğer bir amacı ise asıl mükellefin ölüm veya infisah nedeniyle artık bulunamaması veya temsil edilememesi nedeniyle vergiyi ödeyecek ilgili kişileri tespit edebilmektir.¹⁶²

GVK’nun 94. maddesine göre kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, menkul kıymetler yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabı esasına göre tesbit eden çiftçiler sorumlu sıfatıyla, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben kesinti yapmaya mecbur tutulmuşlardır.¹⁶³

KVK’nun 15. ve 30. maddelerine göre vergi kesintisi GVK’nda belirlenen esaslara tabi olmakla birlikte, bu esaslara ilaveten, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari, zirai ve sair kazanç ve iratları dışındaki kazanç ve iratları ile telif, ihtira, işletme hakkı gibi gayrimaddi haklarının satışından elde ettikleri kazançlar üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹⁶⁴

VİVK’nun 7. maddesinin 1. fıkrasıyla, şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekiliş düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler, ikramiye kazananların ikramiyelerinin vergiden istisna edilen kısmı aşması halinde,

¹⁵⁹ Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Bursa, MKM Yayıncılık, Ocak 2011, s.58; Sarılı, **a.g.e.**, s.21.

¹⁶⁰ Taş, **a.g.e.**, s.60.

¹⁶¹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku**, s.65.

¹⁶² Erginay, **a.g.e.**, s.61.

¹⁶³ Erginay, **a.g.e.**, s.62; Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.75.

¹⁶⁴ Erginay, **a.g.e.**, s.62; Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.75.

aşan kısım üzerinden kesecekleri vergiyi, bir beyanname ile ilgili vergi dairesine beyan ederek, tahakkuk eden vergiyi yatırmaya mecbur tutulmuşlardır.¹⁶⁵ Benzer şekilde DVK'nun 19. maddesinde belirtilen kuruluşların aynı maddede belirtilen kağıtlara ait damga vergisini istihkak sahiplerine yaptıkları ödemelerden keserek vergi dairesine yatırmaları gerekmektedir.¹⁶⁶

4. Vergi Sorumlusunun Hakları

Vergi hukukunda vergi sorumlularının hak ve ödevleri konusunda ayrı bir düzenleme bulunmamakta, VUK'nun 8. maddesinde, söz konusu Kanun'un müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin sorumluları da kapsadığı belirtildiğinden, vergi mükelleflerine tanınan hak ve ödevlerin sorumlular için de geçerli olduğu söylenebilmekle birlikte, vergi sorumlularına tanınan haklar vergi mükelleflerine tanınan haklar kadar geniş yorumlanmamaktadır. Örneğin vergi sorumlularının tarh edilen vergilere karşı düzeltme, takas, uzlaşma veya yargı yoluna gitmeleri konusunda çelişkili Danıştay kararları mevcut iken¹⁶⁷ son yıllarda verilen yargı kararlarında bir kısmı hakkında yerleşik içtihatlar oluşmaya başladığı gözlenmektedir. Söz konusu çelişkili yargı kararları ile içtihat haline gelen yargı kararlarına aşağıdaki başlıklar altında değinilmiştir.

a) Dava Açma Hakkı

Vergi sorumlularının dava açma hakkına ilişkin düzenlemeler, vergi yargısını da kapsayan İdari Yargılama Usulü Kanunu ile VUK'nda yer almaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu'na göre vergilendirmeye ilişkin idari işlemlere karşı açılan davalar iptal davası niteliğinde olduğundan bu tür davaların açılabilmesi için davacının menfaatinin ihlal edilmiş olması gerekmektedir. VUK'nun "Vergi Mahkemesinde Dava Açmaya Yetkili Olanlar" başlıklı 377. maddesine göre

¹⁶⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.389; Fazıl Aydın, **Şans Oyunlarının Vergilendirilmesi**, Ankara, Türmob Yayınları – 326 Seri No:2007-12, Kasım 2007, s.37, 71-72.

¹⁶⁶ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.76.

¹⁶⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.81; Sarılı, **a.g.e.**, s.44.

mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri belirtilmiştir.

Konuya ilişkin olarak yukarıda belirtilen kanuni düzenlemeler ışığında vergi sorumlularının vergi idaresinin işlemlerine karşı dava açabilme hakkı, vergi aslı ve vergi cezası yönünden ayrı ayrı ele alındığında, vergi sorumlularının, menfaatlerinin ihlal edilmiş olması, VUK’nda “...kendilerine vergi cezası kesilenlerin...” ifadesi ile açıkça zikredilmiş olması ve Anayasanın 38. maddesinin 6. fıkrasında belirtilen “ceza sorumluluğu şahsidir.” hükmü gereğince sorumlu sıfatıyla kendilerine kesilen vergi cezalarına karşı yargı yoluna başvurmaları hususunda hiçbir engel ve tartışmalı durum bulunmamaktadır.¹⁶⁸

Ancak, vergi sorumlularının sorumlu sıfatıyla yapmış oldukları vergisel işlemlerde menfaatleri doğrudan ihlal edilmediği gerekçesiyle söz konusu vergiye ilişkin beyannamelerini ihtirazi kayıtla vermiş olsalar dahi vergi aslına yönelik olarak dava açamayacaklarına ilişkin olarak daha önce verilen Danıştay 3. Dairesinin 11.03.1986 tarihli ve 1985/656 Esas, 1986/793 Karar nolu ilamı bulunmasına karşın, VUK’nun 8. maddesinin 4. fıkrasında yer verilen, mükellef deyiminin vergi sorumlusunu da kapsadığı ifadesinin bir sonucu olarak 377. maddede geçen mükellef deyimini vergi sorumlusu için de geçerli olduğundan, vergi sorumlularının da vergi aslına karşı dava açabileceği yönünde verilen yargı kararları içtihat haline gelmiş bulunmaktadır.¹⁶⁹

Nitekim, Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu’nun 02.07.2012 tarihli ve 2009/1 Esas, 2012/2 Karar nolu ilamında geçen;

“213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 377’nci maddesinin birinci fıkrasında, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri söylenerek, tarh ve tarhı da içeren tahakkuk işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açma yetkisinin mükelleflere ait olduğu vurgulanmıştır. Aynı Kanun’un 8’inci maddesinde de, mükellef, vergi kanunlarına göre kendilerine vergi borcu terettüp eden (düşen) gerçek

¹⁶⁸ A.e., s.45-46; Karakoç, a.g.e., s.226.

¹⁶⁹ Örneğin, Danıştay 3. Dairesinin 11.02.2010 tarihli ve 2008/694 E. 2010/409 K. nolu ilamı ve 17.10.2011 tarihli ve 2010/7115 E. 2011/5962 K. nolu ilamı ile Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 12.10.2011 tarihli ve 2011/390 E. 2011/583 K. nolu ilamı.

ve tüzel kişi olarak tanımlandıktan sonra; mükellef tabirinin, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanan, vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiştir. Bu iki düzenleme, bize, verginin mükellefi ve vergiyi kaynakta kesip vergi dairesine ödemek durumunda olan sorumlular dışındaki kişi ve kuruluşların, mükellefi veya sorumlusu olmadıkları vergilendirme işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açma yetkilerinin olmadığını göstermektedir.”

ifadesi, bu görüşün anılan Genel Kurul tarafından da benimsendiğini yansıtmaktadır.

Gerçekten de vergi sorumluları, çoğu zaman ekonomik koşulların da etkisiyle ortaya çıkan yansıma sonucunda, sorumlu sıfatıyla vergi mükellefinden keserek vergi dairesine yatırmakla yükümlü oldukları verginin gerçek taşıyıcısı haline gelmektedirler. Örneğin, çalışanlar ile net ücret üzerinden anlaşılması durumunda, işverenler ücretler üzerinden kesilen gelir vergisinin gerçek yüklenicisi durumuna gelmekte, vergi de bir nevi istihdam vergisine dönüşmektedir. Bu durumun serbest bölgede gerçekleşmesi, konunun mahiyetini değiştirmemekte, istisna hükmü dolayısıyla tahsilinden vazgeçilen gelir vergisinin işverene ait olması hususu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’ndan değil, işçi ile işveren arasındaki hizmet sözleşmesinden kaynaklanmaktadır.¹⁷⁰ Yatırımların ve istihdamın teşviki amacıyla getirilen gelir vergisi stopajı teşviki uygulamasında, işverenlerden tahsil edilmeyen veya işverenlere iade edilen gelir vergisinin çalışanlara değil, işverenlere ait olduğu yönünde verilen yargı kararları da bu görüşü desteklemektedir.¹⁷¹

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 22.04.2005 tarihli ve 2005/14 Esas, 2005/82 Karar nolu ve 09.03.2007 tarihli ve 2006/287 Esas, 2007/94 Karar nolu kararları ile kanuni yansıma sonucunda KDV’nin gerçek taşıyıcısı haline gelen kişilerin mükellefi olmasalar dahi yüklenmiş oldukları KDV’ye karşı vergi mahkemelerinde dava açabilecekleri yönünde vermiş olduğu kararlar, vergiyi

¹⁷⁰ Barış Bahçeci, “Serbest Bölgede İstisnaya Tabi İşçi Ücretlerinden Terkin Edilen Gelir Vergisi Tutarı Üzerindeki Hak Sahipliği Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 124, Mayıs-Haziran 2016, s.432, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-124-1579>, 29.07.2017

¹⁷¹ Ahmet Bumin Doğrusöz, “Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi”, **Dünya Gazetesi**, 28.02.2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-odenen-ucetlerin-vergilendirilmesi/351652>, 08.07.2017

mamelekenden ödeyen kişinin vergi sorumlusu olsun, nihai vergi yüklenicisi olsun dava açma ehliyetlerinin bulunduğunu göstermektedir. Bu nedenlerle, vergi sorumlularının sorumlu sıfatıyla yapmış oldukları vergisel işlemler nedeniyle vergi aslına yönelik olarak dava açabilecekleri görüşü tarafımızca da desteklenmektedir.

b) Düzeltme Talebinde Bulunma Hakkı

Düzeltme, vergi mükellefi ve/veya vergi sorumlusu ile vergi idaresi arasında vergi hataları nedeniyle ortaya çıkan uyuşmazlıkların ortadan kaldırılması amacıyla belli şartlar altında başvurulabilen bir idari çözüm yoludur.¹⁷²

Vergi sorumlularının sorumlu sıfatıyla yaptıkları işlemlerle ilgili olarak asıl mükellefe rücu edemeyecekleri durumlarda, ortaya çıkan hataların düzeltme yoluyla giderilmesini talep etme hakları bulunmaktadır. VUK'nun 375. maddesinde vergi cezalarında yapılan hataların, hata düzeltmeye ilişkin hükümlere göre düzeltileceği hüküm altına alınmış olup vergi aslına bağlı olmayan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarına karşı vergi sorumlularınca hata düzeltme yoluna başvurabilmeleri konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.¹⁷³

Ancak, vergi aslına bağlı bir ceza türü olan vergi ziyai cezasında yapılacak hatalara karşı vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunabilmesi hususunda farklı görüşler mevcuttur. VUK'nun 122. maddesinin 1. fıkrasına göre vergilendirme işlemlerinde bir hata söz konusu olduğunda, bu hatanın düzeltilmesi vergi mükellefi tarafından yazı ile talep edilebilmektedir. Ancak vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunabileceklerine ilişkin olarak kanunda açık bir hüküm bulunmaması nedeniyle, Maliye Bakanlığının konuya ilişkin 04.11.1976 tarihli ve 2128/10216 sayılı Muktezasında, vergi sorumlularının kendilerinden fazla vergi kesilen kişi olmamaları nedeniyle düzeltme talebinde bulunamayacakları yönünde görüş verilmiştir.¹⁷⁴

¹⁷² A.e.

¹⁷³ A.e.

¹⁷⁴ Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu" *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 46 Sayı: 1 Yıl: 1997, s.199

Danıştay 4. Dairesinin 27.01.1976 tarihli ve 1975/836 Esas, 1976/157 Karar nolu ve Danıştay 3. Dairesinin 25.12.1984 tarihli ve 1984/4075 Esas, 1984/3527 Karar nolu ilamlarında, Maliye Bakanlığının görüşüne benzer olarak vergi sorumlularının verginin asıl mükellefi olmamaları nedeniyle, düzeltmeye konu edilen vergi, kendileri tarafından vergi mükellefine yapılan ödemeler üzerinden kesilmek suretiyle vergi dairesine ödenmiş olsa dahi düzeltme talebinde bulunamayacakları yönünde karar verilmiştir.¹⁷⁵

Danıştay 4. Dairesinin 23.01.1986 tarihli ve 1985/3253 Esas, 1986/343 Karar nolu ilamında ise, vergi mükellefinin hatalı vergilendirme işlemi nedeniyle malvarlığında meydana gelen azalmayı yargı kararıyla vergi sorumlusundan tazmin etmesi durumunda düzeltme işleminde maddi menfaati bulunmayacağı, vergi sorumlusunun da yine mahkeme kararı nedeniyle mükellefe rücu etme hakkı ortadan kalkacağı için vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunabileceği yönünde karar verilmiştir.¹⁷⁶

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 11.04.1997 tarihli ve 1995/194 Esas, 1997/188 Karar nolu ve 13.11.1997 tarihli ve 1997/335 Esas, 1997/454 Karar nolu ilamlarında, vergi sorumlusunun vergi kesintisini doğru yapmasına karşın vergi dairesine kestiği vergiden sehven daha fazla beyan ve ödemede bulunması durumunda, söz konusu hatanın düzeltilmesi için vergi sorumlusu sıfatıyla vergi dairesine başvuruda bulunabileceği yönünde karar verilmiş olup verginin mükelleften fazla kesilmesi durumunda iadenin sorumluya değil asıl mükellefe yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Ayrıca, vergi mükellefinin kusur sorumluluğu nedeniyle sorumluya başvurabileceği durumlarda ve ödeme emrine karşı idari başvuruda bulunma hakkı bulunduğundan ödeme emrindeki hatalara karşı vergi sorumlusunun düzeltme talebinde bulunabileceği düşünülmektedir.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Sarılı, **a.g.e.**, s.47.

¹⁷⁶ **A.e.**, s.48.

¹⁷⁷ Karakoç, **a.g.e.**, s.228.

c) Takas Talebinde Bulunma Hakkı

Takas aynı cinsten olan karşılıklı ve muaccel iki borcu, daha küçük olanı oranında sona erdiren bir hukuki işlemdir.¹⁷⁸ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun 139. maddesine göre iki kişi, karşılıklı olarak bir miktar para veya özdeş diğer edimleri birbirine borçlu oldukları takdirde, her iki borç muaccel ise her bir alacağını borçluyla takas edebilmekte, alacaklardan biri çekişmeli olsa bile takas ileri sürülebilmektedir.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un “Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar” başlıklı 23. maddesinin 1. fıkrasında ise tahsil edilen ancak kanuni sebeplerle iadesi gereken kamu alacaklarının, alacaklıların iade işlemini yapacak kamu idaresine olan vadesi gelmiş borçlarından düşülmek suretiyle iade edilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu kanun hükümleri göz önüne alındığında, vergi mükelleflerinin ödemek zorunda oldukları vergileri Hazine’den olan alacakları ile takas etme talebinde bulunma yetkileri açık olmakla birlikte, vergi sorumlularının sorumlu sıfatıyla kaynağında keserek vergi dairesine ödemek zorunda oldukları vergileri, daha önce mükellef sıfatıyla ödemiş oldukları ancak kanuni sebeplerle kendilerine iadesi gereken alacaklarıyla takas edebileceklerine ilişkin olarak yasal düzenleme bulunmamaktadır. Danıştay 4. Dairesinin 03.03.1977 tarihli ve 1975/2947 Esas, 1977/616 Karar nolu ilamında, vergi sorumlularının sorumlu sıfatıyla ödemek zorunda oldukları vergilerin asıl mükellefi olmamaları nedeniyle söz konusu vergileri, devletten olan şahsi alacaklarıyla takas talebinde bulunma hakkına sahip olmadıkları belirtilmiştir.

Vergi sorumluları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 3. maddesine göre “kamu borçlusu” sıfatına sahip olduklarından, usul ekonomisi de dikkate alınarak, takas talebinde bulunma hakkının kendilerine tanınması gerektiği

¹⁷⁸ A.e., s.229.

yönünde görüşler mevcuttur.¹⁷⁹ VUK'nun 8. maddesinin 2. fıkrasında vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlandığına ve takas da ödeme gibi vergi borcunu sona erdiren sebeplerden biri olduğuna göre vergi sorumlularının takas talebinde bulunma hakkına sahip olmaları gerektiği görüşü tarafımızca da desteklenmektedir.

d) Uzlaşma Talebinde Bulunma Hakkı

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bu vergilere ilişkin vergi ziyayı cezasına ilişkin vergi uyuşmazlıklarında, vergi idaresi ile vergi mükellefinin biraraya gelerek, söz konusu uyuşmazlığın yargıya intikali halinde geçecek zaman nedeniyle uğranılacak kayıpların önüne geçmek amacıyla, uyuşmazlığı anlaşma yoluyla ortadan kaldırmalarına uzlaşma denilmektedir.¹⁸⁰

VUK'nun Ek 7. maddesinde mükelleflerin veya cezaya muhatap olanların uzlaşma talebinde bulunabilecekleri ifade edilmiş olup vergi sorumluları, adlarına vergi ve/veya ceza ihbarnamesi tebliğ edilmesi ve kanunda belirtilen diğer şartları taşımaları koşuluyla gerek tarhiyat öncesi, gerekse de tarhiyat sonrası uzlaşma talebinde bulunabilmektedirler.¹⁸¹

Nitekim, Danıştay 4. Dairesinin 08.05.2000 tarihli ve 1999/5344 Esas, 2000/1939 Karar nolu ilamında, işverenlerin özel gider indirimi nedeniyle kaynakta kesilen vergilerin eksik beyanından sorumlu olmaları nedeniyle vergi dairesi ile uzlaşma yoluna gidebilecekleri, uzlaşılan bu vergiler için VUK'nun 6. maddesi uyarınca vergi sorumlusu işverenin dava açmasının mümkün olmadığı, mükellef verginin asıl borçlusu, vergi sorumlusu ise alacaklı vergi dairesi ile muhatap olan kişi olduğundan, sorumlu sıfatıyla özel gider indirimi nedeniyle kaynakta kesmiş olduğu vergilerle ilgili olarak işverenin uzlaşmaya varmasının vergiden müteselsilen sorumlu olan çalışanın bu konuda dava açmasına engel oluşturmadığı yönünde karar verilmiştir. Buna göre, vergi sorumluları kaynakta kesmiş oldukları vergilerle ilgili

¹⁷⁹ Karakoç, **a.g.e.**, s.230.

¹⁸⁰ Sarılı, **a.g.e.**, s.50.

¹⁸¹ **A.e.**; Karakoç, **a.g.e.**, s.230.

olarak uzlaşma yoluna başvuruabilmekte, ancak vergi dairesi ile uzlaşmaya gitmeleri söz konusu vergilerle ilgili olarak dava açmalarını engellediğinden, kaynakta kesilen bu vergilerle ilgili olarak ancak verginin asıl mükellefleri dava açabilmektedir.

5. Vergi Sorumlusunun Ödevleri

VUK’nda vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmış olup bu tanımda, vergi sorumlusunun yalnızca vergi ödeme ödevine vurgu yapılmasına karşın vergi sorumluları bazı durumlarda, vergi borcunun ödenmesi yanında, mükellefin üzerine düşen diğer tüm vergisel ödevleri de yerine getirmekle yükümlü kılınmışlardır. VUK’nun 8. maddesinin 4. fıkrasında, “Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir.” denilmek suretiyle bu konuya açıklık getirilmiş, mükellef deyiminin vergi sorumlusunu da kapsayacak şekilde kullanıldığı ifade edilmiştir.¹⁸² Buna göre, VUK’nda mükellef ile ilgili olarak açıklanmış olan birçok hüküm vergi sorumlusu için de geçerli bulunmaktadır.¹⁸³ Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un 22. maddesinde ise amme alacağını borçlusundan kesip tahsil dairesine ödemek zorunda olan gerçek ve tüzel kişilerin bu görevlerini kanunlarda veya bu Kanun’da belirtilen zamanlarda yerine getirmedikleri takdirde ödenmeyen alacakların bu gerçek ve tüzel kişilerden bu Kanun hükümlerine göre tahsil olunacağı hüküm altına alınmıştır.¹⁸⁴

Vergi sorumlusunun ödevleri, vergi mükellefinin sadece maddi veya şekli yükümlülüklerine ilişkin olabileceği gibi her ikisini de kapsayabilmektedir. Örneğin vergi mükellefinin Türkiye’de ikametgahının, işyerinin, kanuni ya da iş merkezinin bulunmadığı durumlarda, KDV beyannamesinin verilmesinden vergi kesintisi yapmak zorunda olanların sorumlu tutulmaları hem maddi, hem de şekli ödevi yerine getirme sorumluluğunu kapsamaktadır.¹⁸⁵

¹⁸² Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s.93; Kırbaş, **a.g.e.**, s.80; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, s.57; Kaneti, **a.g.e.**, s.82.

¹⁸³ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.74.

¹⁸⁴ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.455; Karakoç, **a.g.e.**, s.626.

¹⁸⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.76; Karakoç, **a.g.e.**, s.220.

Bazı durumlarda da vergi sorumlusu sadece maddi ve şekli ödevleri yerine getirmekle kalmayıp vergi mükellefi ile birlikte veya onun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda kalmaktadır. Örneğin, mal alım-satımı veya hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak zorunda olanların bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda alım-satım taraf olanlar, hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa ilişki olduğu saptananlar verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.¹⁸⁶

6. Vergi Mükellefi ile Vergi Sorumlusu Arasındaki Farklar

Vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki en önemli fark, vergi sorumlusunun verginin asıl borçlusu olmaması,¹⁸⁷ vergiyi doğuran olayın, vergi mükellefinin kişiliğinde gerçekleşmesi nedeniyle vergi sorumlusunun vergiyi doğuran olay ile doğrudan bir ilişkisi bulunmaması,¹⁸⁸ sadece mükellefin vergisel ödevlerini yerine getirme yükümlülüğü altında bulunmasıdır.¹⁸⁹ Bu nedenle, vergi borcunun kesilerek vergi dairesine ödenmesi nedeniyle bazı durumlar hariç olmak üzere vergi sorumlusunun malvarlığında bir eksilme olmamaktadır.¹⁹⁰

Vergi sorumlusunun, sorumlu sıfatıyla ödediği vergilere ilişkin olarak dava açabilmesi için kişisel menfaatinin bulunması aranmakta, bu menfaatin ölçüsü olarak ise kişisel malvarlığında azalma olması alınmaktadır. Örneğin vergi sorumlusu tarafından fazla kesilerek vergi dairesine yatırılan paraların iadesi için dava açma hakkı vergi mükellefine ait bulunmaktadır.¹⁹¹

Bu noktada, vergi sorumlusu ile vergi mükellefi arasındaki ilişkinin, kanuni mükellef ile vergi yüklenicisi arasındaki ilişkiden farklarına da değinmek gerekmektedir. Verginin asıl borçlusu konumundaki kanuni mükellef, bir takım ekonomik koşullardan yararlanarak üzerine düşen vergiyi başkalarına yansıtmakta,

¹⁸⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.76.

¹⁸⁷ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.75.

¹⁸⁸ Kırbaş, **a.g.e.**, s.81.

¹⁸⁹ Karakoç, **a.g.e.**, s.205.

¹⁹⁰ Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s.93; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, s.57.

¹⁹¹ Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s.93; Karakoç, **a.g.e.**, s.207.

bu yansımayı gerçekleştirmediği takdirde vergiyi kendi malvarlığından ödemek zorunda kalmaktadır. Ancak vergi sorumlusu, vergiyi doğuran olay kişiliğinde gerçekleşen vergi mükellefinin vergisel ödevlerini yerine getiren aracı ödeyici vasfı taşımaktadır.¹⁹²

Örneğin KDV'nin kanuni mükellefleri olan satıcı veya hizmet sağlayıcılar vergiyi mal veya hizmetin fiyatına eklemek suretiyle ekonomik koşullar elverdiği müddetçe kanuni yansıma sonucunda nihai tüketicilere yansıtmakta, bu durumda kanun koyucunun da hedeflediği şekilde kanuni mükellefler aracı mükellef, nihai tüketiciler ise verginin gerçek yüklenicisi haline gelmektedirler.¹⁹³ Bu durumda satıcı veya hizmet sağlayıcı, KDV'ni alıcıdan tahsil ederek vergi dairesine yatırmasına karşın ödemeyi alıcı adına değil kendi adına yaptığından vergi sorumlusu değil, verginin asıl mükellefi kabul edilmektedir.¹⁹⁴

KDV'nde vergi kesme sorumluluğu, mal alan veya hizmetten yararlanan ve vergi yüklenicisi konumunda bulunan alıcılar için KDVK'nun 9. maddesinin 1. fıkrası uyarınca tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olmak üzere iki şekilde uygulanmakta olup tam sorumlulukta, mükellef tarafından beyan edilerek ödenmesi gereken KDV'nin tamamı, kısmi sorumlulukta ise mükellef tarafından beyan edilerek ödenmesi gereken KDV'nin bir kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek doğrudan vergi dairesine ödenmektedir.

7. Vergi Yükümlülüğü ve Vergi Sorumluluğuna İlişkin Sözleşmeler

Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 48. maddesinde ve Borçlar Kanunu'nun ilgili maddelerinde çizilen hukuksal sınırlar dahilinde olmak koşuluyla herkes sözleşme serbestliği ilkesi uyarınca dilediği konuda sözleşme düzenleyebilmektedir. Vergi hukukunda da kamu düzenine ve verginin konulmasındaki amaca aykırı

¹⁹² Kırbaş, **a.g.e.**, s.81.

¹⁹³ Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s.390; Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2010, s.330.

¹⁹⁴ Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, s.75.

olmamak koşuluyla vergi mükellefiyeti ve vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşme düzenlenebilmekle birlikte bu sözleşmeler iç ilişkide geçerli sayılmakta iken¹⁹⁵ kamu alacağını güvence altına almak ve vergi borcunun ödeme gücü olmayanlara geçmesini engellemek amacıyla vergi daireleri açısından geçersiz sayılması kabul edilmiştir.¹⁹⁶

Mükellefler veya vergi sorumlularınca vergi kanunları uyarınca kendileri üzerine düşen ödevlerin üçüncü kişilerce yerine getirilmesine ilişkin olarak sözleşme serbestliği ilkesi çerçevesinde düzenlenecek sözleşmeler, VUK'nun 8. maddesinin 3. fıkrasında yer alan, “vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.” hükmü gereğince, sözleşme tarafların iç ilişkisinde geçerli olmakla birlikte, vergi idaresi tarafından dikkate alınmamaktadır.¹⁹⁷ Bununla birlikte vergi mükellefi veya vergi sorumlusu, vergiye ilişkin maddi ve şekli ödevleri yerine getirdikten sonra aralarındaki özel sözleşme uyarınca iç ilişkide bu ödevleri yüklenmiş olan kişiye rücu edebilmektedir.¹⁹⁸

Vergi mükellefiyetinin veya vergi sorumluluğunun devrine ilişkin sözleşmelerin, mükellefiyetin kanuni düzenlemelere dayanması, sözleşme ile kanunlara aykırı olarak değiştirilemeyeceği, kanunda belirtilen haller dışında vergi idaresini bağlamayacağı, Borçlar Kanunu'nda yasalara aykırı olarak sözleşme yapılamayacağı öngörüldüğünden vergi idaresini bağlamayacağı gibi iç ilişkide de geçersiz olacağı ve adli yargıda hükümsüz sayılacağı yönünde görüşler de bulunmaktadır.¹⁹⁹

Vergi sorumluluğu, mükellefiyet ödevinde olduğu gibi kanundan doğmakta ve sözleşme ile başkalarına devredilememektedir.²⁰⁰ Verginin kanuniliği ilkesinin de

¹⁹⁵ Saban, **Vergi Hukuku**, s.91; Taş, **a.g.e.**, s.69.

¹⁹⁶ Saban, **Vergi Hukuku**, s.91; Böyle bir düzenlemenin yapılmaması durumunda, vergi borcu muvazaalı olarak ödeme gücü bulunmayan kişilere devredilebilecek veya artan oranlı vergi tarifelerinden kaçınmak mümkün olabilecektir. (Bkz. Kırbaş, **a.g.e.**, s.85-86.)

¹⁹⁷ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.90.

¹⁹⁸ Kaneti, **a.g.e.**, s.99; Karakoç, **a.g.e.**, s.232.

¹⁹⁹ Sarılı, **a.g.e.**, s.36.

²⁰⁰ Pehlivan, **a.g.e.**, s.55; Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, s.68.

bir sonucu olarak gerek vergi mükellefiyeti, gerekse de vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmeler vergi daireleri açısından geçersizdir.²⁰¹ Örneğin, bir işverenin işçisine ödediği ücrete ilişkin vergilerin bizzat işçi tarafından vergi dairesine ödeneceğine ilişkin olarak düzenlenecek sözleşme vergi dairesini bağlamayacağından işverenin sorumluluğu ortadan kalkmamaktadır.²⁰² Danıştay 3. Dairesinin 14.01.1987 tarihli ve 1986/1179 Esas, 1987/106 Karar nolu ilamında; “...vergi yükümlülükleri ile ilgili olarak üçüncü kişiler arasında yapılan sözleşmelerin vergi mükellefinin vergi kanunları karşısındaki durumu yönünden bir değişiklik meydana getirmesi mümkün değildir.” şeklinde hüküm verilmiştir.²⁰³

Danıştay 4. Dairesinin 22.01.1976 tarihli ve 1976/1953 Esas 1976/126 Karar nolu, bir şirketin elde ettiği kârın bir bölümünün özel bir sözleşme ile başkasına devredilmesinin vergi kanunları bakımında hüküm ifade etmeyeceğine dair kararı; Danıştay 4. Dairesinin 23.02.1973 tarihli, 1973/8049 Esas, 1973/802 Karar nolu, bir kollektif şirketin ana sözleşmesinde yer verilen şirket ortaklarının müstakil gelir sağlayamayacağına, sağladığı takdirde ortaklar arasında eşit olarak paylaşılacağına ilişkin kararı ile Danıştay 4. Dairesinin 12.01.1978 tarihli ve 1978/2738 Esas, 1978/34 Karar nolu, tescil ve ilan edilmeyen kollektif şirketteki ortaklık payı devri sözleşmesinin vergi dairesini bağlamayacağı yönünde verdiği kararlar, Danıştay’ın VUK’nun 8. Maddesinin 3. Fıkrasını oldukça geniş yorumlamakta olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, anılan kanun hükmünde vergi mükellefiyeti ile vergi sorumluluğunu doğuran olay kimin şahsında gerçekleşmiş ise onun vergi dairesine muhataplığının sözleşmeyle değiştirilememesinin amaçlandığı, tarafların aralarında yapacakları ve vergi mükellefiyeti veya vergi sorumluluğu yaratan vergiyi doğuran olayın başka bir kimsenin şahsında gerçekleşmesine yönelik sözleşmelerin madde kapsamına girmediği yönünde görüşler bulunmaktadır.²⁰⁴ Ancak, kurumlar vergisinde devralınan kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçları ile diğer yükümlülüklerinden

²⁰¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.80; Saban, **Vergi Hukuku**, s.90; Karakoç, **a.g.e.**, s.222; Sarılı, **a.g.e.**, s.33.

²⁰² Kırbaş, **a.g.e.**, s.85.

²⁰³ Saban, **Vergi Hukuku**, s.92.

²⁰⁴ Kaneti, **a.g.e.**, s.99.

devralan kurumun sorumlu olması devir sözleşmesinden doğmakla birlikte, KVK’nda düzenlenmiş olduğundan vergi idaresi yönünden de bağlayıcı nitelik taşımaktadır.²⁰⁵



²⁰⁵ Sarılı, **a.g.e.**, s.214.

İKİNCİ BÖLÜM

TEORİK YÖNDEN KAYNAKTA VERGİLEME

A. Vergileme İlkeleri Yönünden Kaynakta Vergileme

Toplumca kabul edilen genel değerler sistemine göre vergilerin ve vergi sisteminin taşınması gereken nitelikler vergileme ilkeleri olarak adlandırılabilir. Bu ilkeler olanı değil olması gerekeni ortaya koydukları için normatif karakter taşımakta olup¹ ülkeden ülkeye veya tarihsel süreç içerisinde değişme gösterebilmekle birlikte, genel kabul gören ve evrensel nitelik taşıyan ilkeler zaman içerisinde ortaya çıkmıştır. Ayrıca bu ilkelerin her biri mutlak değil nispi bir değere sahip olduğundan aralarında çok sıkı bir ilişki mevcut olup tek tek değil, bir arada ele alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.²

Ortaçağdan itibaren çeşitli düşünürler tarafından vergileme konusunda uyulması gereken kurallar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bunların en eskileri, Grotius, Pufendorf, Guicciardini, Hobbes, Hume, Rousseau, Bodin olup daha sonraki yıllarda liberal iktisatçılar olan Adam Smith, Mc Culloch ve John Stuart Mill; devletçi olan Adolph Wagner; sosyalist olan Sismondi; modern iktisat kuramının gelişmesine katkıda bulunan Panteleoni, Mazzola, Sax, Wicksell, Lindhal ve Viti de Marco tarafından çeşitli vergileme ilkeleri ortaya konulmuştur.³

Adam Smith'in "Milletlerin Zenginliği" adlı eserinde ortaya koyduğu vergileme ilkeleri ise halen güncelliğini korumakta ve vergi ile ilgili uygulamaların değerlendirilmesinde referans olarak kullanılmaktadır.⁴ Sonradan ileri sürülen ilkeler esas itibarıyla Adam Smith tarafından ortaya konulan ilkelerin bir türevi niteliğinde olduğundan ve özlerinde bu temel ilkeleri barındırdığından, tez çalışmasında

¹ Turhan, **a.g.e.**, s.190.

² Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 4. Baskı: Ocak 2011, s.222.

³ Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayınevi, 10. Baskı: Eylül 2009, s.279-280.

⁴ M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner, Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı: Aralık 2010, s.196; Turhan, **a.g.e.**, s.190; Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, İstanbul, On iki Levha Yayıncılık, 1. Baskı: Kasım 2010, s.28.

kaynakta vergileme yöntemi bu dört temel ilke üzerinden değerlendirilmeye çalışılacaktır.

1. Vergide Belirlilik (Kesinlik) İlkesi Yönünden Kaynakta Vergileme

Vergide belirlilik ilkesi, vergilere ilişkin matrah, oran, beyan ve ödeme zamanı gibi unsurların açık, anlaşılır ve sınırlarının belirli olması anlamına gelmektedir.⁵ Bu ise ödenecek vergilerin keyfi bir şekilde belirlenmemesi ve vergilendirmeye ilişkin esasların daha önceden kanunla ortaya konulmuş olmasını gerektirmektedir.⁶ Adam Smith'e göre vergilemede belirlilik ilkesine uyulmadığı takdirde büyük ölçüde bir eşitsizlik durumu ortaya çıkacağından, bu ilke adalet ilkesinden bile daha büyük önem taşımaktadır.⁷

Belirlilik ilkesi, F. Neumark tarafından modernize edilen en geniş anlamı ile kişisel vergi borcunun kesinliği yanında vergi hukuku normlarının da açık ve belirli olmasını ifade etmektedir. Günümüzün modern dünyasında ekonomik hayatın gittikçe karmaşık bir karakter kazanması, baskı gruplarının etkisiyle sınırlı bir takım alanların uzmanlar için anlam taşıyacak şekilde düzenlenmesi ve son olarak vergi kanunlarının hukukçular tarafından hazırlanması, müzakere edilmesi ve genellikle hukukçular tarafından uygulanması sonucunda bu ilkenin kapsadığı “verginin açıklığı prensibi”nden sapmalar ortaya çıkmaktadır.⁸

Vergide belirlilik ilkesi, verginin sosyo-ekonomik fonksiyonları yönünden de önem taşımakta olup ekonomik koşulların istikrarı, bunun bir alt bileşeni olan mali çevrenin de istikrarlı ve vergilendirme şartlarının belirli olmasını gerektirmektedir. Örneğin yapılacak bir özel sektör yatırımı sonucunda girişimci tarafından elde edilecek gelirin hangi koşullarda vergilendirileceğinin belli

⁵ Uluatam, **a.g.e.**, s.280.

⁶ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.196; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.222.

⁷ Turhan, **a.g.e.**, s.191-192.

⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.192-193.

olmaması, yatırımın risk düzeyini arttıracığından girişimciyi yatırım yapmaktan alıkoyacak veya yatırım düzeyinin azalmasına neden olacaktır.⁹

Türk vergi mevzuatında da kaynakta vergilemeye ilişkin düzenlemeler, gerek sık sık değişiklik yapılması, gerekse karmaşık olması ve uzmanların dahi anlama, yorumlama ve uygulama yönünden zorluk yaşamaları nedeniyle belirlilik ilkesinden sapmalar göstermektedir. Vergi kesintisi oranlarının ve kapsamının Bakanlar Kurulu Kararlarıyla (BKK) vergi koymak ve vergi istisnası veya muafiyeti sağlayacak şekilde kullanılması ve hatta genel tebliğlerle vergi sorumluluğu getirilmesi belirlilik ilkesi kapsamında değerlendirilebilecek verginin kanuniliği ilkesine aykırılık taşımaktadır.¹⁰ Örneğin menkul sermaye iratlarının kaynakta vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler içeren Geçici 67. maddede yer verilen vergi kesintisi oranları BKK'larıyla kanunla belirlenen sınırlar dahilinde kalmak kaydıyla istenildiği zaman değiştirilebilmekte olup söz konusu kanun maddesi ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanan BKK'ları ve genel tebliğler, sıradan vergi mükellefleri tarafından anlaşılmasına ve yapılacak menkul sermaye yatırımı sonucunda ortaya çıkacak vergi yükünün kendileri tarafından hesaplanmasına imkan tanımayacak ölçüde karmaşık bir yapı arz etmektedir. Ayrıca söz konusu kanun maddesinin uygulama süresi 31.12.2020 tarihinde sona erecek olup maddenin uygulama süresinin uzatılıp uzatılmayacağı, uzatılmayacaksa yeni bir geçici madde ile düzenlenip düzenlenmeyeceği veya genel hükümlere geri dönülüp

⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 11. Baskı: 2006, s.203.

¹⁰ Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, Yayın No: (DPT:2597 – ÖİK: 603), 2001, s.16, 18-21; Vergilerin kanuniliği ilkesinin, ilk defa İngiltere'de demokrasinin temellerini atan ve kralın vergilendirme yetkisini soylular ve din adamları lehine sınırlandıran Magna Carta Libertatum'un (19.06.1215) 12. ve 14. maddeleriyle olmak üzere anayasal metinlere girmesi, vergi hukukunun anayasa hukuku ile paralel olarak gelişmesine neden olmuştur. (Bkz. Budak, **a.g.e.**, s.17.) Türkiye'de de verginin kanuniliği ilkesi, Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer verilen "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." ifadesi ile anayasal olarak güvence altına alınmış olup vergi ile ilgili konularda, Anayasanın sadece doğrudan vergi ile ilgili hükümlerinin değil, ceza hukukuna ilişkin suç ve cezaların kanuniliği, suç ve cezaların önceden belli olması gibi ilkelerinin de özellikle vergi ceza hukukunun temel ilkeleri olarak göz önünde bulundurulmaları gerekmektedir. (Bkz. Abdurrahman Gençbay, "Yargı Kararları Işığında Vergileme İlkeleri", **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri**, Ed. Cenker Göker, Ankara, Ankara Üniversitesi Yayını No: 300, 2011, s.14.)

dönülmeyeceği hususunda herhangi bir bilgi bulunmadığından, bu tarihten sonra uygulamanın nasıl olacağı son ana kadar belirsizliğini korumaktadır.

2. Vergide Uygunluk İlkesi Yönünden Kaynakta Vergileme

Bu ilkenin daha önce Justi tarafından ortaya atıldığı, F.K. Mann tarafından ispatlanmışsa da Adam Smith'ten sonra üzerinde tartışılmaya başlanmıştır.¹¹ Bu ilke, tarım ürünlerinden elde edilen zirai kazançlara isabet eden verginin hasat zamanında tahsil edilmesi, VİV'nde terekenin tasfiyesi için gerekli zamanın tanınması gibi uygulamalar yoluyla verginin mükellefler için en uygun zamanda ve şekilde tahsil edilmesi gerekliliğini ifade etmektedir.¹² Verginin ödenmesi bakımından en uygun zaman ve koşullar mükelleflerin ekonomik, sosyal, mali ve psikolojik durumlarına göre değişme göstereceğinden, günümüzde mükellef bazında değil mükellef grupları bazında düzenlemeler yapılmak suretiyle söz konusu ilkeye uyum sağlanmaya çalışılmaktadır.¹³

F. Neumark, konjonktürel istikrarın sağlanmasının daha öncelik taşıdığı bir durumda mükellefler için uygun olan bir ödeme zamanının, verginin esnekliğinin yeterli düzeyde olmaması nedeniyle olumsuz sonuçlar doğurabileceğini, bu nedenle vergi kanunlarındaki hükümler mükelleflerin bütün kolaylıklardan yararlanabileceği şekilde düzenlenmekle birlikte vergileme ile güdülen daha üst amaçların da göz önünde bulundurulması gereğine işaret etmiştir.¹⁴

Uygunluk ilkesinin bir başka yorumu da vergilendirilmesi daha uygun ve kolay vergi kaynaklarına ve çeşitlerine yönelinmesi ve bu alanlara yönelik vergi salınması şeklinde yapılmaktadır.¹⁵ Bunun yanında, söz konusu ilke vergi psikolojisi ile de yakından ilişkili olup bu ilkeye uygun olan vergisel düzenlemeler

¹¹ Turhan, **a.g.e.**, s.193.

¹² Uluatam, **a.g.e.**, s.280.

¹³ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.206.

¹⁴ Turhan, **a.g.e.**, s.193.

¹⁵ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.206.

mükelleflerin vergi idaresine karşı olan tutumlarını ve vergi ahlakını olumlu yönde etkilemekte, vergiye gönüllü uyum düzeyini arttırmaktadır.¹⁶

Vergi ödeme gücünün en yüksek olduğu an olan gelirin elde edildiği anda tahsil edilmesini öngören kaynakta vergileme usulü, uygunluk ilkesine uyum açısından başta gelen bir tahsil usulü olmakla birlikte¹⁷ uygulama alanı sınırlı olduğundan ve diğer bazı ilkeler yönünden taşıdığı sakıncalar nedeniyle her gelir unsurunda uygulanması mümkün olmamaktadır.¹⁸ Beyan esasında ise ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden ödenen geçici vergi ile yıl sonunda toplu vergi ödemenin mükellefler üzerinde yaratacağı mali baskının önüne geçilmesi, aynı zamanda devletin vergi tahsilatının, kamu harcamalarının finansmanının zamanında sağlanabilmesi bakımından yıl içerisinde dengeli bir şekilde dağıtılması amaçlanmakta, bu şekilde uygunluk ilkesinin gereği kısmen de olsa yerine getirilmiş olmaktadır.¹⁹

Ancak, beyan esasına tabi olan vergi mükelleflerinde peşin vergilendirme üçer aylık dönemler halinde yapılmakta ve tahakkuk eden vergi üç aylık dönemi takip eden ikinci ayın 17. günü akşamına kadar ödenmekte iken, kaynakta vergileme usulünde gelirin elde edildiği anda verginin kesilmesi, beyan esasına tabi vergi mükellefleri lehine faizsiz vergi kredisi sağlanması²⁰ durumunu ortaya çıkarmakta olup zaten sahip oldukları avantajı, kaynakta vergilemeye tabi mükellefler aleyhine daha da arttırmaları sonucunu doğurmaktadır.²¹ Ayrıca, basit usule tabi gelir vergisi mükellefleri gelir vergisini şubat ayında beyan ederek şubat ve haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksit halinde ödeyebilmekte, diğer gelir vergisi mükellefleri gelir vergisini mart ayında beyan ederek mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki

¹⁶ Gerçek, **a.g.e.**, s.27.

¹⁷ Sabahattin Benlikol, Hilal Müftüoğlu, **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998)**, İstanbul, İTO Yayın No: 2000-25, Ağustos 2000, s.33.

¹⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.193-194.

¹⁹ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.223.

²⁰ Enflasyonist ortamlarda gelirin elde edilmesiyle verginin ödenmesi arasında geçen zaman arttıkça, “Olivera-Tanzi Etkisi” olarak adlandırılan vergi gelirlerinin reel olarak azalması ile bütçe açıklarının ortaya çıkması da söz konusu olabilmektedir. (Bkz. Hülya Kirmanoğlu, **Kamu Ekonomisi Analizi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2. Baskı: Kasım 2009, s.267.)

²¹ Turhan, **a.g.e.**, s.194; Binnur Tüzün Çelik, **Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi)**, Ankara, Gazi Kitabevi, Mayıs 2001, s.65.

eşit taksit halinde ödeyebilmekte, kurumlar vergisi mükellefleri ise kurumlar vergisini nisan ayında beyan ederek aynı ayın sonuna kadar ödeyebilmekte iken kaynakta vergilemede böyle bir taksitlendirme ile uzun beyan ve ödeme süreleri de söz konusu olmamaktadır.

3. Vergide Adalet (Eşitlik) İlkesi Yönünden Kaynakta Vergileme

Adam Smith'in devletin varlığını sürdürebilmesi için yapılması gereken harcamaların finansmanına vatandaşların iktidarlarına göre katılması şeklinde ifade ettiği²² vergide adalet ilkesi, vergi yükünün toplumu oluşturan bireyler arasında hakkaniyete uygun bir şekilde dağıtılması anlamına gelmektedir.²³ Buradaki eşitlik, mutlak eşitliği (Equality) değil oransal eşitliği (Equity, fairness) ifade etmekte olup bütün vergi mükelleflerinin aynı düzeyde vergi ödemeleri değil, elde ettikleri gelir ile orantılı olarak vergi ödemeleri gereği kastedilmektedir.²⁴

Adalet kavramı, soyut, ölçülmesi olanaksız, zamana ve topluma göre değişkenlik gösteren bir kavram olduğundan vergide adalet ilkesinin, uygulanması en

²² Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.196.

²³ Uluatam, **a.g.e.**, s.283-284.

²⁴ Kirmanoglu, **a.g.e.**, s.66; Joseph E. Stiglitz, **Economics of the Public Sector**, New York, W.W. Norton & Company, 3rd Ed. : 1999, s.468-469; Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 10. maddesinde herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit (Equality before the law) olduğu belirtilmekte olup bu hüküm mutlak eşitliği ifade etmektedir. Anayasanın 73. maddesinde belirtilen ve herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğuna ilişkin hüküm ise oransal eşitliği (Equity, fairness: eşit olanlar arasındaki eşitlik) ifade etmektedir. (Bkz. Funda Başaran, "Vergi Ödeyen Yurttaşların Kamu Harcamaları Üzerindeki Hak ve Sorumlulukları Toplantısı (11.11.2000) Raporu" **Vergi Ödeyen Yurttaşların Kamu Harcamaları Üzerindeki Hak ve Sorumlulukları**, İstanbul, Çözüm Reklam, Aralık 2001, s.47; Mustafa Erkan Üyümez, **Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2025, 2010, s.160-161; Tekbaş, **a.g.e.**, s.228, 287-288.); AYM'ne göre aynı hukuksal durumda olanların aynı, ayrı hukuksal durumda olanların ayrı kurallara tabi tutulmaları Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesine aykırılık teşkil etmeyecektir. Nitekim Anayasanın 73. maddesindeki hüküm bu görüşü doğrulamaktadır. (Bkz. Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1. Baskı: Mart 2003, s.15.) Buradan toplum içerisindeki her sosyal grubun aynı kanunlara tabi olmalarının mutlak eşitliği, kanunlar içerisinde her sosyal grup için farklı düzenlemelere yer verilmesinin ise oransal eşitliği ifade ettiği çıkarımı yapılabilecek, her iki eşitlik kavramının hukukun ayrılmaz bir parçası olduğu söylenebilecektir.

zor ilke olduğu söylenebilir.²⁵ Vergi yükünün adaletli olarak dağıtılması, yatay adalet ve dikey adaletin sağlanmasıyla mümkün olabilecektir. Yatay adalet aynı durumda bulunan kişilerin aynı düzeyde vergilendirilmesini, dikey adalet ise farklı durumda bulunan kişilerin farklı düzeyde vergilendirilmesini ifade etmektedir.²⁶ Yatay ve dikey adaletin sağlanması için vergilendirmenin hangi esaslara dayanması gerektiği hususunda bir çok düşünür tarafından değişik fikirler öne sürülmüş olup bunların yararlanma ilkesi ve ödeme gücü ilkesi olarak iki grup altında toplanması mümkün bulunmaktadır.²⁷

17. yüzyıl hukuk teorisyenleri olan Pufendorf, Hobbes ve Locke tarafından savunulmuş olan, günümüzde ise Musgrave ve Haller tarafından tekrar vergilendirmenin temel ilkeleri arasında incelenen²⁸ yararlanma ilkesi, kişilerin devlet hizmetlerinden yararlanma düzeyleri esas alınmak suretiyle vergilendirilmeleri anlamına gelmektedir. Bu ilkeye uyulmadığı takdirde toplumun bir kesiminin yararlandığı hizmetlerin bedelinin başka bir toplum kesimince ödenmesi durumu ortaya çıkmaktadır.²⁹ Burada kamusal mal ve hizmetler, özel mal ve hizmetler gibi değerlendirilerek arzlarının piyasa talebi tarafından belirlenmesi ve tüm maliyetin

²⁵ Şinasi Aydemir, **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Birinci Baskı: Aralık 1995, s.41.

²⁶ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.197; Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.262; Burada vergi mükelleflerinin subjektif vergi yüklerini ve kamu harcamalarından yararlanma düzeylerini diğer vergi mükellefleriyle karşılaştırmak suretiyle geliştirdikleri adalet algılamalarının dikkate alınması da önem taşımaktadır. (Bkz. Halit Çiçek, Mehmet Karakaş, Abdunnur Yıldız, **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No:2008/381, 2008, s.7-9; Halit Çiçek, **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul, İSMMMO Yayın No: 65, Ağustos 2006, s.25-29; Elif Tuay, İnci Güvenç, **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Ankara, GİB Yayın No: 51, Kasım 2007, s.28.); Ayrıca, mükelleflerin toplum içinde devletle ve diğer kişilerle olan ilişkileri sadece vergi bağlamında gerçekleşmediğinden, ülke içindeki adaletin yaygın görüntüsü de vergi ödeme eğilimi üzerinde etkide bulunmaktadır. (Bkz. Filiz Baloğlu, Binhan Elif Yılmaz, Murat Şeker, **Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı**, İstanbul, İTO Yayınları No: 2010-61, 2010, s.20-21.)

²⁷ Uluatam, **a.g.e.**, s.283-284; Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş – Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 5. Baskı: 1997, s.417; Bu noktada Aristoteles’in denkleştirici ve dağıtıcı adalet kavramlarına da değinmek faydalı olacaktır. Denkleştirici adalet, edim ve karşı edim arasındaki eşitliği, dağıtıcı adalet ise kişiler arasındaki oransal eşitliği ifade etmektedir. (Yavaşlar, **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, s.13.) Bu kavramlar vergi hukukuna uygulandığında, yararlanma ilkesinin denkleştirici adalet kavramına, ödeme gücü ilkesinin ise dağıtıcı adalet kavramına dayandığı söylenebilir.

²⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.211.

²⁹ Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.262.

kullanıcılar veya yararlanıcılar arasında yararlanma düzeyi esas alınmak suretiyle dağıtılması öngörülmektedir.³⁰

Bu ilke, mükelleflerin ödedikleri vergi karşılığında devletten bir hizmet beklemeye hakları olduğu fikrini yerleştirdiği için siyasal bilinçlenme açısından ortaçağ ve sonrasında önemli bir işlev görmüştür.³¹ Bireylerin vergi karşılığında yararlandıkları devlet hizmetleri, 17. yüzyılda toplum düzeninin ve kişilerin korunması ile ifade edilirken, 18. yüzyılda kişilerin eşitliği ve bireysel özgürlüklerin korunması, 19. yüzyılda sigorta hizmeti, 20. yüzyılda ise oldukça genişleyen ve sadece güvenlik, koruma, sigorta gibi hizmetlerle ifade edilemeyecek boyutlara ulaşan devlet hizmetlerinin tümünü ifade etmektedir.³² Bu ilke, günümüzde sadece çevre temizliği, çöp toplama gibi yerel nitelikteki kamu hizmetlerinin finansmanının sağlanmasında uygulama alanı bulabilmektedir.³³

Vergi yükünün kişiler arasında adil dağılımını gerçekleştirmede ödeme gücünün esas alınması fikrine 16. yüzyıldan itibaren Guicciardini ve Bodin ile öncülük edilmiş, daha sonra başlıcaları Rousseau, Smith, Sismondi, Say ve Mill, Wagner olmak üzere birçok düşünür tarafından ileri sürülen görüşlerle katkıda bulunulmuştur.³⁴ Kişilerin ödeme güçlerinin ölçüsü olarak elde ettikleri gelir, servet ve harcamanın esas alınması yönünde görüşler ileri sürülmüşse de günümüzde özellikle gelişmiş ülkelerde ödeme gücünün ana ölçütü olarak gelir esas alınmaktadır.³⁵

³⁰ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.210.

³¹ Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, s.417.

³² Uluatam, **a.g.e.**, s.284.

³³ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.210.

³⁴ Adam Smith, kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmelerini savunmasına karşın, ödeme gücünün kişilerin devletten sağladıkları hizmetlerin ölçüsünü, diğer bir deyişle yararlanma düzeylerini göstereceğini ileri sürerek, bir anlamda yararlanma ilkesi ile ödeme gücü ilkesini bağdaştırmıştır. Adam Smith, “Milletlerin Zenginliği” eserinde konuyu şöyle ifade etmektedir: “Bir devletin uyrukluğunda bulunan kişiler, mümkün mertebe kendi güçleriyle orantılı olarak, yani devletin himayesi altında kazandıkları gelir oranında hükümetin masraflarına katılmalıdır. Kişiler açısından bir milletin masrafları, büyük bir mülkün sahiplerinin o mülkten sağladıkları yararlar ölçüsünde katlanmak zorunda oldukları idare masraflarına benzer.” (Bkz. Uluatam, **a.g.e.**, s.284, 291.)

³⁵ Uluatam, **a.g.e.**, s.286-290; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.222; Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.262-263; Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, s.417; Burada, mali güç ile ödeme gücünün farklı kavramlar olduğuna da değinmek gerekmektedir. Mali gücü yüksek olan bir kimsenin aynı düzeyde ödeme gücü

Ödeme gücü esasına göre vergilendirmede adaletin, her mükellefin eşit fedakârlıkta bulunması³⁶ ile sağlanabileceği ve eşit fedakârlığın sağlanmasının, eşit mutlak fedakârlık, eşit oransal fedakârlık ve eşit marjinal fedakârlık olmak üzere üç şekilde mümkün olabileceği ileri sürülmektedir. Eşit mutlak fedakârlık görüşüne göre ödenen vergi nedeniyle mükelleflerin toplam faydalarındaki azalışın aynı düzeyde olması gerekmektedir. Kişilerin azalan fayda nedeniyle katlandıkları fedakârlık düzeylerinin ölçülmesi mümkün olmadığından bu görüş geçerlilik taşımamaktadır. Eşit oranlı fedakârlık görüşü, kişilerin vergi yüklerinin ödeme güçleri esas alınmak suretiyle belirlenmesini, vergilerin sabit oranlı olmasını, gelir düzeyi yükseldikçe ödenen vergi miktarı artmakla birlikte oransal fedakârlığın değişmemesi gerektiğini savunmaktadır. Kişilerin ekonomik güçleri arttıkça fedakârlıkta bulunabilecekleri vergi miktarı oransal olarak arttığından bu görüş de geçerlilik taşımamaktadır. Eşit marjinal fedakârlık görüşü, ödenen verginin son lirasının neden olduğu fayda kaybının tüm mükellefler için aynı düzeyde olmasını ifade etmektedir. Bu durumda, bir bütün olarak vergi mükelleflerinin katlandığı toplam fedakârlık en düşük düzeyde olacağından literatürde “En az toplam fedakârlık” olarak da adlandırılmaktadır. Burada da kişilerin uğradıkları marjinal fayda kaybının ölçülmesi mümkün olmadığından teorik olarak doğru olmakla birlikte uygulanabilirliği mümkün bulunmamaktadır.³⁷

Gerek yararlanma ilkesine göre kişilerin kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda düzeyinin, gerekse de ödeme gücü ilkesine göre kişilerin vergi nedeniyle

olmayabilir. Bu durum özellikle akım halindeki gelirin statik haldeki servete dönüşmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Bu nedenle, ödeme gücünün belirlenmesinde dinamik nitelikteki gelir akımlarının esas alınması ve vergilendirilmesi önem taşımaktadır. Ayrıca vergilendirmede yatay adaletin sağlanabilmesi için ödeme gücüne erişmede gelirin elde edilebilmesi için katlanılan kişisel ve ailevi harcamaların gider olarak indirilebilmesine imkan tanınması gerekmektedir. Kaynakta vergileme bu yönden de beyan esasına göre eksiklik taşımaktadır. (Bkz. Veysi Seviğ, “Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması” Seminer Tebliği - 10.10.2001, **Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması**, İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, 2001, s.34-35, 52-53, 56-57.)

³⁶ “Eşit fedakârlık ilkesi” ilk defa W. Gerlof tarafından ortaya atılmış olup bu ilkeye göre vergi sisteminin, mükelleflerin ödemek zorunda oldukları verginin onlar için fiilen aynı ve eşit fedakârlığı ifade edecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu ilke daha sonra çeşitli maliye bilim insanları tarafından derinlemesine incelenmiştir. (Bkz. Selahattin Tuncer, “Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması” Seminer Tebliği - 10.10.2001, **Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması**, İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, 2001, s.96.)

³⁷ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.201-202, 205; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.198-201; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.236-239.

katlandıkları fedakârlık sonucunda uğradıkları fayda kaybının ölçülmesi mümkün olmadığından, her iki ilkenin de fiilen uygulanması mümkün görünmemekte, bu ilkelerin vergi hukukuna yansımaları en az geçim indirimi, ayırma ilkesi gibi daha somut ve objektif uygulamalarla gerçekleşmektedir.³⁸

Gelir vergisinin teorik vergileme ilkelerinden uzaklaştırılması halinde vergi adaletinin sağlanması mümkün olmadığından, gelir vergisi açısından vergi adaleti, verginin tabana yayılması³⁹ ve kapsamının geniş tutulması,⁴⁰ muafiyet ve istisnalara gereğinden fazla yer verilmemesi, toplama ilkesinden mümkün olduğunca uzaklaşılması, diğer bir deyişle esas vergilendirme şeklinin beyan esasına dayanması, kaynakta vergilemenin beyan esasını tamamlayıcı bir nitelikte olması ve nihai bir vergi halini almaması, vergi tarifelerinde artan oranlılığa yer verilmesi,⁴¹ en

³⁸ Üyümez, **a.g.e.**, s.41.

³⁹ Verginin tabana yayılması, genellik ilkesi gereğince herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi ve beyannameli vergi mükellefi olması anlamına gelmektedir. Başlangıçta üniter bir yapıya sahip olan Türk gelir vergisi sistemi, zaman içinde yapılan değişikliklerle kaynakta vergilemeye ağırlık veren sedüler bir yapı kazanmıştır. Selahattin Tuncer'e göre oy kullanan her yurttaş beyan esasına tabi vergi mükellefi yapılmak suretiyle verginin tabana yayılması gerekmektedir. (Bkz. Tuncer, "Türkiye'de Vergi Adaletinin Sağlanması" s.101-102; DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, s.25.); İSMMMO tarafından da reşit olan herkesin yıllık beyanname vermekle yükümlü kılınması önerilmiştir. (Bkz. İSMMMO, **2002 Vergi Raporu**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 09.01.2003, s.79.)

⁴⁰ Gelirin vergilendirilmesinde, bir kişinin sahip olduğu üretim faktörlerinden bir dönem içinde elde ettiği geliri esas alan kaynak teorisi yerine, bir kişinin bir dönem içinde yapmış olduğu tüketim ile servet artışının toplamını esas alan safi artış teorisinin uygulanması durumunda gelir daha geniş olarak tanımlandığından yatay adaletle daha uygun bir vergilendirme söz konusu olacaktır. (Bkz. Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.264-265.); GVK'nun verginin konusuna ilişkin 1. maddesinde, 4369 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yapılan ve safi artış teorisine göre vergilendirmeyi getiren değişiklik ile bu değişikliğin tamamlayıcısı olarak aynı Kanun'un 82. maddesinde 4369 sayılı Kanun'un 43. maddesiyle yapılan ve Kanun'da sayılan gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen gelirlerin, kaynağı ne olursa olsun "diğer kazanç ve irat" olarak vergilendirileceğine ilişkin değişikliğin uygulaması, aynı Kanun'a eklenen Geçici 56. maddeyle 1999-2002 yılları arasında askıya alınmış, daha sonra 4783 sayılı Kanun'un 1. ve 7. maddeleriyle yapılan değişiklikle söz konusu safi artış teorisini esas alan hükümler hiç uygulanmadan, 01.01.2003 tarihinden itibaren kaynak teorisini esas alan eski hükme geri dönmüştür. (Bkz. Seviğ, "Türkiye'de Vergi Adaletinin Sağlanması", s.33-34; DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, s.17.)

⁴¹ Günümüzde özellikle cari açık sorunu olan ülkelerde, vergi rekabeti nedeniyle, menkul sermaye iratları emek gelirlerine kıyasla daha avantajlı koşullarda vergilendirilmektedir. Teoride ayırma ilkesine göre emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin birbirinden ayrılarak emek gelirlerinin daha düşük oranda vergilendirilmesi gerekirken pratikte bunun tam tersinin uygulandığı gözlenmekte, sermaye gelirleri düz ve düşük oranlı gelir vergisine tabi tutulurken emek gelirleri artan oranlı gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ülkemizde de yaşanan bu durum hem ayırma ilkesine, hem de dikey adaletle aykırılık taşımaktadır. (Bkz. Akif Hamzaçebi, "Vergi Sisteminin Adalet Açısından Değerlendirilmesi" Seminer Tebliği - 10.10.2001, **Türkiye'de Vergi Adaletinin Sağlanması**, İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, 2001, s.83.)

az geçim indirimi, ayırma ilkesi gibi verginin kısmen kişiselleştirilebilmesini sağlayan yöntemler ile sağlanmalıdır.⁴²

4. Vergide İktisadilik (Etkinlik) İlkesi Yönünden Kaynakta Vergileme

Etkinlik ilkesi, Adam Smith'in de ifade ettiği gibi vergi ile ilgili düzenlemelerin, halkın cebinden çıkan parayla devlet hazinesine giren kısım arasındaki farkın mümkün olduğu kadar az, paranın halkın cebinden çıkması ile devlet hazinesine girmesi arasında geçen sürenin mümkün olduğunca kısa olacak şekilde planlanmasıdır.⁴³ Bu ilkenin amacı, verginin tahsil giderlerinin mümkün olduğu kadar az olmasının sağlanmasıdır.⁴⁴

Devletin vergi toplamak için katlanacağı giderler ile o vergiden elde edeceği hasılatın karşılaştırılması ve söz konusu vergiden elde edilecek gelirin yapılacak harcamaların üzerinde olmasının sağlanması, diğer bir ifadeyle vergilerin kamu giderlerinin finansmanını karşılayacak düzeyde olması ile ifade edilen verimlilik ilkesi de bu ilke içerisinde düşünülebilir.⁴⁵ Verimlilik ilkesinin, toplanan vergilerin devlet tarafından kullanılması sonucunda ortaya çıkacak faydanın, mükellefin uhdesinde kalması halinde ortaya çıkacak faydadan daha yüksek olması gerektiği, aksi takdirde o verginin hiç toplanmaması gerektiği anlamına geldiği şeklinde yorumu da yapılmaktadır.⁴⁶ Konulacak bir verginin ekonomik koşullardaki gelişmelere kendiliğinden uyum sağlayarak ekonominin genişleme dönemlerinde artış göstermesi, daralma dönemlerinde ise azalış göstermesi esneklik ilkesi olarak adlandırılmakta olup bu ilkenin ise verimlilik ilkesi kapsamında yer aldığı söylenebilir.⁴⁷

⁴² Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.203; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.227; İsmail Türk, **Maliye Politikası – Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 19. Baskı: Ağustos 2006, s.14.

⁴³ Uluatam, **a.g.e.**, s.291-292.

⁴⁴ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.196; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.223.

⁴⁵ Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.205.

⁴⁶ Aydemir, **a.g.e.**, s.42.

⁴⁷ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.197.

İktisadilik ilkesinin yukarıda açıklanan dar anlamlı yorumu yanında, verginin iktisadi faaliyete mümkün olduğu kadar az zarar vermesi ile özetlenebilecek geniş anlamlı yorumu da yapılmaktadır.⁴⁸ Geniş anlamlı yorumuna göre iktisadilik ilkesi, gelir etkisi dışında ek yük doğurmayan bir vergi yapısını ifade etmektedir. Vergi nedeniyle ortaya çıkan gelir kaybı, mal ve hizmetlerin nispi fiyatlarını etkilemek suretiyle mükelleflerin satın alma kararlarını değiştirdiği takdirde ikame etkisi ortaya çıkmakta ve vergide etkinlikten uzaklaşmaktadır. Mal ve hizmetlerin nispi fiyat yapısını etkileyen dolaylı vergilere kıyasla dolaysız vergilerin daha etkin olduğu ileri sürülebilirse de dolaysız bir vergi olan gelir vergisi, çalışma ve boş zaman arasındaki tercihi etkileyerek daha çok çalışmayı teşvik ettiği müddetçe gelir etkisi, boş zamanın alternatif maliyetini azaltacak düzeyde yüksek olması halinde ise ikame etkisi yoluyla faktör arzını etkilemektedir.⁴⁹ Bunlar dışında vergileme nedeniyle bugünkü tüketim ile gelecekteki tüketim arasında, diğer bir deyişle tüketim ile tasarruf arasında tercih değişikliği ortaya çıkması, bir sektörün diğerlerinden daha fazla vergilendirilmesi nedeniyle yatırım alanları arasında tercih değişikliğine neden olunması da vergilerin ekonomik hayata yönelik etkilerine örnek olarak gösterilebilir.⁵⁰

Kaynakta vergileme usulünde gelirin elde edildiği anda verginin kesilmesi verginin tahsil süresini kısaltmakta, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesinde vergi sorumlularının kullanılması vergi idaresinin tahsil masraflarını azaltmaktadır. Bu nedenle, kaynakta vergileme idare açısından etkin bir yöntem olarak nitelendirilebilmekle birlikte, daha önce uygunluk ilkesi bölümünde açıklandığı üzere beyan esasına tabi vergi mükellefleri lehine faizsiz vergi kredisi sağlanması ve vergi idaresinin tahsil masraflarının vergi sorumlularınca üstlenilmesi nedeniyle adalet ilkesine aykırılık durumu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca, makro ekonomi açısından bakıldığında vergi idaresinin tahsil masraflarının vergi

⁴⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.194; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.223.

⁴⁹ Uluatam, **a.g.e.**, s.282; Hale Balseven, “Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Gelir İkame ve Mali Etkileri”, **Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 2/2003, s.217-238, (Çevrimiçi) iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/viewFile/313/303, 16.09.2015; Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, s.419; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.199.

⁵⁰ Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.261, 270.

sorumlularınca üstlenilmesi sonucunda toplam faydanın sıfır olması nedeniyle kaynakta vergilemenin sanıldığı kadar etkin olmadığı anlaşılmaktadır.

Dolaylı vergilerden KDV açısından bakıldığında, KDV tevkifatı uygulaması kapsamına giren teslim ve hizmetlerde tevkif edilen KDV satıcı yerine doğrudan vergi dairesine ödendiğinden KDV'nin tahsil süresi oldukça kısalmakta, ancak satıcı tarafından yüklenilen KDV'nin indirilmesine imkan tanınmadığından satıcılar tarafından yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarı kadar vergi iade alacağı ortaya çıkmakta, bu vergi iade alacağı belli şartlar dahilinde iade edildiğinden ve iade süreci uzun sürdüğünden bu defa satıcılar tarafından devlet lehine faizsiz vergi kredisi açılması durumu ortaya çıkmaktadır. Bu da KDV tevkifatı kapsamına giren teslim ve hizmetleri sunan vergi mükellefleri ile diğer vergi mükellefleri arasında vergi adaletine aykırılık ortaya çıkması sonucunu doğurmaktadır.

B. Verginin Amaçları Yönünden Kaynakta Vergileme

İlk başta devletin faaliyetlerini yürütmesi için ihtiyaç duyduğu kaynakları sağlamakdan başka bir amacı olmayan vergileme, zaman içinde iktisadi, siyasi ve sosyal hayatta ortaya çıkan gelişmelere bağlı olarak bu alanlardaki belirli hedeflerin gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanılma niteliği de kazanmıştır.⁵¹ Bir vergi sisteminin, toplam vergi yükünün yukarıda açıklanan vergileme ilkeleri doğrultusunda bireyler arasında adil bir şekilde dağılımını sağlarken, ekonomik sistemin genel kabul görmüş hedefleri olan kaynak dağılımında etkinlik, gelir ve servet dağılımında adalet, ekonomik istikrar, kalkınma ve büyüme gibi hedefleri de göz ardı etmemesi, vergileme ilkeleriyle amaçları arasında bir denge kurması gerekmektedir.⁵²

⁵¹ Vergilemenin zaman içinde kazandığı bu fonksiyon, devletin vergi ve benzeri mali yükümlülükleri bir araç olarak kullanarak ekonomik ve sosyal hayata müdahale etmesi gerektiğini öne süren vergilemede müdahale ilkesi (verginin taraflılığı ilkesi) olarak da nitelendirilmektedir. (Bkz. Binnur Tüzün Çelik, **a.g.e.**, s.25.)

⁵² Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.221; Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.258-259.

Dolayısıyla, vergilemenin amaçlarına ilişkin olarak zaman içinde ortaya çıkan görüşler üç ana grupta toplanmaktadır. İlk görüşe göre vergilemenin amacı sadece kamusal hizmetlerin finansmanının sağlanması için gerekli fonların toplanmasıdır. İkinci görüşe göre vergilemenin mali amaçlar yanında iktisadi hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için mali olmayan amaçları da izlemesi gerekmektedir. Günümüzdeki modern maliye biliminin dayandığı üçüncü görüşe göre ise vergilemenin, mali amaçları ve mali olmayan amaçları vergide adalet ve etkinlik ilkelerini göz önünde bulundurmak suretiyle takip etmesi gerekmektedir.⁵³

1. Verginin Mali Amacı Yönünden Kaynakta Vergileme

Verginin ilk ve en eski amacı, devletin mülk ve teşebbüs gelirleri, harçlar, şerefiyeler ve kamu borçları ile karşılayamadığı finansman ihtiyacını karşılamaktır.⁵⁴ Klasik iktisatçılar tarafsız devlet anlayışını benimsediklerinden, ekonomik ve sosyal hayatta mevcut olan düzenin bozulmaması için vergiler ve kamu harcamalarının adil, verimli ve tarafsız olmaları gerektiğini, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılayacak düzeyi aşmaması gerektiğini,⁵⁵ otomatik işleyen piyasa mekanizmasına müdahale etmenin veya düzeltmeye çalışmanın olumsuz sonuçlar doğuracağını öne sürmüşlerdir.⁵⁶

Yine de piyasa ekonomisinin düzgün işlemesini sağlamak üzere klasik iktisatçılardan Ricardo, piyasa ekonomisinin temel unsuru olan sermaye birikiminin mümkün olduğu kadar korunmasını, Adam Smith arazi vergisinin uygun bir şekilde düzenlenmesiyle tarımın teşvik edilmesini, J. Stuart Mill veraset vergisi ile servet farklılıklarının giderilerek piyasa ekonomisinde rekabet eşitliğinin sağlanmasını savunmuşlardır. Birinci dünya savaşından sonra, vergi politikası yoluyla sermaye birikiminin teşviki ve korunmasına yönelik A. Lampe'nin fikirleri ile klasik iktisadın tarafsız maliye politikası görüşü yeniden canlanmıştır.⁵⁷ Günümüzde gerek kamu hizmetlerinin nitelik ve nicelik olarak artış göstermesi, gerekse de vergilemenin mali

⁵³ Turhan, **a.g.e.**, s.24.

⁵⁴ **A.e.**, s.25.

⁵⁵ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.192.

⁵⁶ Turhan, **a.g.e.**, s.25; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.171.

⁵⁷ Turhan, **a.g.e.**, s.26.

olmayan amaçları da takip etmesine yönelik müdahaleci görüşün ağırlık kazanması, devletlerin vergi gelirlerine olan ihtiyacını arttırmıştır.⁵⁸

Vergilemenin ana mali amacı, kamu harcamalarının finansmanını karşılayacak düzeyde gelir elde edilmesidir. Vergileme kapasitesinin imkan tanıdığı ölçüde tarife ve matrah değişikliği gibi yöntemlerle mali ihtiyaçta ortaya çıkabilecek dalgalanmalara uyum gösterebilecek esneklikte bir vergi sistemi yeterli düzeyde gelir elde edilebilmesini sağlayacağından “esneklik” bu amacın bir tamamlayıcısı olarak nitelendirilebilir. Diğer taraftan, vergilemenin mali amacını gerçekleştirmek için yeterli düzeyde vergi geliri sağlamanın hedeflenmesi yanında, söz konusu vergi gelirini en düşük vergi harcaması ile elde etmenin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.⁵⁹ Burada, vergi hasılatının yeterli düzeyde olması üzerinde durulmakta, verginin ekonomik ve sosyal etkileri göz ardı edilmektedir.⁶⁰ Ancak, yatırım eğiliminin, işgücü arzının, tasarruf düzeyinin ve rekabetin vergi nedeniyle olumsuz yönde etkilenmesi durumunda makro ekonomik koşullardan dolayı nihai olarak vergi gelirleri azalacağından, mali amacın gerçekleştirilmesinde, vergilemenin söz konusu değişkenleri etkilemeyecek tarafsızlıkta olması da önem taşımaktadır.⁶¹

Vergilemenin mali amaçları gerçekleştirilirken yatay adalet ve dikey adaletin de göz önünde bulundurulması ve subjektif fedakârlık en düşük düzeyde tutulmak suretiyle vergi yükünün mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılması önem taşımaktadır.⁶² Kaynakta vergileme, verginin en kısa zamanda ve en az masrafla tahsil edilebilmesini sağladığından vergilemenin mali amacının gerçekleştirilmesinde kullanılan bir vergi tekniği yöntemi olarak gittikçe önem kazanmaktadır. Ancak daha önce uygunluk ilkesi ve etkinlik ilkesi bölümlerinde açıklandığı üzere, beyan esasına tabi vergi mükellefleri lehine faizsiz vergi kredisi sağlanması nedeniyle vergide adalet ilkesine aykırılık ortaya çıkmakta, vergi idaresinin tahsil masraflarının vergi sorumlularınca üstlenilmesi sonucunda makro

⁵⁸ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.192; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.191.

⁵⁹ Turhan, **a.g.e.**, s.33-34; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.171.

⁶⁰ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.193.

⁶¹ Turhan, **a.g.e.**, s.33-34.

⁶² **A.e.**

ekonomi açısından bakıldığında toplam faydanın sıfır olması nedeniyle vergide etkinlik ilkesi yönünden değişen bir şey olmamaktadır. Kaynakta vergileme kapsamındaki ücretlilerin tabi olduğu vergi tarifesinde yapılacak bir değişiklikte mali ihtiyaçta ortaya çıkabilecek dalgalanmalara uyum sağlanabilmekle birlikte, böyle bir adım atılması halinde yatırım eğilimi, işgücü arzı, tasarruf düzeyi ve rekabet koşullarının tümü etkileneceğinden ekonomiye yayılan mali olmayan etkiler nedeniyle mali amacın gerçekleştirilememesi mümkün bulunmaktadır.

2. Verginin Mali Olmayan Amaçları Yönünden Kaynakta Vergileme

Merkantilizm döneminde verginin mali amacı tam olarak ortaya konulmuş, bunun yanında vergilemenin ekonomi üzerinde güçlü etkileri olabileceği de anlaşılmıştır. Alman kameralistleri⁶³ tarafından ise bu etkinin ekonomiye ilişkin olarak hedeflenen amaçların gerçekleştirilmesinde kullanılabileceği, örneğin verginin kişileri daha fazla çalışmaya teşvik etmek için kullanılabileceği düşünülmüştür.⁶⁴

A. Wagner, verginin sadece mali fonksiyonu olmadığını, milli gelir ve milli servetin dağılımının düzeltilmesinde de vergilerin bir araç olarak kullanılabileceğini öne sürmüştür. W. Andrea da potansiyel randıman esasına dayanan bir vergilendirme ile üretimin teşvik edilmesini savunmuştur. Vergilemenin mali olmayan amaçları da izlemesi gerektiği yönündeki görüşler, 1929 ekonomik krizinden sonra özellikle J. M. Keynes tarafından kaleme alınan “İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi” adlı eserde ortaya konulan ilkelere dayanan “maliye politikası” disiplini tarafından geliştirilmiştir. 1950’li yılların ortalarından itibaren ise üretim ve istihdam seviyesindeki konjonktürel dalgalanmaları hafifletmek yanında uzun dönemli

⁶³ Kameralizm, kurum, daire yerine kullanılan ve Latince oda anlamındaki “camera” sözcüğünden gelen “kammer” sözcüğünden türetilmiş olup bu sözcük ilk olarak kralın sarayının hazine odası için kullanılmıştır. Daha sonra artan mali ihtiyaçlar ve genişleyen idari hizmetlere paralel olarak tüm bürokratik yapı ve yönetim süreçleri için kullanılmaya başlanmıştır. Devletin işleyişine ilişkin idari, mali, iktisadi, sosyal ve siyasal nitelikteki “devlet bilgisi”ne de “kameralizm” adı verilmektedir. İktisat tarihçilerinin çoğu ise kameralizmi, merkantilizmin bir kolu olarak değerlendirerek “Alman Merkantilizmi” olarak adlandırmışlardır. (Bkz. Süha Oğuz Albayrak, **Güçlü ve Merkezi Devletin Yönetim Bilgisi: Kameralizm**, YBAD Lisansüstü Seminer Çalışmaları, No: 9, Mayıs 2010, (Çevrimiçi) <http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/albayrak.pdf>, 21.09.2015, s.3-4.)

⁶⁴ Turhan, **a.g.e.**, s.25.

ekonomik kalkınma ve büyüme hedefi de vergilemenin mali olmayan amaçlarına dahil edilmiştir. Bu yöndeki en uç fikir verginin mali amacını tamamen reddeden A.P. Lerner tarafından ileri sürülmüştür. A.P. Lerner'in "fonksiyonel maliye" teorisine göre devlet, harcamaları için gereken parayı basarak temin edebileceğinden, vergilemenin tek amacının vergi mükelleflerinin satın alma gücünü etkilemek suretiyle tam istihdamı sağlamak ve sürdürmek olması gerekmektedir.⁶⁵

F. Neumark, verginin mali amaçlarını kabul etmekle beraber kendi haline bırakılan piyasa mekanizmasının düzgün işlememesi halinde vergi politikası araçlarıyla müdahale edilmesi gerektiğini savunmuştur. Haller de üretimin iç ve dış rasyonelliğini bozmamak ve kişilerin karar özgürlüğüne saygılı olmak kaydıyla gelirin yeniden dağıtımı, konjonktürel istikrarın ve iktisadi büyümenin sağlanması gibi mali olmayan amaçlar için vergilerin bir iktisat politikası aracı olarak kullanılabileceğini ileri sürmüştür. Schmolders de mali olmayan amaçlara ulaşmak için özellikle konjonktürel dalgalanmalara otomatik olarak uyum gösteren esnek nitelikteki vergilerin kullanılmasını savunmakla birlikte, ekonomide istenmeyen etkilerin ortaya çıkıp çıkmayacağını çok iyi irdelenmesi gerektiğini belirtmiştir. Herbert Trimm, vergi politikasının mali olmayan amaçlara ulaşmak üzere bir iktisat politikası aracı olarak kullanılması gerektiğini, ancak bu durumda vergi hukuku karmaşık bir hale geleceği ve vergi idaresinin işi zorlaşacağından, elde edilecek başarının hedeflendiği ölçüde olmayacağını ileri sürmüştür.⁶⁶

Modern maliye bilimi ise hem verginin sadece kamu hizmetlerinin görülebilmesi için devlete gelir sağlaması gerektiğini savunan klasik yaklaşımı, hem de verginin sadece iktisat politikası aracı olarak kullanılması gerektiğini savunan fonksiyonel maliye yaklaşımını reddetmekte, vergileme ile mali ve mali olmayan amaçların birarada takip edilmesi gerektiğini kabul etmektedir. Modern maliye literatüründeki tartışmalar, mali olmayan amaçlar takip edilirken vergi politikasının hangi araçlarının, hangi düzeyde kullanılacağı üzerinde yoğunlaşmaktadır.⁶⁷ Çünkü,

⁶⁵ A.e., s.27-29.

⁶⁶ A.e., s.30-31.

⁶⁷ A.e., s.30.

mali olmayan amaçlar ile vergi politikasının araçlarının amaçları birbiriyle bağdaşmamaktadır. Örneğin, enflasyonist ortamlarda fiyat istikrarının sağlanabilmesi için dolaylı vergilerde artışa gidilmesi ekonomik istikrar amacına ulaşmak için gerekli olmakla birlikte, dolaylı vergiler adil olmayan yapıları nedeniyle vergi adaleti ve dolayısıyla gelir bölüşümü üzerinde olumsuz etkilere neden olmaktadır.⁶⁸

Sosyal refah devleti anlayışının ve refah ekonomisinin gelişmesiyle, klasik devlet anlayışından uzaklaşmış, daha önceleri devletin görevleri arasında sayılmayan bir çok faaliyet devletin görevleri kapsamı içerisinde sayılmaya başlanmıştır.⁶⁹ Vergi politikası araçlarıyla ulaşılmaya çalışılan mali olmayan amaçlar; adil gelir bölüşümünün sağlanması, ekonomik istikrarın sağlanması, ekonomik kalkınma ve büyümenin sağlanması ve optimal kaynak tahsisinin sağlanması olmak üzere dört başlık altında incelenecektir.

a) Gelir Bölüşümü Yönünden Kaynakta Vergileme

Kişilerin üretim faktörlerine sahiplik dereceleri ve bu üretim faktörlerine olan talebin düzeyi, insanların doğuştan eşit olmamaları, eğitimde fırsat eşitliğinin olmaması, aileden kalan servet düzeyinin farklı olması ve piyasa ekonomisinin gelir ve servet dağılımını bozucu etkileri, adil gelir bölüşümünün⁷⁰ sağlanabilmesi için ekonomiye müdahale edilmesi gerektiği yönünde çeşitli görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmuştur.⁷¹ Piyasa mekanizmasının kendiliğinden oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki farklılıkların giderilmesinde vergilemenin bir araç olarak kullanılabileceğine ilişkin olarak A. Wagner tarafından ortaya atılan ve sadece sosyal ve ahlaki gerekçelere dayandırılan görüş daha sonra J. M. Keynes tarafından iktisadileştirilmiş ve vergileme yoluyla gelirin yeniden dağıtılarak yüksek gelirlerin

⁶⁸ Türk, **a.g.e.**, s.23-24.

⁶⁹ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.52.

⁷⁰ Burada “Gelir bölüşümü” ifadesiyle, gelirin birincil dağılımı gerçekleştirildikten sonra siyasi erkin kararları ve tercihleri doğrultusunda, ekonomiye müdahalenin mali araçlarıyla, kişiler arasındaki ikincil dağılımının gerçekleştirilmesi kastedilmektedir.

⁷¹ F. Neumark, gelir ve servetin rasyonel bir vergi politikası ile kişiler arasındaki vergi yükü dağılımını değiştirmek suretiyle yeniden dağıtılmasını, bu şekilde serbest piyasada oluşan birincil dağılımdaki farklılıkların azaltılarak adaletin sağlanmasını bir vergilendirme ilkesi olarak ortaya koymuştur. (Bkz. Turhan, **a.g.e.**, s.207.); Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.30; Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş**, s.24.

azaltılıp düşük gelirlerin arttırılması suretiyle tüketim eğilimi ve efektif talebin artmasının sağlanması ve bunun bir sonucu olarak istihdam seviyesinin yükseltilmesi önerilmiştir.⁷²

Günümüzde sosyal devlet anlayışının bir gereği olarak adil gelir bölüşümünün temin edilerek sosyal adaletin vergi politikası yoluyla sağlanması genel kabul gören bir anlayış olup bunun için yüksek gelir düzeyine sahip olan kişilerin diğerlerine oranla daha yüksek düzeyde vergilendirilmeleri, bu yolla elde edilen gelirlerin transfer harcamaları yoluyla düşük gelir düzeylilere dağıtılması gerektiğinden, gelir bölüşümünde vergi ve harcama politikası birbiriyle yakın bir ilişki içerisinde bulunmaktadır.⁷³ Gelir transferleri ve sübvansiyonlar, kaynak dağılımını değiştirmek amacıyla yapılmış olsalar dahi gelir bölüşümü üzerinde önemli etkilerde bulunmaktadırlar.⁷⁴

Gelirin adil bölüşümü yoluyla gelir ve servet farklılıklarının giderilmesi için vergi ödeme gücü olmayanlardan vergi alınmaması, vergi ödeyebilecek durumda olanlardan ise artan oranlı vergi tarifeleri uygulanmak suretiyle ödeme güçleriyle orantılı olarak vergi alınması, düşük gelirli için çeşitli indirim, istisna ve muafiyet hükümlerine yer verilmesi gibi vergi tekniği yöntemleri uygulanabilmektedir.⁷⁵ Örneğin, gelir vergisinin kişisel bir vergi olması nedeniyle vergi mükelleflerinin kişisel ve ailevi durumlarının dikkate alınabilmesi, vergilendirme birimi olarak bireyin yanında ailenin de dikkate alınabilmesi, kişisel vergi yükünün gerek mutlak, gerekse nispi olarak artmasını sağlayan artan oranlı tarifelerin uygulanabilmesi, emek gelirleri ile sermaye gelirleri üzerindeki vergi yükünün farklılaştırılabilmesi,⁷⁶

⁷² Turhan, **a.g.e.**, s.35, 227; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.17-18; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.174-175.

⁷³ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.31, 193; Binnur Tüzün Çelik, **a.g.e.**, s.31; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.68; Bununla birlikte, küreselleşme süreciyle birlikte artan uluslararası vergi rekabeti nedeniyle devletlerin özellikle sermaye iratları üzerinden elde ettikleri vergi gelirlerinin azalmasının bir sonucu olarak büyük ölçekli sosyal refah politikalarını yürütme ve finanse etme güçleri azalmaktadır. (Bkz. Şahin Akkaya, **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilemenin Küreselleşmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, Kasım 2011, s.48.)

⁷⁴ Sevim Görgün, **Maliye Politikası Ders Notları**, İstanbul, İ.Ü.S.B.F. Ders Notu Yayın No:3, 1994, s.31-32.

⁷⁵ Binnur Tüzün Çelik, **a.g.e.**, s.37-38; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.477.

⁷⁶ İktisadi etkinlik ve büyüme ile adalet ilkeleri çoğu zaman birbiriyle çelişmekte, sermaye kazançlarının emek gelirlerine kıyasla daha yüksek oranda vergilendirilmesi adalet ilkesinin bir gereği

vergiye tabi gelire sahip olan herkes yükümlü kılınabilirken aynı zamanda asgari geçinme oranının altında gelire sahip olan kişilerin vergiden muaf tutulabilmesi, buna ilişkin diğer bazı muafiyet ve istisnalara yer verilebilmesi, çeşitli kazanç ve iratların oluşturduğu gerçek ve safi gelirin vergiye tabi kılınması, bu şekilde gelirin elde edilmesi için zorunlu olan masrafların indirilebilmesi, üniter yapıdaki vergi sistemlerinde çeşitli kaynaklardan elde edilen kâr ve zararların birbirinden mahsup edilebilmesi, gelirin adil bölüşümünün sağlanmasında gelir vergisinin etkin bir araç olarak kullanılabileceğini göstermektedir.⁷⁷

Ancak uygulamada çoğu ülkede vergi yükünün dağılımında ödeme gücü ilkesine göre vergilendirmeyi sağlamayı amaçlayan vergi tekniği yöntemleri yerine vergilemede kolaylığın ve iktisadi amaçların ön plana çıktığı görülmekte olup bu amaçlara ağırlık verilmesi halinde ödeme gücü ilkesinden uzaklaşmakta ve adaletsiz bir vergi yükü dağılımı ortaya çıkmaktadır.⁷⁸ Konuyu, hem idare, hem de vergi mükellefleri açısından vergilemede kolaylık sağlayan kaynakta vergileme yönünden ele alacak olursak, yukarıda belirtilen vergi tekniği yöntemlerinin büyük çoğunluğundan beyan esasına tabi vergi mükellefleri yararlanabilirken, kaynakta vergilemeye tabi ücret geliri elde eden vergi mükelleflerinin kısmen yararlanabilmesi, kaynakta vergilemeye tabi ücret gelirleri artan oranlı vergi tarifesine tabi iken menkul sermaye iratlarının düşük ve düz oranlı vergiye tabi tutulmaları, gerek beyan esasına tabi vergi mükellefleri ile kaynakta vergilemeye tabi vergi mükellefleri arasında, gerekse de kaynakta vergilemeye tabi olan emek ve sermaye gelirleri arasında vergilendirme yönünden eşitsizlik ortaya çıkmasına ve bunun bir sonucu olarak gelir bölüşümünün olumsuz yönde etkilenmesine neden olmaktadır.⁷⁹

olmakla birlikte büyümenin özel sektör yatırımlarına bağlı olduğu kapitalist ekonomilerde bu durum iktisadi büyüme açısından olumsuz sonuçlar doğuracağından, küreselleşmenin bir sonucu olarak sermayenin uluslararası dolaşımının artmasının da etkisiyle sermaye gelirleri lehinde gelişen vergi politikaları, gelir bölüşümünü emek gelirleri aleyhine bozmaktadır. (Bkz. Kirmanoğlu, **a.g.e.**, s.198.)

⁷⁷ Turhan, **a.g.e.**, s.270-271; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.174; Türk, **a.g.e.**, s.329.

⁷⁸ Görgün, **a.g.e.**, s.32.

⁷⁹ Beyan esasına göre vergilendirmenin vergi kaçakçılığına elverişli olması nedeniyle, mükelleflerce vergi idaresine verilen beyannamelerin doğruluğu sağlanmadıkça gelir dağılımında eşitlik değil, bilakis eşitsizlik yaratacağı yönünde görüşler de bulunmaktadır. (Bkz. Türk, **a.g.e.**, s.331.)

Gelir vergisine tabi vergi mükellefleri arasında gelir bölüşümü yönünden ortaya çıkan bu dengesizlik, kaynakta vergilemeye tabi ücret geliri elde eden vergi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri birbirleriyle kıyaslandığında daha da artmakta, sadece kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabildiği özel amortisman usulleri, çeşitli muafiyet ve istisnalar, giderler ve indirimler gibi birçok vergi kolaylıkları yanında her iki mükellef grubunun vergi kaçırma olanaklarının aynı olmaması ya da bundan yararlanma derecelerinin farklı olması da gelir bölüşümü üzerinde negatif etkiye bulunmaktadır.⁸⁰

b) Ekonomik İstikrar Yönünden Kaynakta Vergileme

Klasik iktisat teorisinde ekonomik dengenin kendiliğinden sağlanacağı savunulduğundan, devletin ekonomiye müdahale etmemesi gerektiği, kamu harcamalarının arttırılmaması ve bütçe denkliğinin sağlanmasının yeterli olduğu ileri sürülmüştür. Ancak, zamanla söz konusu politikaların yeterli olmadığı, ekonomideki enflasyonist ve deflasyonist eğilimleri dengelemek, işsizliği önlemek, cari açığı ortadan kaldırmak gibi amaçlara ulaşılabilmesi için devletin vergi politikası da dahil olmak üzere kullanacağı araçlarla ekonomiye müdahale etmesi gereği ortaya çıkmıştır.⁸¹

Bir ekonomide konjonktürel dalgalanmaların kontrol altına alınarak ekonomik istikrarın sağlanması için birbiriyle bağdaşmayan üç hedefin aynı anda gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlar, tam istihdam, fiyat istikrarı ve dış ekonomik denge olarak sıralanabilir.⁸² Bu üç hedefin aynı anda gerçekleşmesi mümkün olmadığından, vergi politikası yoluyla ancak aralarında bir denge kurulması mümkün olabilmektedir.

Klasik bütçe teorisinde, bütçenin her yıl denk olması gerektiği savunulduğundan, bu teoriye göre konjonktürel daralma nedeniyle vergi gelirlerinde azalma meydana gelmesi halinde denk bütçenin sağlanabilmesi için vergi oranlarının

⁸⁰ Turhan, **a.g.e.**, s.271.

⁸¹ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.32; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.467.

⁸² Turhan, **a.g.e.**, s.36; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.176.

yükseltilmesi veya yeni vergilerin salınması gerekmekte, ekonominin genişleme dönemlerinde ise bütçe fazlasının ortadan kaldırılabilmesi için vergi yükünün azaltılması gerekmektedir. Modern bütçe teorisi ise böyle bir vergi politikasının konjonktürel dalgalanmaları hafifletmek yerine daha da ağırlaştıracağını savunduğundan, fiyat istikrarının sağlanabilmesi için konjonktürel daralma dönemlerinde vergi yükünün azaltılmasını, konjonktürel genişleme dönemlerinde ise vergi yükünün arttırılmasını, bu suretle değişen ekonomik koşullara uyum sağlayan esnek bir vergi politikası izlenmesi gerektiğini ileri sürmektedir.⁸³

Artan oranlı vergi tarifeleri, esnek yapıları nedeniyle kısa vadeli iktisadi dalgalanmalarda otomatik dengeleyici işlevi görmekte ve başlı başına bir müdahale aracı niteliği taşımaktadır.⁸⁴ Bunun dışında, harcama vergilerinde indirimle gidilerek talebi canlandırmak suretiyle, yoğun işgücü gerektiren sektörlerde yatırımları teşvik etmek için yatırım indirimi imkanı sağlamak suretiyle, bu sektörlerde çalışan işçilerin ücretlerine vergi muafiyeti getirmek veya istisna hükümlerine yer vermek suretiyle, vergi politikasının işsizliğin azaltılması yönünde kullanılması mümkün bulunmaktadır.⁸⁵

Dış ekonomik dengenin sağlanabilmesi için ihracat, döviz kazandırıcı faaliyetler ve yatırımlarda vergi istisnaları uygulanması, belirli bir tutarın üzerinde ihracat yapan mükelleflere vergi indirimi imkanı tanınması, ithal ikameci sanayileşmenin teşvik edilmesi için yerli sanayicilere vergi indirimi hakkı tanınması ve ithalattan alınan vergi oranlarının arttırılması⁸⁶ gibi ithalatı azaltıcı, ihracatı arttırıcı bir vergilendirme politikası izlenebilmektedir.⁸⁷ Bunun yanında, cari açığı finanse etmeye yönelik olarak sıcak para akımlarını ülkeye çekmek üzere menkul sermaye iratlarından düşük ve düz oranlı verginin kaynakta kesinti yapılmak suretiyle alınması şeklinde bir vergi politikası izlenebilmekte, ancak izlenen bu vergi politikası, vergi adaletine aykırılık teşkil etmesi yanında cari açığın kalıcı bir şekilde

⁸³ Turhan, **a.g.e.**, s.36; Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.32, 195; Binnur Tüzün Çelik, **a.g.e.**, s.33-34; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.18.

⁸⁴ Binnur Tüzün Çelik, **a.g.e.**, s.36-37; Türk, **a.g.e.**, s.104.

⁸⁵ Binnur Tüzün Çelik, **a.g.e.**, s.29-30.

⁸⁶ **A.e.**, s.39.

⁸⁷ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.33.

ortadan kaldırılmasına yönelik yapısal tedbirlerin alınmasının ihmal edilmesine neden olmaktadır.

Dolaylı vergiler fiyat içine gizlendiklerinden, enflasyonist ve deflasyonist ortamlarda fiyat istikrarının sağlanmasında dolaysız vergilere göre daha hızlı etki göstermekte ve tercih edilmektedirler.⁸⁸ Kaynakta vergileme açısından bakıldığında, tüm teslim ve hizmetleri kapsamamakla birlikte KDV tevkifatı uygulamasında tevkif edilen KDV satıcı yerine doğrudan vergi dairesine ödendiğinden ve satıcı tarafından yüklenilen KDV'nin indirilmesine imkan tanınmadığından KDV oranları yanında tevkifat oranları değiştirilmek suretiyle de ekonomiye müdahale edilebilmekte, dolaylı vergilerin etki hızının daha da arttırılması sağlanabilmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergilerin de genel olarak ekonomik dalgalanmalara hassasiyeti yüksek olup, kaynakta vergilemede vergi tahsil süresi beyan esasına göre daha kısa olduğundan, vergi hasılatı ekonomik dalgalanmalara daha çabuk tepki vermekte, ekonominin daralma dönemlerinde vergi hasılatı daha çabuk azalmakta, genişleme dönemlerinde ise daha çabuk artmaktadır.⁸⁹ Ayrıca artan oranlı tarife uygulandığı takdirde ekonominin genişleme dönemlerinde vergi gelirindeki artış, matrahtaki artıştan daha fazla olacağından veya ekonominin daralma dönemlerinde vergi gelirindeki azalış, matrahtaki azalıştan daha fazla olacağından,⁹⁰ kaynakta vergileme tepki hızı yanında, etki miktarı yönünden de ekonomik istikrarın sağlanmasında dengeleyici bir işlev görebilmektedir. Çağdaş maliye anlayışına uygun olan bu yapısıyla kaynakta vergileme ekonomik istikrarın sağlanmasında önemli bir vergi tekniği yöntemi olmasına karşın, ekonomide istikrarın sağlanmasının yükünün ağırlıklı olarak kaynakta vergilemeye tabi olan mükellefler üzerine yığılması vergide adalet ilkesine aykırılık taşımaktadır.

⁸⁸ Binnur Tüzün Çelik, **a.g.e.**, s.33-34; Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, s.468; Türk, **a.g.e.**, s.122.

⁸⁹ Turhan, **a.g.e.**, s.282; Türk, **a.g.e.**, s.104, 122.

⁹⁰ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.463; Abuzer Pınar, **Maliye Politikası – Teori ve Uygulama**, Ankara, Naturel Yayınları, 2. Baskı: Ekim 2006, s.60.

c) Ekonomik Kalkınma ve Büyüme Yönünden Kaynakta Vergileme

Kamu gelirleri, tasarruf, yatırım, üretim faktörlerinin arzı, fiyatların ve kârların nispi yapısı üzerinde önemli etkilerde bulunmakta, bu etkilerin de ekonomik kalkınma ve büyüme üzerinde önemli yansımaları olmaktadır.⁹¹ Gelirin tüketim ve tasarruf olmak üzere iki fonksiyonu bulunmakta olup vergilerin ilke olarak gelirin tüketime ayrılan kısmından alınması gerekmekte, gelirin tüketime ayrılan kısmının vergileri karşılamaya yetmemesi halinde ise tasarruflar olumsuz yönde etkilenmektedir. Vergilerin tasarrufları olumsuz etkileyecek derecede yüksek olması halinde özel kesimden kamu kesimine sermaye transferi yapılmış olmakta, ancak söz konusu kaynak kamu kesiminde özel kesim kadar verimli kullanılmadığından yatırımlarda azalma ve iktisadi kalkınmada düşüş ortaya çıkabilmektedir.⁹² Kaynakların bir kısmının kamu ekonomisine aktarılmasından dolayı giderilemeyen özel ihtiyaçlardan kaynaklanan fayda kaybı kamu yatırımlarının alternatif maliyetini oluşturduğundan, kamu yatırımlarının toplum refahı üzerindeki etkisini değerlendirmek için söz konusu yatırımın sağladığı fayda yanında, vazgeçilen özel mal ve hizmetlerden kaynaklanan fayda kaybının da hesaba katılması gerekmektedir.⁹³

Bu nedenle A.C. Pigou ve John F. Due tarafından, devletin belirli bir hizmeti yerine getirebilmek için toplamış olduğu verginin son lirasının marjinal faydasının, vatandaşların katlandıkları vergi dolayısıyla yapmaktan alıkonuldukları muhtemel yatırımlar nedeniyle mahrum kaldıkları sosyal faydayı ifade eden marjinal sosyal maliyete eşit olduğu noktaya kadar o hizmete kaynak ayrılması gerektiği ileri sürülmüştür. Teorik olarak geçerli olan bu görüşün, toplumsal mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmaması ve yarı toplumsal mal ve hizmetler nedeniyle ortaya çıkan

⁹¹ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.74.

⁹² Kamu girişimlerinin her zaman özel girişimlerden daha az verimli olmadığı, özel girişimler kadar verimli ve hatta onlardan daha verimli kamu girişimlerinin de mevcut olabileceği yönünde görüşler de bulunmaktadır. Örneğin, atom fiziği alanındaki çalışmalar ve buluşlar devlete ait laboratuvarlarda ve hatta birçok devletin biraraya gelerek sağladığı fonlar kullanılmak suretiyle inşa edilen tesislerde gerçekleştirilmektedir. (Bkz. Türk, **a.g.e.**, s.13.)

⁹³ Görgün, **a.g.e.**, s.10.

dışsallıkların hesaplanamaması nedeniyle pratikte uygulanması mümkün bulunmamaktadır.⁹⁴

Bir ülkenin sermaye birikiminin artışı, hem o ülkede ileri teknoloji kullanımını, hem de doğal kaynakların ve emeğin verimliliğini arttırmak suretiyle ekonomik kalkınma ve büyüme üzerinde olumlu etkide bulunmaktadır.⁹⁵ Bu nedenle, klasik iktisatçılar tarafından, servet üzerinden vergi alındığı takdirde sermaye birikimi ve dolayısıyla yatırımlar kanalıyla iktisadi kalkınma ve büyüme olumsuz yönde etkileneceğinden daha çok gelirin vergilendirilmesi gerektiği ileri sürülmesine karşın⁹⁶ çağdaş maliye anlayışına göre servetlerin vergilendirilmesi serveti yok etmeyip sadece gelir ve servetin dağılımını değiştirdiğinden, gelir, servet ve bunların tüketime ayrılan kısmı olan harcamalar üzerinden vergi alınması gerektiği savunulmuştur.⁹⁷

Vergi politikasının iktisadi kalkınma ve büyümeyi destekleyici yönde kullanılması, günümüzde maliye politikasının temel amaçlarından biri olup vergisel önlemler yoluyla işgücünün nitelik ve niceliğinin artırılması, özel tasarruflar ve yatırımların teşvik edilerek sermaye birikiminin geliştirilmesi, teknolojik gelişmenin üretimi destekleyici yönde teşvik edilmesi gittikçe daha büyük önem kazanmaktadır.⁹⁸ Bu nedenle, vergi sistemlerinin, kalkınma planlarına, orta vadeli

⁹⁴ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.28-29, 200.

⁹⁵ Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.73.

⁹⁶ Klasik iktisatçılardan David Ricardo, “Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri” adlı eserinde, her verginin sermaye biriktirme gücünü zayıflatma eğilimi taşıdığını, vergilerin sermayeye yüklenmesi halinde, büyümeleriyle ülkenin üretken işkollarını da büyütecek kaynakların aynı oranda azalacağını, gelire yüklenmesi halinde ise ya birikimi zayıflatacağını ya da tasarruflarının azalmasını istemeyen tüketicilerin vergilendirilen miktara eşit miktarda değeri harcamayarak ellerinde tutacaklarını ileri sürmüştür. Ayrıca vergilerin sermaye üzerine konulmasının onları mutlaka sermaye üzerinden alınan vergi haline getirmeyeceğini, gelir üzerinden alınan vergilerin de mutlak gelir vergisi niteliği taşımadıklarını belirtmiştir. Örneğin 1.000£ gelir üzerine 100£ vergi konulduğunda, harcamaların 900 £’a indirilmesi halinde söz konusu verginin gelir vergisi olarak nitelendirilebileceği, 1.000£’luk harcamanın devam ettirilmesi halinde ise söz konusu verginin sermaye üzerinden alınan bir vergiye dönüşeceğini; aynı şekilde 10.000£’luk sermaye üzerinden %1 oranında alınan bir vergiye (100£) rağmen harcamaların 1.000£ düzeyinde tutulması halinde söz konusu verginin sermaye vergisi olarak nitelendirilebileceği, söz konusu verginin harcamaların 900£’a indirilmesi suretiyle gelirden karşılanması halinde ise söz konusu verginin gelir üzerinden alınan bir vergiye dönüşeceğini belirtmiştir. (Bkz. David Ricardo, **Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1. Baskı: Mart 2008, s.125.)

⁹⁷ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.198.

⁹⁸ Turhan, **a.g.e.**, s.37, 329.

programa, orta vadeli mali plana ve yıllık eylem programlarına uyum sağlayacak esneklikte hazırlanması gerekmektedir.⁹⁹

İktisadi kalkınma ve büyümenin sağlanmasına yönelik vergi politikaları, tasarruflar üzerindeki vergi yükünün azaltılması, zorunlu tasarruf modellerinin uygulanması, bu tasarrufların yatırıma dönüştürülmesi halinde vergi indirimleri sağlanması, yatırım malları ithalatında düşük oranlı KDV ve gümrük vergisi muafiyeti tanınması, kalkınma için yatırım yapılması gereken stratejik yatırım alanlarına özel vergi teşvikleri tanınması, bunun tam tersi olarak verimsiz ve kaynak israfına yol açan alanlara yatırımı caydırıcı vergi düzenlemeleri getirilmesi, küçük ve orta ölçekli işletmelerin özel olarak desteklenmesi, kalkınma açısından mevcut olan bölgesel eşitsizliklerin giderilmesi için az gelişmiş bölgelere yapılan yatırımların düşük oranlı vergiye tabi tutulması ile vergi indirimi ve muafiyetleri tanınması olarak sıralanabilir.¹⁰⁰

Vergiler, işgücü arzını etkilemek suretiyle ekonomik kalkınma ve büyüme üzerinde etkide bulunabilmektedir. Özellikle yüksek marjinal vergi oranlarının uygulanması halinde vergiler insanların çalışma arzuları üzerinde negatif etki yaratabilmektedir.¹⁰¹ Çalışanların elde ettikleri ücret gelirlerine ilişkin gelir vergisi, artan oranlı vergi tarifesi uygulanmak suretiyle kaynakta kesinti yapılmak suretiyle tahsil edildiği takdirde, beyan esasına kıyasla ilk etapta ellerine daha az ücret geçeceğinden, kaynakta vergilemenin işgücünün çalışma arzusu üzerinde daha olumsuz etkide bulunma potansiyeli olduğu ve ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün arttırılması halinde işgücü arzının, beyan esasının uygulanması durumuna göre daha fazla azalmasına yolaçarak dolaylı yoldan ekonomik kalkınma ve büyüme üzerinde negatif yönlü etkide bulunabileceği söylenebilir.

David Ricardo'ya göre 1.000£'luk bir miras, 100£ tutarında VİV'ne tabi tutularak mirasçıya 900£ olarak ödeme yapıldığı takdirde vâris mirası 900£ olarak göreceğinden vergi yükümlülüğünü harcamalarından tasarruf ederek karşılama

⁹⁹ Mutluer, Öner, Kesik, **a.g.e.**, s.194.

¹⁰⁰ Binnur Tüzün Çelik, **a.g.e.**, s.31-32, 34-35.

¹⁰¹ Turhan, **a.g.e.**, s.329.

yönünde herhangi bir itki duymayacaktır. Buna karşın, eline tam 1.000£ tutarında miras geçen bir vâris ödemesi gereken 100£ tutarındaki vergiyi karşılamak için harcamalarını bu miktarda kısarak tasarruf etmek suretiyle kendi toplumsal konumunu koruma ve zenginliğini önceki düzeyde sürdürme yolunu seçebilecektir.¹⁰² Örneğin, kaynakta vergileme yöntemine göre vergilendirilen ücretlerde de verginin kaynakta kesinti yapılmak suretiyle çalışanlara net ödemede bulunulması, vergi yükümlülüğünü karşılamak üzere harcamalarını kısarak tasarruf etmek yönünde çalışanları motive edici bir etki oluşmasını engelleyeceğinden gelirin tasarruf edilen miktarı, dolayısıyla ülkenin sermaye birikimi üzerinde olumsuz etkiye bulunarak ekonomik kalkınma ve büyümenin istenilen düzeyde gerçekleşmesini engelleyecektir. Harcamaların ithal tüketim ürünleri ağırlıklı olması halinde ise bir yandan tüketimin, diğer yandan yatırımların finansmanı için dış fonlara ihtiyaç artacak ve cari açığın kapatılması mümkün olmayacaktır.

Bunun yanında, tasarrufları özendirmek amacıyla menkul sermaye iratlarının düşük ve düz oranlı olarak kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi ve özellikle gelişmekte olan ülkelerde faiz gelirlerinin kimi zaman vergiden muaf tutulması, ekonomik kalkınmayı desteklemek üzere sermaye birikimini arttırmayı sağlasa da gelir bölüşümünü olumsuz yönde etkileyerek ekonomik istikrarın baş koşulu olan sosyal barış üzerinde olumsuz etkilerde bulunabilmektedir. Ayrıca, özel sektör yatırımlarını teşvik etmek üzere yürürlüğe konulan vergisel teşvikler, firmaların etkin çalışma yönünde motive edilmelerini engellemekte, normal koşullarda kabul edilemeyecek bir takım projelerin vergisel teşvikler yoluyla kârlı hale gelmesi, ekonomide kaynakların yanlış dağılımına neden olmakta, bunun sonucunda ekonomik kalkınma ve büyüme olumsuz olarak etkilenmektedir.¹⁰³

Diğer taraftan ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde kaynakta vergileme yerine beyan esası uygulandığında, bir takım kişisel harcamaların vergi matrahından indirilebilmesi mümkün hale geleceğinden, bunlardan eğitim harcamalarının

¹⁰² Ricardo, **a.g.e.**, s.126.

¹⁰³ Pınar, **a.g.e.**, s.209.

mahsubuna imkan tanınması halinde, mesleki sahada artan kalite dolayısıyla uzun dönemde teknolojik gelişmenin hızlanmasının bir sonucu olarak ekonomik kalkınma hızında da artış yaşanabilecektir.¹⁰⁴

d) Uluslararası Kaynak Tahsisi Yönünden Kaynakta Vergileme

Mal, hizmet, emek ve sermaye hareketlerinin vergilendirilmesinin uluslararası kaynak tahsisini etkilemeyecek tarafsızlıkta olması gerekmektedir. Bunlardan mal ve hizmet hareketlerine ilişkin dolaylı vergilerde tüm dünyada varış yeri ilkesi uygulandığından ve söz konusu vergilerde özellikle AB gibi bölgesel siyasi ve ekonomik entegrasyonlar içerisinde oransal uyumlaştırmaya dönük çalışmalar yapıldığından konumuz dışında bulunmaktadır. Emek hareketleri ise vergileme konusu dışında kalan diğer yasal düzenlemeler nedeniyle iradi olarak sınırlandırıldığından optimal kaynak dağılımının kendiliğinden sağlanması zaten mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, bu başlık altında uluslararası hareket kabiliyeti emeğe göre çok daha yüksek olan sermayenin ülkeler arasındaki tahsisinde kaynakta vergilemenin etkileri ile sermayenin ülkeler arasında tarafsız bir şekilde tahsisi için vergiye ilişkin düzenlemelerin nasıl olması gerektiği konuları üzerinde durulacaktır.

Neoklasik analize göre üretimin etkin bir şekilde gerçekleştirilebilmesi ve bunun bir sonucu olarak küresel refahın en üst seviyeye çıkarılabilmesi için bütün yatırımların aynı vergi öncesi getiri oranına tabi olması gerekmektedir.¹⁰⁵ Ancak sermaye gelirlerinin vergilendirildiği gerçek dünyada sermayenin dünya ülkelerine etkin tahsisi için ülkelerin sermayeye yönelik vergisel düzenlemelerinin de kaynakları optimal dağılımdan saptırıcı nitelikte olmaması, diğer bir deyişle tarafsız olması ve vergi sonrası getiri oranlarının da mümkün olduğunca aynı düzeyde olması gerekmektedir.¹⁰⁶ Ülkeler arasındaki vergi sonrası getiri oranlarındaki farklılığın

¹⁰⁴ Turhan, **a.g.e.**, s.339.

¹⁰⁵ Şahin Akkaya, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti**, İstanbul, Filiz Kitabevi, Eylül 2005, s.40.

¹⁰⁶ Akkaya, **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar**, s.88.

ortadan kaldırılması, vergi uyumlaştırması ile vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasına ilişkin ilkelerin¹⁰⁷ bir fonksiyonu olup vergi uyumlaştırması konumuz dışında kaldığından, sermayenin uluslararası dolaşımının serbest olduğu varsayımı altında “yerleşim yeri ilkesi” ve “kaynak ülke ilkesi”, kaynakta vergileme usulü bağlamında¹⁰⁸ ele alınarak uluslararası kaynak tahsisi yönünden değerlendirilecektir.

Sermaye ihraç tarafsızlığı, vergilerin yatırımcıların hangi ülkede yatırım yapacağına ilişkin kararlarını hiçbir şekilde etkilememesi anlamına gelmektedir.¹⁰⁹ Sermayeden elde edilen gelirlerin tüm dünya ülkeleri tarafından yerleşim yeri ilkesi esas alınmak suretiyle gelir nerede elde edilirse edilsin yerleşik olunan ülkede beyan esasına göre vergilendirilmesi durumunda, yatırım yapılan ülkenin vergisel düzenlemelerinden etkilenmeyen sermaye en etkin olduğu yerlere hareket etmekte ve vergi oranlarıyla vergi matrahlarının uyumlaştırılmasına gerek kalmaksızın sermaye ihraç tarafsızlığı ve sermayenin küresel düzeyde etkin tahsisi kendiliğinden gerçekleşmiş olmaktadır. Sermaye gelirlerinin tüm dünya ülkeleri tarafından kaynak ülke ilkesi esas alınmak suretiyle gelirin elde edildiği ülkede kaynakta vergileme esasına göre vergilendirilmesi durumunda ise sermaye vergi sonrası getiri oranı en yüksek olan yerlere hareket edeceğinden, vergi oranlarıyla vergi matrahları uyumlaştırılmaksızın sermaye ihraç tarafsızlığının ve uluslararası etkin kaynak tahsisinin sağlanması mümkün bulunmamaktadır.¹¹⁰

Sermaye ithal tarafsızlığı, sermaye ithal eden ülkelerin uyguladıkları vergilerin, sermayenin vergi sonrası net getiri oranını geldiği ülkeye bağlı olarak

¹⁰⁷ Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında “kaynak ülke ilkesi”, “yerleşim yeri ilkesi” ve “uyrukluk ilkesi” olmak üzere üç ilke bulunmakta olup “kaynak ülke ilkesi” kanunların yerselliği (mülkiliği) ilkesine dayanmakta, “yerleşim yeri ilkesi” ve “uyrukluk ilkesi” ise kanunların kişiselliği (şahsiliği) ilkesine dayanmaktadır. Vergilendirmeye ilişkin olarak tabi olunacak kanunların belirlenmesinde kaynak ülke ilkesinde gelirin elde edildiği ülke, yerleşim yeri ilkesinde kişinin yerleşik olduğu ülke, uyrukluk ilkesinde ise kişinin tabiiyetinde olduğu ülke esas alınmaktadır. Kaynak ülke ilkesinde, kişi nerede yerleşik olursa olsun veya hangi ülke vatandaşı olursa olsun gelirin elde edildiği ülkenin kanunlarına göre vergilendirilirken, yerleşim yeri ilkesi ve uyrukluk ilkesinde gelir nerede elde edilirse edilsin yerleşik olunan veya uyruğunda bulunulan ülkenin kanunlarına göre vergilendirilmektedir. (Bkz. S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.52-53.)

¹⁰⁸ Yapılan analizde, dünya genelindeki uygulamaya paralel olarak, yerleşim yeri ilkesinde yıllık beyan esasının, kaynak ülke ilkesinde ise kaynakta vergilemenin söz konusu olduğu varsayılmıştır.

¹⁰⁹ Akkaya, **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar**, s.91.

¹¹⁰ Akkaya, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları**, s.41.

farklılaştıracak nitelikte olmamasını ifade etmektedir.¹¹¹ Buna göre sermayenin tüm dünya ülkeleri tarafından kaynak ülke ilkesine göre gelirin elde edildiği ülkede kaynakta vergileme esasına göre vergilendirilmesi durumunda sermaye hangi ülke kaynaklı olduğuna bakılmaksızın aynı oranda vergilendirildiğinden sermaye ithal tarafsızlığı kendiliğinden sağlanmaktadır. Sermayeden elde edilen gelirlerin tüm dünya ülkeleri tarafından yerleşim yeri ilkesine göre beyan esasına göre yerleşik olunan ülkede vergilendirilmesi durumunda ise ülkelerin uyguladıkları vergi oranlarının farklı olması nedeniyle sermaye ithal tarafsızlığı kendiliğinden sağlanamamakta, sermaye ithal tarafsızlığının sağlanabilmesi için vergi oranları ile vergi matrahlarının uyumlaştırılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.¹¹²

Bütün ülkelerin vergi matrahlarını ve vergi oranlarını uyumlaştırmalarının mümkün olmaması nedeniyle, sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde yerleşim yeri ilkesi esas alınmak suretiyle beyan esasına göre vergilendirmenin tüm ülkeler tarafından benimsenmesi durumunda, vergi uyumlaştırmasına gerek kalmaksızın sermaye ihraç tarafsızlığı, dolayısıyla sermayenin küresel düzeyde etkin tahsisi kendiliğinden gerçekleşmiş olmaktadır.¹¹³

Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde her iki ilkenin de uygulanması nedeniyle, yerleşim yeri ilkesine göre vergilendirme yapan ülkenin, tam mükellefiyet esasına göre ülke içinde ve dışında elde edilen gelir toplamı üzerinden hesaplanan vergiden, yurt dışında kaynak ülke ilkesine göre kaynakta kesilen verginin tam olarak mahsubuna izin vermesi halinde sermayenin ülke içinde ve dışındaki vergi sonrası getiri oranları eşitlenmiş olacağından sermaye ithal tarafsızlığının sağlanabilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak kaynak ülkede uygulanan vergi oranının daha yüksek olması halinde, yerleşik olunan ülkede tam mahsuba izin verildiği takdirde bu ülke hazinesinden, kaynak ülke hazinesine fon transferi yapılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu durumda sermaye ithal tarafsızlığının sağlanması, ancak yerleşim yeri ilkesi esas alınmak suretiyle beyan esasına göre

¹¹¹ Akkaya, **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar**, s.92.

¹¹² Akkaya, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları**, s.41.

¹¹³ Akkaya, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları**, s.42.

vergileendirme yapan sermaye ihracatçısı ülkede uygulanan vergi oranının, kaynak ülke ilkesine göre gelirin elde edildiği ülkede uygulanan vergi kesintisi oranından daha yüksek olması halinde mümkün olabilmektedir.¹¹⁴

Tablo 1 Vergileendirme İlkelerinin Uluslararası Kaynak Tahsisi Üzerindeki Etkisi

Vergileendirme İlkelerinin Uluslararası Kaynak Tahsisi Üzerindeki Etkisi				
A Ülkesi	Yerleşim Yeri İlkesi	Yerleşim Yeri İlkesi	Kaynak Ülke İlkesi	Hem Kaynak Ülke hem Yerleşim Yeri İlkesi
B Ülkesi	Yerleşim Yeri İlkesi	Kaynak Ülke İlkesi	Kaynak Ülke İlkesi	Hem Kaynak Ülke hem Yerleşim Yeri İlkesi
Sermaye İhraç Tarafsızlığı	Var	Yok	Yok	Yok
Sermaye İthal Tarafsızlığı	Yok	Yok	Var	Yok
Çifte Vergileendirme	Yok	Var	Yok	Var

Kaynak: Şahin Akkaya, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti**, İstanbul, Filiz Kitabevi, Eylül 2005, s.39-44, kaynağından yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

AB, üye devletler arasında malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımını sağlayan bir ortak pazarın kurulmasını, ortak pazar içerisinde rekabetin bozulmasını önleyen bir sistem kurulmasını ve üye devletlerin iç hukuki düzenlemelerinin, ortak pazarın işleyişinin gerektirdiği ölçüde uyumlaştırılmasını öngörmektedir.¹¹⁵ AB bünyesinde oluşturulması öngörülen ortak pazarın en önemli bileşeni olan sermayenin serbest dolaşımının gerçekleştirilmesi ve bunun önündeki engellerin ortadan kaldırılarak sermayenin üye ülkeler arasında etkin tahsisinin

¹¹⁴ **A.e.;** Nitekim, 5520 sayılı KVK'nun yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin 33. maddesinin 4. fıkrasında, yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutarın hiçbir şekilde yurt dışında elde edilen kazançlara yürürlükteki kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak, bu sınır içerisinde kalmak şartıyla, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde yeterli kazancın bulunmaması nedeniyle tamamen veya kısmen indirilemeyen vergilerin bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

¹¹⁵ Billur Yaltı Soydan, **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, İstanbul, Beta Yayınları, 1. Baskı: Kasım 2002, s.6-7; Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi – Mali Konular)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı: Ekim 2007, s.247.

sağlanabilmesi için¹¹⁶ AB Komisyonu, üç temel ilke belirlemiş olup bunlar; üye ülkeler arasında rekabet eşitliğinin sağlanabilmesi için sermaye gelirlerinin bir ülkeden diğerine farklı şekilde vergilendirilmesinin önüne geçilmesi; sermaye hareketleri ve yatırım yeri seçiminin vergisel düzenlemelere göre değil ekonomik esaslara göre üretim faktörlerinin optimum kullanımını sağlayacak şekilde yapılması için gerekli önlemlerin alınması ve son olarak yatırımların gelişimi ve yeniden düzenlemesi ile üretim ve dağıtım sisteminde yapılması gerekli reformların vergisel düzenlemelerce engellenmemesi olarak sıralanabilir.¹¹⁷

Bu ilkeler çerçevesinde, AB içinde malların, hizmetlerin, kişilerin ve sermayenin serbest dolaşımının sağlanması, yerleşme özgürlüğünü ve milliyet üzerine kurulu ayrımcılık yapılmamasını gerektirmekte olup vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerin bu ilkelere aykırı kurallar içermemesi için üye ülkelerin iç hukuklarını, hem vergi yükümlülükleri hem de vergi avantajları yönünden tam ve dar mükelleflere ayırım yapmadan uygulanacak şekilde düzenlemeleri gerekmektedir.¹¹⁸

AB içinde ana şirketle bağlı şirketin farklı ülkelerde bulunması durumunda oluşan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılabilmesi için vergilendirme yerinin neresi olacağı ile ilgili tartışmalarda, sermaye ihracatçısı ülkeler yerleşim yeri ilkesinin, sermaye ithalatçısı ülkeler ise kaynak ülke ilkesinin esas alınmasını savunmaktaydılar. Avrupa Konseyi tarafından 23.07.1990 yılında kabul edilen ve farklı üye ülkelerdeki bağlı şirketten ana şirkete yapılan kâr payı ödemelerinde çifte vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan 90/435/CEE nolu Direktif ile vergilemenin esas itibarıyla kaynak ülke ilkesine göre bağlı şirketin bulunduğu ülkede kurumlar vergisi ile yapılması, dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılmaması, ana şirketin bulunduğu ülkeye ise bağlı şirketten aktarılan kâr paylarının hiç vergilendirilmemesi ile kâr payı matraha dahil edilerek bağlı şirketin bulunduğu ülkede ödenen verginin mahsubuna izin verilmesi arasında bir tercihte bulunma

¹¹⁶ Stefano Fantorini, Hakan Üzeltürk, **Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türkiye'nin Uyumuna**, İstanbul, İKV Yayınları, Temmuz 2001, s.83.

¹¹⁷ Turhan, **a.g.e.**, s.431.

¹¹⁸ DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT, 2007, s.34.

hakkı tanınması yönünde düzenleme getirilmiştir.¹¹⁹ Buna göre söz konusu Direktifin amacı, dağıtılan kâr payı üzerinden kaynakta kesinti yapılmak suretiyle bağlı şirketin bulunduğu ülkede alınan vergi kaldırılarak çifte vergilendirmenin önlenmesi¹²⁰ olup bu ülkede tek aşamada kurumlar vergisiyle tahsil edilecek vergi nedeniyle sermaye ithal tarafsızlığı, dağıtılan kâr payının içerdiği verginin ana ülkede tam olarak mahsubuna imkan tanınması halinde de sermaye ihraç tarafsızlığı sağlanmış olmaktadır.

Avrupa Konseyi tarafından 03.06.2003 tarihinde kabul edilen 2003/49/CE nolu faiz ve gayrimaddi hak bedeli ödemeleriyle ilgili direktife göre AB içindeki farklı ülkelerde bulunan ana şirket – bağlı şirket arasında yapılan faiz ve gayri maddi hak bedeli ödemeleri üzerindeki vergi kesintileri kaldırılmış olup artık kaynak ülkede vergi kesintisi yapılmamakta, vergilendirme tamamen yerleşik olunan ülkede beyan esasına göre yapılmaktadır. Ancak, sermaye ithalatı daha fazla olan ülkeler aleyhinde olan bu düzenleme nedeniyle Portekiz gibi ülkeler geçiş sürecine ihtiyaç duymuşlardır.¹²¹

Topluluk Adalet Divanı tarafından sermayenin AB içinde etkin olarak tahsisini engelleyen ayrımcı vergi uygulamalarının aleyhinde bir takım kararlar da alınmıştır. Vergi alacağından yararlanma hakkını fiili ikametgahı veya şirket merkezi Fransa’da olmayan kişilere tanımayan Fransa uygulaması, Roma Antlaşmasının 43. Maddesinde yer alan yerleşme özgürlüğüne aykırı bulunmuştur.¹²² Yine Fransa’nın diğer üye ülke şirketlerinin Fransa’daki işyerlerinin dağıtacakları kâr paylarına uyguladığı farklı vergi kesintisi oranları da sermaye ithal tarafsızlığına aykırı olduğundan (Bazı üye ülkeler için %25 oranı uygulanırken, bazı üyeler için %0 oranına kadar indirim mevcut idi.) Roma Antlaşmasının 43. ve 48. Maddelerine aykırı bulunmuş, bunun üzerine söz konusu düzenleme AB komisyonunun uyarısı üzerine Fransa tarafından düzeltilmiştir. Almanya’da faaliyet gösteren Hollanda

¹¹⁹ Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, s.256.

¹²⁰ Fatih Saraçoğlu, **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2006, s.64.

¹²¹ DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı**, s.34.

¹²² 28 Ocak 1986 tarih ve C-270/83 sayılı Avrupa Topluluğu Adalet Divanı Kararı.

firmasının Hollanda'daki ana şirkete ödediği faizlerin gider yazılmasına izin vermeyen Alman vergi idaresi işlemi, iki Alman şirketi arasında yapılan faiz ödemelerinin gider kabul edilmesi nedeniyle ayrımcı vergilendirme olarak nitelendirilmiştir.¹²³

Sonuç olarak, sermaye üzerinden elde edilen gelirlerin kaynak ülke ilkesi doğrultusunda gelirin elde edildiği ülkede kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi yerine, yerleşim yeri ilkesi esas alınmak suretiyle yerleşik olunan ülkede beyan esasına göre vergilendirilmesinin tüm ülkeler tarafından kabul edilerek uygulanması durumunda çifte vergilendirme ortaya çıkmayacak ve vergi uyumlaştırmasına gerek olmaksızın sermaye ihraç tarafsızlığı kendiliğinden gerçekleşmiş olacaktır. Ancak bu defa da aynı ülkede yatırımda bulunan farklı ülke menşeli sermaye kendi ülkelerinde farklı oranlarda vergilendirileceğinden sermaye ithal tarafsızlığı bozulacaktır. Bu nedenle, sermaye ihraç tarafsızlığı sağlandıktan sonra uluslararası vergi matrahı ve vergi oranı uyumlaştırması yoluyla daha ileriki safhalarda sermaye ithal tarafsızlığının da sağlanması durumunda, sermayenin optimal dağılımı büyük ölçüde gerçekleşmiş olacaktır.

¹²³ DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı**, s.35.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAZI ÜLKELERDE KAYNAKTA VERGİLEME

A. Amerika Birleşik Devletleri'nde Kaynakta Vergileme

ABD vergi sistemi, federal devlet, eyalet ve mahalli idareler olmak üzere üç farklı kademede yapılandırılmıştır. Federal düzeyde en önemli vergi, beyan esasına göre tahsil edilen gelir vergisi ile maaş ve ücretlerden yapılan gelir vergisi kesintileri iken eyalet düzeyinde gelir ve harcama vergileri, mahalli idareler düzeyinde ise servet ve yararlanma vergileri önem kazanmaktadır.¹ Birden fazla kademe aynı vergi türünü tahsil etmesine karşın aralarında herhangi bir vergi geliri paylaşımı söz konusu olmamakta,² bunun yerine eyaletler ve mahalli idarelere ödenen gelir vergileri, federal devlete ödenecek gelir vergisinden indirilebilmektedir.³

Buna göre federal gelir vergisi, gayrisafi (brüt) gelirden indirilebilir harcamalar ile istisnalar ve şahsi indirimler düşüldükten sonra kalan vergilendirilebilir gelir üzerinden hesaplanmakta, eyaletler ve belediyeler ise birbirinden çok farklı vergilendirilebilir gelir, gayrisafi gelir, ücret v.b. kavramlara dayanarak gelir vergisini tarh etmekte, bazıları ise gelir vergisi almamakta, bunun yerine gayrimenkul veya şahsi servet vergisi gibi vergiler almaktadırlar.⁴

Ayrı bir KVK'nun bulunmadığı ABD'de, şirketler de GVK'na göre vergilendirilmektedir.⁵ Kurumların elde etmiş oldukları 18.333.333 USD'ye kadar olan vergilendirilebilir gelir %15'ten başlayan artan oranlı vergi tarifesine tabi

¹ Erdoğan Öner, **Amerika Birleşik Devletleri Vergi İdaresi: Internal Revenue Service (IRS)**, Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/366, Ocak 2005, s.93.

² Nazmi Karyağdı, **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi'nde Vergi İncelemesi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371, Kasım 2006, s.13.

³ Şükrü Kızılot, Cem Kılıç, Okan Müderrisoğlu, **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Ankara, TİSK Yayınları, Temmuz 2006, s.60; Atilla Uyanık, **Finansal Ürünlerin Vergilendirme ve Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:79, Temmuz 1997, s.127.

⁴ Kızılot, Kılıç, Müderrisoğlu, **a.g.e.**, s.60.

⁵ Saban, **Vergi Hukuku**, s.460.

tutulurken, 18.333.333 USD'ye eşit ve daha fazla olan vergilendirilebilir gelirler, %35 oranında düz oranlı kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır. Ayrıca ABD'de faaliyet gösteren yerli ve yabancı şirketler, yukarıda belirtilen oranlarda hesaplanan normal kurumlar vergisi miktarını aştığı takdirde, bu vergi yerine %20 oranındaki alternatif minimum vergiyi ödeme yükümlülüğü altındadırlar.⁶

ABD'de brüt gelir, hangi kaynaktan elde edilmiş olursa olsun tüm gelirler şeklinde oldukça geniş bir şekilde tanımlanmaktadır.⁷ Buna göre ücret, maaş, bahşiş, faiz, kâr payı, ticari ve zirai gelirler, değer artış kazancı, kira gelirleri, gayrimaddi hak gelirleri, yatırım fonları gelirleri, gayrimenkul yatırım ortaklığı gelirleri, adi ortaklık gelirleri, vergiye tabi emekli aylıkları ve yıllık sigorta gelirleri ve nafaka gelirleri gelir vergisine tabi bulunmaktadır.⁸ ABD vatandaşları için tabiiyet, yabancılar için ikamet ilkesinin geçerli olduğu ülkede, ABD vatandaşları ikamet ettikleri ülkeye bakılmaksızın, yabancılar ise yılın yarısından fazla bir süreyle ABD'de ikamet etmeleri halinde yerleşik sayılarak tam mükellefiyet esasına göre tüm dünya çapında elde ettikleri gelirleri üzerinden ABD'de vergilendirilmektedir.⁹

ABD'de ücret dışında kalan bireysel gelirler, bekârlar, evli olup birlikte beyanname verenler, evli olup ayrı ayrı beyanname verenler ve aile reisi olarak beyanname verenler¹⁰ olmak üzere toplam dört adet durum için ayrı ayrı belirlenen vergi dilimlerine ve %10 ile %39,6 oranları arasında değişen yedi basamaklı artan oranlı bir tarife göre beyan esasına göre vergilendirilmektedir.¹¹ Ücret dışında

⁶ Deloitte, "United States Highlights 2016", s.2, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 08.04.2016; Deloitte, "Corporate Tax Rates 2016", s.8, (Çevrimiçi) <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>, 03.04.2016.

⁷ Kayağdı, **a.g.e.**, s.13.

⁸ Moly F. Sherlock, Donald J. Marples, **Overview of the Federal Tax System**, CRS Report for Congress, 23.01.2014, s.1, (Çevrimiçi) www.crs.gov, 20.09.2014.

⁹ Öner, **a.g.e.**, s.126; ABD'de doğmuş veya vatandaşlığa kabul edilmiş olan kişiler vatandaş (U.S. Citizen) sayılmaktadır. ABD vatandaşı olmayanlar yabancı statüsünde olup bunlar da yılın yarısından fazla bir süreyle fiziksel varlıklarının ABD sınırları içerisinde bulunması halinde yerleşik (Resident alien) olarak adlandırılmaktadır. ABD'de federal yasalara veya eyalet yasalarına göre kurulan şirketler ise yerli şirket (Domestic corporations) olarak adlandırılmakta ve dünya çapında elde ettikleri gelirleri üzerinden ABD'de vergilendirilmektedir. (Bkz. Nihal Saban, **Franchising ve Vergilendirme**, İstanbul, Beta Basım Yayın Dağıtım, Temmuz 1997, s.102.)

¹⁰ Uyanık, **Finansal Ürünlerin Değerlendirilmesi**, s.132.

¹¹ Internal Revenue Service (IRS), "Tax Guide 2015 for Individuals (Publication 17)", 24.12.2015, s.262, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>, 09.04.2016.

kalan gelirleri için gerçek kişiler %26 ve %28 oranlarında alternatif minimum gelir vergisine tabi olmakta, kişisel gelir vergisi ile alternatif minimum gelir vergisi karşılaştırılarak yüksek olanı, daha önce yapılan vergi kesintileri ve peşin ödenen vergiler mahsup edilmek suretiyle vergi idaresine ödenmektedir.¹²

ABD vatandaşlarının ve ABD’de yerleşik kişilerin yurtdışında çalışmaları karşılığında ödenen ücretler dahil olmak üzere¹³ ABD’de yerleşik işverenler tarafından ödenen ücretler, 1941 yılından itibaren kaynakta kesinti yapılmak suretiyle (withholding income tax) vergilendirilmekte,¹⁴ eyalet sınırları içinde çalışanlara ödenen ücretler üzerinden işverenler tarafından federal gelir vergisinin yanı sıra eyalet ve mahalli yönetim gelir vergileri de kesilmekte (pay as you go), yıl içinde ücretler üzerinden yapılan gelir vergisi kesintilerinin yetersiz kalacağı anlaşılır ise bir sonraki yıl kazançları için yıllık beyannameden ayrı olarak peşin gelir vergisi beyannamesi (estimated tax return) verilmekte ve hesaplanan peşin vergi, gelecek yılın kesin vergisinden mahsup edilmek üzere cari yıl içerisinde taksitler halinde ödenmektedir.¹⁵

Peşin gelir vergisi, daha çok kendi adına çalışan, kâr payı, faiz, değer artış kazançları, kira ve gayrimaddi hak geliri elde eden kişiler için ortaya çıkmakta ve sadece kesinti suretiyle ödenen gelir vergisinin değil, beyan esasına tabi serbest meslek kazançlarına ait verginin ve alternatif minimum verginin ödenmesinde de söz konusu olabilmektedir.¹⁶ Kesinti yapılmak suretiyle veya peşin vergi ödemesiyle yıl içinde yeterli miktarda vergi ödemediği anlaşılan kişiler, IRS tarafından belirlenen miktarda ceza ödemek zorunda kalabilmektedir.¹⁷

Bekârlar için yıllık 2.250 USD’ye kadar, evliler için yıllık 8.550,00 USD’ye kadar olan ücret gelirlerinin vergiden istisna edildiği ABD’de, bu miktarı aşan ücret

¹² Karyağdı, **a.g.e.**, s.14-15.

¹³ IRS, “Tax Guide for US Citizens and Resident Aliens Abroad for use in preparing 2015 Returns (Publication 54)”, 14.12.2015, s.8, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf>, 09.04.2016.

¹⁴ Öner, **a.g.e.**, s.90.

¹⁵ **A.e.**, s.94.

¹⁶ IRS, “Tax Withholding and Estimated Tax for use in 2016 (Publication 505)”, 30.03.2016, s.2 (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p505.pdf>, 09.04.2016.

¹⁷ IRS, “Publication 17”, s.37.

gelirleri, %10 ila %39,6 oranı arasında değişen yedi basamaklı artan oranlı vergi tarifesi uygulanmak suretiyle işverenler tarafından federal gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.¹⁸ İşlerin, işyerine bağlı eleman çalıştırmak yerine bağımsız yüklenicilere (independent contractor) yaptırılması durumunda bu kişilere yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılması yükümlülüğü bulunmamaktadır.¹⁹

ABD’de yerleşik kişiler tarafından banka mevduat hesaplarından, üçüncü kişilere verilen borçlardan ve diğer kaynaklardan elde edilen faiz gelirleri ile kurumlardan ve yatırım fonlarından elde edilen kâr payları, genel olarak beyan esasında vergilendirilmekte olup vergi kesintisine tabi tutulmamakla birlikte, faiz ve kâr payı ödeyen kurumların bildirdikleri miktarla, kişilerin beyan ettikleri faiz ve kâr payı gelirlerinin IRS tarafından karşılaştırılması sonucunda, kişinin bu nitelikteki gelirlerini tam olarak beyan etmediğinin tespit edilmesi ve kişinin vergi kimlik numarasını faiz ve kâr payı ödeyen kuruma bildirmemesi veya yanlış bildirmesi gibi durumlarda, %28 oranında yedek vergi kesintisi (Backup withholding) yapılabilmektedir.²⁰

ABD’de kaynakta vergileme ücret ve maaş gelirleri dışında bu ülkede yerleşik olmayan dar mükellefler tarafından elde edilen kâr payı, faiz, gayrimaddi haklar, teknik hizmet ücretleri, şube havaleleri ve sabit veya belirlenebilir nitelikteki yıllık veya periyodik gelir, kazanç veya kârlar (FDAP: Fixed or determinable annual or periodic) gibi gelir unsurlarında uygulanmaktadır.²¹

ABD’de yerleşik bir kurum tarafından ABD’de yerleşik olmayan gerçek²² ve tüzel kişilere dağıtılan kâr paylarının brüt miktarı, vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği veya etkin olarak bağlı gelir (ECI: Effectively Connected Income)²³ niteliğinde olmadığı müddetçe %30 oranında vergi kesintisine tabi

¹⁸ IRS, “(Circular E), Employer’s Tax Guide for use in 2016 (Publication 15)”, 23.12.2015, s.45, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p15.pdf>, 09.04.2016.

¹⁹ Öner, **a.g.e.**, s.104.

²⁰ IRS, “Publication 17”, s.41, 57, 64; IRS, “Publication 505”, s.15.

²¹ Deloitte, “United States Highlights 2016”, s.2.

²² IRS, “Publication 54”, s.10.

²³ ABD’de yürütülen bir işle veya ticari faaliyetle etkin olarak bağlantılı olan gelirler. (Bkz. IRS, “Withholding of Tax on Nonresident Aliens and Foreign Entities, for use in 2016 (Publication 515)”,

tutulmaktadır. Bir yabancı kurum tarafından, etkin olarak bağlı gelire atfedilen kısmı dışında kalan gelirlerinden, başka bir yabancı kuruma dağıtılan kâr payları, vergi kesintisine tabi tutulmamakta, şube kârları vergisi, bu gibi kazançların hissedar düzeyinde vergilendirilmesinde bir ikame işlevi görmektedir.²⁴

ABD’de yerleşik olmayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde edilen ABD kaynaklı faiz gelirlerinin brüt miktarı, vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği veya yasal bir istisna mevcut olmadığı müddetçe genel olarak %30 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Etkin olarak bağlı gelir, portföy borç yükümlülüklerinden, kısa vadeli yükümlülüklerden, banka mevduatlarından, eyalet ve yerel yönetimler tarafından çıkarılan bonolardan, 80/20 şirketlerinin²⁵ borçlarından kaynaklanan faizler genel olarak vergi kesintisine tabi tutulmamaktadır.²⁶

Marka, patent, gizli iş süreçleri ve formülleri, peştemaliye gibi endüstriyel haklar ile sinema ve televizyon ile kitap ve dergilere ilişkin telif hakları gibi gayri maddi hakların²⁷ ABD sınırları içerisinde kullanımı nedeniyle yabancı şirketler tarafından elde edilen gelirler de benzer bir şekilde, vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği veya etkin olarak bağlı gelir olmadığı müddetçe %30 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.²⁸

Teknik hizmetler dahil olmak üzere personel hizmetleri için ödenen ücretler, söz konusu hizmetin ABD sınırları içerisinde icra edilmesi şartıyla; sabit veya belirlenebilir nitelikteki yıllık veya periyodik gelir, kazanç veya kârlar, vergi

23.02.2016, s.25, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p515.pdf>, 09.04.2016) Yabancıların bu kapsama giren gelirleri üzerinden gerekli indirimler yapılabilmekte ve normal vergi oranları üzerinden hesaplanan vergi ödenebilmektedir. Bu kapsama girmeyen gelirler için indirimlerden yararlanılamamakta ve özel vergi oranı üzerinden vergi ödenmektedir. Etkin olarak bağlantılı gelirler için geliştirilen varlık kullanım testi (asset use test) ve ticari faaliyet testinde (business activite test) yer alan ölçütlerin sağlanması halinde yabancıların elde ettikleri gelirler ticari gelir (business income) olarak, aksi takdirde yatırım geliri (investment income) olarak vergilendirilmektedir. (Bkz. Saban, **Franchising ve Vergilendirme**, s.104.)

²⁴ Deloitte, “United States Highlights 2016”, s.2.

²⁵ 01.01.2011 tarihinden önce kurulmuş olan ve üç yıllık test periyodu içerisinde tüm kaynaklardan elde ettiği brüt gelirin en az %80’ini aktif yurtdışı iş faaliyetlerinden (Kendisi veya iştirakleri vasıtasıyla) elde eden yerli şirketleri ifade etmektedir. (Bkz. IRS, “Publication 515”, s.30.)

²⁶ Deloitte, “United States Highlights 2016”, s.2.

²⁷ IRS, “Publication 515”, s.21.

²⁸ Deloitte, “United States Highlights 2016”, s.2.

anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği veya etkin olarak bağlı gelir olmadığı müddetçe, %30 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.²⁹

ABD’de yerleşik şirketlerden farklı olarak yabancı şirketlerin elde etmiş oldukları etkin olarak bağlı gelirleri, ABD’de tutulmadığı ve ticari veya iş faaliyetlerine yatırılmadığı takdirde vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği müddetçe %30 oranında şube kârları vergisine tabi tutulmaktadır.³⁰

B. Almanya’da Kaynakta Vergileme

Almanya’nın federatif yapıda bir ülke olması nedeniyle, vergi sistemi de bu yapının bir sonucu olarak vergi kanunlarının nasıl uygulanacağı, vergi gelirlerinin nasıl dağıtılacağı ve hangi vergilerin hangi düzeyde (Federal devlet veya eyalet) idare edileceği konularında farklı düzenlemeler içermektedir. 1949 Federal Almanya Anayasasına göre federasyona kısmen dahi olsa vergi toplama yetkisi verilmiş ise, federal yasa eşit yaşam koşullarının sağlanabilmesi için gerekli görmüş ise veya Almanya’nın ekonomik ve siyasal birliğini sürdürmesi için gerekli ise vergi kanunlarını uygulama hakkı Federasyona ait bulunmaktadır.³¹

Buna göre federasyon, gümrük vergisini, bira vergisi hariç özel tüketim vergisinin (ÖTV) çoğunluğunu, sigorta vergisini ve Avrupa Birliği (AB) ile ilgili yükümlülükleri; eyaletler VİV’ni, bira vergisini ve kumar vergisini; belediyeler ise emlak vergisini toplamaktadır. Zengin ve fakir eyaletler arasında yatay ödemeler, federasyondan eyaletlere yönelik dikey ödemeler bulunmaktadır.³²

Alman Vergi Usul Kanunu’na (Abgabenordnung) göre sorumluluk kurumu, vergi borcunun ödenmesini garanti altına almak için getirilmiş olup ana borçlu ve sorumluluk borçlusunu vergi alacaklısına karşı müteselsilen sorumlu olmaktadır. Alman Vergi Usul Kanunu dışında düzenlenen sorumluluk halleri ise vergi kesintisi

²⁹ A.e., s.1-2.

³⁰ A.e.

³¹ Sevil Şin, *Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları*, İstanbul, İTO Yayınları Yayın No: 2005-17, 2005, s.135.

³² A.e., s.136.

yapmakla yükümlü olanların bu vergilerin ödenmesinden sorumlu olmalarını ifade etmektedir.³³

Alman vergi sisteminde, gelir vergisinde yıllık beyan esası, peşin ödeme sistemi ile birlikte uygulanmakla beraber, ücretler, menkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratlar kaynakta vergilendirme yöntemine göre vergilendirilmektedir.³⁴

İkamet ilkesini esas alan Alman vergi sisteminde Almanya’da yerleşik tüm kişiler her takvim yılı için gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü altında olup evliler ayrı ayrı ya da birlikte beyanda bulunabilirken, çocuklar hangi yaşta olursa olsunlar ailelerinden bağımsız olarak vergi beyannamesi vermek zorundadırlar.³⁵ Buna göre Almanya’da bekârlar için 8.472,00 Avro, evliler için 16.944,00 Avro vergiye tabi olmamakta, bu gelir düzeyi aşıldığı takdirde %2,4 ile %38,7 arasında değişen ve gelir düzeyine göre artan oranlarda gelir vergisi uygulanmaktadır.³⁶

Ücretlilerin gelir vergisi (Lohnsteuer) ise işverenler tarafından aylık bazda kaynakta kesilerek doğrudan vergi dairesine yatırılmakta, ücret dışında gelir elde etmeyen çalışanların ayrıca yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.³⁷ Ücretler üzerinden gelir vergisi kesintisi, ücret geliri elde edenlerin evli ve çocuklu olup olmamaları gibi kişisel durumları göz önüne alınarak hazırlanmış olan vergi cetvellerine göre yapılmaktadır.³⁸ Toplanan gelir vergisinin %42,5’i federal hükümete, %42,5’i eyalet hükümetlerine, %15’lik kısmı da belediyelere aktarılmaktadır.³⁹

³³ Saban, **Vergi Hukuku**, s.90-91.

³⁴ Sarılı, **a.g.e.**, s.22; Ahmet Naim Oktay, **Sosyal Güvenlik ve Vergi Mevzuatı Işığında Emeklilik Ödenekleri ve Vergilendirilmesi (Avrupa Birliği ve Türkiye)**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2007, s.140.

³⁵ Kızılot, Kılıç, Müderrisoğlu, **a.g.e.**, s.57.

³⁶ Bundeszentralamt für Steuern, “Tax Facts At a Glance 2015”, (Çevrimiçi) http://www.steuerliches-infocenter.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Allgemeine_Informationen/DieWichtigstenSteuernAufEinenBlick/dieWichtigstenSteuern_node.html, 27.03.2016.

³⁷ Germany Trade & Invest, “Payment of Wage Tax”, (Çevrimiçi) <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/the-tax-return.html>, 27.03.2016.

³⁸ Sarılı, **a.g.e.**, s.23.

³⁹ Kızılot, Kılıç, Müderrisoğlu, **a.g.e.**, s.58.

Menkul sermaye iratlarından, sermaye şirketleri, merkez bankası ve tüzel kişiliğe sahip kurumlardan elde edilen kâr payları, tahvil faizleri, mevduat faizleri ve kıymetli evraklardan elde edilen faizler üzerinden, dar mükelleflere gayrimaddi hakların satış ve devri karşılığında yapılan ödemeler, serbest meslek ödemeleri, artistik ve sportif faaliyetler için yapılan ödemeler üzerinden, bu ödemeleri yapanlar tarafından vergi kesintisi yapılarak vergi dairesine yatırılması gerekmektedir.⁴⁰

Almanya'daki iştirak tarafından yurtdışındaki ana merkeze aktarılan kâr payı üzerinden, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) ile daha düşük bir oran (%5, %10 ya da %15) belirlenmediği müddetçe %25 oranında vergi kesintisi (Kapitalertragssteuer) yapılarak Almanya'da ödenmesi gerekmekte olup yine ÇVÖA'nda öngörülmüş ise ödenen vergi kesintisi iade alınabilmektedir. Yurtdışındaki ana firma, Almanya'da elde ettiği kâr payı geliri üzerinden Almanya'da yapılan vergi kesintisini, bulunduğu ülkede adına tahakkuk eden vergiden mahsup edebilmekte veya bu kâr payı gelirleri vergiden istisna edilebilmektedir. Kural olarak kâr payı gelirleri üzerinden ödenen vergi kesintisinin beşte ikisi, vergi kesintisi yapan Almanya'daki kurumun yabancı menşeli olması ve iki ülke arasında ÇVÖA olmaması durumunda iade alınabilmektedir. AB sınırları içerisinde olmak kaydıyla, yurtdışındaki ana şirket ile Almanya içindeki iştiraki arasında %10 ve daha fazla oranda ortaklık payı oranı söz konusu olması durumunda kâr payı dağıtımını vergi kesintisine tabi olmamaktadır.⁴¹

Hisse senedi sahibi şahıslara yapılan kâr payı dağıtımında, yine ÇVÖA ile daha düşük bir oran belirlenmediği müddetçe %25 oranında vergi kesintisi (Abgeltungssteuer) ve buna ilaveten %5,5 oranında dayanışma ek vergisi tahsil edilmektedir.⁴² Almanya'da gelir vergisi, kurumlar vergisi, gelir vergisi kesintisi ve

⁴⁰ Sarılı, **a.g.e.**, s.23.

⁴¹ Germany Trade & Invest, "Taxation of Dividends", (Çevrimiçi) <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/Company-taxation/corporate-income-tax-for-corporations.html>, 27.03.2016.

⁴² **A.e.**

geçici vergide, hesaplanan verginin %5,5'i oranında dayanışma vergisi adı verilen ek bir vergi tahsil edilmektedir.⁴³

Almanya'da, dolaylı vergiler alanında kaynakta vergileme,⁴⁴ ilk defa 01.01.1968 tarihinde yürürlüğe giren ve genel oranı %19, indirimli oranı %7 olan KDV'nde (Umsatzsteuer/Mehrwertsteuer) uygulanmakta olup, kanuni ve iş merkezi Almanya'da olmayan kurumlar (Non-established businesses)⁴⁵ tarafından sağlanan hizmetler ve montaj dahil mal tedariki, taşınmaz mallarla bağlantılı olarak tedarik edilen malzemeler, gaz ve elektrik tedariki, sera gazı salınımı haklarının tedariki, ısıtma ve soğutma ile ilgili belirli malzemeler, hurda ve atık metal tedariki, temizlik hizmetleri, 5.000 EUR'u aşan entegre devre, cep telefonu, tablet bilgisayar ve oyun konsolu tedariki, ana metallerin tedariki tevkifat uygulaması kapsamında bulunmaktadır. KDV tevkifatı⁴⁶ kapsamına giren mal veya hizmeti sağlayan tedarikçilerin "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers." ibaresi konulmak suretiyle KDV hariç fatura düzenlemeleri gerekmekte olup alıcıların kaynakta keserek vergi dairesine yatırdıkları vergiyi, indirimine izin verildiği ölçüde KDV beyannamesinde indirilecek KDV olarak dikkate almaları mümkün bulunmaktadır.⁴⁷

⁴³ Bundeszentralamt für Steuern, **a.y.**

⁴⁴ Dolaylı vergiler alanında kaynakta vergileme, İngilizce "Reverse Charge Mechanism" adı ile ifade edilmekte olup bu uygulamada vergi ödeme yükümlülüğü mal tedarik eden veya hizmet ifa eden satıcıdan alıcıya geçmekte ve vergi sorumluluğu söz konusu olmaktadır. (Bkz. European Commission, Assessment of the Application and Impact of the Optional "Reverse Charge Mechanism" Within the EU VAT System, Kasım 2014, s.4, (Çevrimiçi) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf, 17.04.2016.)

⁴⁵ Almanya'da sabit bir işyeri olmayan ve tüm işlemleri kaynakta vergilemeye tabi olduğundan katma değer vergisi açısından Almanya'da mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmeyen kurumları ifade etmektedir. Bu kurumların, katma değer vergisi açısından kaynakta vergilemeye tabi olmadıkları durumlarda (Örneğin Almanya'da bulunan malların satışı veya gerçek kişilere mal ve hizmet satışı.) ise katma değer vergisi yönünden mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir. (Bkz. Ernst & Young, "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016", Nisan 2016, s.351, (Çevrimiçi) <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Global-tax-guide-archive>, 17.04.2016.)

⁴⁶ Kaynakta vergilemenin katma değer vergisi alanındaki uygulamasında "Kesinti" tabiri yerine "Tevkifat" tabiri kullanıldığından (Örneğin Türkiye uygulamasında tam tevkifat – kısmi tevkifat gibi.) tez çalışmasının genelinde katma değer vergisinde "Kesinti" yerine "Tevkifat" tabiri kullanılacaktır.

⁴⁷ Ernst & Young, **a.g.e.**, s.349, 351-352.

C. Çin’de Kaynakta Vergileme

Çin Halk Cumhuriyetinde, gelir vergisi başlığı altında, gelir vergisi ve kurumlar vergisi; muamele vergisi başlığı altında, KDV’, işletme vergisi ve tüketim vergisi; gayrimenkul üzerinden alınan vergiler başlığı altında arazi değer artış vergisi, gayrimenkul vergisi, ekilebilir arazi işgal vergisi, arazi kullanımı vergisi; motorlu taşıtlar üzerinden alınan vergiler başlığı altında motorlu araçlar satın alma vergisi, motorlu araçlar ve deniz taşıtları vergisi, deniz taşıtları tonaj vergisi ve bunların dışında kalan tapu vergisi, damga vergisi, gümrük vergisi, kaynak vergisi, şehir idaresi ve inşası vergisi ve tütün vergisi gibi çok çeşitli vergiler yer almaktadır. Çin’de sermaye değer artış kazancı bulunmamakta, maddi duran varlıkların satışından elde edilen gelirler, bireylerce elde edilmeleri halinde diğer gelir unsurlarıyla birlikte gelir vergisi matrahına,⁴⁸ kurumlarca elde edilmeleri halinde kurumlar vergisi matrahına dahil edilmektedir.⁴⁹

Yerli sermayeli kurumlar için ayrı, yabancı sermayeli kurumlar ve yabancı kurumlar için ayrı olan iki farklı kurumlar vergisi düzenlemesi, 01.01.2008 tarihinde yürürlüğe giren KVK çatısı altında birleştirilmiştir. Yeni düzenlemeyle Çin kanunlarına göre kurulan veya yabancı ülkelerin kanunlarına göre kurulmakla birlikte, etkin yönetim merkezi⁵⁰ Çin’de bulunan kurumlar Çin’de yerleşik kabul edilerek tam mükellefiyet esasına göre tüm dünya üzerinde elde ettikleri gelirleri üzerinden Çin’de vergilendirilmektedir. Hong Kong ve Macao merkezli kurumlar, etkin yönetim merkezlerinin Çin ana karası üzerinde olmaması kaydıyla, Çin’de gerçekleştirdikleri yatırımları açısından yerleşik olmayan kurumlar olarak değerlendirilmektedir.⁵¹ Standart kurumlar vergisi oranının %25 olduğu ülkede, belli koşulları sağlayan kurumlara (küçük ölçekli işletmelere %10 veya %20, yüksek

⁴⁸ Price Waterhouse Coopers (PWC), “The People’s Republic of China, Tax Facts and Figures 2015”, s.1, (Çevrimiçi) http://www.pwccn.com/home/eng/cn_tax_facts_figures.html, 09.04.2016.

⁴⁹ Deloitte, “Taxation and Investment in China 2015”, s.12, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 09.04.2016.

⁵⁰ “Etkin Yönetim Merkezi”, kuruluşun, mali, maddi ve insan kaynakları, üretim veya ticari faaliyetleri üzerindeki önemli ve genel kontrol ve yönetiminin Çin’de bulunmasını ifade etmektedir. (Bkz. Deloitte, “China Highlights 2016”, s.1, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 09.04.2016.)

⁵¹ Deloitte, “Taxation and Investment in China 2015”, s.11.

teknoloji şirketlerine %15 oranı gibi)⁵² bir teşvik politikası olarak daha düşük oranlı kurumlar vergisi uygulanabilmektedir.⁵³

Çin’de yerleşik olan gerçek kişiler, tam mükellefiyet esasına göre tüm dünya üzerinde elde ettikleri gelirleri üzerinden Çin’de vergilendirilirken, Çin’de bir yıldan az süreyle ikamet eden yabancılar, dar mükellefiyet esasına göre sadece Çin’de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmekte, yabancı işverenler tarafından, bir takvim yılı içerisinde Çin’de 90 günden az süreyle ikamet eden çalışanlara ödenen ücretler ise gelir vergisinden istisna edilmektedir. Bu süre vergi anlaşmalarıyla 183 güne çıkarılabilmektedir. Çin’de yerleşik olmayan ancak bu ülkede bir yıldan beş yıla kadar ikamet eden kişiler, vergi idaresinden onay almak şartıyla sadece Çin’de kurulu olan şirketler tarafından ödenen Çin kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilebilmektedir.⁵⁴ Çin’de yerleşik olmayan ancak bu ülkede ard arda beş tam yıldan fazla süreyle ikamet eden gerçek kişiler altıncı yıldan itibaren Çin’de geçirdikleri her tam yıl için tüm dünyada elde ettikleri gelirleri üzerinden tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedirler.⁵⁵

Çin’de maaş ve ücretler %3’ten başlayıp %45’e kadar varan artan oranlı yedi basamaklı bir gelir vergisi tarifesine göre kaynakta vergilendirilmektedir.⁵⁶ Tam mükellef ve dar mükellef gerçek kişilerin aynı vergi tarifesine tabi olduğu ülkede, tam mükellef gerçek kişiler için aylık 3.500 RMB (Renminbi: Yuan) olarak uygulanan gelir vergisinden istisna edilen gelir miktarı, dar mükellef gerçek kişiler için aylık 4.800 RMB olarak uygulanmaktadır.⁵⁷ İşverenler tarafından aylık olarak kaynakta kesilen gelir vergisi, yıllık gelir toplamı 120.000 RMB’yi aşmadığı müddetçe nihai gelir vergisi olmakta, yıllık gelir toplamı bu tutarı aştığı takdirde ise yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, yıllık toplamı 120.000 RMB’yi aşmayan maaş ve ücret geliri elde eden çalışanların kişisel ve ailevi durumları dikkate alınmamakta, verginin kişiselleştirilebilmesini ve yatay adaleti

⁵² Deloitte, “China Highlights 2016”, s.1; Deloitte, “Corporate Tax Rates 2016”, s.2.

⁵³ PWC, “China Tax Facts and Figures 2015”, s.4.

⁵⁴ A.e., s.14.

⁵⁵ Deloitte, “China Highlights 2016”, s.3.

⁵⁶ PWC, “China Tax Facts and Figures 2015”, s.14, 16.

⁵⁷ Deloitte, “Taxation and Investment in China 2015”, s.22.

sağlamak üzere, çalışanlar tarafından ihtiyari olarak aylık veya yıllık bazda gelir vergisi beyannamesi verilmesi de mümkün bulunmamaktadır.⁵⁸

Özel işletmelerden, şahıs şirketlerinden, sözleşme veya kira bazlı işletme faaliyetlerinden şahıslarca elde edilen gelirler, genel olarak %5'ten başlayan ve %35'e varan artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre vergilendirilmektedir. %35 oranı yıllık 100.000 RMB'yi aşan vergilendirilebilir gelire (Brüt gelirden, maliyet, gider ve zararlar düşüldükten sonra kalan gelir) uygulanmaktadır.⁵⁹ Banka vadeli mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirlerinin geçici olarak şahsi gelir vergisinden istisna edildiği ülkede,⁶⁰ şahıslarca elde edilen diğer faiz, kâr payı, değer artış kazancı, gayrimaddi hak geliri, kira geliri ve diğer gelirler genel olarak %20 oranında düz oranlı gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.⁶¹

Çin'de yerleşik olmayan dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen pasif gelirler %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulmakla birlikte, kâr payı, faiz, gayrimaddi haklar,⁶² kira ile gayrimenkul, arazi kullanma hakkı ve Çin'de kurulu bir şirketin hisse senetlerinin satışı veya transferinden elde edilen gelirler gibi diğer pasif gelirlere, vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği veya istisna edilmediği müddetçe, tek taraflı ayrıcalıklı vergi kesintisi oranı olan %10 oranı uygulanmaktadır.⁶³ Çin'de yerleşik olmayan dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen pasif gelirlerin vergi kesintisine tabi tutulacağı açık olmakla birlikte ödemeyi yapan kurumun da dar mükellef olması durumunda vergi kesintisi yapılmasının gerekip gerekmediği yönündeki belirsizlik, Çin Vergi İdaresi tarafından verilen görüş

⁵⁸ Bert Brys, Stephen Matthews, Richard Herd, Xiao Wang, "Tax Policy and Tax Reform in the People's Republic of China", **OECD Taxation Working Papers**, No. 18, OECD Publishing, 2013, s.31-37 (Çevrimiçi), <http://dx.doi.org/10.1787/5k4014d1mnzw-en>, 03.10.2014.

⁵⁹ PWC, "China Tax Facts and Figures 2015", s.15.

⁶⁰ Deloitte, "China Highlights 2016", s.3.

⁶¹ PWC, "China Tax Facts and Figures 2015", s.16.

⁶² Faiz gelirleri üzerinden ayrıca %5 oranında ticari vergi alınmaktadır. Gayrimaddi hak bedellerine, teknoloji transferi karşılığında yapılan ödemeler hariç ayrıca %6 oranında KDV uygulanmaktadır. (Bkz. Deloitte, "China Highlights 2016", s.2.)

⁶³ PWC, "China Tax Facts and Figures 2015", s.4.

ile giderilerek, söz konusu ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁶⁴

Çin’de yerleşik olmayan dar mükellef kurumlara ödenen teknik hizmet ücretleri, hizmetin Çin’de verilmesi şartıyla, vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği müddetçe net kâr üzerinden %25 oranında kurumlar vergisine tabi tutulmakta, maliyet ve giderlere ilişkin belge ibraz edilemediği takdirde minimum %15 kâr elde edildiği kabul edilerek vergi hesaplanmakta, ayrıca, hizmetin nerede verildiğine bakılmaksızın %6 oranında KDV de tahsil edilmektedir.⁶⁵

D. Fransa’da Kaynakta Vergileme

1789 tarihli İnsan ve Vatandaşlık Hakları Bildirgesinin 13. maddesinde, “Kamu gücünün devamını sağlamak ve idari harcamaları karşılamak için genel bir vergi kaçınılmazdır.....” ve buna ilaveten “bu, ödeme güçlerine göre oranlanmak suretiyle tüm vatandaşlar arasında eşit olarak dağıtılmalıdır.” 14. maddesinde ise “Tüm vatandaşlar, kendileri veya temsilcileri aracılığıyla vergi ihtiyacını belirlemek, buna rıza göstermek, kullanımını izlemek ve oran, matrah, tahsil ve süresini belirlemek hakkına sahiptir.” ifadeleriyle vergilendirmeye ilişkin temel ilkelere yer verilmiştir.⁶⁶

Diğer zorunlu yükümlülüklerden farklı olarak, Fransa Anayasasının 34. maddesine göre her çeşit verginin matrahı, oranı, toplama usullerine ilişkin kurallar ancak kanun ile yürürlüğe konulabilmekte, diğer düzenlemeler, parlamento tarafından belirlenen kuralların şart ve koşullarının, vergi mahkemelerinin kontrolü altında uygulamasını gösterme işlevini görmektedir.⁶⁷

⁶⁴ PWC, “Development of Attacking and Imposing China Tax on Offshore Indirect Equity Transfer of Chinese TRE”, **Asia Pasific Tax Notes**, s.1, (Çevrimiçi) http://www.pwchk.com/webmedia/doc/635361942719804011_aptn_2014_cn.pdf, 03.10.2014.

⁶⁵ Deloitte, “China Highlights 2016”, s.2.

⁶⁶ Public Finances General Directorate (PFGD), “Overview of The French Tax System”, s.6, (Çevrimiçi) http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/pl/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf, 27.03.2016.

⁶⁷ A.e.

Fransa’da gelir üzerinden alınan vergiler, kurumlar vergisi, kişisel gelir vergisi, bordro vergisi ve sosyal katkı olmak üzere dört bölüme ayrılmaktadır. Bunlardan kişisel gelir vergisi, bordro vergisi ve sosyal katkının tahsilinde kaynakta vergileme yönteminden yararlanılmaktadır.⁶⁸

Kişisel gelir vergisinin hesaplanmasında ikamet ilkesi esas alınmakta, Fransa’da yerleşik kişiler Fransa içinde ve dışında elde ettikleri tüm gelirleri üzerinden Fransa’da vergilendirilmekte, Fransa’da yerleşik olmayan kişiler ise milliyetlerine bakılmaksızın sadece Fransa’da elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Bir kimsenin Fransa’da yerleşik sayılması için evinin ya da ana ikametgahının Fransa’da olması, Fransa’da profesyonel olarak bir meslek icra etmesi, ekonomik faaliyetlerinin merkezinin Fransa olması koşullarından birini sağlaması gerekmektedir.⁶⁹

Artan oranlı gelir vergisi tarifesini uygulanan Fransa’da ilk 5.515,00 Avroluk gelir dilimi vergiye tabi tutulmamakta, gelir düzeyinin belirtilen rakamı aşması durumunda aşan kısım %5,5 ile %40 arasında değişen oranlarda vergiye tabi tutulmakta iken⁷⁰ 2012 yılında %45 oranına tabi olan yeni vergi dilimi oluşturulmuş, 2015 yılı Bütçe Kanunu’nda ise %5,5 oranına tabi vergi dilimi kaldırılarak, bir sonraki vergi diliminin tabi olduğu %14 oranının uygulama eşiği 2014 yılı gelirlerine uygulanmak üzere düşürülmüştür. En son uygulamaya göre Fransa’da ilk 9.690,00 Avroluk gelir dilimi vergiye tabi tutulmamakta, gelir düzeyinin belirtilen rakamı aşması durumunda aşan kısım %14 ile %45 arasında değişen oranlarda vergiye tabi tutulmaktadır.⁷¹

Fransa’da, ücret ve maaş gelirleri dünya genelindeki uygulamadan farklı olarak kaynakta vergileme yerine yıllık beyan esasına göre vergilendirilmekte, üniter vergilendirmenin bir gereği olarak vergi mükelleflerinin ücret ve maaş gelirleri yanında profesyonel faaliyetlerden, yatırım faaliyetlerinden, menkul ve gayrimenkul

⁶⁸ A.e., s.8.

⁶⁹ A.e., s.16.

⁷⁰ Kızılot, Kılıç, Müderrisoğlu, a.g.e., s.55.

⁷¹ PFGD, a.g.e. s.32.

sermayelerinden elde ettikleri tüm kazançları vergi beyannamesine eklenen özel bildirgeler ile beyan edilmekte ve yukarıda belirtilen artan oranlı gelir vergisi tarifesine uygulanmak suretiyle yapılan gelir vergisi hesabında mükelleflerin kişisel durumları da dikkate alınmaktadır.⁷²

Bu uygulamanın bir istisnası olarak Fransa’da yerleşik kişilerin elde ettikleri ücret ve maaş gelirleri belirli koşulların sağlanması halinde bordro vergisi (payroll tax) olarak adlandırılan ve kaynakta vergileme yöntemi ile tahsil edilen vergiye tabi olmakta, bu vergi işverenler tarafından kaynakta kesinti yapılmak suretiyle tahsil edildiğinden, beyana tabi başka bir gelir unsuru bulunmadığı takdirde yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır. Fransa’da bordro vergileri kapsamında, ücret vergisi, çıraklık vergisi, sürekli mesleki eğitimin geliştirilmesine ve inşaat sektörüne işveren katkısı bulunmaktadır.⁷³

Fransa’da yerleşik olup KDV mükellefi olmayan işverenler ile ücret ödemesi yapılan yıldan bir önceki yıla ilişkin cirolarının en az %90’ı KDV’ne tabi olmayan işverenler, yaptıkları ücret ödemeleri üzerinden kaynakta ücret vergisi kesintisi yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. Yukarıdaki tanıma göre, ağırlıklı olarak bankalar, sigorta şirketleri, hekimlik ve yardımcı hekimlik hizmetleri sektörü, dernekler ve diğer kâr amacı gütmeyen kuruluşlar bu verginin mükellefiyeti kapsamına girmektedirler.⁷⁴

Ücret vergisi, her bir çalışana yıllık bazda ödenen brüt ücret⁷⁵ toplamının, KDV’ne tabi olmayan ciro ile toplam ciro arasındaki oran ile çarpımı sonucunda bulunan matraha, %4,25’ten başlayarak %20’ye ulaşan artan oranlı vergi tarifesine uygulanmak suretiyle hesaplanmakta ve vergi mükellefi olan işverenlerin isteğine bağlı olarak aylık, üç aylık veya yıllık periyotlarla ödenebilmektedir. Ücret vergisi, çalışanların diğer kaynaklardan elde ettikleri gelirleri nedeniyle vermek zorunda

⁷² A.e., s.20, 31.

⁷³ A.e., s.41.

⁷⁴ A.e., s.41.

⁷⁵ Sosyal güvenlik primi matrahına eşittir.

oldukları yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan gelir vergisi matrahından düşülebilmektedir.⁷⁶

Fransa'da yerleşik kişilerin elde ettikleri kâr payı gelirlerinin %40'ı, söz konusu kâr payını dağıtan şirketin Fransa'da, AB'ye üye olan bir ülkede veya vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınmaya karşı idari işbirliği klozu içeren vergi anlaşması akdedilen bir ülkede yerleşik olması durumunda vergiden muaf tutulmakta olup söz konusu muafiyet kapsamına girip girmediğine bakılmaksızın kâr payı gelirlerinin tümü öncelikle %21 oranında kaynakta gelir vergisi kesintisine tabi tutularak takip eden ayın ilk 15 günü içinde ödenmekte, yapılan vergi kesintisi yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan vergiden düşülmekte, fazla yapılan vergi kesintisi ise iade edilmektedir. Ancak Fransa'da yerleşik kişilerin referans vergilendirilebilir geliri bekârlar için 50.000 Avro, birlikte vergilendirilen evliler için 75.000 Avro'luk sınırı aşmadığı müddetçe söz konusu vergi kesintisine tabi tutulmamakta, yıllık beyan esasına göre vergilendirilmektedir.⁷⁷

Benzer şekilde, Fransa'da veya Avrupa Ekonomik Alanında yerleşik bir kuruluşun çıkardığı sabit getirili menkul kıymetlerden elde edilen faiz ve benzeri gelirler, öncelikle %24 oranında kaynakta gelir vergisi kesintisine tabi tutularak takip eden ayın ilk 15 günü içinde ödenmekte, yapılan vergi kesintisi yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan vergiden düşülmekte, fazla yapılan vergi kesintisi ise iade edilmektedir. Ancak Fransa'da yerleşik kişilerin referans vergilendirilebilir geliri bekârlar için 25.000 Avro, birlikte vergilendirilen evliler için 50.000 Avro'luk sınırı aşmadığı müddetçe söz konusu vergi kesintisine tabi tutulmamakta, yıllık beyan esasına göre vergilendirilmektedir.⁷⁸

Fransa'da yerleşik şirketler, Fransa dışına, vergi konusunda işbirliği yapmayan bir ülkeye kâr payı gibi değişken getirili menkul sermaye iradı veya faiz gibi sabit getirili menkul sermaye iradı transfer etmeleri durumunda, geliri elde eden kişinin yerleşik olduğu ülkeye bakılmaksızın, 01.01.2013 tarihinden itibaren %75

⁷⁶ PFGD, a.g.e., s.42.

⁷⁷ A.e., s.21.

⁷⁸ A.e., s.21-22.

oranında zorunlu düz oranlı gelir vergisi kesintisi yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.⁷⁹

Fransa'da yerleşik kişiler tarafından elde edilen gayrimenkul değer artış kazançları, ikamet edilen konutun satılması, satılan gayrimenkulün fiyatının 15.000 Avro'yu aşmaması veya bir kereye mahsus olmak üzere, ikamet edilen konut dışındaki konutun satışından elde edilen gelirin tamamının veya bir kısmının ana ikametgah olarak kullanılacak yeni bir konut alımında veya inşasında kullanılması durumunda vergiden istisna edilmiş olup bu koşulların sağlanamaması halinde işlemi yapan noterler tarafından %19 oranında gelir vergisi kesintisi ve %15,5 oranında sosyal katkıya tabi tutulmakta, vergi matrahı alış ve satış fiyatı arasındaki farkın alınması ile hesaplanmakta, ancak 5. yıldan itibaren her yıl için brüt sermaye gelirin %6'sı vergi matrahından indirildiğinden 22 yıldan fazla süreyle sahip olunan gayrimenkullerin satışından elde edilen değer artış kazançları vergiden istisna hale gelmektedir.⁸⁰

Fransa'da yerleşik kişiler tarafından elde edilen menkul kıymet değer artış kazançları, 01.01.2011 tarihinden itibaren %19 oranında gelir vergisi kesintisi ve %12,3 oranında sosyal katkıya tabi tutulmakta iken 01.01.2013 tarihinde yapılan değişiklik sonucunda, satılan menkul kıymete sahip olunan süreye bağlı olarak değişen oranlarda (İki yıldan sekiz yıla kadar %50, sekiz yıldan sonra %65 oranında) istisna uygulandıktan sonra kalan kısmı artan oranlı gelir vergisi tarifesine uygulanmak suretiyle yıllık beyan esasına göre vergilendirilmektedir.⁸¹

Kural olarak Fransa'da yerleşik olmayan kişilerin de yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekmele birlikte, bazı koşulların sağlanması durumunda yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almakta ve artan oranlı gelir vergisi tarifesine uygulanmamaktadır. Ayrıca, Fransa ile vergi konusunda işbirliği yapmayan bir ülkede yerleşik olan kişilere yapılan ödemeler üzerinden (Maaş ödemeleri hariç)

⁷⁹ A.e.

⁸⁰ A.e., s.23.

⁸¹ A.e., s.24.

01.01.2013 tarihinden itibaren %75 oranında zorunlu düz oranlı gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁸²

Fransa'da yerleşik olmayan kişilerin Fransa'da yürüttükleri ticari olmayan faaliyetler sonucunda elde ettikleri gelirler, %33,33 oranında, sanatçıların ve sporcuların elde ettikleri gelirler %15 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmakta, Fransa ile vergi konusunda işbirliği yapmayan bir ülkede yerleşik olan kişilere yapılan ödemelerde (Maaş ödemeleri hariç) ise gelir vergisi kesintisi oranı %75 olarak uygulanmaktadır.⁸³

Fransa'da yerleşik olmayan kişilere yapılan ücret, maaş, emekli aylığı ve yıllık emekli maaşı ödemelerinde 2015 yılı için yıllık ödeme tutarının 14.431 Avro'yu aşmaması halinde vergi kesintisi söz konusu olmamakta, 14.431 Avro ile 41.867 Avro arasında %12 oranında, 41.867 Avro'yu aşan kısım ise %20 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.⁸⁴

Yapılan bu vergi kesintileri, Fransa'da yerleşik olmayan Fransız vatandaşları ile Fransa ile ayrımcılık yapmama klotu içeren vergi anlaşması imzalamış olan ülke vatandaşları da dahil olmak üzere Fransa'da yerleşik olmayan kişilere yapılan ücret, maaş, emekli aylığı ve yıllık emekli maaşı ödemelerinde, 41.867 Avro'ya kadar olan gelirlerde nihai vergi halini almakta ve yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmaktadır. Yapılan ödemelerin yıllık tutarının 41.867 Avro'yu aşması halinde ise elde edilen gelirin tamamı beyan edilerek daha önce yapılan gelir vergisi kesintileri hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Ticari olmayan faaliyetlerden elde edilen gelirler ile sporcuların elde ettikleri gelirler ise tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname ile beyan edilmekte ve daha önce yapılan gelir vergisi kesintileri hesaplanan yıllık gelir

⁸² A.e., s.26-27.

⁸³ A.e., s.27.

⁸⁴ A.e.

vergisinden mahsup edilmekte, ancak fazla yapılan vergi kesintisi iade edilmemektedir.⁸⁵

Fransa’da yerleşik şirketler tarafından, Fransa’da yerleşik olmayan kişilere dağıtılan kâr payları, %30 oranında nihai gelir vergisi kesintisine tabi tutulmakta, kâr payı dağıtılan kişinin AB’ye üye olan bir ülkede, Avrupa Ekonomik Alanına ilişkin anlaşmaya taraf olan diğer bir ülkede veya vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınmaya karşı idari işbirliği klozu içeren vergi anlaşması akdedilen bir ülkede yerleşik olması durumunda ise yapılan kâr payı ödemeleri üzerinden %21 oranında indirimli nihai gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.⁸⁶ Yabancı ülkelerde kurulu bulunan şirketlerin Fransa’daki şubeleri tarafından elde edilen kârlar, söz konusu kârın ana merkeze transfer edilip edilmediğine bakılmaksızın %25 oranında “şube vergisi” adı altında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.⁸⁷ Fransa ile vergi konusunda işbirliği yapmayan bir ülkeye yapılan ödemeler ise geliri elde eden kişinin yerleşik olduğu ülkeye bakılmaksızın, %75 oranında zorunlu düz oranlı gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.⁸⁸

Fransa’da yerleşik olmayanlar tarafından Fransa’da bulunan bir gayrimenkulün satışı sonucunda elde edilen değer artış kazançları, genel kural olarak %33,33 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmakla birlikte,⁸⁹ gerçek kişilerde vergi oranı %19 olarak uygulanmakta, bu kişilerin vergi konusunda işbirliği yapmayan bir ülkede yerleşik olmaları durumunda ise vergi oranı %75 olarak uygulanmaktadır.⁹⁰

Fransa’da yerleşik olmayan kişiler tarafından elde edilen menkul kıymet değer artış kazançları, hissesi satılan firmanın elde ettiği kârın %25’ini temsil eden hisseye son beş yıl içinde herhangi bir anda sahip olanlar tarafından elde edilmeleri halinde %19 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmakta iken 01.01.2013

⁸⁵ A.e., s.27-28.

⁸⁶ A.e., s.28.

⁸⁷ Oktay, a.g.e., s.212.

⁸⁸ PFGD, a.g.e., s.28.

⁸⁹ Oktay, a.g.e., s.212.

⁹⁰ PFGD, a.g.e., s.28-29.

tarihinden itibaren söz konusu oran %45'e çıkarılmış olup yapılan bu vergi kesintisi, vergilendirilen kazanç ile sınırlı olmak üzere beyanname verme yükümlülüğünü ortadan kaldırmakla birlikte, istenilmesi halinde beyannameye dahil edilerek daha önce yapılan vergi kesintisi tahakkuk eden gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir. Fransa ile vergi konusunda işbirliği yapmayan bir ülkede yerleşik kişiler ise ilgili firmada sahip olunan hisse oranına bakılmaksızın %75 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.⁹¹

Fransa'da sosyal güvenlik sistemi, 1945 yılında yürürlüğe girdiği günden itibaren gelir üzerinden alınan ve faydasından sadece ödemeyi yapanların yararlandığı sigorta primleri ile finanse edilmekle birlikte, sosyal güvenlik sistemindeki açıkları finanse etmek üzere büyük ölçüde kaynakta vergileme yöntemi ile tahsil edilen ve ödenmesi için sosyal güvenlik sistemine dahil olma ve yapılan ödemedan doğrudan yararlanma koşulu bulunmadığından parafiskal gelir olarak değil vergi geliri olarak nitelendirilebilecek çok sayıdaki vergi benzeri sosyal katkı payından yararlanılmaktadır.⁹²

Fransa'da tahsil edilen sosyal katkı paylarının en önemlisini genel sosyal güvenlik katkısı oluşturmaktadır. Genel sosyal güvenlik katkısı, vergisel açıdan Fransa'da yerleşik olanların ve Fransız Zorunlu Sağlık Sigortasına dahil olanların elde ettikleri kazançlarda söz konusu olmaktadır. Genel sosyal güvenlik katkısı, ücretler üzerinden %7,5 oranında; kişisel varlıklar üzerinden ve sabit getirili menkul kıymetler ile kâr payı v.b. gelirler üzerinden %8,2 oranında işverenler tarafından çoğunlukla gelir vergisiyle birlikte kaynakta kesilerek ilgili kuruma yatırılmaktadır.⁹³

Fransa'da, dolaylı vergiler alanında kaynakta vergileme, ilk defa 10.04.1954 tarihinde yürürlüğe giren ve genel oranı %20, indirimli oranları %2,1 %5,5 ve %10 olan KDV'nde (Taxe sur la valeur ajoutée) uygulanmakta olup Fransa'da sabit bir

⁹¹ A.e., s.29.

⁹² A.e., s.35.

⁹³ A.e., s.35-38.

işyeri olmayan kişiler (Non-established taxable person)⁹⁴ tarafından Fransa’da yerleşik olan KDV mükelleflerine ülke içinde sağlanan hizmetler ve tedarik edilen mallara ilişkin KDV’nin ödenmesinden alıcılar sorumlu tutulmaktadır. Fransa’ya ithal edilen mallar üzerinden alınan KDV ise 01.01.2015 tarihinden itibaren tevkifat kapsamına alınarak, KDV’nde tevkifat uygulamasının kapsamı genişletilmiştir. Bunun yanında yurt içinde gerçekleştirilen, doğalgaz ve elektrik tedariki, belirli saflıktaki altın ve altın ürünleri tedariki, endüstriyel atıkları ve geri dönüşümü olan materyallerin teslimi, sera gazı salınımı haklarının transferi, elektronik iletişim hizmetleri, alt yükleniciler tarafından yerine getirilen tamir, temizlik, bakım – onarım, restorasyon, yıkım işleri dahil olmak üzere inşaat işleri KDV tevkifatı kapsamında bulunmaktadır.⁹⁵

E. Güney Kore’de Kaynakta Vergileme

Güney Kore’de ulusal düzeyde alınan vergiler, iç vergiler, gümrük vergisi ve tahsisli vergiler olarak üçe ayrılmaktadır. Bunlardan iç vergiler doğrudan (gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset vergisi, intikal vergisi, gayrimenkul vergisi) ve dolaylı (KDV’, bireysel tüketim vergisi, alkollü içecek vergisi, damga vergisi, menkul kıymet işlem vergisi) olarak ikiye ayrılmakta olup ulaşım – enerji – çevre vergisi, eğitim vergisi, kırsal kalkınma özel vergisi ise tahsisli vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Yerel düzeyde ise vergiler, il düzeyinde alınan vergiler ile belediye ve ilçe düzeyinde alınan vergiler olarak ikiye ayrılmaktadır. İl düzeyinde alınan vergiler normal vergiler (satın alma vergisi, tescil ve lisans vergisi, işsizlik vergisi, yerel tüketim vergisi) ve tahsisli vergiler (sosyal kaynak ve tesis vergisi, yerel eğitim vergisi) olarak ikiye ayrılmaktadır. Belediye ve ilçe düzeyinde alınan vergiler ise herhangi bir amaca tahsisli olmayıp halk vergisi (Inhabitant tax), mülk

⁹⁴ Fransa sınırları içerisinde katma değer vergisi düzenlemeleri açısından sabit bir işyeri olmayan ve tüm işlemleri tevkifata tabi olduğundan katma değer vergisi açısından Fransa’da mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmeyen kişileri ifade etmektedir. Söz konusu düzenleme kurumlar için de geçerli iken Avrupa Adalet Divanı tarafından AB KDV Direktifine aykırı bulunduğundan Ekim 2012’den itibaren kaldırılmıştır. (Bkz. Ernst & Young, **a.g.e.**, s.322-323.)

⁹⁵ Ernst & Young, **a.g.e.**, s.321, 323-324.

vergisi, motorlu taşıt vergisi, yerel gelir vergisi ve tütün tüketim vergisi olmak üzere beş kısma ayrılmaktadır.⁹⁶

Genel müdürlüğü veya aktif yönetim merkezi Güney Kore’de bulunan şirketler yerleşik sayılmakta ve tüm dünya üzerinde elde ettikleri gelirleri üzerinden Güney Kore’de vergilendirilmekte, yerleşik olmayan şirketler ise sadece Güney Kore’de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.⁹⁷ Düz oranlı vergi uygulayan diğer ülkelerden farklı olarak kurumlar vergisi için de artan oranlı bir tarifenin söz konusu olduğu ülkede, 01.01.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere kurumlarca elde edilen gelirin ilk 200 milyon KRW’lık (Güney Kore Won’u) kısmı %10 oranında, 200 milyon KRW’dan 20 milyar KRW’ye kadar olan kısmı %20 oranında, 20 milyar KRW’yi aşan kısmı ise %22 oranında vergilendirilmektedir.⁹⁸ Hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden ayrıca %10 oranında yerel ek vergi tahsil edilmektedir. Alternatif minimum vergi uygulamasının da söz konusu olduğu ülkede, kurumlarca elde edilen gelirin ilk 10 milyar KRW’ye kadar olan kısmı %10 oranında, 10 milyar KRW’dan 100 milyar KRW’ye kadar olan kısmı %12 oranında, 100 milyar KRW’yi aşan kısmı ise %17 oranında minimum vergiye tabi olmaktadır.⁹⁹ Güney Kore’de daimi işyeri bulunmayan yabancı şirketler ise kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmakta ve vergileri kaynağa kesilmektedir.¹⁰⁰

Güney Kore’de en az 183 gün boyunca ikamet eden kişilerin yerleşik sayıldığı ülkeye gelen bir kişinin mesleğinin, en az 183 gün bu ülkede kalmasını gerektirdiği takdirde, ailesinin de kendisi ile birlikte gelmesi halinde veya Güney Kore’de ev gibi önemli bir malvarlığına sahip olması durumunda, ilk geldiği tarihten itibaren Güney Kore’de yerleşik sayılmaktadır. Güney Kore’de yerleşik olan kişiler, tüm dünya üzerinde elde ettikleri gelirler üzerinden Güney Kore’de

⁹⁶ National Tax Service (NTS), “Korean Taxation 2012”, s.1-2, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_21.asp?minfoKey=MINF7420080211223143&page=2#none, 12.04.2016.

⁹⁷ NTS, “Corporate Tax Act No. 9673”, 21.05.2009, Article 1-(3), (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/data/1_CORPORATE_TAX_ACT.pdf, 12.04.2016.

⁹⁸ NTS, “Korean Taxation 2012”, s.126.

⁹⁹ Deloitte, “Korea Highlights 2016”, s.1, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 11.04.2016.

¹⁰⁰ NTS, “Korean Taxation 2012”, s.2.

vergilendirilmekte, ancak son on yıl içinde Güney Kore’de ikamet ettikleri süre beş yılı aşmayan kısa süreli ikamet eden yabancılar, Güney Kore’de elde ettikleri gelirler yanında, Güney Kore’de ödenen veya bu ülkeye transfer edilen yabancı kaynaklı gelirleri üzerinden de vergilendirilmektedir. Yerleşik olmayan diğer kişiler ise sadece Güney Kore’de elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir.¹⁰¹

Güney Kore’de yerleşik olan gerçek kişilerin elde ettikleri kira gelirleri, ticari gelirler, serbest meslek gelirleri (earned income) ve diğer çeşitli gelirler topluca ve %6 ile %38 arasında değişen artan oranlı tarifeye göre yıllık beyan esasına göre vergilendirilmekte, faiz ve kâr payı gelirleri ise %14 oranında kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmekte, ikisi birlikte 40.000.000 KRW’yi aştığı takdirde yıllık beyannameye dahil edilmektedir. Sermaye üzerinden elde edilen gelirler ile emeklilik gelirleri yukarıda sıralanan gelirlerden ayrı olarak farklı oranlarda vergilendirilmektedir. Güney Kore’de yerleşik olmayan kişilerin elde ettikleri Güney Kore kaynaklı gelirler de aynı esaslara göre vergilendirilmektedir.¹⁰² Gerçek kişilerin tabi olduğu gelir vergisi tarifesinin en yüksek oranı, %10 oranındaki yerel ek vergi ile birlikte %41,8’e ulaşmaktadır.¹⁰³ Faiz gelirlerine isabet eden vergi kesintisi hariç olmak üzere hesaplanan gelir vergisi kesintisinin 1.000 KRW’den daha az olması durumunda vergi kesintisi yapılmamakta, hesaplanan geçici verginin ise 200.000 KRW’den daha az olması halinde geçici vergi ödeme yükümlülüğü doğmamaktadır.¹⁰⁴

Güney Kore’de faiz, kâr payı, Başkanlık Kararnamesinde belirtilen nitelikte olan ticari gelir, maaş ve ücret, emekli ikramiyesi ve emekli maaşı ödemesi yapan kişiler, ödeme anında gerekli gelir vergisi kesintisini yaparak takip eden ayın 10. günü akşamına kadar vergi dairesine ödemek zorundadırlar.¹⁰⁵ Bununla birlikte, her ay itibarıyla son bir yıl içinde çalıştırdığı ortalama kişi sayısı yirmiden az olan işverenler, yaptıkları maaş ve ücret ödemeleri üzerinden kesmiş oldukları gelir

¹⁰¹ Deloitte, “Korea Highlights 2016”, s.2-3.

¹⁰² NTS, “Korean Taxation 2012”, s.2, 62.

¹⁰³ Deloitte, “Korea Highlights 2016”, s.3.

¹⁰⁴ NTS, “Korean Taxation 2012”, s.95.

¹⁰⁵ NTS, “Income Tax Act No. 9872”, Article 127-128, 21.05.2009, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/data/7_INCOME_TAX_ACT.pdf, 12.04.2016.

vergisini, vergi idaresinden önceden onay almak şartıyla altı aylık dönemler halinde ödeyebilmektedirler.¹⁰⁶

Uzun vadeli bono faizleri üzerinden %30, ticari olmayan kredi faizleri üzerinden %25, diğer faiz ödemeleri üzerinden %14, kâr payı ödemeleri üzerinden %14, bireysel hizmetler ile KDV’nden istisna edilen tıbbi ve sağlık hizmeti ödemeleri üzerinden %3 oranında gelir vergisi kesintisinin yapıldığı ülkede, ücret ve maaş ödemeleri üzerinden artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre vergi kesintisi yapılmakta, ücret ve maaş ödemesinin aylık periyodlar halinde yapılması halinde yıl içinde GVK’na ekli basitleştirilmiş vergi tarifesine¹⁰⁷ göre vergi kesintisi yapıldıktan sonra takip eden yılın şubat ayında temel vergi tarifesine göre hesaplanan yıllık vergi ile kesinti yapılmak suretiyle ödenen gelir vergisi arasında ortaya çıkan fark iade alınmakta veya ödenmekte, gündelik ödemeleri üzerinden ise %6 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Kamuda ve özel sektörde çalışanlara ilgili sosyal güvenlik kurumlarınca yapılan emeklilik ikramiyeleri ile emekli maaşı ödemelerinin artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre kaynaktan vergilendirildiği ülkede, özel emeklilik şirketlerince yapılan emekli ikramiyesi ödemeleri üzerinden %5 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmakta, bu nitelikteki diğer gelirler ise %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.¹⁰⁸

Güney Kore’de dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri ve gayrimenkul sermaye iradı (GMSİ), ücret ve maaş gelirleri¹⁰⁹ ile emeklilik gelirleri gibi Güney Kore’de yerleşik olan tam mükellef gerçek kişilerle aynı vergi kesintisi düzenlemesine tabi olan gelir unsurları dışında kalan gelirler üzerinden, vergi

¹⁰⁶ NTS, “Enforcement Decree of The Corporate Tax Act No. 9673”, 21.08.2009, Article 115, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/data/2_ENFORCEMENT_DECREE_OF_THE_CORPORATE_TAX_ACT.pdf, 12.04.2016.

¹⁰⁷ NTS, “Enforcement Decree of The Income Tax Act No. 9672”, 26.06.2009, Article 189, 194, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/data/8_ENFORCEMENT_DECREE_OF_THE_INCOME_TAX_ACT.pdf, 12.04.2016.

¹⁰⁸ NTS, “Korean Taxation 2012”, s.96-97.

¹⁰⁹ Ücret ve maaş gelirlerinin tabi olduğu vergi matrahı ve oranına ilişkin düzenlemeler Güney Kore’de yerleşik olan ve yerleşik olmayan gerçek kişiler için aynı olmakla birlikte, vergi indirimine ilişkin düzenlemeler farklılaşmaktadır. (Bkz. NTS, “Tax Guide for Foreign Taxpayers in Korea”, November 2012, s.57, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_21.asp?m_infoKey=MINF7420080211223143, 20.10.2014.)

anlaşmalarıyla farklı bir düzenleme yapılmadığı sürece, ödeme anında vergi kesintisi yapılarak takip eden ayın 10. günü akşamına kadar vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Buna göre, dar mükellef kişilerce motorlu taşıt kiralamalarından elde edilen gelirler ile ticari gelirler üzerinden %2 oranında, serbest meslek gelirleri (personal service income) üzerinden %20 oranında, faiz, kâr payı, gayri maddi hak bedeli ve diğer gelirler üzerinden %20 oranında, merkezi ve yerel idareler ile yerli kuruluşlarca çıkarılan bonolardan elde edilen faiz gelirleri üzerinden %14 oranında, menkul kıymet ve gayrimenkul değer artış kazançları üzerinden %10 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹¹⁰

Vergi sorumluları, Güney Kore’de yerleşik şirketlere yaptıkları GVK’nun 127-(1)-1 maddesi kapsamındaki faiz ödemeleri ile 127-(1)-2 maddesi kapsamındaki yatırım ortaklıklarına yapacakları kâr payı ödemeleri üzerinden %14 oranında, ticari olmayan kredi faizleri üzerinden ise %25 oranında¹¹¹ kurumlar vergisi kesintisi yaparak takip eden ayın 10. günü akşamına kadar vergi dairesine yatırmak zorundadırlar. Hesaplanan kurumlar vergisi kesintisinin 1.000 KRW’den daha az olması durumunda ise vergi kesintisi yapılmamaktadır.¹¹²

Güney Kore KVK’nun 93-2. Maddesine göre Güney Kore’de yerleşik olmayan yabancı kurumlarca elde edilen ve aynı Kanun’un 98. Maddesine göre kaynakta vergilendirilen devlet tahvillerinden elde edilen gelirler ve devlet tahvillerinin devrinden elde edilen gelirler, vergi idaresi tarafından belirlenen finansal kurumlar üzerinden alınanlar hariç olmak üzere kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.¹¹³

Yerli şirketlere ödenen kâr paylarının vergi kesintisine tabi tutulmadığı ülkede, vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği müddetçe Güney Kore’de yerleşik olmayan dar mükellef kuruluşlara ödenen kâr payları, kredi faizleri

¹¹⁰ NTS, “Korean Taxation 2012”, s.105-106; NTS, “Individual Income Tax and Benefit Guide for Foreigners 2015”, May, 2015, s.153, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_21.asp?minfoKey=MINF7420080211223143#none, 12.04.2016.

¹¹¹ NTS, “Korean Taxation 2012”, s.131.

¹¹² NTS, “Corporate Tax Act No. 9673”, Article 73-(1), 75.

¹¹³ A.e., Article 93-2.

ve gayrimaddi hak bedelleri %20 oranında vergi kesintisine ve kesilen verginin %10'u nispetinde ek vergiye tabi tutulmakta, merkezi ve yerel idareler ile yerli kuruluşlarca çıkarılan bonolardan elde edilen faiz gelirleri ise %14 oranında vergi kesintisine ve kesilen verginin %10'u nispetinde ek vergiye tabi tutulmaktadır. Güney Kore'de yerleşik olmayan dar mükellef kuruluşlar tarafından Güney Kore'de verilen hizmetler de serbest meslek gelirleri (personal service income) olarak değerlendirilerek vergi anlaşmalarıyla istisna edilmediği müddetçe %20 oranında vergi kesintisi ve kesilen verginin %10'u nispetinde ek vergiye tabi tutulmakta, teknik bilgi veya know-how transferini içeren hizmetler gayrimaddi hak bedeli kapsamında değerlendirilerek buna göre vergilendirilebilmektedir.¹¹⁴ Ayrıca, dar mükellef kurumlarca motorlu taşıt kiralamalarından elde edilen gelirler ile ticari gelirler üzerinden %2 oranında ve menkul kıymet değer artış kazançları üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹¹⁵

Genel olarak şubeler tarafından ana merkeze aktarılan tutarlar üzerinden tahsil edilen şube transfer vergisinin mevcut olmadığı ülkede, şubenin genel müdürlüğünün bulunduğu ülke ile Güney Kore arasındaki vergi anlaşması Güney Kore'ye imkan tanıdığı takdirde, vergi sonrası kârdan yeniden yatırıma dönüştürülen sermaye düşüldükten sonra kalan kısma %5 ila %15 arasında şube transfer vergisi kesintisi uygulanabilmektedir.¹¹⁶

Güney Kore'de, dolaylı vergiler alanında kaynakta vergileme, ilk defa 01.07.1977 tarihinde yürürlüğe giren ve genel oranı %10 olan KDV'nde (Boo-ga-ga-chi-se) uygulanmakta olup yerleşik olmayan kişiler ve yabancı kurumlar tarafından Güney Kore'de yerleşik olanlara KDV'ne tabi hizmet ifa edilmesi veya gayrimaddi hak sağlanması, Güney Kore'de yerleşik olanların da söz konusu hizmetleri ve gayrimaddi hakları vergiden istisna edilen faaliyetlerinde kullanmaları halinde söz konusu olmaktadır. KDV yönünden yerleşik olmayan kişiler ve yabancı kurumlar,

¹¹⁴ Deloitte, "Korea Highlights 2016", s.1-2.

¹¹⁵ NTS, "Korean Taxation 2012", s.150.

¹¹⁶ Deloitte, "Korea Highlights 2016", s.2.

Güney Kore’de işyeri olmayan veya işyeri olmakla birlikte hizmet ifasını söz konusu işyeri üzerinden gerçekleştirmeyen kişi ve kurumları ifade etmektedir.¹¹⁷

F. İngiltere’de Kaynakta Vergileme

İngiltere’de ana kurumlar vergisi oranı, 01.04.2014 tarihine kadar %23 iken bu tarihten itibaren %21’e düşürülmüş olup, 01.04.2015 tarihinden itibaren de %20’ye indirilmiştir.¹¹⁸ Kurumlar vergisi oranı, 300.000 GBP (Great Britain Pound) altında kâr elde eden petrol şirketleri için %19 oranında; 300.000 GBP’nin üstünde kâr elde eden petrol şirketleri için %30 oranında; İngiltere’de kurumlar vergisinden kaçınmak için yurt dışında yapay oluşumlara giden çokuluslu şirketler için %25 oranında; 01.04.2016 tarihinden itibaren 500.000 GBP’yi aşan değerdeki ikamet amaçlı kullanılan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançlar için %28 oranında uygulanmaktadır.¹¹⁹

İngiltere’de ikamet etme (resident) ile yerleşik olma (domicile) kavramları birbirinden ayrı olguları ifade etmekte olup yerleşik olma durumu kişinin doğduğu yere, ebeveynlerinin yerleşik oldukları yere göre veya kişinin tercihiyle göre belirlenirken, ikamet etme fiziken mevcut olma durumunu belirtmektedir.¹²⁰ Buna göre 06.04.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve kişilerin fiziksel mevcudiyetleri ile bağlılık durumlarının bir bileşimine dayanan Yasal İkametgah Testi (SRT: Statutory Residence Test) ile kişilerin vergi karşısındaki durumları tespit edilmektedir. Buna göre, İngiltere’de ikamet eden ve yerleşik olan kişiler tüm dünya üzerindeki gelirleri üzerinden İngiltere’de vergilendirilirken, İngiltere’de

¹¹⁷ Ernst & Young, **a.g.e.**, s.537-538.

¹¹⁸ Deloitte, “Corporate Tax Rates 2016”, s.8; 2015 yılı bütçesinde, ana kurumlar vergisi oranının 01.04.2017 tarihinden itibaren %19’a, 01.04.2020 tarihinden itibaren ise %18’e düşürüleceği belirtilmiş olup 2016 yılı bütçesinde ise 01.04.2020 tarihinden itibaren uygulanacak kurumlar vergisi oranının bir puanlık ilave indirim yapılması sonucunda %17 olarak uygulanacağı belirtilmiştir. (Bkz. HMRC, “Corporation Tax Rates”, (Çevrimiçi) <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>, 04.04.2016.)

¹¹⁹ HMRC, “Corporation Tax Rates”, **a.y.**; Deloitte, “United Kingdom Highlights 2016”, s.1-2, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 04.04.2016.

¹²⁰ PWC, “UK Pocket Tax Guide 2015/16”, September 2015, s.16, (Çevrimiçi) <http://www.pwc.co.uk/tax>, 05.04.2016.

bulunmasına karşın başka bir ülkede yerleşik olanlar, İngiltere dışındaki gelir ve varlıklarıyla ilgili olarak avantajlı vergi düzenlemelerinden yararlanabilmektedir.¹²¹

İngiltere’de 06.04.2016 – 05.04.2017 döneminde¹²² uygulanmak üzere; yıllık 11.000 GBP’ye kadar olan ücret gelirleri vergiden istisna edilmiş olup 32.000 GBP’ye kadar olan ücret gelirlerinin 11.000 GBP’yi aşan kısmı %20, 150.000 GBP’ye kadar olan ücret gelirlerinin 32.000 GBP’yi aşan kısmı %40 ve 150.000 GBP’yi aşan ücret gelirlerinin bu miktarı aşan kısmı %45 oranında olmak üzere artan oranlı ve üç dilimden oluşan gelir vergisi tarifesi uygulanmak suretiyle vergilendirilmektedir.¹²³ Temel oran olan %20’ye rastlayan gelir dilimi olan 32.000 GBP’nin altında kalan menkul ve gayrimenkul değer artış kazançlarında¹²⁴ vergi oranı %18 olarak uygulanmaktadır. Bu sınırı aşan belirtilen nitelikteki gelirler ise %28 oranında vergilendirilmektedir.¹²⁵

İngilterede kaynakta vergilendirme, ücret gelirleri başta olmak üzere birçok gelir unsurunda, PAYE yöntemi adı altında uygulanmaktadır. Bu yöntemle göre ücretler ödenmeden önce vergi ve ulusal sigorta katkı payı kesintileri İngiltere Gelir ve Gümrük İdaresi (HMRC: Her Majesty’s Revenue & Customs) tarafından çalışanların kişisel ve ailevi durumları göz önünde bulundurulmak suretiyle her ücretli için ayrı ayrı belirlenen indirim bilgilerini içeren kodlara göre işverenler

¹²¹ Deloitte, “United Kingdom Highlights 2016”, s.3; 06.04.2017 tarihinden itibaren vergisel açıdan İngilterede yerleşik olmama (non-domiciled) durumunu kısıtlayacak yeni kuralların getirilmesi beklenmekte olup gelir vergisi, değer artış kazançları ve veraset ve intikal vergisi için geçerli olacak “varsayılan yerleşiklik” (deemed domicile) kuralına göre İngiltere’de doğanlar ile doğduğunda İngilterede yerleşik olanlar, İngiltere’de ikamet ettikleri anda İngiltere’de yerleşik sayılacaklardır. (Bkz. Deloitte, “United Kingdom Highlights 2016”, s.3.)

¹²² İngiltere’de mali yıl, 6 Nisan’da başlamakta ve bir sonraki yıl 5 Nisan’da sona ermektedir. Yıllık gelir vergisi beyannamesinin ise gerçek kişilerce mali yılın bitiminden sonraki 31 Ekim gününe kadar verilmesi gerekmektedir. (Elektronik ortamda verilmesi halinde süre bir sonraki yılın 31 Ocak gününe uzamaktadır.) (Bkz. Deloitte, “Taxation and Investment in United Kingdom 2015”, s.28, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 08.04.2016.)

¹²³ HMRC, “PAYE Tax and Class 1 NICs”, (Çevrimiçi) <https://www.gov.uk/guidance/rates-and-thresholds-for-employers-2016-to-2017>, 04.04.2016.

¹²⁴ Kızılot, Kılıç, Müderrisoğlu, **a.g.e.**, s.52-53.

¹²⁵ PWC, “UK Pocket Tax Guide 2015/16”, s.55; HMRC, “3. Rates For Capital Gains Tax”, (Çevrimiçi) <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-capital-gains-tax/capital-gains-tax-rates-and-annual-tax-free-allowances>, 05.04.2016.

tarafından artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre kaynağında kesilerek doğrudan vergi dairesine ödenmektedir.¹²⁶

İngiltere’de yerleşik kurumlar tarafından gerçek kişilere dağıtılan kâr payları kaynakta vergilemeye tabi olmayıp, tüzel kişilere dağıtılan kâr payları ise vergiden istisna edilmiştir. Ancak, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının (REIT: Real Estate Investment Trust) belirli şartları taşıyan kâr payı dağıtımlarında %20 oranında vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmaktadır.¹²⁷

İngiltere’de 06.04.2016 tarihine kadar yürürlükte olan düzenlemeye göre, gelir vergisi tarifesinin ilk dilimini aşmayan miktarda gelir elde eden vergi mükellefleri için kâr payı gelirleri üzerinden alınan vergi oranı %10 olmakla birlikte aynı oranda uygulanan vergi indirimi nedeniyle efektif vergi oranı %0’a düşmekteydi. İkinci gelir dilimine giren vergi mükellefleri için vergi oranı %32,5, efektif vergi oranı %25, üçüncü vergi dilimine giren vergi mükellefleri için vergi oranı %37,5, efektif vergi oranı ise %30,56 olarak gerçekleşmekteydi.¹²⁸ Kâr payı gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin olarak 06.04.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve %10 oranındaki vergi indirimini kaldıran yeni düzenlemeye göre ise kâr payı gelirlerinin 5.000 GBP’lik kısmı vergiden istisna edilmekte, aşan kısım ise ilk vergi dilimi için %7,5 oranında, ikinci vergi dilimi için %32,5 oranında, üçüncü vergi dilimi için ise %38,1 oranında beyan esasına göre vergilendirilmektedir.¹²⁹

İngiltere’de 2.880 GBP’ye kadar olan faiz gelirleri %10 oranında vergi kesintisine tabi tutulmakta iken 5.000 GBP’ye kadar olan faiz gelirleri 06.04.2015 tarihinden itibaren vergiden istisna edilerek bu sınırı aşan faiz gelirleri %20 oranında vergilendirilmiştir.¹³⁰ 06.04.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni düzenlemeye göre ise gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine giren vergi mükelleflerinin

¹²⁶ Sarılı, **a.g.e.**, s.23-24.

¹²⁷ PWC, “UK Pocket Tax Guide 2015/16”, s.41; Deloitte, “Taxation and Investment in United Kingdom 2015”, s.20.

¹²⁸ PWC, “UK Pocket Tax Guide 2015/16”, s.2.

¹²⁹ Deloitte, “United Kingdom Highlights 2016”, s.4; PWC, “UK Pocket Tax Guide 2015/16”, s.3.

¹³⁰ **A.e.**, s.2.

elde ettikleri faiz gelirlerinin 1.000 GBP'lik kısmı, ikinci dilimine giren vergi mükelleflerinin elde ettikleri faiz gelirlerinin ise 500 GBP'lik kısmı vergiden istisna edilmekte olup üçüncü dilimine giren vergi mükellefleri için istisna hükmü bulunmamakta, faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde kaynakta vergileme uygulamasına son verilmektedir.¹³¹

İngiltere'de yerleşik olmayan gerçek ve tüzel kişilerin elde ettikleri faiz gelirleri ve gayrimaddi hak gelirleri çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile daha düşük bir oran belirlenmediği veya Avrupa Birliği Faiz ve Gayrimaddi Haklar Direktifine göre istisna edilmediği müddetçe %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.¹³²

İngiltere'de, dolaylı vergiler alanında kaynakta vergileme, ilk defa 01.04.1973 tarihinde yürürlüğe giren ve genel oranı %20, indirimli oranı %5 olan KDV'nde (Value-added tax) uygulanmakta olup kanuni ve iş merkezi İngiltere'de olmayan kurumlar (Non-established businesses)¹³³ tarafından İngiltere'de yerleşik olanlara İngiltere içerisinde ifa edilen hizmetler KDV tevkifatına tabi bulunmaktadır. Sabit telefon hatları üzerinden gerçekleştirilen çağrılar ve buna ilişkin veri transferleri, mobil ağ ve internet hizmetleri gibi elektronik iletişim hizmetlerinin İngiltere içindeki toptan satışı üzerinden alınan KDV ise 01.02.2016 tarihinden itibaren tevkifat kapsamına alınarak, KDV'nde tevkifat uygulamasının kapsamı genişletilmiştir. Bununla birlikte söz konusu hizmetlerin perakende satışları ile katma vergisi mükellefi olmayanlara satışları KDV tevkifatı kapsamı dışında bulunmaktadır.¹³⁴

¹³¹ Deloitte, "United Kingdom Highlights 2016", s.4.

¹³² Deloitte, "Taxation and Investment in United Kingdom 2015", s.20.

¹³³ İngiltere'de sabit bir işyeri olmayan ve İngiltere'de bulunan malların teslimi veya tevkifata tabi olmayan hizmetlerin ifası, İngiltere'de bulunan KDV mükellefi olmayan alıcılara sağlanan iletişim, yayıncılık ve elektronik (sayısal) hizmetler ile yıllık limiti aşan uzaktan satış işlemleri haricinde KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekmeyen kurumları ifade etmektedir. (Bkz. Ernst & Young, **a.g.e.**, s.1032-1033.)

¹³⁴ Ernst & Young, **a.g.e.**, s.1031, 1033.

G. İtalya’da Kaynakta Vergileme

İtalya’da vergi sistemi, ulusal düzeyde uygulanan kişisel gelir vergisi ve kurumlar vergisi, bölgesel iş vergisi ve belediye mülk vergisi olmak üzere ana hatlarıyla üç kademeden oluşmaktadır.

İtalya’da, kişisel gelir vergisi (IRPEF: Imposta Sul Reddito delle Persone Fisiche) ve kurumlar vergisinin (IRES: Imposta Sul Reddito delle Società) her ikisi de GVK’nda (TUIR: Testo Unico delle Imposte sui Redditi) düzenlenmektedir. Yerleşim yeri ilkesinin geçerli olduğu ülkede bir yıl içinde yılın yarısından fazla süreyle ikamet eden kişiler ve kurumlar, yıl içinde bu sürenin kesintiye uğrayıp uğramadığına bakılmaksızın İtalya’da yerleşik sayılmakta ve tüm dünya üzerinde elde ettikleri gelirleri üzerinden İtalya’da vergilendirilmektedirler. Yılın yarısından daha az süreyle İtalya’da ikamet edenler ise İtalya’da yerleşik sayılmamakta ve sadece İtalya’da elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler. Kurumlar vergisi oranının %27,5 olduğu¹³⁵ İtalya’da kişisel gelir vergisi ise gayrimenkul gelirleri, sermaye gelirleri, serbest meslek gelirleri, ücret ve maaş gelirleri ve diğer gelirler olmak üzere toplam beş gelir kalemine, en düşük dilimi olan 15.000 Avro’ya kadar olan gelirler için %23 oranı, en yüksek dilimi olan 75.000 Avro’yu aşan gelirler için ise %43 oranı uygulanan beş adet gelir diliminden oluşan artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmak suretiyle hesaplanmaktadır.¹³⁶

Ücret ve maaş gelirleri, söz konusu artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre işverenler tarafından kaynakta vergi kesintisine tabi tutulmakta, kaynakta kesilen gelir vergisini de gösteren yıllık maaş çizelgesi, gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın Şubat ayının 28’ine kadar çalışanlara ve 2015 yılından geçerli olmak üzere aynı zamanda vergi dairesine verilmekte, aynı zamanda tüm çalışanlardan kesilen gelir

¹³⁵ Invitalia, “Italy’s Tax System”, s.4, (Çevrimiçi) <http://www.invitalia.it/site/eng/home/business-environment/documento3064.html>, 06.09.2014; Deloitte, “Corporate Tax Rates 2016”, s.4.

¹³⁶ Agenziaentrate, “Income Tax for Individuals”, (Çevrimiçi) http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/italian_taxation/income_tax.htm, 06.09.2014; Oktay, a.g.e., s.285.

vergisi toplamını gösteren, kesinti yapanlara ilişkin yıllık vergi beyannamesi bağlı bulunan vergi dairesine verilmektedir.¹³⁷

İtalya’da net gelir vergisi, brüt gelirden, indirilebilir giderlerin ve ilk ev indiriminin düşülmesi suretiyle bulunan vergi matrahına artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanması ve bulunan brüt gelir vergisinden, bakmakla yükümlü olunan aile bireyleri, gelir türü gibi bir takım ölçütlere göre hesaplanan diğer vergi indirimlerinin düşülmesi suretiyle hesaplanmaktadır. Vergi indirimi parametreleri, gelir kalemlerine göre ayrı ayrı değil, toplam gelire göre belirlenmekte ve indirim beyanname üzerinde yapılmakta olup katlanılan giderlerin doğrudan elde edilen brüt gelirden düşülmesi veya %19’unun brüt gelir vergisinden düşülmesi olmak üzere iki değişik şekilde gerçekleştirilebilmektedir. Bağımlı çalışanların bir yıl içinde elde ettikleri 8.000,00 Avro’ya kadar olan ücret ve maaş gelirleri, bir yıl içinde elde edilen 75 yaşına kadar 7.500,00 Avro, 75 yaşından sonra 7.750,00 Avro’ya kadar olan emekli maaşı gelirleri, diğer gelir türlerinde yıl içinde kaç gün çalışıldığına bakılmaksızın 4.800,00 Avro’ya kadar olan gelirler, gelir vergisinden istisna edilmiştir.¹³⁸

Üretilen ürünlerin değeri üzerinden alınan yıllık bölgesel bir vergi olan bölgesel iş vergisi (IRAP: Imposta Regionale sulle Attività Produttive), %3,9 oranında uygulanmakla birlikte söz konusu oran faaliyet gösterilen bölgeye göre %0,92 oranını aşmamak üzere aşağı veya yukarı yönde değiştirilerek uygulanabilmektedir.¹³⁹ İtalya’da yerleşik olmayan şirketler sadece İtalya’da yerleşik olan birimlerinin İtalya sınırları içerisinde gerçekleştirdikleri üretimin değeri üzerinden bölgesel iş vergisi ödemekle yükümlü tutulmaktadırlar.¹⁴⁰

Belediye mülk vergisi (IMU: Imposta Municipale Unica), ikamet edilen gayrimenkuller dahil olmak üzere İtalya’da gayrimenkul sahibi olanlardan yıllık

¹³⁷ Deloitte, “Taxation and Investment in Italy 2015”, s.20, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 03.04.2016.

¹³⁸ Agenziaentrate, “Income Tax for Individuals”, a.y.

¹³⁹ Deloitte, “Taxation and Investment in Italy 2015”, s.13; KPMG, “Thinking Beyond Borders”, s.3, (Çevrimiçi) <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/thinking-beyond-borders/documents/italy.pdf>, 06.09.2014.

¹⁴⁰ Invitalia, a.g.e., s.5.

olarak tahsil edilen bir vergi olup vergi matrahı gayrimenkulün tapuda kayıtlı değerinin %5 oranında yeniden değerlendirilmesi ve belli bir katsayının uygulanması ile hesaplanmakta, bulunan vergi matrahı üzerinden ikamet edilen gayrimenkuller için %0,4, diğerleri için ise %0,76 oranında belediye mülk vergisi hesaplanmaktadır.¹⁴¹

İtalya’da kaynaktan vergileme ücret ve maaş gelirleri dışında, serbest meslek kazançları, kâr payı, faiz ve gayrimaddi hak gelirleri olmak üzere başlıca dört gelir unsurunda söz konusu olmaktadır.

İtalya’da yerleşik olan gerçek kişiler tarafından elde edilen serbest meslek kazançları nihai olmayan ve daha sonra beyan edilecek gelir vergisinden mahsup edilmek üzere bir ön vergilendirme niteliği taşıyan %20 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmakta, İtalya’da yerleşik olmayan gerçek kişiler tarafından İtalya’da yürütülen hizmetler karşılığında elde edilen serbest meslek kazançları ise %30 oranında nihai gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.¹⁴²

İtalya’da yerleşik olan ve olmayan gerçek kişiler tarafından 01.07.2014 tarihinden itibaren ticari faaliyet dışında ve belirli koşulları sağlayan hissedarlık¹⁴³ dışında İtalyan şirketlerinden elde edilen kâr payı gelirleri ile menkul kıymet değer artış kazançları %26 oranında vergi kesintisine tabi tutulmakta, belirli koşulları sağlayan hissedarlık nedeniyle İtalyan şirketlerinden elde edilen kâr payı gelirlerinin ise %49,72’si artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre vergiye tabi tutulmaktadır.¹⁴⁴ Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik şirketlerden elde edilen kâr paylarının tamamı, artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre vergiye tabi tutulmaktadır.¹⁴⁵

İtalya’da yerleşik olan gerçek ve tüzel kişilerin bankalardaki vadesiz ve vadeli mevduat hesaplarından elde ettikleri faiz gelirleri, %26 oranında gelir vergisi

¹⁴¹ A.e., s.6.

¹⁴² Deloitte, “Taxation and Investment in Italy 2015”, s.26.

¹⁴³ Belirli nitelikteki hissedarlık (Qualified Shareholding), hisseleri borsada işlem gören şirketlerde genel kurulda oy hakkı %2 olan veya hisse payı %5 olan; hisseleri borsada işlem görmeyen şirketlerde ise genel kurulda oy hakkı %20 veya hisse payı %25 olan hissedarlığı ifade etmektedir. (Bkz. Deloitte, “Taxation and Investment in Italy 2015”, s.21, 26.)

¹⁴⁴ A.e., s.26-27.

¹⁴⁵ A.e., s.27.

kesintisine tabi tutulmakta ve kesilen bu vergi, gerçek kişiler için herhangi bir ticari gelirin söz konusu olmaması halinde nihai vergi halini almakta ve beyannameye dahil edilmemekte, tüzel kişilerde ise söz konusu faiz geliri beyannameye dahil edilerek daha önce kesilen vergi brüt kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir.¹⁴⁶ İtalya’da yerleşik olmayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde edilen vadeli ve vadesiz mevduat faiz gelirleri de vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği veya AB Faiz ve Gayrimaddi Haklar Direktifi ile vergiden istisna edilmediği müddetçe %26 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.¹⁴⁷ Merkezi ve yerel birimler tarafından çıkarılan kamuya ait menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri %12,5 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.¹⁴⁸

İtalya’da yerleşik olmayan gerçek ve tüzel kişiler tarafından İtalya’da elde edilen gayrimaddi hak gelirleri (Telif hakkı, marka, patent gelirleri), %30 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Belli koşulların sağlanması halinde vergi matrahından %25 oranında indirim yapılması mümkün olup bu durumda efektif vergi oranı %22,5’e düşmekte, iki ülke arasında akdedilen ÇVÖA’nda daha düşük bir oran öngörüldüğü takdirde daha düşük oranda vergi kesintisi yapılabilmektedir.¹⁴⁹ Ayrıca, İtalya’da yerleşik olmayanlara, İtalya’da bulunan endüstriyel, ticari veya bilimsel bir ekipmanın kullanımı karşılığında yapılan ödemeler, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği müddetçe, %30 oranında nihai vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.¹⁵⁰

İtalya’da yerleşik olmayan tüzel kişiler tarafından ticari faaliyet dışında elde edilen kâr payı gelirleri, vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği veya AB Ana Şirket – Bağlı Şirket Direktifi kapsamında vergiden istisna edilmediği müddetçe %26 oranında kaynakta vergilendirilmekte, 2008 yılından sonra elde edilen kârların AB’de yerleşik olan veya Avrupa Ekonomik Alanına dahil olan ülkede yerleşik olan belirli koşulları sağlayan tüzel kişilere dağıtılması halinde ise

¹⁴⁶ Invitalia, **a.g.e.**, s.7.

¹⁴⁷ Deloitte, “Taxation and Investment in Italy 2015”, s.20-27.

¹⁴⁸ Agenziaentrate, “Taxation of Financial Incomes”, (Çevrimiçi) http://www1.agenziaentrate.gov.it/english/italian_taxation/taxes_financial_income.htm, 06.09.2014.

¹⁴⁹ Invitalia, **a.g.e.**, s.8; Deloitte, “Taxation and Investment in Italy 2015”, s.20.

¹⁵⁰ Deloitte, “Italy Highlights 2016”, s.2, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 03.04.2016.

%1,375 (2017 mali yılından itibaren %1,20 oranı uygulanacaktır.) oranında vergi kesintisi yapılmaktadır.¹⁵¹ İtalya tarafından AB Ana Şirket – Bağlı Şirket Direktifi esas alınarak yapılan düzenlemeye göre İtalya’da yerleşik bulunan ana şirketin, diğer bir AB ülkesinde yerleşik olan iştirak veya bağlı ortaklığından elde ettiği kâr payı gelirlerinin %95’i, iştirak oranına ve süresine bakılmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Başka bir AB ülkesinde yerleşik olan ana şirketin İtalya’da yerleşik olan iştirak veya bağlı ortaklığından elde ettiği kâr payı gelirleri, en az %10 oranında ortaklık payına en az bir yıl süreyle sahip olması durumunda vergi kesintisine tabi tutulmamakta, kesilen vergiler iade edilmektedir.¹⁵²

Avrupa Birliği Faiz ve Gayrimaddi Haklar Direktifine göre İtalya’da yerleşik olan şirketler tarafından veya AB’de yerleşik olan şirketlerin İtalya’da bulunan daimi işyerleri tarafından İtalya’da yerleşik şirketlere veya AB’ye üye diğer ülkelerde yerleşik şirketlerin daimi işyerlerine ödenen faiz ve gayrimaddi hak gelirleri vergi kesintisine tabi tutulmamaktadır. Bu düzenlemeye göre faiz ve gayrimaddi hak gelirleri kaynak AB ülkesinde değil, geliri elde eden hak sahibinin yerleşik olduğu AB ülkesinde vergilendirilmekte olup istisnadan yararlanabilmek için geliri elde eden şirketlerin aracı değil gerçek hak sahibi olmaları, ödeme yapan şirkette en az %25 oy hakkı sağlayan paya en az bir yıl süreyle sahip olmaları gerekmektedir.¹⁵³

İtalya’da, dolaylı vergiler alanında kaynakta vergileme, ilk defa 01.01.1973 tarihinde yürürlüğe giren ve genel oranı %22, indirimli oranları %4, %5 ve %10 olan KDV’nde (Imposta sul valore aggiunto) uygulanmakta olup kanuni ve iş merkezi İtalya’da olmayan kurumlar (Non-established businesses)¹⁵⁴ tarafından İtalya’da

¹⁵¹ A.e.; Deloitte, “Taxation and Investment in Italy 2015”, s.20.

¹⁵² Invitalia, a.g.e., s.19.

¹⁵³ A.e., s.8, 20.

¹⁵⁴ İtalya’da sabit bir işyeri olmayan ve İtalya’da bulunan malları kanuni ve iş merkezi İtalya’da olmayan kurumlara veya vergi mükellefi olmayanlara tedarik etme, İtalya’da topluluk içi alış ve satış yapma, yıllık limiti aşan uzaktan satış yapma, kanuni ve iş merkezi İtalya’da olmayan kurumlara veya vergi mükellefi olmayanlara İtalya’da hizmet ifa etme durumları haricinde İtalya’da katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri isteğe bağlı olan kurumları ifade etmektedir. Bu kurumlar İtalya’da katma değer vergisi mükellefiyeti tesis ettirseler dahi, İtalya’da kurulu bulunan katma değer vergisi mükelleflerine mal ve hizmet satışları tevkifata tabi olup katma değer vergisi hariç fatura düzenlemeleri gerekmektedir. (Bkz. Ernst & Young, a.g.e., s.477.)

yerleşik olanlara mal teslimi veya hizmet ifası ile topluluk içi mal satın alımları KDV tevkifatına tabi bulunmaktadır. Bunun yanında yurt içinde gerçekleştirilen, KDV’ni tercih eden satıcılar tarafından gerçekleştirilen endüstriyel altın teslimleri, inşaat sektöründe alt yükleniciler tarafından verilen hizmetler, KDV’ni tercih eden satıcılar tarafından yapılan ikamet veya ticari amaçlı taşınmaz satışları, cep telefonu ve mikro işlemci satışları, hurda ve atık metal, cam, lastik ve plastik teslimleri, temizlik hizmetleri, bina yıkım hizmetleri, montaj hizmetleri, enerji sektöründeki belli işlemler KDV tevkifatına tabi olup tevkifat kapsamına giren mal ve hizmetlere ilişkin faturalar KDV hariç olarak düzenlenmekte, tevkifata tabi tutulan KDV alıcılar tarafından indirilecek KDV olarak dikkate alınmaktadır.¹⁵⁵

H. Japonya’da Kaynakta Vergileme

Japonya’da vergi sistemi, merkezi düzeyde ulusal gelir ve kurumlar vergisi, yerel düzeyde ise mülki idareler (valilik) ve belediyelerce tahsil edilen yerel halk vergisi (local inhabitants tax) ve sadece mülki idareler (valilik) tarafından tahsil edilen işletme vergisi olmak üzere üç temel vergiden oluşmaktadır.¹⁵⁶

Ana ofisi veya genel müdürlüğü Japonya’da olan kurumlar, vergi uygulaması açısından yerleşik sayılmakta, yönetimin bu ülkede olması şartı yerleşik olma durumunun değerlendirilmesinde dikkate alınmamaktadır. Japonya’da yerleşik olan kurumlar, tüm dünya üzerinde elde ettikleri gelirleri üzerinden Japonya’da vergilendirilmekte, yabancı kurumlar sadece belli nitelikteki Japonya kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilmekte, şubelerin tabi olduğu kurumlar vergisi oranı, iştiraklerin tabi olduğu oranla aynı düzeyde bulunmaktadır. Sermayesi 100.000.000 JPY’ni (Japon Yeni) aşan kurumlar için ulusal standart kurumlar vergisi oranının %23,9 olduğu ülkede,¹⁵⁷ yerel halk vergisi ve işletme vergisi ile birlikte bu kapsamdaki kurumlar üzerindeki efektif vergi yükü %32,11’e ulaşmakta iken¹⁵⁸ 2016

¹⁵⁵ Ernst & Young, **a.g.e.**, s.475-476, 479.

¹⁵⁶ Deloitte, “Japan Highlights 2016”, s.1, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 09.04.2016.

¹⁵⁷ Deloitte, “Corporate Tax Rates 2016”, s.4.

¹⁵⁸ Deloitte, “Japan Highlights 2016”, s.1.

yılı vergi reformu kapsamında yapılan değişiklik sonucunda 01.04.2016 tarihinden itibaren kurumlar üzerindeki efektif vergi yükü %29,97'ye düşürülmüştür.¹⁵⁹

Japonya'da 12 ay ve daha fazla süreyle bulunmayı gerektiren bir işte çalışanlar ve Japon olan kişiler yerleşik (Domiciled) sayılmakta; bir yıl ve daha fazla süreyle Japonya'da ikamet eden, son on yıl içinde beş yıl ve daha az süreyle Japonya'da bulunan ve Japon olmayan kişiler kalıcı olmayan yerleşikler sayılmakta; Japon olan kişiler veya bir yıl ve daha fazla süreyle Japonya'da ikamet eden, son on yıl içinde beş yıl ve daha fazla süreyle Japonya'da bulunan Japon olmayan kişiler kalıcı olan yerleşikler sayılmakta; kalıcı veya kalıcı olmayan yerleşik vasıflı olmayan kişiler ise yerleşik olmayanlar olarak nitelendirilmektedir.¹⁶⁰

Japonya'da yerleşik olan kişilerle kalıcı olan yerleşikler, tüm dünyada elde ettikleri gelirleri üzerinden tam mükellefiyet esasına göre Japonya'da vergilendirilirken, kalıcı olmayan yerleşikler, sadece Japonya kaynaklı gelirleri ile yabancı kaynaklı olup Japonya'da ödenen veya Japonya'ya transfer edilen gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler. Japonya'da yerleşik olmayan kişiler ise sadece Japonya kaynaklı gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler. Vergi mükelleflerinin kişisel ve ailevi durumlarının dikkate alınmadığı, %5'ten başlayıp en yüksek oranı %45'e ulaşan yedi basamaklı artan oranlı tek bir gelir vergisi tarifesinin uygulandığı ülkede kişiler üzerindeki efektif vergi yükü yerel halk vergisi ile birlikte %55'e ulaşmaktadır.¹⁶¹ 2011 yılında yaşanan deprem nedeniyle 2013 – 2037 yılları arasında uygulanmak üzere, tahakkuk eden vergi üzerinden %2,1 oranında ek vergi de tahsil edilmektedir.¹⁶²

Japonya'da vergi kesintisine tabi olan ödemeleri yapan şirketler yanında, tüm gerçek ve tüzel kişiler, okullar, hükümet kuruluşları, gerçek kişiler ve adli olmayan dernek ve vakıflar da vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.

¹⁵⁹ KPMG, "KPMG Japan e-Tax News – No.105", 01.04.2016 s.1, (Çevrimiçi) <http://www.kpmg.com/Jp/en/knowledge/article/e-tax-news/documents/e-taxnews-20160401.pdf>, 09.04.2016.

¹⁶⁰ KPMG, "Taxation in Japan 2015", 18.11.2015, s.81-82, (Çevrimiçi) <http://www.kpmg.com/jp/en/knowledge/article/research-report/documents/taxation-in-japan-201511.pdf>, 10.04.2016.

¹⁶¹ A.e., s.83.

¹⁶² Deloitte, "Japan Highlights 2016", s.3.

Bununla birlikte, çalıştırdığı kişi sayısı, iki yerli çalışanı aşmayan şahıslar, yapmış oldukları maaş, kıdem tazminatı ve muhasebeci ücreti gibi hizmet bedeli ödemeleri üzerinden kesinti yapmakla yükümlü tutulmamışlardır.¹⁶³

Japonya’da maaş ve ücretler üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisi, işverenler tarafından ödeme esnasında Japonya’da yerleşik olan çalışanlar için ulusal gelir vergisi tarifesine göre, Japonya’da yerleşik olmayan çalışanlar için ise %20 oranında kaynaktan kesilmek suretiyle, takip eden ayın 10. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine yatırılmaktadır.¹⁶⁴ Çalıştırdığı kişi sayısı ikiden çok olan, ancak on kişiden az olan işverenler ise önceden başvuruda bulunmak suretiyle onay almak şartıyla kesmiş oldukları vergileri yılın ilk yarısı için Temmuz ayının 10. günü, ikinci yarısı için ise takip eden yılın Ocak ayının 10. günü akşamına kadar yılda iki taksit halinde ödeyebilmektedirler.¹⁶⁵ Yıllık 20.000.000 JPY’yi aşan miktarda brüt maaş ve ücret geliri elde edilmesi, Japonya dışında vergiye tabi gelir elde edilmesi veya nihai vergi kesintisine¹⁶⁶ (Final tax withholding) tabi olmayan 200.000 JPY üzerinde diğer vergiye tabi gelir elde edilmesi durumunda gelir vergisi mükellefleri yıllık gelir vergisi beyannamesi vermekle yükümlü tutulmuşlardır. Japonya’da ulusal gelir vergisi kesintisine tabi olan gelirler aynı zamanda %2,1 oranında ek vergiye de tabi tutulmakta olup yıllık beyanname vermek zorunda olmayan mükelleflerin kesinti yapılmak suretiyle ödenen ek vergi için ayrıca beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.¹⁶⁷

Gelir vergisi mükelleflerinin tabi olduğu yerel halk vergisi, maktu ve nispi olmak üzere iki kalemden meydana gelmekte, maktu olan kısmı, belediyeler tarafından kişi başına 3.000 JPY tutarında, valilikler tarafından kişi başına 1.000 JPY tutarında tahsil edilmekte, nispi olan kısmı ise ocak ayının ilk günü itibarıyla Japonya’da yerleşik olan vergi mükelleflerinin bir önceki yılda elde ettikleri,

¹⁶³ National Tax Agency (NTA), “Withholding Tax Guide”, 2008, s.3, (Çevrimiçi) http://www.nta.go.jp/foreign_language/withholdingtax2008.pdf, 07.10.2014.

¹⁶⁴ KPMG, “Taxation in Japan 2015”, s.111.

¹⁶⁵ NTA, “Withholding Tax Guide” s.5-6.

¹⁶⁶ Nihai vergi kesintisine tabi gelirler üzerinden ayrıca herhangi bir vergi alınmamakta, beyana tabi başka bir gelir elde edilmediği müddetçe bu gelirlere ilişkin olarak yıllık beyanname verilmemekte, vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.

¹⁶⁷ KPMG, “Taxation in Japan 2015”, s.109.

işverenlerce gelir vergisi kesintisine tabi tutulmuş olan ve çalışanlarının ikamet ettikleri yerin belediyesine bildirilen gelirler üzerinden belediyelerce hesaplanarak işverenlere her yıl Mayıs ayında gönderilen ve her bir çalışana ödenen ücretler üzerinden kesilmesi gereken yerel halk vergisi miktarını gösteren bildirimde göre işverenler tarafından Haziran ayından takip eden yılın Mayıs ayına kadar aylık taksitler halinde kaynakta kesilerek vergi dairesine yatırılmaktadır.¹⁶⁸

Japonya’da, gerçekleştirdikleri yıl sonu düzeltmeleriyle, vergi kesintisine tabi olan maaş ve ücret geliri elde eden çalışanların büyük bir kısmı için vergi beyannamesi verme yükümlülüğünü ortadan kaldırarak vergilendirme sürecini sonlandırmaları nedeniyle vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlara büyük önem verilmekte, vergilendirme sürecini doğru bir şekilde yürütebilmeleri ve sonuçlandırabilmeleri için Japon Vergi İdaresince eğitime tabi tutulmakta, kitapçık ve büroşürler dağıtılmaktadır.¹⁶⁹

Japonya’da yerleşik olan tam mükellef kişilere Japon bankaları veya finans kurumları tarafından ödenen faizler %20 oranında nihai gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Japon şirketleri tarafından tam mükellef gerçek ve tüzel kişilere ödenen kâr payları da %20 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmakta,¹⁷⁰ ancak kâr paylarına ilişkin nihai vergi üç şekilde belirlenebilmektedir. Buna göre kümülatif vergilendirme tercih edildiğinde, yıllık beyanname verilerek daha önce kâr payı üzerinden kaynakta kesilen vergiler tahakkuk eden vergiden indirilebilmektedir. İkinci olarak, yabancı borsalara kote olan şirketlerden elde edilen kâr paylarının diğer gelirlerden ayrı bir şekilde %10 oranında nihai gelir vergisi kesintisine tabi tutulması tercih edilebilmektedir. Son olarak, elde edilen kâr payı miktarının 50.000 JPY’den daha az (Kâr payı bir yıl ve daha fazla bir süreye ilişkin ise 100.000 JPY) olması halinde, yıllık beyannameye dahil edilmemesi ve kaynakta kesilen %20 oranındaki verginin nihai vergi olması tercih edilebilmektedir. Japonya’da kurulu bulunan finansal kurumlar nezdindeki özel menkul kıymet hesapları nedeniyle elde

¹⁶⁸ A.e., s.81, 84, 112-113.

¹⁶⁹ NTA, “NTA Report 2014”, s.20, (Çevrimiçi) http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2014e.pdf, 07.10.2014.

¹⁷⁰ KPMG, “Taxation in Japan 2015”, s.89.

edilen gelirler, yıllık beyana tabi olmayıp, %20 oranında kesinti suretiyle ödenen vergi, nihai vergi halini almaktadır.¹⁷¹

Japonya’da yerleşik olmayan dar mükellef gerçek ve tüzel kişilere ödenen kâr payları, gayri maddi hak gelirleri, gayrimenkul kira ödemeleri ve Japonya kaynaklı teknik hizmet (Hukukçular, mali müşavirler, bilim adamları ve yönetim danışmanları tarafından sağlanan hizmetler) ücretleri, vergi anlaşmalarıyla daha düşük bir oran belirlenmediği müddetçe %20 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmakta, %2,1 oranındaki ek vergi ile birlikte toplam vergi yükü %20,42’ye ulaşmaktadır. Mevduat hesabı ve hazine bonusu faizlerine %15 oranında vergi kesintisi uygulanan ülkede, Japonya’da yerleşik olmayan kurumlara ödenen kredi faizleri ise %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Genellikle vergi anlaşmalarıyla daha düşük vergi kesintisi oranlarının uygulandığı faiz gelirleri üzerindeki vergi yükü %2,1 oranındaki ek vergi ile birlikte sırasıyla %15,315 ve %20,42 oranlarına ulaşmaktadır. Japonya’da yerleşik olmayan dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin elde ettikleri gayrimenkul değer artış kazançları da %10 oranında vergi kesintisine tabi olup %2,1 oranındaki ek vergi ile birlikte toplam vergi yükü bu nitelikteki gelirler için %10,21’e ulaşmaktadır.¹⁷²

Japonya’da yerleşik olmayan dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler, ikili vergi anlaşmaları gereğince veya Japonya’da daimi işyerine sahip olmak gibi belirli koşulları sağlamaları ve bunu belgelendirmeleri durumunda, vergi idaresinden alacakları, “Vergi Kesintisinden İstisna Sertifikası”nı kendilerine ödeme yapan vergi sorumlularına ibraz ettikleri takdirde sertifikanın geçerli olduğu süre boyunca kendilerine yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmamakta, vergi beyan esasına göre ödenmektedir.¹⁷³

Japonya’da, dolaylı vergiler alanında kaynakta vergileme, ilk defa 01.04.1989 tarihinde yürürlüğe giren ve genel oranı %8 olan (01.04.2017 tarihinden

¹⁷¹ Deloitte, “Japan: Individual Taxation 2013”, s.18-19, 21, (Çevrimiçi) http://www.tohmatsu.com/assets/Dcom-Japan/Local%20Assets/Documents/EN/service/tax/jp_tax_gesbrochure_individual_taxation2013_190813.pdf, 04.10.2014.

¹⁷² Deloitte, “Japan Highlights 2016”, s.2-3; KPMG, “Taxation in Japan 2015”, s.147, 150.

¹⁷³ NTA, “Withholding Tax Guide”, s.33.

itibaren %10'a yükseltilmesi beklenmektedir.) KDV'nde (Shouhizei) uygulanmakta olup 01.10.2015 tarihinden itibaren yabancı kurumlar tarafından Japonya'da yerleşik olan kurumlara (B2B olarak ifade edilmektedir.) Japonya içerisinde ifa edilen bulut hizmetleri, sayısal içerik dağıtımı, yazılım indirme gibi hizmetler KDV tevkifatına tabi bulunmaktadır. Bununla birlikte, yurt dışından sayısal hizmet alan Japonya'da yerleşik olan kurumların vergilendirme dönemi içerisindeki normal tüketim vergisine tabi işlemlerinin oranının %95 ve daha fazla olması halinde veya basitleştirilmiş yöntemi uygulamaları halinde söz konusu döneme ait KDV beyannamesinde KDV tevkifatını göstermelerine gerek bulunmamaktadır. Sayısal hizmet sağlayıcısı olan yabancı kurumlar, Japonya'da yerleşik olan kurumlara hizmet vermeden önce işlemin KDV tevkifatına tabi olduğunu karşı tarafa bildirmekle yükümlü tutulmuşlardır.¹⁷⁴

¹⁷⁴ Ernst & Young, **a.g.e.**, s.495, 497.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE KAYNAKTA VERGİLEME

Türk vergi sistemi, gelir, harcama ve servet vergileri olmak üzere üç ana başlık altında sınıflandırılabilen vergilerden oluşmakta olup kaynakta vergileme yöntemi, gelir üzerinden alınan vergilerden gelir vergisi ve kurumlar vergisinde; harcamalar üzerinden alınan vergilerden KDV, ÖTV ve damga vergisinde; servet üzerinden alınan vergilerden VİV’nde uygulanmaktadır. Bu bölümde kaynakta vergilemenin Anayasal bir temelini mevcut olup olmadığı irdelendikten sonra çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarındaki konuya ilişkin düzenlemeler ele alınacak, daha sonra yukarıda sıralanan vergi türleri itibarıyla vergi tekniği yönünden kapsamlı bir şekilde incelenecektir.

A. Anayasa’da Kaynakta Vergileme

Devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanan ve vergi konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücünden kaynaklanan vergilendirme yetkisini kullanarak, bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahale etme gücü, bu yetkinin sınırsız ve keyfi kullanımının önlenmesi ve bireylerin çıkarlarının da korunabilmesi için hukuk devleti ve sosyal devlet ilkeleriyle sınırlandırılmıştır. Çünkü vergi ilişkisi, gerçek ve tüzel kişiler arasındaki eşitler arası bir özel hukuk ilişkisi değil, devletin üstün kamu gücüne dayanan kamu hukuku ilişkisi niteliği taşımakta, bu nedenle vergi alanında ortaya çıkan hukuki ihtilaflar adli yargıda değil, idari yargının bir alt dalı olan vergi mahkemelerinde çözümlenmektedir.¹

AYM’nin birçok kararında Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen hukuk devleti, “...eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adil bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukukun

¹ AYM’nin 09.02.2012 tarihli ve 2010/93 Esas, 2012/20 Karar nolu ilamı. (26.07.2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazete); AYM’nin 24.06.1993 tarihli ve 1992/29 Esas, 1993/23 Karar nolu ilamı. (23.12.1999 tarihli ve 23915 sayılı Resmi Gazete).

üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da uyması gereken Anayasa ve temel hukuk ilkelerinin bulunduğu bilincinde olan devlet...” olarak tanımlanmıştır. AYM tarafından bu şekilde tanımlanan hukuk devletinin temeli, hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkelerine dayanmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, kişilerin hukuksal ilişkiler kurarken tabi olacakları hukuk kurallarını önceden bilmeleri, hukuki istikrar ilkesi ise bu kurallara dayanılarak kazanılan hakların korunacağı güvencesinin kişilere verilmesi anlamına gelmektedir.² Hukuki güvenlik, bir düzen oluşturan ulaşılabilir, açık ve belirli kanun kurallarının varlığını ve bunların kanunlara uygun şekilde uygulanmasını, düzeni oluşturan kurallara ve idari eylemlere güvenin korunmasını gerektirmektedir.³

“Genellik” ve “öngörülebilirlik” ilkeleri de hukuki güvenlik ve hukuki istikrar ilkeleriyle ilişkili olup genellik ilkesi, hukuk kurallarının özel kişi ya da durumlara göre değil, herkese genel, soyut ve tarafsız, geriye yürütülmeksizin uygulanmasını; öngörülebilirlik ilkesi ise hukuk kurallarının belirgin ve açık, istikrarlı ve birbiriyle uyumlu olmasını, bireylerin bu kuralları önceden bilmeleri ve davranışlarını buna göre planlayabilmelerini ifade etmektedir.⁴ Vergilendirmede belirlilik, kıyas yasağı ve vergi kanunlarının geriye yürümezliği ilkelerini de içeren hukuki güvenlik ilkesi aracılığıyla vergi mükelleflerinin hak ve özgürlük alanlarına olan devlet müdahalesi sınırlanmakta, böylece vergi mükelleflerinin söz konusu müdahaleleri öngörebilmeleri ve geleceğe yönelik planlarını buna göre güven içinde yapabilmeleri sağlanmaktadır.⁵ Zira, gelir elde edilmesi amacıyla hukuk devleti niteliklerinden vazgeçilemez.⁶

² AYM’nin 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar nolu ilamı. (08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete.).

³ Funda Başaran Yavaşlar, “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Seminer Tebliği, 08-09.11.2013, **Hukuk Güvenliği**, Yay. Haz. Ece Göztepe, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 277, Şubat 2015, s.190

⁴ Selda Çağlar, “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik – Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Seminer Tebliği, 08-09.11.2013, **Hukuk Güvenliği**, Yay. Haz. Ece Göztepe, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 277, Şubat 2015, s.49-50

⁵ AYM’nin 09.02.2012 tarihli ve 2010/93 Esas, 2012/20 Karar nolu ilamı. (26.07.2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazete); AYM’nin 20.03.2008 tarihli ve 2004/94 Esas, 2008/83 Karar nolu ilamı. (01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete).

⁶ AYM’nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete).

Hukuk devletinin daha ileri bir aşaması olan sosyal devlet ilkesine ise yine Anayasa'nın 2. maddesinde yer verilmiş olup AYM'nin 1989/42 nolu Kararında bu ilkenin, bireyin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılabilmesi için sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanması anlamına geldiği belirtilmiştir.⁷ AYM'nin 1985/4 nolu Kararında ise sosyal devlet, “....insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler olarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir.” olarak tanımlanmıştır.⁸

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, “Başlangıç”, “Genel Esaslar”, “Temel Haklar ve Ödevler”, “Cumhuriyetin Temel Organları”, “Mali ve Ekonomik Hükümler”, “Çeşitli Hükümler”, “Geçici Hükümler” ve “Son Hükümler” olmak üzere sekiz ana kısımdan oluşmaktadır.

“Vergi Ödevi”, Anayasa'nın “Temel Haklar ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümü içerisinde yer alan 73. maddede şöyle düzenlenmektedir;

“Madde 73 – Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

⁷ AYM'nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete).

⁸ AYM'nin 18.02.1985 tarihli ve 1984/9 Esas, 1985/4 Karar nolu ilamı. (26.06.1985 tarihli ve 18793 sayılı Resmi Gazete).

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Türk Vergi Hukuku’nun teorik ve ilkesel temelini ortaya koyan bu maddede, başta kanunilik ilkesi olmak üzere vergilendirmede genellik ve eşitlik, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, mali güç ilkesi, belirlilik ve öngörülebilirlik gibi ilkelerin açık olarak veya zımnen ortaya konulduğu görülmektedir. Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin kanunla yapılmış olması hukuka uygun oldukları anlamına gelmemekte olup aynı zamanda Anayasa’nın 73. maddesinde belirtilen vergileme ilkelerine uygunluk taşımaları da gerekmektedir.⁹

Bununla birlikte, Anayasa’nın 73. maddesi tek başına yorumlanamayacak olup Anayasa’nın bütünsel anlamı içindeki konumuna bakılarak yorumlanması gerekmektedir. Zira, Anayasa’nın temel haklar ve ödevlere ilişkin hükümleri vergilendirme yetkisinin sınırları yönünden, AYM’ne ilişkin hükümleri vergi kanunlarının Anayasa’ya uygunluk denetimi yönünden, idarenin yargı denetimine ilişkin hükümleri vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğu yönünden, kanunların yapılışına ilişkin hükümleri vergi kanunlarının oluşturulması yönünden, bütçe ile ilgili hükümleri yürütme organına vergi tahsil etme ve harcama yapma yetkisinin verilmesi yönünden vergi hukuku ile ilgili bulunmaktadır.¹⁰

Aşağıda, Anayasa’nın 73. maddesinde yer verilen ilkeler, AYM kararları ve daha önce “II. Teorik Yönden Kaynakta Vergileme” bölümünde ortaya konulan vergileme ilkeleri ile verginin mali ve mali olmayan amaçları bağlamında, vergilendirme ile ilgili olduğu düşünülen diğer Anayasal düzenlemeler de göz önünde bulundurulmak suretiyle ele alınarak, Anayasa’nın kaynakta vergilemeyi içerip içermediği tartışılmaya çalışılacaktır.

⁹ AYM’nin 09.02.2012 tarihli ve 2010/93 Esas, 2012/20 Karar nolu ilamı. (26.07.2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazete).

¹⁰ Ahmet Bumin Doğrusöz, “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, **Dünya Gazetesi**, 05.05.2016, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilemede-bazi-anayasal-ilkeler/28032>, 13.07.2017

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." ifadesi, vergide belirlilik (kesinlik) ilkesini işaret etmektedir. Bir hukuk devletinin sahip olması gereken hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmede belirlilik ilkesinin hayata geçirilmesini de gerektirmekte olup bu ilke uyarınca vergi yükümlülüğünün hem kişiler, hem de idare açısından belirli ve kesin olması ve kanun kurallarının ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörebilmelerini sağlayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.¹¹ Buna göre, hukuk devleti olmanın bir sonucu olarak verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının kanunla düzenlenmiş olması, hukuksal güveni sağlamakta, vergi düzenlemelerine uymamanın yaptırımı olan gecikme zammı, gecikme faizi ve vergi cezası gibi ek yükümlülüklerin de vergi ceza hukukunun bir gereği olarak kanunla konulması gerekmektedir.¹² Ancak, AYM'nin 2003/86 nolu Kararında da belirtildiği üzere vergilerin kanunla getirilmiş olması, hukuki oldukları anlamına gelmeyeceğinden, kanunilik ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekmektedir.¹³

Örneğin, AYM 2008/83 nolu Kararında, 24.4.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4842 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesi uyarınca 2003 yılı içinde vergi kesintisine tabi gelirleri olan mükellefler fon paylarının nihai vergiye dönüştüğünü 24.4.2003 tarihine kadar bilmediklerinden, mükelleflerin hukuksal güvenliği Kanun hükmü geriye yürütülmek suretiyle zedelendiğinden hukuk devleti ilkesinin ihlal edildiği yönünde karar vermiştir.¹⁴

AYM, 2012/20 nolu Kararında da, devletin vergilendirme gücünün, bireylerin mülkiyet ve hukuksal korunma hakkına zarar verilmeden kullanılması

¹¹ AYM'nin 20.03.2008 tarihli ve 2004/94 Esas, 2008/83 Karar nolu ilamı. (01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete).

¹² AYM'nin 24.06.1993 tarihli ve 1992/29 Esas, 1993/23 Karar nolu ilamı. (23.12.1999 tarihli ve 23915 sayılı Resmi Gazete).

¹³ AYM'nin 07.10.2003 tarihli ve 2003/73 Esas, 2003/86 Karar nolu ilamı. (20.12.2005 tarihli ve 26029 sayılı Resmi Gazete).

¹⁴ AYM'nin 20.03.2008 tarihli ve 2004/94 Esas, 2008/83 Karar nolu ilamı. (01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete).

gerektiği belirtilerek, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kişilerin, kendilerine sunulan ilk koşullar ve avantajlar çerçevesinde belirli hukuki ve ekonomik pozisyonları alarak uzun vadeli yatırım kararları aldıktan sonra Devletin ilk uygulamadan, ilgili kişilerin kazanılmış haklarını gözetmeksizin vazgeçerek, bu hakları zedeleyecek ve normal koşullarda vergi ödememeleri gereken bir zaman diliminde vergi ödemelerini gerektirecek şekilde kanuni düzenleme yapmasının hukuki güvenlik ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesine aykırılık taşıdığını belirtmiştir.¹⁵

AYM'nin 1993/23 nolu Kararında, belirlilik ilkesinin bir alt ilkesi olan kanunilik ilkesinin bir istisnası olarak vergi kanunlarının uygulanmasına ilişkin olarak açıklayıcı ve yönlendirici, objektif düzenleyici kuralların kanunlarda esasa ilişkin olarak çizilen sınırlar içinde kalmak kaydıyla BKK'larıyla konulabileceği, Bakanlar Kurulu'nun objektif düzenleyici işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu, bu nedenle Anayasa'nın 87. maddesinde düzenlenen Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin (TBMM) kanun koyma yetkisinin devrinin söz konusu olmadığı yönünde karar verilmiştir.¹⁶ AYM'nin 1989/42 nolu Kararında da geçici vergi oranlarında belirli sınırlar arasında değişiklik yapmak hususunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin, kanun koyucunun yürütme organına tanıdığı, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında düzenlenen anayasal bir yetki olduğu, koşullu ve sınırlı olarak verilen değişiklik yapma yetkisinin, yasama organına ait bir yetkinin devri anlamına gelmediği belirtilmiştir.¹⁷

Bununla birlikte, Anayasa'nın 6. maddesinin son fıkrasında geçen “....Hiçbir kimse veya organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz.” ifadesi, 7. maddesindeki “Yasama yetkisi Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinindir. Bu yetki devredilemez.” ifadesi ve 87. maddesindeki “Türkiye Büyük Millet Meclisinin görev ve yetkileri, kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak....”

¹⁵ AYM'nin 09.02.2012 tarihli ve 2010/93 Esas, 2012/20 Karar nolu ilamı. (26.07.2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazete).

¹⁶ AYM'nin 24.06.1993 tarihli ve 1992/29 Esas, 1993/23 Karar nolu ilamı. (23.12.1999 tarihli ve 23915 sayılı Resmi Gazete).

¹⁷ AYM'nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete).

düzenlemeleri birarada düşünüldüğünde,¹⁸ Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasıyla Bakanlar Kuruluna, kanunun belirttiği alt ve üst sınırlar içinde kalmak kaydıyla vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisi tanınmasının çelişkili olduğu ve hukuki güvenlik, hukuki istikrar, verginin yasallığı ve yasama yetkisinin devri yasağı ilkelerine aykırılık taşıdığı, vergiye ilişkin düzenlemelerin Bakanlar Kurulu veya Maliye Bakanlığınca değil, TBMM tarafından kanun ile yapılması gerektiği görüşü¹⁹ tarafımızca da desteklenmektedir. Çünkü bir verginin kanunilik ilkesine uygunluk taşıyabilmesi için sadece verginin konusunun kanunla belirlenmesi yeterli olmayıp bunun yanında, oranı veya miktarı, indirimleri, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı vb. diğer unsurlarının da kesin çizgilerle belirlenerek kanunla düzenlenmesi gerekmektedir.²⁰

Zira, muafiyet yoluyla verginin mükellefinin, istisna yoluyla verginin konusunun, indirim yoluyla kanuna göre belirlenen bir miktarın, oranın düşürülmesi ve hatta sıfıra indirilmesi suretiyle verginin matrahının vergi dışı bırakılması söz konusu olduğuna göre ve Anayasa'nın 73. maddesine göre vergiler ancak kanunla kaldırılabilirliğine göre, Bakanlar Kuruluna verginin kısmen veya tamamen kaldırılması sonucunu doğuracak şekilde bu hususlarda değişiklik yapmada hareket serbestisi tanınmasının kanunilik ilkesini zedeleyeceği ve yasamaya ait bir yetkinin yürütmeye devredilmiş olacağı yönlerinden eleştirilmektedir.²¹

Konuya ilişkin Danıştay 7. Dairesinin 02.04.2009 tarihli ve 2007/6465 Esas, 2009/1777 Karar nolu ilamında da, muafiyet ve istisna ile verginin mükellefinin ve konusunun önceden kanunla konulan verginin kısmen veya tamamen dışına çıkarılması söz konusu olduğundan kanunilik ilkesi kapsamında bulunduğu, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasında, Bakanlar Kuruluna vergi, resim, harç

¹⁸ Ahmet Bumin Doğrusöz, "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu - Anayasal Mali Düzen (Bodrum, 14-16.05.1998)**, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s.136-137

¹⁹ Doğrusöz, "Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler".

²⁰ Doğrusöz, "Yargı Kararlarının Işığında Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", s.139.

²¹ Yavaşlar, "Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", s.217-218.

v.b. mali yükümlülüklerin muafiyet, istisna, indirim ve oranlarına ilişkin hükümlerinde değişiklik yapma yetkisinin verilebileceği öngörülmüş ise de bu yetkinin asli bir yetki olmadığı, Bakanlar Kuruluna sınırlı konularda yasama organınca yetki verilebileceği, kanunla tanınmayan muafiyet ve istisnayı tanıma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilemeyeceği belirtilmiştir.

Kaynakta vergilemeye ilişkin olarak Kanun'da belirtilen vergi kesintisi oranlarını GVK'nun 94. maddesinde sıfıra kadar indirme veya bir katına kadar arttırma; GVK'nun Geçici 67. maddesinde sıfıra kadar indirme veya %15'e kadar arttırma; KVK'nun 15. maddesinde sıfıra kadar indirme veya %20'ye kadar arttırma ve KVK'nun 30. maddesinde sıfıra kadar indirme veya bir katına kadar arttırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verildiği görülmektedir. Bununla birlikte, AYM'nin 1987/7 nolu Kararında, vergi oranının sıfıra kadar indirilmesinin o verginin kaldırıldığı anlamına gelmeyeceği, verginin bir kurum olarak devam ettiği, Bakanlar Kurulunun ekonomik koşullara göre dilediği zaman bu oranı kanunda belirtilen sınırlar içinde kalmak kaydıyla arttırabileceği gerekçesiyle bu düzenleme Anayasa'ya aykırı bulunmamıştır.²²

Bunun yanında, istisna, indirim ve oran, rakamsal olarak alt ve üst sınırları belirlenerek kanunda gösterilebilecek maddi değişkenler olmalarına karşın, kişilerle ilgili bir kavram olan muafiyetle ilgili olarak alt ve üst sınırın gösterilmesi mümkün olmadığından, Bakanlar Kurulunun bu alanda düzenleme yaparken kanunlarla sınırlandırılması zorluk taşımakta, bu sınırlandırmaların muğlak ve belirsiz olması halinde ise vergide kanunilik ilkesi zedelenmektedir.²³ Ayrıca, kaynakta vergileme yönteminde, vergi sorumlularının vergi mükelleflerine ait vergileri kaynağında keserek vergi dairesine ödemek gibi maddi ödevleri yanında, defter tutma, bildirimde bulunma, belge düzenleme, defter ve belgeleri saklama gibi şekli ödevleri de bulunmakta olup bu şekli ödevlerin yerine getirilmesinin de maddi bir külfeti olduğundan Bakanlar Kurulu'na, vergi sorumlularının maddi ödevlerini arttıracak

²² AYM'nin 19.03.1987 tarihli ve 1986/5 Esas, 1987/7 Karar nolu ilamı. (12.11.1987 tarihli ve 19632 sayılı Resmi Gazete).

²³ Yavaşlar, "Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi", s.217.

biçimde yeni şekli ödevler getirilmesi veya daha önce şekli ödevi olmayanlara şekli ödevler ihdas edilmesi konusunda yetki verilmesinin de kanunilik ilkesine aykırılık taşıdığı görüşüne katılmaktayız.²⁴

AYM'nin 1989/42 nolu Kararına göre, Devletin, en önemli gelir kaynağı olan vergi, temel hak ve özgürlükleri kullanma ve bunlardan yararlanmayı sınırlandırdığından, Anayasa'nın “Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması” başlıklı 13. maddesi ile de ilişkili bulunmakta olup vergilendirme yoluyla temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılması, Anayasa'nın sözüne ve ruhuna uygun olarak ancak kanunla, demokratik toplum düzeninin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olmamak kaydıyla yapılabilecektir. Bu hükümlere göre, kamusal ihtiyaçları karşılamak için gerçek ve tüzel kişilerin vergiye eşit miktardaki mal varlıklarının kamuya aktarılması anlamındaki vergiler salınırken anayasal sınırlara riayet edilmesi, belirlilik ve kanunilik ilkelerinin korunması gerekmektedir.²⁵

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan “mali gücüne göre” ifadesinin ise vergide adalet ilkesi yanında uygunluk ilkesi ile de ilişkili olduğu tarafımızca düşünülmektedir. AYM'nin 2008/83 nolu, 2009/144 nolu ve 1989/42 nolu Kararlarında da belirtildiği üzere mali güce ilişkin göstergeler gelir, sermaye ve harcamalar olup mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Örneğin, kaynakta vergilemede verginin, mali gücün bir göstergesi olan ödeme gücünün en yüksek olduğu an olan gelirin elde edildiği anda vergi sorumlularınca mükelleften kesilmesi, uygunluk ilkesi bağlamında Anayasa'nın 73. maddesinde kaynakta vergilemenin dolaylı olarak mevcut olduğu şeklinde yorumlanabilecektir.²⁶

AYM'nin 1989/42 nolu Kararında kaynakta kesinti, gelirin henüz sahibinin eline geçmeden vergilendirilmesi olarak ifade edilmiş olup gelire isabet eden

²⁴ Doğrusöz, “Yargı Kararlarının Işığında Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, s.140.

²⁵ AYM'nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete).

²⁶ AYM'nin 20.03.2008 tarihli ve 2004/94 Esas, 2008/83 Karar nolu ilamı. (01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete); AYM'nin 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar nolu ilamı. (08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete.); AYM'nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete).

verginin aylar sonra ödenmesi yerine gelirin elde edilmesini izleyen yakın bir zamanda ödenmesini öngören geçici verginin de bu amaca hizmet ettiği, mükellefler arasındaki ödeme zamanı farklılıklarından kaynaklanan adaletsizliğin giderildiği, bunun yanında Devletin verginin geç ödenmesinden kaynaklanan zararının azaltıldığı, daha önce GVK'nun 94. maddesiyle ücretler, taşınır ve taşınmaz mal gelirleri dışında kalan kazançların kaynaktan vergilemeye tabi tutulmasındaki güçlükler göz önünde bulundurularak "stopaj" ve "tevkifat"a koşut yeni bir vergi alma yöntemi olarak geçici verginin getirildiği belirtilmiştir.²⁷

AYM'nin 1998/41 nolu Kararında, kurum kazançlarında kâr dağıtımına bağlı olmaksızın kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle gelir vergisi kesilmesinin, verginin, ödeme gücü kaybolmadan, bir an önce tahsil edilerek vergi güvenliğinin sağlanması amacına yönelik olduğu, 1989/42 nolu Kararında da kazancın vergisinin, yararı azalmadan, ivedi biçimde devlete ödenmesi gerektiği belirtilmiş olup kaynaktan vergileme, vergi tahsil süresini en aza indiren bir vergi tekniği yöntemi olarak AYM'nin verginin tahsiline ilişkin görüş ve yorumlarına uygunluk taşımaktadır.²⁸

Anayasa'nın Başlangıç kısmının 6. fıkrasında yer alan “eşitlik ve sosyal adalet gereklerince yararlanarak” ve “maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme”, 73. maddesindeki, “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” ve “mali gücüne göre” ifadeleri ile vergilendirmede adalet ilkesine Anayasa'da yer verildiği görülmektedir.

Devletin kamusal ihtiyaçları karşılamak üzere egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere vergi salınırken anayasal sınırlar içerisinde kalınmasına ve bu doğrultuda kanuni düzenlemeler yapılırken, vergi mükelleflerinin mali güçleri göz önünde bulundurularak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmasına dikkat gösterilmelidir. AYM'nin 2008/83 nolu Kararında da belirtildiği gibi, “Vergi tekniği, vergi adaletini yansıtmadıkça, maliye politikasının sosyal

²⁷ AYM'nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete).

²⁸ AYM'nin 25.06.1998 tarihli ve 1996/73 Esas, 1998/41 Karar nolu ilamı. (01.05.2002 tarihli ve 24742 sayılı Resmi Gazete); AYM'nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete).

amacını gerçekleştiremez.”.²⁹ Dolayısıyla, Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen sosyal hukuk devleti olmanın gereği yerine getirilirken, 73. maddedeki vergi adaletinin sağlanmasına ilişkin hükümlerin göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Nitekim AYM’nin 1993/23 nolu Kararında, vergi politikalarının dengeli ve adil olmasının sosyal devlet ilkesinin de bir gereği olduğu, mali güç kavrandığı ölçüde vergilendirmede adil ve dengeli bir dağılıma da ulaşıldığının varsayıldığı belirtilmiştir.³⁰

AYM’nin 1989/42 nolu ve 2012/20 nolu Kararlarında, mali güce göre vergilendirmenin sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili bir ilkesi olduğu ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamayı hedeflediği belirtilmiştir.³¹ AYM’nin 2008/83 nolu ve 2009/144 nolu Kararlarında, mali güce göre vergilendirmenin, mükelleflerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergi alınması anlamına geldiği, vergide eşitlik ilkesinin ise mali gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayandığı belirtilmiştir.³² Kaynakta vergilemede, özellikle kesilen verginin nihai vergi haline gelmesi durumunda mükelleflerin menkul sermaye iratlarında olduğu gibi kişisel durumlarının dikkate alınamaması veya ücret gelirlerinde olduğu gibi kısmen dikkate alınabilmesi, kaynakta vergilemenin Anayasa’nın 73. maddesinde yer verilen mali güce göre vergilendirme ilkesine tam olarak uygun bir vergi tekniği yöntemi olmadığı anlamına gelmektedir.

Anayasa’nın 73. maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmesine karşın, kazanç ve iratların üniter vergilendirmeye aykırı olarak muafiyet ve istisnalarla beyan dışı bırakılması veya nihai olarak stopaj

²⁹ AYM’nin 20.03.2008 tarihli ve 2004/94 Esas, 2008/83 Karar nolu ilamı. (01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete); AYM’nin 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar nolu ilamı. (08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete.).

³⁰ AYM’nin 24.06.1993 tarihli ve 1992/29 Esas, 1993/23 Karar nolu ilamı. (23.12.1999 tarihli ve 23915 sayılı Resmi Gazete)..

³¹ AYM’nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete); AYM’nin 09.02.2012 tarihli ve 2010/93 Esas, 2012/20 Karar nolu ilamı. (26.07.2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazete).

³² AYM’nin 20.03.2008 tarihli ve 2004/94 Esas, 2008/83 Karar nolu ilamı. (01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete); AYM’nin 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar nolu ilamı. (08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete.).

yoluyla vergilendirilmesi gibi uygulamalar bu ilkenin ihlal edilmesine neden olmaktadır.³³

AYM'nin daha önce belirlilik ilkesi kapsamında ele alınan 2008/83 nolu Kararında, 2003 yılında kaynakta kesinti yoluyla fon payı ödeyen mükellefler yönünden fon payının mahsup ve iade edilmeyeceğini öngören kanuni düzenleme nedeniyle aynı vergilendirme döneminde kesintiye tabi gelir elde eden mükellefler ile kesintiye tabi gelir elde etmemiş mükellefler arasında vergi yükünün dağılımında adalet ve dengenin bozulduğu ve Anayasa'nın 73. maddesinin ihlal edildiği belirtilmiştir.³⁴ AYM'nin bu kararı, kaynakta vergilemenin nihai vergi halini alması durumunda, kişisel harcamaların vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınamaması, diğer bir deyişle mahsup edilememesi yönünden ele alındığında, adil ve dengeli bir vergi dağılımının sağlanamaması nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesinin ihlal edildiği sonucuna varılabilecektir.

AYM'nin 2009/144 nolu Kararında, vergi oranlarının verginin asli unsurlarından olduğu ve mali gücü etkileyen en önemli ölçütlerden biri olduğu belirtildikten sonra, vergilendirmede farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergi yöntem ve oranlarına tabi tutulmasının vergi adaletinin sağlanması yönünden gerekli olduğu, ücret gelirlerinin salt emeğe dayalı olarak elde edilen gelir niteliğinde olması nedeniyle ücret geliri elde edenlerin ekonomik durumları ile vergi oranları arasında doğrudan bir bağlantı kurulmamasının ve mali gücün göz ardı edilmesinin düşünülemeyeceği ifade edilmiştir.³⁵

Anayasa'nın 55. maddesinde ücretin emeğin karşılığı olduğu, Devletin çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacağı hüküm altına alınmıştır. Burada ücret, diğer gelirlerden ayrı tutularak özel şekilde düzenlenmiş, Devlete adaletli bir ücret için gerekli tedbirleri alma görevi verilerek koruma altına alınmıştır.

³³ Doğrusöz, "Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler".

³⁴ AYM'nin 20.03.2008 tarihli ve 2004/94 Esas, 2008/83 Karar nolu ilamı. (01.07.2008 tarihli ve 26923 sayılı Resmi Gazete).

³⁵ AYM'nin 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar nolu ilamı. (08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete.).

AYM'nin 2009/144 nolu Kararında da belirtildiği gibi, Anayasa'nın 73. maddesindeki “mali güç” ilkesi ile 55. maddesindeki “adaletli bir ücret elde etme” ilkesi birlikte ele alındığında, ücret gelirlerinin ücret dışındaki gelirler ile aynı ve hatta daha fazla oranda vergiye tabi tutulması ve hiçbir önlem alınmadan ücrette azalmaya neden olacak şekilde yükseltilmesinin vergilendirmede adalet ilkesini zedeleyeceği söylenebilecektir.³⁶ Kaynakta vergilemeye tabi ücret gelirlerinin artan oranlı esas tarifeye tabi tutulurken menkul sermaye iratlarının düz ve düşük oranlı nihai vergiye tabi tutulması, ayırma ilkesinin tam tersi yönde uygulandığını ve mali gücün unsurlarından gelir, sermaye ve harcamalardan sermayenin, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlayacak şekilde vergilendirilmediğini ortaya koymaktadır.

Vergilendirmede adalet ilkesinin bir alt ilkesi olan genellik ilkesi de, Anayasa'nın 73. maddesindeki “Herkes, ... vergi ödemekle yükümlüdür.” ifadesi ile ortaya konulmuş olup hiçbir kimsenin, Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen sosyal devlet ilkesini sağlamak amacı dışında, vergi ödemekten bağışık tutulamayacağını ve Anayasa'nın 10. maddesi uyarınca herkesin kanun önünde eşit olduğunu ifade etmektedir.

AYM'nin 2012/20 nolu Kararında, Anayasa'nın 10. maddesinde düzenlenen “kanun önünde eşitlik” ilkesinin, bireylerin dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri ayrımlar gözetilmeksizin eşit oldukları ve eşit muameleye tabi tutulmaları gerektiği anlamına geldiği, bu ilkenin hukuksal durumları benzer olan bireyler için söz konusu olduğu, aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, farklı hukuksal durumda olanların ise farklı kurallara bağlı tutulması amacını taşıdığı, bu şekilde aynı durumda bulunan kişilerin kanunlarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere kanun karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık yapılmasını önlemek olduğu belirtilmiştir.³⁷ Anayasanın amaçladığı eylemli değil, hukuksal eşitliktir. AYM'nin yorumuna göre aynı hukuksal

³⁶ AYM'nin 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar nolu ilamı. (08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete)

³⁷ AYM'nin 09.02.2012 tarihli ve 2010/93 Esas, 2012/20 Karar nolu ilamı. (26.07.2013 tarihli ve 28719 sayılı Resmi Gazete)

durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara tabi tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik ilkesi çiğnenmiş olmayacaktır. Kanun önünde eşitlik ilkesi de, vergide kanunilik, mali güç ve genellik gibi anayasal ilkelerle birlikte, Devletin vergilendirme yetkisini sınırlandıran ilkeler arasında yer almaktadır.³⁸ AYM'nin “kanun önünde eşitlik” ilkesine ilişkin olarak içtihata dönüşen bu yorumuna göre eşitlik veya farklılık, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri ayrımlara göre değil, hukuksal durumlara göre belirlenmekte, farklı hukuksal durumda bulunma, farklı muameleye tabi tutulma için haklı bir neden oluşturmaktadır. AYM kararlarına göre söz konusu haklı nedenler, hukuksal yapı ve nitelik farklılığı, vergi konusunda nitelik farklılığı, kamu yararı, mali politika, sosyal ve ekonomik gereklilikler olarak sıralanabilecektir.³⁹

AYM'nin 1993/23 nolu Kararında da belirtildiği gibi, durum ve koşullarındaki farklılıklar, kimi kişiler için değişik kuralları ve uygulamaları gerekli kılabilirdiğinden, Anayasa'da öngörülen kamu yararı ya da başka nedenlere (haklı neden) dayanılarak kanunlarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilemeyecektir.⁴⁰ Örneğin, Türkiye’de, serbest bölgelerde, teknoloji geliştirme bölgelerinde ve yatırımların ve istihdamın teşvikine ilişkin kanuni düzenlemeler kapsamında uygulanan gelir vergisi stopajı teşviki ile ödenmesi gereken kaynakta vergilemeye tabi olan gelir vergisinin devlet tarafından karşılanması, genellik ilkesini zedelemekle beraber, daha geniş bir açıdan bakıldığında, ekonomik kalkınma ve büyüme yoluyla Anayasa’nın 2. maddesinde belirtilen sosyal devlet ilkesini sağlamak amacı doğrultusunda getirildiği düşünüldüğünde, vergi adaletinden taviz verilmesine karşın, bunun, iş imkanlarının arttırılması, teknolojik gelişmenin sağlanması gibi pozitif dışsallıklar yoluyla sosyal adaletin arttırılması ile dengelendiği söylenebilecektir.

³⁸ AYM'nin 15.10.2009 tarihli ve 2006/119 Esas, 2009/145 Karar nolu ilamı. (08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete)

³⁹ Billur Yaltı Soydan, “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu - Anayasal Mali Düzen (Bodrum, 14-16.05.1998)**, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s.85, 88-89

⁴⁰ AYM'nin 24.06.1993 tarihli ve 1992/29 Esas, 1993/23 Karar nolu ilamı. (23.12.1999 tarihli ve 23915 sayılı Resmi Gazete)

AYM'nin 1989/42 nolu Kararında, vergi oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler gibi vergilendirmeye ilişkin bileşenlerin, mali güç ölçütü göz önünde bulundurularak kanunlaştırılması gerektiği, geçici verginin de kesin olmayan, değişken ve hesabı daha sonra yapılarak tamamlattırılacak ya da geri verilecek bir vergi tahsil yöntemi olduğu, geçici vergi ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanmasının amaçlandığı, vergileri kaynakta kesilen ücret geliri, taşınır ya da taşınmaz sermaye geliri elde edenler yönünden süregelen ve enflasyonist ortamlarda daha da artan adaletsizliğin geçici vergi ile büyük ölçüde azaltıldığı belirtilmiştir.⁴¹ Kaynakta vergileme bir ön tahsil usulü olması durumunda, geçici vergide olduğu gibi vergi oranları, vergi dilimleri, bağışıklık ve indirimler gibi unsurlardan verginin beyanı aşamasında yararlanılabileceğinden, mali güce göre vergilendirmenin gereği yerine getirilebilecek, nihai vergilendirme niteliği taşıdığı takdirde ise mali güce göre vergilendirmeden, dolayısıyla vergi adaletinden uzaklaşılacaktır.

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan “kamu giderlerini karşılamak üzere” ifadesi, verginin mali amacını göstermekte olup aynı zamanda vergide iktisadilik (etkinlik) ilkesi ile de dolaylı olarak ilişkili bulunduğu tarafımızca düşünülmektedir. Kaynakta vergilemede, gelire isabet eden verginin aylar sonra ödenmesi yerine henüz sahibinin eline geçmeden vergilendirilmesi, kamu gelirleri ile giderleri arasında ortaya çıkan vade uyumsuzluğunun ortadan kaldırılarak kamu harcamalarının zamanında karşılanabilmesini sağlamaktadır. Bu şekilde, devletin bir taraftan vergi yerine borçlanma yoluyla elde edeceği kaynaklar nedeniyle ortaya çıkacak faiz yükünden, diğer taraftan özellikle enflasyonist ortamlarda verginin geç ödenmesinden kaynaklanan paranın değer kaybı nedeniyle ortaya çıkacak zarardan kurtulması, dolayısıyla kamu giderlerinin iktisadi etkinlik ilkesine uygun olarak karşılanması sağlanmaktadır. Ayrıca gelire isabet eden verginin kaynakta vergileme yoluyla bir an önce tahsil edilmesi sayesinde, araya zaman girdikten sonra örneğin mükelleflerin ekonomik durumlarının bozulması halinde ileride belki de hiçbir

⁴¹ AYM'nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete)

zaman ödenemeyecek olan verginin hemen tahsil edilebilmesi ve vergi güvenliği sağlanmaktadır.

AYM'nin 1989/42 nolu Kararında, gelirin henüz sahibinin eline geçmeden vergilendirilmesini öngören kaynakta kesinti yöntemi ile gelire isabet eden verginin aylar sonra ödenmesi yerine gelirin elde edilmesini izleyen yakın bir zamanda ödenmesini öngören geçici verginin, Devletin verginin geç ödenmesinden kaynaklanan zararının azaltılmasını sağlayan ve kamu hizmetlerinin hızlı biçimde yerine getirilmesine katkıda bulunan akçalı bir güç olduğu, 1998/41 nolu Kararında da kurum kazançlarından kâr dağıtımına bağlı olmaksızın stopaj yoluyla gelir vergisi kesilmesinin, verginin bir an önce tahsil edilerek "vergi güvenliğinin" sağlanması amacına yönelik olduğu belirtilmiştir.⁴²

Anayasa'nın 5. maddesinde öngörülen toplumun refah ve huzurunun sağlanması ile 41. maddesinde öngörülen ailenin huzur ve refahının korunması, 65. maddede belirtilen devletin sosyal ve ekonomik görevleri arasında yer almakta olup bu görev ancak mali kaynakların yeterliliği ölçüsünde yerine getirilebileceğinden, kamu giderlerine ilişkin kaynakların zamanında ve en ekonomik yoldan Hazine'ye aktarılmasını sağladığı ölçüde kaynakta vergileme, iktisadilik ilkesi bağlamında Anayasa'nın 5. maddesiyle de ilişkili bulunmaktadır. Ancak daha önce ifade edildiği gibi, vergi tahsil edilirken sosyal barışın bozulmaması için, sosyal fayda ile kişilerin temel hak ve özgürlükleri arasında denge kurulması önem taşımaktadır. Çünkü, vergi adaletinin anayasal temelini özgürlük, eşitlik ve sosyal dayanışmadan oluşan ortak temel değerler üçlüsü oluşturmaktadır.⁴³ Nitekim, aynı maddenin devamında, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak

⁴² AYM'nin 07.11.1989 tarihli ve 1989/6 Esas, 1989/42 Karar nolu ilamı. (06.04.1990 tarihli ve 20484 sayılı Resmi Gazete); AYM'nin 25.06.1998 tarihli ve 1996/73 Esas, 1998/41 Karar nolu ilamı. (01.05.2002 tarihli ve 24742 sayılı Resmi Gazete)

⁴³ Gülşen Güneş, "Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasa'ya İlişkin Bazı Öneriler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 237, Haziran 2008, s.164

surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması, Devletin temel amaç ve görevleri arasında sayılmıştır.⁴⁴

Anayasa'nın Başlangıç kısmında yer alan “maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme” ile 73. maddesinde yer alan “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.”, “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı...” ifadelerinin vergilendirmenin mali olmayan amaçlarından gelir bölüşümü ile ilgili olduğu tarafımızca düşünülmektedir. Çünkü herkesin mali gücüne göre vergi ödeyerek vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması, gelirin de adil bir şekilde bölüşümünü ve bu sayede kişilerin maddi ve manevi varlıklarını geliştirmelerini sağlayacaktır. Bu hükümlere göre, en az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme ve ayırma ilkesinin uygulanması, muafiyet ve istisnalarla vergi mükellefiyetinin ve vergi matrahının daraltılmaması, verginin tabana yayılması, salınan verginin elde edilen gelirle orantılı olması, bu şekilde ülke içinde yaratılan milli gelirin, kişilerin maddi ve manevi varlıklarını geliştirmelerini sağlayacak şekilde toplum içinde bölüşümüne vergi politikası yoluyla zemin hazırlanması gerekmektedir. Kaynakta vergilemede artan oranlı vergi tarifesinin sadece ücretlerde değil, diğer kazanç ve iratlarda da uygulanmasının sağlanması, nihai verginin toplama yapılmak suretiyle yıllık beyanname ile beyanının sağlanarak kişisel ve mesleki harcamaların indirimine imkan tanınması gibi uygulamalar, gelirin adaletli bir şekilde bölüşümünü ve anayasal düzenlemelere de uygunluğu sağlayacaktır.

Anayasa'nın 2. ve 5. maddelerinde geçen sosyal hukuk devleti, AYM'nin 2009/144 nolu Kararında; “...insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve

⁴⁴ AYM'nin 24.06.1993 tarihli ve 1992/29 Esas, 1993/23 Karar nolu ilamı. (23.12.1999 tarihli ve 23915 sayılı Resmi Gazete)

toplumsal dengeleri gözeten devlettir.” olarak;⁴⁵ 2009/145 nolu Kararında “...temel hak ve özgürlükleri en geniş ölçüde sağlayan ve güvence altına alan, toplumsal gerekleri ve toplum yararını gözeten, kişi ve toplum yararı arasında denge kuran, toplumsal dayanışmayı üst düzeyde gerçekleştiren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak eşitliği, sosyal adaleti ve millî gelirin adil bir biçimde dağıtılmasını sağlayan devlettir.” olarak;⁴⁶ 1993/23 nolu Kararında; “....insan hak ve özgürlüklerine saygı gösteren, ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve güvence altına alan, kişiyle toplum arasında denge kuran, özel teşebbüsün güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışma hayatının gelişmesi için sosyal, iktisadi ve malî önlemler alarak çalışanları koruyan, milli gelirin adil biçimde dağılmasını temin eden, hukuka bağlı ve gerçekçi bir özgürlük rejimini uygulayan devlettir.” olarak tanımlanmıştır.⁴⁷ Çağdaş devlet anlayışı sosyal hukuk devletinin tüm kurum ve kurallarıyla Anayasa'nın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurularak işletilmesini, bu yolla bireylerin refah, huzur ve mutluluğunun sağlanmasını gerekli kıldığından, vergi alanında da temel vergilendirme ilkelerine uyulması, vergi kanunlarında kişilerin hak ve özgürlüklerinin korunması ve hukuk güvenliğinin sağlanması gerekmektedir.

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan “maliye politikasının sosyal amacıdır.” ifadesinin ve Anayasa'nın 5. maddesinde yer alan “....insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak....” ifadesinin de vergilendirmenin mali olmayan amaçlarından ekonomik istikrar ile ekonomik kalkınma ve büyümeyi de kapsadığı söylenebilecektir. Çünkü, ekonomi politikasının bir parçası olan maliye politikasının bir bileşeni olarak vergiler, planlanan ekonomik politikaların gerçekleştirilmesi için bir araç olarak kullanılabilir.⁴⁸

Kaynakta vergileme yönteminde vergi tahsil süresinin beyan esasına göre daha kısa olması, artan oranlı vergi tarifesinin de uygulanması durumunda vergi

⁴⁵ AYM'nin 15.10.2009 tarihli ve 2006/95 Esas, 2009/144 Karar nolu ilamı. (08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete)

⁴⁶ AYM'nin 15.10.2009 tarihli ve 2006/119 Esas, 2009/145 Karar nolu ilamı. (08.01.2010 tarihli ve 27456 sayılı Resmi Gazete)

⁴⁷ AYM'nin 24.06.1993 tarihli ve 1992/29 Esas, 1993/23 Karar nolu ilamı. (23.12.1999 tarihli ve 23915 sayılı Resmi Gazete)

⁴⁸ Güneş, “Verginin Anayasal Temelleri”, s.165.

hasılatının ekonomik dalgalanmalara daha çabuk ve daha yüksek düzeyde tepki vermesini sağlayacağından, ekonominin daralma dönemlerinde vergi hasılatının daha çabuk azalması, genişleme dönemlerinde ise daha çabuk artması yoluyla ekonomik istikrarın sağlanması katkıda bulunabilecektir. Konuya ekonomik kalkınma ve büyüme yönünden bakıldığında, büyük ölçüde kaynakta vergilemeye tabi olan tasarruflar üzerindeki vergi yükünün azaltılması, yüksek marjinal vergi oranlarının uygulanması halinde gelir vergisi, insanların çalışma arzuları üzerinde olumsuz etkide bulunacağından, kaynakta vergilemeye tabi ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün azaltılması gibi uygulamalar, gerek tasarrufların gerekse de işgücü arzının arttırılmasına dolayısıyla ekonomik kalkınma ve büyümeye katkıda bulunabilecektir.

Anayasa’nın 73. maddesinde yer alan “Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” yine vergilendirmenin mali olmayan amaçlarından kaynakların optimal dağılımı ile ilişkili bulunmaktadır. Bir ekonomi içinde kaynak tahsisi, vergi politikalarından da büyük ölçüde etkilenmekte ve ülkelerin kalkınma ve büyümeleri üzerinde önemli etkilerde bulunmaktadır. Vergi yükü, adaletli ve dengeli dağıtıldığı ölçüde kaynakların etkin tahsisine de vergi politikası yoluyla katkıda bulunulabilecektir. Konuya kaynakta vergileme yönünden bakıldığında, örneğin, kalkınmada öncelikli yörelerde yatırım faaliyetlerini özendirici gelir vergisi stopajı teşviki gibi vergi politikaları sermayenin ülke içinde daha dengeli dağılımını ve yatırıma dönüşümünü sağlayabilecektir.

Konuyu, kaynakta vergileme yönünden ele aldıktan sonra kaynakta vergi kesintisi yapmakla yükümlü tutulan vergi sorumluları açısından ele almak da faydalı olacaktır. Anayasa’nın 128. maddesinin 1. fıkrasında, Devletin, genel idare esaslarına göre yürütmekle yükümlü oldukları kamu hizmetlerinin gerektirdiği asli ve sürekli görevlerin memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle görüleceği hüküm altına alınmıştır. Burada, “kamu görevlileri” ifadesiyle, bir kamu kurumuna bağlı olarak çalışan memurlar ve diğer görevliler kastedilmekte olup kamusal görev icra etmelerine karşın örneğin avukatlar, mali müşavirler ve doktorlar kamu kurum ve

kuruluşlarına bağlı olarak çalışmadıkça kamu görevlisi olarak nitelendirilemezler.⁴⁹ Daha önce “Vergi Tahsil Yöntemleri” başlıklı bölümde yer verilen ve günümüzde geçerli olan emanet usulüne ilişkin olarak yapılan açıklamada, bu usulde verginin tarh ve tahsiline ilişkin tüm işlemlerin Anayasa’nın 128. maddesine uygun olarak doğrudan doğruya devlet veya diğer kamu tüzel kişilerinin bu işle görevlendirdiği memurlar eliyle yürütüldüğü belirtilmişti.

Buna göre, Anayasa’nın 128. maddesi gayet açık iken verginin kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilerek vergi dairesine yatırılmasında, kamu görevlisi sıfatı taşımayan kişilere kamusal bir hizmeti yerine getirme sorumluluğu yüklenmesinin, vergi kesme sorumluluğunun Anayasa’ya uygun olup olmadığı yönünde şüphe uyandırması yanında, Anayasa’nın 17. maddesinde düzenlenen eziyet yasağı ile 18. maddesinde düzenlenen angarya yasağına da aykırılık taşıdığı ileri sürülmüştür.⁵⁰ Bununla birlikte 18. maddenin devamında yer alan “....ülke ihtiyaçlarının zorunlu kıldığı alanlarda öngörülen vatandaşlık ödevi niteliğindeki beden ve fikir çalışmaları, zorla çalıştırma sayılmaz.” istisna hükmü göz önüne alındığında, kanunla düzenlenmek ve ölçülü olmak kaydıyla bir vatandaşlık ödevi olan vergi alanında kişilere sorumluluk yüklenebileceği tarafımızca düşünülmektedir.

B. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Kaynaktan Vergileme

Devletlerin egemenlik güçlerine dayanarak çıkardıkları yasama hüküm ve kuralları, ancak kendi siyasi sınırları içerisinde uygulanabilmekte, başka bir devletin siyasi sınırları içerisinde uygulanamamaktadır. Ancak, devletler arasındaki siyasi, ekonomik ve sosyal ilişkiler nedeniyle aynı kişi üzerinde birden fazla devletin egemenlik hakkını kullanmak istemesinden kaynaklanan uluslararası kanun çatışmaları olgusu, “Devletler Özel Hukuku” disiplininin ortaya çıkmasına neden

⁴⁹ S.Ateş Otkar, “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Mütessesil Sorumluluk Üzerine Düşünceler” **Sayıstay Dergisi**, Sayı: 25, Nisan – Haziran 1997, s.95, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der25m9.pdf>, 12.08.2017

⁵⁰ Ahmet Kumrulu, “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 1988/3, s.435-436, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m1988-19883-1067>, 09.08.2017

olmuş, bu disiplin içerisinde yapılan çalışmalar sonucunda da, kanun çatışmaları özel hukuk açısından ele alınmak suretiyle “kanunların mülkiliği ilkesi” ve “kanunların şahsiliği ilkesi” olmak üzere iki temel ilke ortaya konulmuştur. Kanunların mülkiliği ilkesi, bir devletin siyasi sınırları içerisinde bulunan tüm kişilere, vatandaş olup olmadığına bakılmaksızın kendi kanunlarını uygulayabilmesini ifade etmektedir. Kanunların şahsiliği ilkesi ise bir devletin kanunlarını kendi siyasi sınırları içerisinde olup olmadığına bakılmaksızın tüm vatandaşlarına uygulayabilmesini ifade etmektedir.⁵¹

Söz konusu ilkeler vergi hukukuna uygulandığında, “kanunların mülkiliği ilkesi”, bir devletin egemenlik gücüne dayanarak çıkarmış olduğu vergi kanunlarını kendi vatandaşı olup olmadığına bakılmaksızın siyasi sınırları içerisinde bulunan herkese uygulamasını, buna karşın kendi siyasi sınırları dışında bulunan vatandaşlarının vergilendirilmesi yetkisini içinde bulundukları ülkeye bırakmasını; “kanunların şahsiliği ilkesi” ise bir devletin çıkarmış olduğu vergi kanunlarını kendi siyasi sınırları içerisinde olup olmadığına bakılmaksızın tüm vatandaşlarına uygulayabilmesini ifade etmektedir.⁵² Devletlerin vergilendirme yetkisini kullanırken her iki ilkeye bağlı kalmaları, uluslararası vergilendirme yetkisi çatışmalarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.⁵³ Bunun bir sonucu olarak ortaya çıkan çifte vergilendirme, hukuki çifte vergilendirme ve ekonomik çifte vergilendirme olarak ikiye ayrılmakta olup uluslararası hukuki çifte vergilendirme, birden fazla devletin aynı vergi mükellefini, aynı dönem içerisinde, aynı vergi konusu üzerinden vergilendirmesi anlamına gelmekte, uluslararası ekonomik çifte vergilendirme ise birden fazla devletin aynı dönem içerisinde, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla vergi mükellefini vergilendirmesini ifade etmektedir.⁵⁴

⁵¹ Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 6. Baskı: Kasım 2010, s.23-24.

⁵² A.e., s.25-26; S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.52.

⁵³ Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları – Türkiye Değerlendirmesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006, s.87; Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 21. Baskı: Mart 2009, s.40, 47.

⁵⁴ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.53-54; Saraç, a.g.e., s.87; Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005, s.29-30.

Devletlerin vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında farklı ilkeleri benimsemelerinin neden olduğu uluslararası düzeydeki vergilendirme yetkisi çatışmaları, devletlerin egemenliklerini sınırlandırarak uluslararası düzeydeki ilişkileri eşitlik esasları çerçevesinde düzenleyen uluslararası hukukun bir alt dalı olan uluslararası vergi hukukunun inceleme alanına girmekte,⁵⁵ bu çatışmaları ortadan kaldırmaya yönelik olarak akdedilen uluslararası vergi anlaşmaları, daha çok ikili anlaşmalar şeklinde gerçekleştirilmekte ve “uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları” olarak adlandırılmaktadır.⁵⁶ Anayasa’nın 90. maddesine göre usulüne uygun olarak yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmalar kanun hükmünde olmakla birlikte hiyerarşik olarak daha üst düzeyde bulunmakta, bu nedenle uygulamada öncelik taşımakta ve Anayasa’ya aykırılık iddiasıyla bu Anlaşmalar aleyhinde AYM’ne başvurulamamaktadır.⁵⁷ Bu nedenle, uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri de iç hukuk kurallarına göre uygulamada öncelik taşımaktadır.

Uluslararası çifte vergilendirme, vergilendirme yetkisinin iç hukukta kanunlarla tek taraflı olarak sınırlandırılması yoluyla da önlenebilmekte olup bu amaçla indirim yöntemi (deduction method), mahsup yöntemi (credit method) ve istisna yöntemi (exemption method) olmak üzere üç yöntem uygulanmaktadır. İndirim yönteminde yurt dışında ödenen vergiler yurt içinde hesaplanan toplam vergi matrahından indirilmekte; mahsup yönteminde yurt içi ve yurt dışındaki vergi matrahı toplamı üzerinden hesaplanan vergiden, yurt dışında ödenen aynı veya benzeri vergiler mahsup edilmekte; istisna yönteminde ise vergi sadece yurt içindeki vergi matrahı üzerinden hesaplanmakta, yurt dışında oluşan vergi matrahı veya ödenen vergiler hesaba katılmamaktadır.⁵⁸

⁵⁵ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.27.

⁵⁶ A.e., s.34; Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 1. Baskı: Temmuz 1995, s.29.

⁵⁷ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s.37; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.13; Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti**, s.47-48; Bilici, **Vergi Hukuku**, s.40.

⁵⁸ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, s. 54; Akkaya, **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar**, s.95; Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti**, s.32-34.

İndirim yönteminde yurt dışında ödenen vergiler, yurt içindeki vergiden değil, vergi matrahından indirildiğinden, yurt dışındaki yatırıma ilişkin bir maliyet unsuru olarak kabul edilmekte ve çifte vergilendirme kısmen ortadan kaldırılabilir. Mahsup yönteminde ikametgah ülkesi, yurt dışında ödenen vergiyi kendi ülkesinde ödenmiş bir vergi gibi kabul etmekte, yurt dışında uygulanan vergi oranı, yurt içinde uygulanan vergi oranından düşük olduğu takdirde ikametgah ülkesinde aradaki fark kadar vergi ödenmekte, daha yüksek olması halinde ise ikametgah ülkesi tarafından herhangi bir vergi iadesi yapılmamaktadır. İstisna yönteminde ise ikametgah ülkesi, yurt dışında elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde kaynak ülkenin münhasır vergilendirme yetkisini kabul ederek, ülke mukimlerinin tüm dünyada elde ettikleri gelirleri vergilendirme hakkından feragat etmiş olmaktadır.⁵⁹ Devletler, özellikle gelir vergisi gibi subjektif vergilerde kanunların şahsiliği ilkesine bağlı kaldıklarından, ortaya çıkan uluslararası çifte vergilendirme sorununu yukarıda belirtilen yöntemlerle gidermeye çalışmaktadırlar.⁶⁰

Günümüzde uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, OECD Vergi Anlaşması Modeli esas alınarak düzenlenmekte olup bu anlaşmalarda OECD'nin de önerisi doğrultusunda yukarıda açıklanan yöntemlerden istisna yöntemi ve mahsup yöntemi kullanılmaktadır.⁶¹ OECD üyesi ülkelerden Avustralya, Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Lüksemburg, Hollanda, İsveç ve İsviçre, istisna yöntemini; İzlanda, Japonya, ABD, Yunanistan, İrlanda, İtalya, Yeni Zelanda, Norveç, Portekiz, İspanya, İngiltere ve Türkiye ise mahsup yöntemini benimseyerek uygulamaktadırlar.⁶²

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, kapsayıcı anlaşmalar ve sınırlı anlaşmalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Kapsayıcı anlaşmalar, her türlü gelir ve servetten doğan çifte vergilendirmenin önlenmesini konu almakta, bunun yanında, bilgi paylaşımı, idari yardımlaşma ve uluslararası vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi hükümler de içermektedir. Bu anlaşmalarda, bireysel ve kurumsal

⁵⁹ Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s.26-27.

⁶⁰ Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.26.

⁶¹ Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti**, s.42.

⁶² Saraç, **a.g.e.**, s.89.

ticari kazançlar; gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler; temettü, faiz, gayri maddi hak bedeli gibi iratlar; sermaye değer artış kazançları; maaş, ücret, serbest meslek kazancı gibi emek gelirleri; şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri; kamu ve özel sektör çalışanlarının emeklilik maaşları; öğretim üyesi ve öğrenciler, sporcular ve sanatçıların elde ettikleri gelirler; büyükelçi, elçi, konsolos ve diğer diplomatların vergi muafiyetleri ile ilgili düzenlemeler; deniz, kara ve hava ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi ve son olarak bilgi paylaşımı, idari yardımlaşma ve vergilendirmede ayrımcılığın önlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır. Sınırlı anlaşmalar ise gelirin belirli unsurlarına ilişkin olarak ortaya çıkan çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla yapılan anlaşmalar olup ulaştırma kurumlarının kazançları ve diplomatik personelin kazançlarına ilişkin anlaşmalar buna örnek olarak gösterilebilir.⁶³

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, anlaşmanın kapsadığı vergiler, vergi mükellefinin ikamet ettiği ülkenin belirlenmesi, gelirin ülkeler arasında dağıtım yöntemleri, yerleşik olmayanlara yapılan ödemelerin tanım ve kapsamı ile çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin kuralları içermektedir. Gelir ve servet üzerinden alınan vergileri kapsayan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, toplam vergi yükünü azaltmaktan ziyade, vergilerin ikamet ülkesi ile kaynak ülke arasındaki dağılımını sağlamayı hedeflemekte olup anlaşmaya taraf olan ülkeler, karşılıklılık ilkesi çerçevesinde kâr payları, faiz ve gayri maddi hak bedeli gibi ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranlarını düşürmektedirler.⁶⁴

Türkiye'nin kabul ettiği çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında vergilendirme yetkisi anlaşmaya taraf olan ülkeler arasında paylaştırılmış olup genel olarak değerlendirildiğinde bu anlaşmalara göre ticari kazançlar bir işyeri aracılığıyla elde edildiği takdirde kaynak ülke tarafından vergilendirilmekte, telif hakkı kazançları ise hem kaynak, hem de ikamet ülkesi tarafından vergilendirilmektedir. Güney Kore ile yapılan ÇVÖA'nda çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasında

⁶³ Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s.30-31; Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat, 14.02.2016.

⁶⁴ Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti**, s.37-38.

mahsup yöntemi esas alınmış iken Avusturya ile akdedilen ÇVÖA’nda iki devlet arasında paylaşım tabi gelir unsurları için mahsup yöntemi, bunun dışında kalan tüm gelir unsurları ve servetler için istisna yöntemi benimsenmiştir.⁶⁵

Türkiye’de kaynakta vergilemeye tabi olan kâr payı, faiz, gayrimaddi hak bedelleri, sermaye değer artış kazançları, serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler, ücret gelirleri, sanatçı ve sporcu gelirleri gibi kazanç ve iratların diğer ülkelerde mukim olan gerçek kişi ve kurumlarca elde edilmesi halinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinin de göz önünde bulundurulması önem taşımaktadır. Örneğin Türkiye’nin kabul etmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kâr payı, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergileme hakkı, oran sınırlaması olmaksızın bu gelirleri elde edenlerin yerleşik oldukları ülkeye bırakılmıştır. Ancak, bu tür gelirler elde edildikleri ülkede de anlaşmalarda belirtilen oranları aşmamak üzere vergilendirilmektedir. Anlaşmalara taraf olan ülkelerin vergi kanunlarında bu tür gelirler için daha düşük bir vergi oranı belirlendiği takdirde, anlaşmalarda yer alan oranlar yerine düşük oranların uygulanması gerekmektedir.⁶⁶

257 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre, GVK’nun Geçici 67. maddesinde düzenlenen kaynakta vergileme uygulamasında, anlaşmaya taraf olan devlette tam mükellefiyet esasına göre vergilendirildiklerini gösteren ve anlaşmanın 3. maddesinde tanımlanan mukimlik belgesini ibraz eden diğer ülke yerleşikleri, yerleşik oldukları ülke ile yapılan ve yürürlükte olan ÇVÖA hükümlerinden yararlanmak suretiyle Türkiye’de elde ettikleri kazanç vergi kesintisi uygulanmamasını veya düşük oranda kesinti yapılmasını talep edebilmektedirler.⁶⁷

⁶⁵ Öz, *Uluslararası Vergi Rekabeti*, s.49.

⁶⁶ GİB, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları”.

⁶⁷ GKD, *a.g.e.*, s.963.

C. Gelir Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme

1. Gelir Vergisi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olan Kişi ve Kuruluşlar

GVK'nun 94. maddesine göre, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler madde metninde bentler halinde sıralanan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben⁶⁸ yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kesinti yapmaya mecbur tutulmuşlardır.⁶⁹ Buna göre gelir vergisi kesintisi, yukarıda sıralanan gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılan belli nitelikteki ödemeler üzerinden yapılabilmektedir. Örneğin basit usulde vergilendirilen mükelleflerin gelir vergisi kesintisi yapma ve muhtasar beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.⁷⁰ Ayrıca, GVK'nun 95. maddesine göre ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabına ve 16. maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlilerine yapılan ödemeler ile Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli görülen diğer ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmamakta, bu gelirler yıllık beyan esasına göre vergilendirilmektedir.

⁶⁸ GVK'nun 96. maddesine göre hesaben ödeme deyimi, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir. Diğer taraftan söz konusu kazanç ve iratların ödeyenlerin hesaplarında gider olarak kaydedilmesi, hesaben ödeme olarak değerlendirilmemektedir. Örneğin, bankaların açtıkları mevduat hesaplarına, tahvil ihraç eden kurumların ise ihraç ettikleri tahvillere dönem kâr ve zararının tespiti amacıyla takvim yılı sonlarında tahakkuk ettirdikleri faizleri hesaplarına gider olarak kaydetmeleri nedeniyle bu faizler üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmemektedir. (Bkz. GKD, **a.g.e.**, s.623.)

⁶⁹ Saban, **Vergi Hukuku**, s.390-391; Uyanık, **Denetim Muhasebe ve Vergilendirme**, s.734; Pehlivan, **a.g.e.**, s.239; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.321-322; Kaneti, **a.g.e.**, s.84.

⁷⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği (MHÜD), **2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (BDK) (1. cilt Gelir Vergisi Kanunu)**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2013, s.20; Mustafa Çolak, **Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2004, s.33.

GVK'nun 94. maddesinin son fıkrasıyla Maliye Bakanlığına vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisi tanınmış olup Maliye Bakanlığınca söz konusu yetkiye dayanılarak çıkarılan 247 ve 275 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve 76 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile madde metninde sayılmamasına karşın bir takım kişi ve kuruluşlar sorumluluk uygulaması kapsamına alınmışlardır.

Maliye Bakanlığınca söz konusu yetkiye istinaden ilk olarak 76 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği çıkarılmış olup 26.06.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan söz konusu Tebliğ ile bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunu'na (SPKN) göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizlerden, GVK'nun 94. maddesinin 8. bendine göre yapılacak gelir vergisi kesintisi ile mülga 5422 sayılı KVK'nun 24. maddesine göre yapılacak kurumlar vergisi kesintisinin sorumlu sıfatıyla Takas ve Saklama Bankası Anonim Şirketi (Takasbank) tarafından yapılması ve ilgili vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.⁷¹

Resmi Gazete'nin 20.03.2003 tarihli 25054 sayılı nüshasında yayımlanan 247 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğiyle ise Türkiye Jokey Kulübü'nce organize edilen at yarışlarında, yarışmalara katılan atlara binen jokeyler ile jokey yamakları, antrenör ve seyislere at sahipleri adına Türkiye Jokey Kulübü tarafından yapılacak ücret ve ikramiye ödemeleri üzerinden GVK'nun 61, 94, 103 ve 104. maddelerine göre gelir vergisi kesintisinin yapılması ve ilgili vergi dairesine beyan edilerek ödenmesinden Türkiye Jokey Kulübü sorumlu tutulmuştur.⁷²

Son olarak yayımlanan 275 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile aile hekimleri, aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler ile işyerine ilişkin kira ödemeleri ve esnaf muaflığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları

⁷¹ GKD, a.g.e., s.624.

⁷² A.e.

karşılığında yapılan ödemelerden maddede belirtilen oranlarda gelir vergisi kesintisi yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.⁷³

Kanımızca, vergi sorumluluğu gibi önemli ve yeri geldiğinde müşterek ve müteselsil sorumluluk uygulamalarıyla sorumluluk yüklenen ilgili kişi veya kuruluşları vergi mükellefi ile aynı düzeyde yükümlülük altına sokan bir uygulamaya ilişkin düzenleme yapma yetkisinin tamamen yasama erkine ait olması gereklidir.

Bununla birlikte, AYM'nin 30.12.2015 tarihli ve 2014/183 Esas, 2015/122 Karar nolu ilamında özetle; Maliye Bakanlığına verilen, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme yetkisinin, sınırsız bir yetki olmayıp Kanun'un 94. maddesi kapsamında ele alınması gereken ve maddede belirtilen vergiye tabi işlemler yönünden geçerli olan bir yetki olduğu, söz konusu yetkinin, maddede vergi sorumlusu olarak öngörülen kişi ve kuruluşlarda değişiklik yapılabilmesini mümkün kılmadığı, bu yetkinin Maliye Bakanlığına verilmesiyle mevcut vergi sorumlusu kişi ve kuruluşların kapsamı bakımından ortaya çıkabilecek belirsizliklerin giderilmesinin ve bu kapsamda bunlara ek olarak yeni vergi sorumlularının belirlenebilmesinin amaçlandığı, Gelir vergisinde vergi sorumluluğuna ilişkin temel düzenlemelere Kanun'un 94. maddesinde yer verildikten sonra, Maliye Bakanlığına bu çerçevede ve yukarıda belirtildiği üzere sınırlı ve istisnai nitelikte bir yetki verilmesinin, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturmadığı, Maliye Bakanlığının itiraz konusu kuralla verilen yetkiyi kullanacağı düzenleyici işlemler Resmî Gazetede yayımlanmak suretiyle gelir vergisine tâbi işlemlere taraf veya aracı olanların vergi sorumluluğuna ilişkin düzenlemelerden önceden haberdar olmaları sağlanacağından, ilgililerin uymakla yükümlü oldukları kuralların öngörülemezliğinden ya da belirsizliğinden söz edilebilmesinin de olanaklı olmadığı belirtilerek, söz konusu fıkranın Anayasa'ya aykırı olmadığına oybirliğiyle karar verilmiştir.

Ancak söz konusu Karar'da bir yandan Maliye Bakanlığına tanınan söz konusu yetkinin, maddede vergi sorumlusu olarak öngörülen kişi ve kuruluşlarda

⁷³ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.410.

değişiklik yapılabilmesini mümkün kılmadığı belirtilirken, diğer yandan bu yetki ile mevcut vergi sorumlusu kişi ve kuruluşlara ek olarak yeni vergi sorumlularının belirlenebilmesinin amaçlandığının belirtilmesi bir çelişki olarak göze çarpmaktadır.

2. Gelir Unsurlarına Göre Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun 1. maddesinde, gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu ve gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtildikten sonra 2. maddesinde, gelir kapsamına giren kazanç ve iratlar; 1.Ticarî kazançlar, 2.Ziraî kazançlar, 3.Ücretler, 4.Serbest meslek kazançları, 5.GMSİ, 6.Menkul sermaye iratları, 7.Diğer kazanç ve iratlar olarak sıralanmıştır.⁷⁴

Başlıca kaynakta vergileme konusu ödemeler ise hizmet erbabına ödenen ücretler, serbest meslek erbabına yapılan ödemeler, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işleri için yapılan ödemeler, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ile değer artışı kazançları ve tarımsal ürünlerin satış bedelleridir.⁷⁵

GVK'nun 3. maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olanlar⁷⁶ ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının, tam mükellefiyet esasına göre Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.⁷⁷ Aynı Kanun'un 6. maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin dar mükellefiyet esasına göre sadece

⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.240; GKD, **a.g.e.**, s.6.

⁷⁵ Kaneti, **a.g.e.**, s.84.

⁷⁶ GVK'nun 4. maddesine göre ikametgahı (Türk Medeni Kanunu'nun 19. maddesinde "ikametgah" yerine "yerleşim yeri" tabiri kullanılmış olup "yerleşim yeri" bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olarak tanımlanmıştır.) Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmemektedir.) Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır. (Bkz. Saban, **Franchising ve Vergilendirme**, s.102.)

⁷⁷ Tam mükellefiyet, vergi kanunlarının uygulama alanının şahıs itibarıyla tespitine ilişkin bir kavram olup tam mükellef şahıslar, hangi ülkede bulunurlarsa bulunsunlar, elde ettikleri tüm gelirleri uyrukluk ilkesine göre tabiiyeti altında oldukları ülkede veya yerleşim yeri ilkesine göre mukim oldukları ülkede vergilendirilmektedir. (Bkz. GKD, **a.g.e.**, s.8.)

Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir.

GVK'nda, KVK'ndan farklı olarak kaynakta vergileme kapsamına giren kazanç ve iratlar için tam mükellef - dar mükellef ayırımına gidilmemiş olup hem tam mükellefler, hem de dar mükellefler büyük ölçüde aynı düzenlemelere tabi olmakla birlikte, BKK'ları ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından kaynaklanan vergi kesintisi oranlarındaki farklılıklar, kaynakta vergilemeye tabi tutulan kazanç ve iratların beyan usulündeki farklılıklar ve diğer farklılıklara çalışma içerisinde yer geldikçe değinilmiştir.

a) Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun 65. maddesine göre serbest meslek faaliyeti, 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 olarak tanımlanmış olup⁷⁸ tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazançları arasında sayılmıştır.⁷⁹

Serbest meslek faaliyeti, sermaye yerine ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması ve ticari bir organizasyon boyutunda olmaması yönüyle ticari kazançtan; kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması ve bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak icra edilmemesi yönüyle ücret gelirinden; devamlılık arz etmesi yönüyle ise arazi kazançtan ayrılmaktadır.⁸⁰

Serbest meslek kazançları, esas itibariyle beyan usulüne tabi olup GVK'nun 85. maddesine göre serbest meslek erbaplarının, mesleki faaliyetlerinden kazanç elde

⁷⁸ M. Kâmil Mutluer, **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı: Mayıs 2007, s.89.

⁷⁹ Hasan Altuncu, **Vergileme Esasları Oranlar Hadler 2002 – 2007**, Ankara, Şafak Matbaacılık, 2. Baskı: Mart 2007, s.118; Çolak, **Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi**, s.79.

⁸⁰ Fatih İncel, "Serbest Meslek Kazançlarında Özellikli Hususlar", **Vergi Sorunları**, Sayı: 246, Mart 2009, s.157-158.

etmemiş olsalar bile, bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazançlarını aksine bir hüküm olmadığı müddetçe, yıllık beyanname ile beyan etmeleri zorunlu tutulmuştur.⁸¹ Ancak, aynı Kanun'un 94. maddesinin 2. fıkrasına göre, noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç olmak üzere GVK'nun 18. Maddesinde sıralanan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı,⁸² 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 gelirler üzerinden 2009/14592 sayılı BKK uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %17 oranında, diğer serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden ise aynı BKK ile belirlenen %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁸³

Söz konusu vergi kesintisi, GVK'nun 18. Maddesi ile gelir vergisinden istisna tutulan serbest meslek kazançları ile 86. Maddesi ile yıllık beyan kapsamı dışında tutulan tamamı Türkiye'de vergi kesintisine tabi tutulmuş olan dar mükelleflerin serbest meslek kazançları için nihai vergi halini almakta iken bu iki durum dışında bir ön vergilendirme niteliği kazanmaktadır.⁸⁴ Serbest meslek faaliyeti niteliğindeki hizmetin GVK'nun 94. Maddesinin 1. Fıkrasında sayılan kişiler

⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.300; GKD, **a.g.e.**, s.490.

⁸² Bilgisayar yazılımı, 4444 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle 01.01.2000 tarihinde yürürlüğe girmek üzere Gelir Vergisinin 18. maddesine eklenmiştir. İstisna hükmünden faydalanabilmek için söz konusu yazılımın Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıyarak söz konusu Kanun'a tabi olması gerekmektedir. Yazılımların bilgisayar programcısı ve kanuni mirasçısı dışındaki kişiler tarafından devrinden elde edilen kazançlar değer artışı kazancı, ticari bir organizasyon içinde elde edilen kazançlar ise ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir. (Geniş bilgi için bkz. Şenol Turut, **Bilgisayar Programlarının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2009, s.34-37.)

⁸³ Muzaffer Emekci, Fatih Kızıltepe, "Vergi Kılavuzu – 2011 (Özel Ek)", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 272, Mayıs 2011, s.65.

⁸⁴ Gülsen Güneş, **Türk Hukukunda Entellektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1997, s.103.

dışındakilere verilmesi halinde gelir vergisi kesintisi yapılmayacağından bir ön vergilendirme söz konusu olmamakta, bu nitelikteki serbest meslek kazançlarının tamamı yıllık beyan esasına göre vergilendirilmektedir.⁸⁵ GVK'nun 18. Maddesi kapsamındaki serbest meslek faaliyeti niteliğindeki hizmetlerin aynı Kanun'un 94. Maddesinin 1. Fıkrasında sayılan kişiler dışındakilere verilmesi halinde ise gerek kaynaktan vergileme, gerekse de yıllık beyan esasında vergileme söz konusu olmayacağından tam istisna durumu ortaya çıkmaktadır.⁸⁶

GVK'nun 121. maddesine göre, yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlar üzerinden daha önce kesilmiş olan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebileceğinden serbest meslek kazançları üzerinden yapılan vergi kesintileri de yıllık beyanname verilmesi halinde gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir.⁸⁷ Serbest meslek kazançları, GVK'nun mükerrer 120. maddesine göre ticari kazançlar gibi geçici vergiye de tabi olup bu kazançların bir ön vergilendirme niteliğinde olmak üzere GVK'nun 94. Maddesinin 1. Fıkrasında sayılanlara verilen hizmetlerde hem kaynaktan vergilemeye hem de geçici vergiye tabi tutulması yanında, kaynaktan vergilemede %20 oranı uygulanırken, geçici vergide %15 oranının uygulanması ayrı bir eleştiri konusu teşkil etmektedir.⁸⁸

Serbest meslek kazançları tahsil esasına tabi olup elde etme yönünden alacağın niteliği ve tutarı itibarıyla kesinleşmesi ve talep edilebilir hale gelmesi yeterli olmamakta, serbest meslek erbabı tarafından tahsil edilmiş olması gerekmektedir.⁸⁹ Ancak, GVK açısından serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olayın tahsile bağlı olmasına karşın, KDVK açısından vergiyi doğuran olayın hizmet ifasına veya hizmet ifa edilmeden önce buna ilişkin fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesine bağlı olması, uygulamada ihtilaflı durumların ortaya çıkmasına neden

⁸⁵ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.175.

⁸⁶ GKD, a.g.e., s.487; Ömer Duman, Nazmi Kayağdı, **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Temmuz 2010, s.93-94.

⁸⁷ Özyürek, Sönmez, Ayaz, **Telif Kazançlarında Vergileme**, s.28.

⁸⁸ Gülşen Güneş, “Yeni Binyıl Türkiye’inde Yer Alması Gereken Vergi Kuralları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 39, Yıl: 2001, s.79, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7385>, 30.06.2017.

⁸⁹ Semih Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay: Elde Etme**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006, s.129.

olmaktadır.⁹⁰ KDV tevkifatı yönünden de önem taşıyan bu konuya E.2.b.1. “Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamına Giren Hizmetler” başlıklı bölümde değinilmiştir.

Dar mükellef gerçek kişilerin serbest meslek kazançlarının Türkiye’de vergilendirilebilmesi için, söz konusu kazancın Türkiye’de elde edilmiş olması gerekmektedir. Serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılmasının koşulu ise GVK’nun 7. maddesinin 1. fıkrasının 4. bendinde, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de yürütülmesi⁹¹ veya Türkiye’de değerlendirilmesi⁹² olarak ifade edilmiştir.

Dar mükellefiyette kesinti suretiyle vergilendirme nihai vergilendirme niteliği taşıdığından, üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmış olan serbest meslek kazançları, dar mükellef gerçek kişiler tarafından tutarı ne olursa olsun beyan edilmemektedir. Ancak kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmemiş olan süreklilik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançların yıllık beyanname ile arızı nitelik taşıyan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançların ise münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.⁹³

Türkiye ile ÇVÖA akdetmiş bir ülkenin mukimi olan dar mükellef gerçek kişilerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde, GVK’nun ilgili hükümlerinden önce ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Türkiye’nin akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin 14. maddesinde kazancın diğer ülkede vergilendirilebilmesi için mukimlik, sabit işyeri

⁹⁰ İncel, **a.g.e.**, s.166-167.

⁹¹ Örneğin web sayfası tasarımı hizmetinin dar mükellef serbest meslek erbabınca tüm boyutuyla ve ağırlıklı olarak Türkiye’de ifa edilmesi halinde anılan kanun hükmü gereğince kazancın Türkiye’de elde edildiği kabul edilerek yapılan ödemeler üzerinden hizmetten yararlananlar tarafından sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. (Bkz. Ercan Alptürk, **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 2005, s.401.)

⁹² Buradaki “Türkiye’de değerlendirilmesi” kelimesi, ödemenin Türkiye’de yapılması veya yabancı bir ülkede yapılmış olmasına karşın ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın Türkiye’deki hesaplarına intikal ettirilmesi veya gider yazılması anlamını taşımaktadır.

⁹³ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.176; GKD, **a.g.e.**, s.489-490.

veya on iki ayda toplam 183 gün veya daha fazla süren bir faaliyet icrası gibi şartlar öngörülmektedir.⁹⁴

GVK'nun 18. Maddesinde yer verilen serbest meslek kazançları istisnası kapsamındaki faaliyetlerin aynı Kanun'un 94. maddesine göre kaynaktan vergilemeye tabi tutulması, yıllık beyannamelere ilişkin olan nispi vergileme ilkesini bozduğu, istisna hükmü ile güdülen amacı zedelediği, kişisel durumların göz önüne alınmasına ve artan oranlılık ilkesinin uygulanmasına olanak vermediği, zihinsel faaliyetlerin ürünü olan eserlerin yaratıcıları ve mirasçılarının katı bir şekilde nihai vergiye tabi tutulduğu, kaynaktan vergilemenin bir vergilendirme metodu değil bir vergi tahsil yöntemi olduğu yönlerinden eleştirilmektedir.⁹⁵

b) Ticari Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nın 94. maddesine göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işleri, şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon v.b. satanlara ve bu oyunların oynatılmasına aracılık edenlere yapılan ödemeler, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'a göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın satanlara yapılan ödemeler, Posta ve Telgraf Teşkilatı Anonim Şirketi (PTT) acentelerine yapılan ödemeler, esnaf muaflığından yararlananlara yapılan ödemeler kaynaktan vergilemeye tabi ticari kazançlar kapsamında kalmakta olup yukarıda belirtilen ödemeleri yapanlar tarafından 2009/14592 sayılı ve 2012/3322 sayılı BKK'ları ile belirlenen ve Ek 1'de gösterilen oranlarda gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kaynaktan vergileme kapsamına giren ticari kazançlardan en önemlisi olan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler, özel hukukta "istisna akdi"⁹⁶ denilen sözleşme türü kapsamına girmekte

⁹⁴ Alptürk, **a.g.e.**, s.321.

⁹⁵ Güneş, **Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, s.104-105.

⁹⁶ 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 470. maddesinde "Eser Sözleşmesi" adı ile yer verilmiş olup, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır.

olup bir tarafın bir bedel karşılığında bir üretimde bulunmayı üstlendiği akit türü olarak tanımlanmaktadır.⁹⁷

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazançların yıllık olarak tespit edilerek vergilendirilmesi mümkün olmadığından, kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak saptanmakta ve tamamı o yılın geliri sayılarak yıllık beyannameye dahil edilmektedir.⁹⁸ Belirli bir mükellef grubundan uzun süre vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmadığından ve işin bitiminde yapılacak toplu vergi ödemesi mükellef açısından zorluk yaratacağından vergilendirmedeki gecikmeyi telafi etmek amacıyla birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde kaynaktan vergileme esası benimsenmiştir.⁹⁹

Buna göre, GVK'nun 42. maddesi kapsamına giren, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat, dekapaj ve onarma işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak¹⁰⁰ bedelleri üzerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben aynı Kanun'un 94. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendi uyarınca, 2009/14592 sayılı BKK'na göre 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹⁰¹ Ödemenin döviz cinsinden yapılması durumunda da ödemenin yapıldığı tarihteki Türk Lirası karşılığı hesaplanmak suretiyle aynı oranda vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹⁰²

⁹⁷ Atilla İnan, **Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme Esasları**, Ankara, Türmob Yayınları No:126, 2000, s.2.

⁹⁸ GKD, **a.g.e.**, s.628.

⁹⁹ Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi – Özellikli İşlemler, Örnek Uygulamalar, Asgari İşçilik, Ayrıntılı Hesap Planları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Haziran 2011, s.73; Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi – Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 15. baskı: Nisan – Mayıs 2010, s.110.

¹⁰⁰ İstihkak (Hakediş) Bedeli, taahhüdü yapan kişi veya kurum tarafından, taahhüt edilen işin devam ettiği dönem içerisinde, işin tamamlanan kısmına ilişkin olarak muhtelif zamanlarda veya işin bitiminde, düzenlenen hakediş belgeleri karşılığında tahsil edilen bedeller olarak tanımlanabilir. (Bkz. Ayhan Yılmaz, **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme**, Ankara, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi : 10, 2003, s.30.)

¹⁰¹ Emekçi, Kızıltepe, **a.g.e.**, s.65.

¹⁰² Hasan Altuncu, Nihal Atalay, Özlem Barış, Soner Özkır, **Türk Vergi Hukukunda Dövizli İşlemler**, Ankara, Şafak Matbaacılık, 2003, s.150.

GVK'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için işin inşaat ve onarma işi olması, başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.¹⁰³

Uygulamada, inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi yoruma açık olan birçok yapım işi olduğundan, yapılan işin inşaat ve onarma işi kapsamına girip girmediği, dolayısıyla kaynakta vergileme yapılıp yapılmayacağı konusunda çoğu kez duraksamalar yaşanmaktadır. Örneğin, Danıştay 3. Dairesinin, 23.01.1990 tarih ve 1989/2945 Esas, 1990/160 Karar nolu ve Danıştay 4. Dairesinin 23.10.2003 tarihli ve 2003/1592 Esas, 2003/2538 Karar nolu ilamlarında, dekapaj işinin inşaat işi olarak kabul edilemeyeceği, dolayısıyla bu işi yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi kesilemeyeceği yönünde karar verilmiştir.¹⁰⁴ Ancak daha sonra GVK'nun 42. maddesine, 5035 sayılı Kanunun 48. maddesinin 4-a fıkrasıyla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen ibareyle dekapaj işlerinin de inşaat işi sayılacağı hüküm altına alınarak bu konuda yaşanan tereddütlere son verilmiştir.

Maliye Bakanlığınca verilen çeşitli özelgelere de inşaat ve onarma işinin çok dar anlamda yorumlandığı, çoğunlukla yapım veya inşaa işinin bina yapım işi ile sınırlandırıldığı görülmektedir. Örneğin Maliye Bakanlığının 20.06.1989 tarihli ve 51482 sayılı Özelgesinde, çelik asfalt tankları ve çelik boru hatları imalat işinin ve 20.01.1992 tarihli ve 1595 sayılı Özelgesinde ise kapı, pencere ve portmanto işlerinin yapım işi olarak kabul edilmediği görülmektedir. Kanımızca, burada ortaya çıkan yorum ve görüş farklılıklarının giderilebilmesi için 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 470. maddesindeki "Eser Sözleşmesi" tanımının esas alınması ve yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi üstlendiği tüm işlerin, diğer iki koşulun da sağlanması kaydıyla, inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁰⁵

¹⁰³ İnan, a.g.e., s.2.

¹⁰⁴ Selami Demirkol, M. Önder Tekin, Nihat Toktaş, **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, İstanbul, Beta Yayınları, 2. Baskı: Temmuz 2006, s.424, 527.

¹⁰⁵ İnan, a.g.e., s.3.

GVK'nun 42. maddesinde inşaat ve onarma işinin taahhüt işi olup olmadığı konusunda açıklık bulunmamakla birlikte, aynı Kanun'un 94. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde, kaynakta vergilemeye tabi tutulacak ödemelerin, 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla yapılan istihkak bedeli ödemeleri olduğu belirtildiğinden ve istihkak bedeli ödemeleri taahhüt işlerinde söz konusu olduğundan, inşaat ve onarma işinin taahhüt işi kapsamında yapılması halinde kaynakta vergilemenin söz konusu olduğu anlaşılmaktadır.

Uygulamada, hangi inşaat ve onarma işlerinin birden fazla takvim yılına yaygın olduğunun belirlenmesinde de tereddütler yaşanmaktadır. Burada “birden fazla takvim yılına sirayet eden” ifadesi ile inşaat ve onarma işinin 12 aylık bir tam yılı aşması kastedilmemekte, işin 12 aydan daha kısa sürmesine karşın farklı yıllarda başlayıp bitmesi halinde söz konusu madde kapsamında değerlendirilmektedir.¹⁰⁶ Dolayısıyla aynı yıl içinde başlayıp bitirilen inşaat ve onarma işleri için yapılan ödemeler, kaynakta vergileme kapsamına girmemektedir.¹⁰⁷

Danıştay 3. Dairesinin 2002/3459 Esas, 2004/1151 Karar nolu ilamında, kooperatif ile yüklenici firma arasında akdedilen sözleşmenin eki özel şartnameye, yüklenicinin bir takvim yılı içinde yaptığı işler için yıl sonunda yapılan tespit hakedişine göre kooperatife fatura vereceği ve o yıl içinde elde ettiği hakedişi ve yapılan giderleri o yılın beyannamesi ile beyan edeceği yolunda hüküm konulmasının, inşaat işinin yıllara yaygın olma niteliğini ve vergi kesintisi yapma yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağı ve VUK'nun 8. maddesinin 3. fıkrasında yer alan, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı yolundaki kural karşısında hukuki sonuç doğurmayacağı belirtilerek, yerel mahkemenin kesilen vergi ziyayı cezasını kaldıran kararının bozulmasına karar verilmiştir. Buradan, yıllara yaygın inşaat işinin parçalara ayrılarak her dönem için ayrı sözleşme yapılmasının veya tek bir sözleşme yapılmasına karşın istihkak ödemelerinin takvim yılı esas alınmak suretiyle

¹⁰⁶ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.50; Çolak, *Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi*, s.87-88.

¹⁰⁷ Kızılot, *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi*, s.110.

yapılmasının gelir vergisi kesintisi yapma yükümlülüğünü ortadan kaldırmayacağı anlaşılmaktadır.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işinin başlangıç tarihi olarak akit tarihi değil, sözleşmenin onaylanarak uygulanmaya başlandığı tarihin alınması gerekmektedir. GVK'nun 44. maddesinin 1. fıkrasına göre işin bitim tarihi ise geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer durumlarda işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olarak kabul edilmektedir.¹⁰⁸ GVK'nun 42. maddesine göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilerek tamamı o yılın geliri sayıldığından ve o yıla ilişkin beyannamede gösterildiğinden, aynı Kanun'un mükerrer 120. maddesinin 1. fıkrasında yer alan parantez içi hükümle bu kazançlar geçici vergi kapsamı dışında tutulmuş olup bu kazançlara ilişkin olan istihkak bedelleri üzerinden daha önce kaynakta kesilmiş olan verginin diğer kazanç ve iratlar nedeniyle hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmesi de mümkün bulunmamaktadır.¹⁰⁹

Söz konusu vergi kesintisi gelir vergisine mahsuben yapıldığından, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işinin başlangıcından bitimine kadar yapılan vergi kesintileri beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmekte, kalan tutar ödenecek vergiyi oluşturmaktadır. Kesilen verginin beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde, bu fazlalık GVK'nun 121. maddesi hükümleri doğrultusunda, istihkaklardan kesilen verginin vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine yatırıldığını tevsik eden belgelerin mahsup talep dilekçesine eklenmiş olması koşuluyla, vergi dairesince mükellefe yapılan bildirimin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde müracaatı üzerine mükellefe red ve iade edilmektedir.¹¹⁰ İşin zararlı sonuçlanması halinde ise, daha önce kesilen vergilerin varsa beyannamede gösterilen diğer kazanç ve iratlara ilişkin vergiden mahsup edilmesi, beyannamede başka kazanç ve irat yoksa işin bitim

¹⁰⁸ İnan, **a.g.e.**, s.5-6.

¹⁰⁹ İnan, **a.g.e.**, s.2.

¹¹⁰ **A.e.**, s.30-31.

tarihinden itibaren VUK'nun 126. maddesinde belirtilen beş yıllık düzeltme zamanaşımı süresi içinde mükellefin talebi üzerine iade edilmesi gerekmektedir.¹¹¹

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde hakedişlerin hazırlanması ve ödenmesi uzun zaman alabildiğinden, daha sonra yapılacak hakediş ödemelerinden mahsup edilmek üzere ödenen avans bedelleri üzerinden de aynı oranda gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹¹² Avans bedellerinin döviz olarak ödenmesi halinde de ödeme tarihindeki Türk Lirası karşılığı üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmekte, döviz cinsinden hakediş ödemeleri esnasında sadece avans mahsubu sonrası kalan bedel üzerinden kesinti yapılmakta, daha önce döviz cinsinden ödenen avanslarla ilgili olarak kur farkı hesaplanması ve bu kur farkı üzerinden vergi kesintisi yapılması söz konusu olmamaktadır.¹¹³

Danıştay 3. Dairesinin 05.10.1994 tarihli ve 1994/1755 Esas, 1994/2937 Karar sayılı ilamına göre, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde inşaat sözleşmesinin aynı yıl içinde feshedilmiş olması, inşaatın birden fazla takvim yılına yaygın olma niteliğini değiştirmeyeceğinden, fesih tarihine kadar ödenen istihkak bedellerinden yukarıda belirtilen kanun hükümleri uyarınca vergi kesintisi yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. İnşaat işinin yapılan sözleşme uyarınca aynı takvim yılı içerisinde bitmesi gerekirken çeşitli nedenlerle ertesi takvim yılına sarkması halinde de bir ek sözleşme ile birden fazla takvim yılına yaygın hale gelmiş ise sözleşme tarihinden itibaren, aksi takdirde ertesi takvim yılının başından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden, daha önce ödenmiş olan istihkak bedelleriyle ilişkilendirilmeksizin vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹¹⁴

Diğer taraftan, Danıştay 9. Dairesinin 22.01.1993 tarihli ve 1992/2620 Esas, 1993/207 Karar sayılı ilamına göre, VUK'nun 11. maddesinin 3. fıkrasında düzenlenen müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve konuya ilişkin usul ve

¹¹¹ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi**, s.212, 218.

¹¹² Şenlik, **a.g.e.**, s.73; Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi**, s.112; Ayhan Yılmaz, **a.g.e.**, s.35.

¹¹³ Altuncu, Atalay, Barış, Özkır, **a.g.e.**, s.150.

¹¹⁴ Şenlik, **a.g.e.**, s.73; Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi**, s.114; İnan, **a.g.e.**, s.5.

esasların belirlenmesi hususunda aynı maddenin 5. fıkrasıyla Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin olarak henüz bir düzenleme yapılmadığından, zirai ürün bedelleri üzerinden yapılacak gelir vergisi kesintisine ilişkin usul ve esasların, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerini kapsayacak şekilde genişletilmek suretiyle istihkak sahiplerinin yapılmayan vergi kesintisinden müteselsilen sorumlu tutulmaları mümkün bulunmamaktadır.¹¹⁵

c) Zirai Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun 52. maddesinin 1. fıkrasında zirai kazanç, "Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır." olarak tanımlanmış, daha sonra zirai faaliyetin ne olduğu detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Söz konusu maddenin 2. fıkrasında, arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiattan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalı, avlanması, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması, satılması veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılması faaliyetlerinin tümünün zirai faaliyet kapsamına girdiği belirtilmiştir.¹¹⁶

GVK'nun 53. maddesine göre, 54. 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) vergilendirilmekte, bu şartları taşımayan çiftçiler ise kaynakta vergileme yöntemine göre vergilendirilmektedirler.¹¹⁷ Zirai kazancın tespitinde, ticari kazançta olduğu gibi tahakkuk esası geçerli olup kanun koyucu kazancın tespitini ödeme şartına bağlamadığından, kazancın mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi vergilendirilmesi için yeterli bulunmaktadır.¹¹⁸ İşletme büyüklüğü, ekim yapılan arazide dönüm, hayvancılıkta hayvan sayısı, meyvecilikte ağaç sayısı, arıcılıkta kovan sayısı,

¹¹⁵ Maliye Bakanlığının 26.03.1996 tarihli ve 12744 sayılı muktezası.

¹¹⁶ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 12. Baskı: Ekim 2005, s.119.

¹¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.284.

¹¹⁸ Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, s.111.

balıkçılıkta tekne büyüklüğü kriterleri kullanılarak saptanmakta ve Kanun'da belirtilen sınırlarla karşılaştırılarak tabi olunacak vergilendirme usulü tespit edilmektedir.¹¹⁹

GVK'nun 53. maddesine göre, zirai kazançların vergilendirme usulünü tespit etmek üzere 54. maddede yazılı işletme büyüklüğü ölçüleri ile karşılaştırılacak işletme büyüklüğünün belirlenmesinde, aile reisi ile birlikte yaşayan eş ve velayet altındaki çocuklara ait işletmeler ile ortaklık halindeki işletmeler birlikte dikkate alınmaktadır. Ortaklıklarda, ortaklığın birden fazla işletmeye sahip olması veya işletmelerin ayrı ayrı yerlerde faaliyette bulunması durumu değiştirmemektedir. Tek işletme olarak nitelendirilen ve Kanun'un 52. maddesinde, *“Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan yahut istihsal şartlarına göre birbirine bağlılık ve beraberlik arz eden işletmeler”* olarak tanımlanan işletmeler, birden fazla ortaklığa ait olsalar dahi, işletme büyüklüğünün tespitinde ortaklık payı oranında değil, her bir ortak için ayrı ayrı tamamı dikkate alınmaktadır. Birden fazla zirai işletmede ayrı ayrı şahıslarla ortaklığı bulunanların işletme büyüklüğü ölçülerinin tespitinde ise ortaklık paylarının toplamı esas alınmaktadır.¹²⁰

Kanun'un 54. maddesinde yazılı ziraat gruplarının bir kaçının kapsamına giren zirai faaliyetlerin bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklüğünün, bu gruplar için belirlenen sınırların yarısını aşması halinde gerçek usule tabi olunmaktadır. Gerek şahsi işletmesi, gerekse ortak olduğu işletmeler, ayrı ayrı gerçek usule tabi olmaya ilişkin işletme büyüklüğü ölçülerinin altında kaldığı halde, kendisine ait işletme ile ortaklıklardaki paylarının toplamı bu ölçüleri aşan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmektedir. Payları toplamı söz konusu ölçüleri aşmayan diğer ortaklar ise kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmektedir.¹²¹

¹¹⁹ Pehlivan, **a.g.e.**, s.187; Mutluer, **Vergi Özel Hukuku**, s.86; Zirai işletme büyüklüğü ölçülerinin tamamını içeren detaylı listeye, GVK'nun 54. maddesi içerisinde yer verilmiştir.

¹²⁰ Altuncu, **a.g.e.**, s.108.

¹²¹ GKD, **a.g.e.**, s.342.

Gerçek usulde vergilendirme şartlarını taşımayan çiftçilerin tabi oldukları kaynakta vergileme yönteminde, çiftçilerin ürünlerinin satışı sırasında, alıcıların çiftçiye ödedikleri ürün bedeli üzerinden, GVK'nun 94. maddesinin 11. bendinde belirtilen oranlarda vergi kesintisi yapılmaktadır.¹²² Buna göre gelir vergisi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişi ve kuruluşların, çiftçilerden satın aldıkları zirai mahsuller ve hizmetler için yaptıkları ödemeler üzerinden, 2009/14592 sayılı BKK'yla, 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Ek 1'de belirtilen oranlarda vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.¹²³

Vergi kesintisi oranı %0 olarak belirlendiği takdirde, vergi borcu tahakkuk etmemekle birlikte, vergi uygulamaları açısından vergi kesintisi yapılmış kabul edilmekte, bu da kaynakta vergilemeye tabi tutulan gelirin beyan edilip edilmeyeceği hususunda belirleyici olmaktadır. Nitekim Danıştay 4. Dairesi, 23.06.2004 tarihli ve 2004/348 Esas, 2004/1478 Karar nolu ilamında, BKK ile tevkifat oranının sıfır olarak belirlenmesinin sadece yapılacak tevkifatla ilgili olduğu ve anılan gelirin beyanına engel teşkil etmediği yönünde karar vermiştir.¹²⁴ Danıştay 3. Dairesinin 31.05.2010 tarihli ve 2008/4763 Esas, 2010/1884 Karar nolu ilamında da BKK'yla kesinti oranının sıfır olarak belirlenmesinin GVK'nun 94. maddesi gereğince istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılacak vergi kesintisine ilişkin olduğu, nihai vergilendirmeye ilişkin bir düzenleme içermediği, bu nedenle kesinti suretiyle vergilendirilmemiş gelirlerin beyan edilmesine engel teşkil etmediği belirtilmiştir.

Zirai nitelikteki kazançlarının tamamı kaynakta vergilendirilen çiftçilerin Kanun'un 54. maddesinde belirtilen gerçek usule tabi olmanın şartlarını taşıyamamaları halinde yıllık beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.¹²⁵ Ayrıca bu nitelikteki çiftçilerin defter tutma yükümlülükleri de bulunmamaktadır. Ancak bu çiftçiler, zirai faaliyet kapsamında yaptıkları satışlar veya ifa ettikleri hizmetler

¹²² Pehlivan, **a.g.e.**, s.187.

¹²³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.284.

¹²⁴ Cem Tekin, Emre Kartaloğlu, **Yeni Sisteme Göre Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.375 [Dipnot]; Demirkol, Tekin, Toktaş, **a.g.e.**, s.529.

¹²⁵ **A.e.**

dolayısıyla kendilerine yapılan ödemelere ilişkin satın alanlarca düzenlenecek müstahsil¹²⁶ makbuzunu almak ve saklamak zorundadırlar.¹²⁷

Bununla birlikte, GVK'nun 53. maddesinin 5. fıkrasına göre, kazançları gerçek usule tabi olmayan çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden talepte bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden, 54. maddede yazılı ölçüleri aşanlar takip eden vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek usulde; gerçek usule tabi olanlardan bu ölçülerin altında kalanlar ise takip eden vergilendirme dönemi başından itibaren kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmektedirler.¹²⁸ Gerçek usulde vergilendirme kapsamına giren veya gerçek usule tabi olmayı talep eden çiftçilerin kazançlarının tespitinde zirai işletme hesabı esasını veya bilanço esasını tercih etmelerinde herhangi bir kanuni sınırlama bulunmamakta, ancak bilanço esasını tercih edenler Kanun'un 59. maddesine göre iki yıl geçmedikçe bu usulden dönememektedirler.¹²⁹

Diğer taraftan konuya ilişkin olarak VUK'nun 11. maddesinin 6. fıkrasında da düzenleme yapılmış olup Maliye Bakanlığı, zirai ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi kesintisinden müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi kesintisinin hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkili kılınmıştır. Danıştay 3. Dairesinin 08.02.1996 tarihli ve 1994/3326 Esas, 1996/397 Karar nolu ilamında, borsaya kayıtlı zirai ürün alımlarında kaynakta kesilen vergilerin ödenmemesi halinde, 213 sayılı VUK'nun 11. maddesi ve 164 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca borsa tüzel kişiliği ve yöneticilerinin ödenmeyen stopaj vergilerinden müteselsilen sorumlu tutulamayacağı yönünde karar verilmiştir. Danıştay 3. Dairesinin 10.02.1994 tarihli ve 1993/1095 Esas, 1994/388 Karar nolu ilamında ise zirai ürün alım – satımı yapan kişilerin bu alış ve satışlarını borsaya

¹²⁶ Üretici. (Bkz. Türk Dil Kurumu, a.y.)

¹²⁷ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.98.

¹²⁸ Altuncu, a.g.e., s.108; Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi, 5. Baskı: 2004, s.153.

¹²⁹ GKD, a.g.e., s.343, 347.

tescil ettirmekle sorumluluktan kurtulamayacakları gibi kesilmeyen ve ödenmeyen vergilerden de müteselsilen sorumlu olacakları ifade edilmiştir.¹³⁰ Anılan Bakanlık tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda kesinti yoluyla alınan vergiler iade edilmemekte ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılmak zorundadır.¹³¹

VUK'nun 11. maddesi, 3239 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe kadar sadece vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenlemekte iken bu Kanunla müteselsil sorumluluk müessesesini de kapsar hale getirilmiş ve Maliye Bakanlığına konuya ilişkin düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Daha sonra 3418 ve 4369 sayılı Kanunlarla değişikliğe uğrayan söz konusu Kanun maddesine dayanarak Maliye Bakanlığınca zirai kazançlarda gelir vergisi kesintisine ve KDV'nde müteselsil sorumluluğa ilişkin olarak yayımlanan çeşitli Genel Tebliğlerle bu yetki kullanılmıştır. Kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere vergi kesenlerin sorumluluğuyla müteselsil sorumluluk arasında sıkı bir ilişki mevcut olup yasal düzenlemeler uyarınca yapılması gereken vergi kesintisinin tam olarak yapılarak vergi dairesine yatırılması halinde, daha önceki safhalarda beyan edilmeyen veya beyan edilmesine karşın ödenmeyen vergilerden dolayı müteselsil sorumluluktan kurtulunmaktadır.¹³²

Ayrıca, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenen ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, GVK'nun Geçici 76. maddesiyle 31.12.2018 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup istisna edilen bu kazançlar üzerinden bu tarihe kadar aynı Kanun'un 94. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılmaması, gelirin sadece bu nitelikteki kazançlardan oluşması halinde gelir vergisi mükelleflerince yıllık beyanname verilmemesi, diğer kazançlar için beyanname verilmesi halinde ise bu nitelikteki kazançların verilecek beyannameye dahil edilmemesi hüküm altına alınmıştır.

¹³⁰ Demirkol, Tekin, Toktaş, **a.g.e.**, s.1209, 1351

¹³¹ Saban, **Vergi Hukuku**, s.114

¹³² Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, t.y., s. 65-66, 69.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin elde ettikleri zirai kazançların Türkiye’de vergilendirilebilmesi için GVK’nun 7. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendi hükmüne göre zirai faaliyetin Türkiye’de yürütülmesi gerekmektedir.

Gerçek kişilerin elde ettikleri zirai kazançların vergilendirilmesi tam ve dar mükellefler için aynı şekilde gerçekleşmekte olup GVK’nun 53. maddesinde belirtilen şartları taşımayan tam ve dar mükelleflerin zirai kazançları üzerinden yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almakta,¹³³ bu gelirler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmemektedir. Söz konusu maddede belirtilen koşulları sağladıkları için gerçek usulde vergilendirilen tam ve dar mükellef gerçek kişiler, kazanç elde etmemiş olsalar dahi GVK’nun 85. maddesi gereğince yıllık beyanname vermek zorundadırlar.¹³⁴

d) Ücretlerde Gelir Vergisi Kesintisi

GVK’nun 61. maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye,¹³⁵ gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde belirlenmiş olması ücret olma niteliğini değiştirmemektedir.

GVK’nun 25. maddesinin 7. fıkrasıyla kıdem tazminatları gelir vergisinden müstesna tutulduğundan iş akdinin işveren tarafından feshedilmesi halinde Kanun’da belirtilen tavanı aşmamak kaydıyla yapılacak kıdem tazminatı ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması söz konusu olmamakta, işçi ve işverenin ikale

¹³³ Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, Ankara, Sözkesen Matbaacılık, 4. Baskı: 2009, s.85.

¹³⁴ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.99.

¹³⁵ Çalışanlara verilen temettü ikramiyeleri, kârdan ayrılmalarına ve kâr dağıtımı kararı içerisinde yer almalarına karşın ücret olarak vergilendirilmekte olup gelir ve damga vergisi stopajı yanında sigorta primi kesintisine de tabi tutulmaktadır. (Bkz. Gürol Ürel, **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2009, s.386-387; Selahattin Tuncer, “Türkiye’de Finans Kesiminin Vergilendirilmesi”, **Türkiye’de Finans Kesiminin Vergilendirilmesi**, Ed. Selahattin Tuncer, İstanbul, İAV Yayınları, 1997, s.37.)

sözleşmesi düzenlemek suretiyle karşılıklı anlaşma yoluyla iş akdini sona erdirmeleri halinde ödenen kıdem tazminatı, 1475 sayılı İş Kanunu'nun halen yürürlükte bulunan 14. maddesinde tanımlanan kıdem tazminatı kapsamına girmediğinden, ücret olarak değerlendirilerek gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. İşçiye kıdem tazminatı, ölüm, engellilik, hastalık ve işe başlatmama tazminatı dahil olmak üzere işsizlik sebepleriyle verilen tazminatlar dışında ödenen kötü niyet tazminatı, sendikal tazminat, geri kalan süreye ilişkin tazminat ise gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.¹³⁶ Danıştay 3. Dairesinin 27.01.1993 tarihli ve 1992/1705 Esas, 1993/473 Karar nolu ilamına göre iş akdi feshedilen işçiye İş Kanunu uyarınca belirlenen önellere göre peşin yapılan ödemelerin (ihbar tazminatı) ücret sayılarak gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Bununla birlikte, Danıştay 4. Dairesinin 12.05.1999 tarihli ve 1998/4851 Esas, 1999/1970 Karar nolu ilamında, özel eğitim kurumlarındaki öğretmenlere ödenen eğitim tazminatlarından gelir vergisi kesintisi yapılamayacağı yönünde karar verilmiştir.

GVK'nun 24. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendi ile Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiş olup bu kurumlar tarafından Harcırah Kanunu'nun 33. maddesinin (a) bendi gereğince her yıl Bütçe Kanunu'nun "H" cetvelinde belirtilen yurt içi gündelik tutarlarının üzerinde bir harcırah ödemesi yapılması mümkün bulunmamakla birlikte herhangi bir nedenle bu tutarları aşan ödemelerin ücret olarak gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Aynı maddenin 1. fıkrasının 2. bendi ile Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan kurumlar tarafından gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler gelir vergisinden istisna edilmiş olup fiili yemek ve yatmak giderleri, 138 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği gereğince 01.01.1983 tarihinden itibaren devlet memurlarına ödenen gündeliklerle mukayesede dikkate alınmamakta, ancak belgelendirilemeyen yemek ve yatmak giderlerine karşılık olarak verilen gündelikler, aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen

¹³⁶ Ayşe Yiğit Şakar, Müjdat Şakar, **İş Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından İşçiye Ödenecek Tazminatlar**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Nisan 2010, s.39-40, 82, 108, 111, 145-146, 231; Ürel, **a.g.e.**, s.410.

gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulmaktadır.¹³⁷

Gelir vergisinden istisna edilen yurt dışı harcırah tutarları ise Harcırah Kanunu'nun 34. maddesi gereğince her yıl BKK'yla Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti ile diğer yabancı ülkeler için ayrı cetveller halinde belirlenmekte olup Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından bu tutarlara göre yapılan yurt dışı harcırah ödemelerinin tamamı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Harcırah Kanunu'na tabi olmayan kuruluşlar tarafından ödenen yurt dışı seyahatleriyle ilgili gerçek yol giderleri ile yemek ve yatmak giderlerinin tamamı belgelendirilmek şartıyla herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiş olup nakden ödenen yemek ve yatmak giderlerinin devlet memurlarına ödenen gündelikleri aşan kısmının ise ücret olarak gelir vergisi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.¹³⁸

Bunun dışında, istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları; evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında; TBMM, 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; yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla; bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine; sporculara transfer ücreti veya sair adlarla, ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret sayılmaktadır.¹³⁹

GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendine göre yukarıda sayılan ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı sırada, istisnadan faydalananlar hariç olmak üzere, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben, aynı Kanun'un 103. maddesinde yer alan vergi tarifesine göre, 104. maddede belirtilen şekilde tarh

¹³⁷ İmdat Türkay, **Yurt İçi ve Yurt Dışı Harcırah Ödemelerinin Vergilendirilmesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006, s.25, 42-49, 75-79, 95.

¹³⁸ Türkay, **A.e.**, s.25, 42-49, 75-79, 95.

¹³⁹ GKD, **a.g.e.**, s.625-626; M. Cüneyt Yatkın, **Türkiye'de Sporcuların Vergilendirilmesi**, Ankara, Atılım Üniversitesi Yayınları – 23, 2006, s.33; Cevdet Okan Bahar, **Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2005, s.195.

edilmek suretiyle vergi sorumlusu işverenler tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Danıştay 3. Dairesinin 29.04.1987 tarihli ve 1986/2103 Esas, 1987/1111 Karar nolu ilamında da belirtildiği üzere, ücret gelirinden zamanında yapılmayan vergi kesintisinin sorumlu adına tarh edilmesi gerekmekte, istihkak sahibi asıl mükellef adına yapılan tarhiyatın bir geçerliliği bulunmamaktadır.¹⁴⁰ Kesinti suretiyle vergilendirmede ücretin yıl içinde kümülatif toplamı esas alınmak suretiyle gelirin isabet ettiği vergi diliminin tabi olduğu vergi oranı kullanılarak vergi kesintisi miktarı hesaplandığından artan oranlı tarifenin uygulanması mümkün olmaktadır.¹⁴¹

Hizmet süresinin dolmasıyla birlikte ücret talep hakkı doğacağından ücretlerde tahakkuk esasının geçerli olduğu, tahsil esası görüşünün kanun maddelerinin biçimsel yorumundan kaynaklandığı şeklindeki görüşler yanında, fiilen ödenmemiş olan bir ücret, verginin asıl mükellefince elde edilmemiş olacağından vergilendirilmesinin mümkün olmadığı yönünde görüşler de bulunmaktadır.¹⁴²

Diğer gelir unsurlarında gelir vergisi kesintisi matrahı, elde edilen gelirin gayri safi tutarı olmasına karşın ücretlerde kesinti matrahı, elde edilen gelirin safi tutarı olmaktadır.¹⁴³ Buna göre, GVK'nun 104. maddesine göre, işverenler tarafından çalışanlara sağlanan menfaatlerin yıllık toplamına, Kanunu'nun 63. maddesinde belirtilen indirimler (657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 190. maddesi uyarınca yapılan kesintiler, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kanuni kesintiler, sosyal güvenlik prim ve aidatları, hayat sigortası primlerinin yarısı ile ölüm, kaza, sağlık, hastalık, engellilik, işsizlik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortası primlerinin tamamı,¹⁴⁴ sendikalara ödenen aidatlar) uygulanarak safi ücret hesaplandıktan sonra, kapsama giren çalışanlar için 31.

¹⁴⁰ Hüseyin Yalçın, **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, İstanbul, Kılavuz Yayıncılık, Ekim 1998, s.46; Yalçın, **a.g.e.**, s.61.

¹⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.293; GKD, **a.g.e.**, s.454.

¹⁴² Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, s.121-122.

¹⁴³ GKD, **a.g.e.**, s.6.

¹⁴⁴ GVK'nun 63. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendine göre indirim konusu yapılacak primler toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşmamaktadır. Bakanlar Kurulu söz konusu oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkili kılınmıştır.

maddede belirtilen sakatlık indirimine ilişkin tutarlar da indirilerek vergi matrahı hesaplanmakta, söz konusu vergi matrahına 103. maddede yer verilen vergi tarifesi uygulanmak suretiyle gelir vergisi hesaplanmaktadır.¹⁴⁵

GVK'nun 103. maddesinde yer verilen esas tarifenin vergi dilimleri, enflasyon oranlarındaki gelişmelere bağlı olarak her yıl yayımlanan genel tebliğlerle yeniden belirlenerek madde metnine işlenmektedir. Esas tarife, 296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

- 13.000 TL'ye kadar % 15
- 30.000 TL'nin 13.000 TL'si için 1.950 TL, fazlası % 20
- 70.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL), fazlası % 27
- 70.000 TL'den fazlasının 70.000 TL'si için 16.150 TL, (ücret gelirlerinde 110.000 TL'den fazlasının 110.000 TL'si için 26.950 TL), fazlası % 35.

Sosyal hukuk devletinin ve güçsüzün güçlü karşısında korunmasının vergi hukukuna yansımaları olan “ayırma ilkesi”ne aykırı olarak ücret gelirleri %15'ten başlayan ve %35'e varan artan oranlı vergi tarifesine tabi tutulurken, mevduat, repo v.b. menkul sermaye iratları üzerinden düşük ve tek oranlı vergi alınması öteden beri eleştiri konusu yapılmaktadır.¹⁴⁶

Bu sakıncayı kısmen de olsa gidermek ve ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünü hafifletmek üzere GVK'nun esas tarifesinin son iki diliminde 6009 sayılı Kanun'un 3. maddesiyle ücret gelirleri yönünden yapılan farklılaştırma, söz konusu farklılaştırmanın sadece 3. ve 4. dilimde yapıldığı, bunun, ücret gelirleri için daha yüksek düzeyde belirlenen son vergi dilimini aşan tüm gelirlerin, ücret geliri olsun, diğer gelirler olsun %35 oranında vergilendirilmesi sonucunu doğurduğu, bunun

¹⁴⁵ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.140; Bahar, a.g.e., s.70; Yalçın, a.g.e., s.48.

¹⁴⁶ Güneş, “Yeni Binyıl Türkiye’inde Yer Alması Gereken Vergi Kuralları”, s.78-79.

vergi adaletine aykırı olduğu iddia edilerek Anayasa Mahkemesi'nde (AYM) iptal davasına konu edilmiş, ancak AYM'nin 09.02.2012 tarihli ve 2010/93 Esas, 2012/20 Karar nolu ilamıyla, eski tarife ile karşılaştırıldığında, yeni tarifenin %35 vergi oranlı 4. dilimine giren ücretlinin toplam vergi tutarının öncekine göre daha düşük olduğu, ücret ve ücret dışı gelirler arasında karşılaştırma yapıldığında da aynı durumun söz konusu olduğu, yeni tarife ile ücretlinin toplam vergi yükünün azaltıldığı gerekçeleriyle, söz konusu tarifenin ücret gelirleri yönünden Anayasa'ya aykırı olmadığına ve iptal isteminin reddine oybirliğiyle karar verilmiştir. Gerçekten de 2017 yılı esas tarifesine göre ücret gelirlerinin 110.000 TL'yi aşması halinde diğer gelirler ile aynı oranda vergilendirilmesi söz konusu olup Türkiye koşullarında son dilimi aşan ücret gelirlerinin fazla olmadığı, aşan düzeyde ücret geliri elde edenlerin de ödeme güçlerinin yüksek olacağı düşünüldüğünde, AYM'nin iptal isteminin reddi kararının isabetli olduğu tarafımızca düşünülmektedir. Ancak, 70.000 TL'ye kadar olan ücret gelirlerinin, diğer gelirler ile aynı oranda vergilendirildiği göz önüne alındığında, söz konusu tarife değişikliğinin sadece 70.000 – 110.000 TL arasında gelir elde eden orta ve üst düzey ücretli kesim için bir avantaj sağladığı da söylenebilecektir.¹⁴⁷

Diğer taraftan, GVK'nun 3239 sayılı Kanunla değişik 94/(A) maddesinin son fıkrasında yer alan ve genel oran olarak belirlenen %25 gelir vergisi kesintisi oranına ilişkin olarak o dönemde yürürlükte bulunan *“Bakanlar Kurulu, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir bentte yer alan ödemeler için ayrı ayrı sınıfa kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki, tam ve dar mükellefler için farklı oranlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir.”* hükmü ile aynı Kanun'un 103. maddesinin yine o dönemde yürürlükte bulunan son fıkrasında yer alan ve esas tarifede yer alan oranların BKK'yla ancak %10 oranında indirilebilmesi ve eski seviyesine çıkarılabilmesine yönelik hüküm arasındaki çelişki “ödeme gücüne göre vergilendirme” ile “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı” anayasal ilkeleri yönünden dava konusu

¹⁴⁷ A. Savaş Demircan, “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 2015-116, s.270-271, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-116-1448>, 17.08.2017

edilmiş olup AYM'nin 19.03.1987 tarihli ve 1986/5 Esas, 1987/7 Karar nolu ilamında, söz konusu düzenleme esas tarife üzerinden gelir vergisine tabi tutulan ücret gelirin bir çok mükellef için yegâne ve devamlı gelir kaynağı olduğu, ücret dışında kalan vergi kesintisine tabi gelirlerin ise bir kısmının geçici nitelikte olduğu, ücret geliri elde edenlerin de bir ek gelir kaynağı olarak bu nitelikte gelir elde edebilmelerinin mümkün olduğu, farklı nitelikteki gelirlerin ayrı vergilendirme yöntem ve oranlarına tabi tutulmasının vergi adaletinin sağlanması için gerekli olduğu gerekçeleriyle Anayasaya aykırı bulunmamıştır.

Günümüzde Bakanlar Kurulunun 94. maddedeki genel vergi kesintisi oranında, belirtilen sınırlar içerisinde değişiklik yapma yetkisi devam etmekte, ancak 103. maddedeki yetkisi kaldırılmış bulunmaktadır. Ancak daha önce, "Anayasa'da Kaynakta Vergileme" başlıklı bölümde tartışıldığı üzere verginin kanuniliği ilkesi gereğince vergilendirmede muafiyet ve istisna ortaya çıkması sonucunu doğuracak şekilde Bakanlar Kuruluna vergi oranlarını sıfıra kadar indirme veya bir katına arttırma gibi geniş aralıklar dahilinde değişiklik yapma yetkisi tanınmasının, üstelik bu yetkinin vergilendirmede adalet ilkesini zedeleyecek şekilde kullanılmasının Anayasa'nın 73. maddesinde tanınan yetkiye rağmen Anayasa'nın bütünü göz önüne alındığında Anayasa'ya aykırılık taşıdığı tarafımızca düşünülmektedir.¹⁴⁸

¹⁴⁸ AYM üyelerinden Yılmaz Aliefendioğlu; "Gelir Vergisi Yasasının "vergi tevkifatı" başlığını taşıyan 3239 sayılı Yasayla değişik 94. maddesine göre, 13 bentte toplanan ve vergi tevkifatına tabi tutulması öngörülen gelir unsurlarından sadece "ücretliler", Gelir Vergisi Yasasının 103. ve 104. maddeleri, başka bir deyişle "esas tarifye" uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulacak, diğer gelir unsurlarının vergi tevkifatında miktar ne olursa olsun % 25 oranı uygulanacaktır. Gelir Vergisinin 103. maddesindeki esas tarifiede ise, alınacak vergiye esas olacak oran % 25'le başlamakta ve artan gelire göre % 50'ye kadar yükselmektedir. İlk bakışta görüleceği üzere, vergi tevkifatında ücretliler için en az % 25 olan ve gelire göre artan oran, öteki gelir unsurlarında ne olursa olsun % 25'dir. Başka bir deyişle ücretliler için tevkifat oranı ödeyecekleri vergi kadar iken, öteki gelir unsurlarında sabit bir oran uygulanmaktadır, iş bununla da kalmamaktadır. Gelir Vergisi Yasasının 94. maddenin (A) bölümünün son fıkrasına göre Bakanlar Kurulu, bu maddede yer alan tevkifat nispetlerini, her bentte yer alan ödemeler için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar arttırmak suretiyle yeniden saptamaya yetkilidir. Ancak bu yetki ücretlileri kapsamamaktadır. Çünkü 94. maddede ücretlilere uygulanacak 103. maddede, Bakanlar Kurulunun esas tarife oranlarını % 10 indirmeye ve tekrar eski oranlara yükseltmeye yetkili olduğu belirtilmekte ise de, bu yetkinin gelir unsurlarına göre ayrı ayrı kullanılması mümkün olmadığı gibi, "O" a varan bir indirimde yer vermemektedir. Kaldı ki. Gelir Vergisi Yasasının 85. maddesine göre, menkul sermaye iradından elde edilen gelirden büyük bir bölümü için beyanname verilmeyecek başka gelirler için beyanname verilmesi halinde dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir, başka bir deyişle bu gelir unsurları için tevkifat dışında bir vergi alınması söz konusu olmayacak tevkifat "O" ise hiç vergi alınmayacaktır. Böylece ücret gelirlerinden

GVK'na 5281 sayılı Kanun'un 30. maddesiyle eklenen ve 6655 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle yürürlük süresi uzatılan Geçici 68. maddede, 31.12.2020 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden, ödemeyi yapanların 94. madde kapsamında vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunup bulunmamasına veya ücret gelirinin gelir vergisinden istisna edilmiş olup olmadığına bakılmaksızın, % 20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Gelir vergisi kesintisinin, Türkiye Jokey Kulübü aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde bu Kulüp tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir. Kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilen bu gelirler için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.¹⁴⁹

Jokeyler, jokey yamakları ve antrenörlere ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmasını düzenleyen Geçici 68. maddede, söz konusu kesintinin beyanı ve ödeme zamanı hususunda bir düzenlemeye yer verilmemiş olması bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır.¹⁵⁰ Söz konusu maddede geçen "ücret" ibaresi nedeniyle aynı Kanun'un 94. maddesi ile bağlantı kurabilmek mümkün olsa dahi, 94. madde uyarınca yapılan gelir vergisi kesintisinin beyanı ve ödemesine ilişkin 98. ve 119. maddelerde sadece 94. maddeye atıfta bulunulmuş, Geçici 68. maddeye atıfta bulunulmamıştır. Tedvin tekniği açısından geçici bir maddeye geçici olmayan bir maddede atıfta bulunulması yanlış olduğundan Geçici 68. maddede, kesilen verginin beyanı ve ödenmesi yönünden 94. 98. ve 119.

yapılacak vergi tevkifatı ile öteki gelir unsurlarının tabi tutulacağı tevkifat arasında büyük bir eşitsizlik doğmakta, hatta Bakanlar Kurulunun tevkifat oranını "O" a indirmesi durumunda, menkul sermaye iratlarının bir çoğundan hiç vergi alınmaması söz konusu olmaktadır. Bu durum verginin mali güce göre alınması, vergi adaleti ve eşitlik ilkelerine aykırı düşmektedir." Karşıoy Yazısı ile söz konusu Karara katılmamıştır. (Bkz. Şahnaz Gerek, Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı: Ocak 2005, s.73, 378; Anayasa Mahkemesi Kararları, (Çevrimiçi) <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a6322932-ab7f-440a-b197-9e140c0dabb8?excludeGerekce=False& wordsOnly=False>, 02.02.2016.)

¹⁴⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 10. Baskı: Ekim 2011, s.357-358.

¹⁵⁰ Ahmet Kavak, "Jokeylere ve Jokey Yamakları ile Antrenörlere Ödenen Ücretler Üzerinden Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatının Beyan ve Ödeme Süresine İlişkin Sorun", **Mali Çözüm**, Sayı:70, Ocak – Mart 2005, s.39-40.

maddelere atıfta bulunularak veya Geçici 67. maddede olduğu gibi beyan ve ödemeye ilişkin düzenlemeye Geçici 68. maddenin kendi içerisinde yer verilmek suretiyle söz konusu hukuki boşluğun giderilmesi gerekmektedir.

GVK'na 5766 sayılı Kanun'un 8. maddesiyle eklenen Geçici 72. maddede, 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler üzerinden Ek 2'de belirtilen oranlarda gelir vergisi kesintisi yapılması öngörülmüştür.¹⁵¹ Sporculara yapılan ve bu madde kapsamına giren ödemeler üzerinden Kanun'un 94. maddesine göre ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı, bu gelirler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Diğer ücretliler artan oranlı gelir vergisi tarifesine tabi tutulurken sporcu ücretlerinin tek ve düşük oranlı kaynakta vergilemeye tabi tutulması, Anayasa'nın 73. maddesinde hüküm altına alınan "ödeme gücüne göre vergileme ilkesi"ne aykırılık taşıdığından eleştirilmektedir. Her ne kadar Anayasa'nın 59. maddesinin 2. fıkrasında "Devlet başarılı sporcuyu korur." hükmü yer alsa da bu hüküm sporcuların sadece maddi açıdan korunacağını öngörmemekte, üstelik tüm sporcuların değil, sadece başarılı sporcuların korunacağını hüküm altına almaktadır. Sporcuların yüksek gelirli toplum kesimine dahil olmaları nedeniyle elde ettiklere ücretlere ayrıcalık tanınmasının hiçbir haklı gerekçesi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, daha önce uygulanan ve sporcu ücretlerinin artan oranlı vergi tarifesiyle yıllık beyan esasında vergilendirilmesine ilişkin olarak 4369 sayılı Kanunla getirilen düzenlemenin şu ana kadarki en adil düzenleme olduğu görüşü tarafımızca da desteklenmektedir.¹⁵²

Bununla birlikte, 2002 yılında düzenlenen Dünya Kupası Finallerine katılım ve elde edilen başarı karşılığında teknik direktör, futbolcu, doktor, fizyoterapist ve ahçı gibi bazı kişilere ödenen primler üzerinden GVK'nun 61. maddesinin 3. fıkrasının 6. bendi ve 94. maddeleri uyarınca sorumlu sıfatıyla gelir vergisi kesintisi

¹⁵¹ Atabey, **a.g.e.**, s.302.

¹⁵² Yatkın, **a.g.e.**, s.69-70; Murat Başaran, Tezcan Atay, **Spor ve Sporunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Haziran 2003, s.342-343, 347.

yapılmadığı gerekçesiyle salınan gelir vergisi ve damga vergisi ile kesilen vergi zıyaı cezasına karşı açılan dava sonucunda, Danıştay 4. Dairesinin 17.03.2010 tarihli ve 2009/8580 Esas, 2010/1336 Karar nolu ilamında, Dünya kupası finallerinin oynandığı 2002 yılı ve takip eden yıllarda, (A) Milli Futbol Takımının Dünya 3.'sü olması nedeniyle turizm, ticari, sosyo-kültürel ve uluslararası ilişkiler bağlamında ülke menfaatlerine olacak şekilde çok sayıda haber ve programların yapıldığı, bu tanıtımın kamu yararı niteliği taşıdığı, Anayasanın 59. maddesi hükmü gereğince Dünya 3.'sü olmakla, Dünya çapında emsallerine nazaran üstün başarı gösteren futbolcular ve teknik kadroya Devlet Üstün Hizmet Madalyası verildiği, bu nedenle, başarının karşılığında verilen primlerin GVK'nun 29. maddesinin 1. bendi kapsamında, memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar kapsamında değerlendirilerek gelir vergisinden müstesna tutulması gerektiği sonucuna varılmış, aksi yöndeki Mahkeme kararında yasal isabet görülmediği belirtilerek yerel Mahkeme kararı bozulmuştur.

Milli sporcuların Devlet Üstün Hizmet Madalyası alacak düzeyde uluslararası alanda elde ettikleri başarıyı ödüllendirmek üzere dağıtılan primlerin gelir vergisinden müstesna tutulması gerektiği yönündeki söz konusu Mahkeme Kararından, sporcuların Anayasa'nın 59. maddesi hükmü gereğince hangi kriterlere göre korunacağını çıkarımı yapılabilecek olup bunun için dünya çapında başarı elde edilmesi, bunun milli sporcu olarak sağlanması, ülkenin tanıtımına katkıda bulunulması gerekmektedir. Dolayısıyla, profesyonel olarak sporla uğraşan herkesin, başarılı olup olmadığı, milli sporcu olup olmadığı ve ülkenin tanıtımına olumlu katkıda bulunup bulunmadığı gözetilmeksizin, düşük oranlı gelir vergisine tabi tutulması, Anayasa'nın 73. maddesindeki mali güce göre vergileme ilkesine aykırılık taşımaktadır.

VUK'nun 238. maddesine göre işverenler, GVK'na göre vergiden muaf olan ücretlerle, 64. maddede belirtilen "Diğer Ücretler" kapsamına giren ücretler hariç olmak üzere bir ay içerisinde ödemiş oldukları ücretler için ücret bordrosu

düzenlemek zorundadırlar.¹⁵³ VUK'nun 239. maddesine göre, genel ve özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı Kanun'a¹⁵⁴ tabi kuruluşların ücret ödemelerinde kullandıkları belgeler ücret bordrosu yerine geçtiğinden, ayrıca bordro düzenlemelerine gerek bulunmamakta, GVK'nun 100. maddesine göre ise genel bütçe kapsamındaki idare ve müesseselerin yapmış oldukları vergi kesintisi için muhtasar beyanname verme yükümlülükleri bulunmamaktadır.¹⁵⁵

Ücretler, esas itibariyle kaynaktan vergileme yöntemine göre kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmekle birlikte,¹⁵⁶ GVK'nun 95. maddesine göre ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı, Kanun'un 16. maddesinde yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri, Maliye Bakanlığı'na yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekli görülen ödemeler, yıllık beyan esasına tabi bulunmaktadır.¹⁵⁷ Ayrıca, aynı Kanun'un 86. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinin (b) alt bendine göre birden sonraki işverenden¹⁵⁸ aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir dilimini aşan mükelleflerin, tamamı kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyan esasına tabi olup daha önce yapılan vergi kesintisi, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.¹⁵⁹

Diğer taraftan, bir kısım hizmet erbabının ücretlerinin gerçek miktarının tespit edilmesi bazı durumlarda çok zor ve hatta imkansız olduğundan, bu gibi hizmet erbabının ücretleri "Diğer Ücretler" kapsamında vergi karnesi kullanılmak

¹⁵³ GKD, **a.g.e.**, s.457; Bahar, **a.g.e.**, s.94; Yalçın, **a.g.e.**, s.49.

¹⁵⁴ Bankalar ve Devlet Müesseseleri Memurları Aylıklarının Tevhid ve Teadülü Hakkında Kanun. 11/10/2011 tarihli ve 666 sayılı KHK ile bu Kanunu yürürlükten kaldıran düzenleme; 10/10/2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan AYM'nin 27/12/2012 tarihli ve E.: 2011/139, K.: 2012/205 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir.

¹⁵⁵ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.139, 141.

¹⁵⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.292.

¹⁵⁷ Pehlivan, **a.g.e.**, s.195; Saban, **Vergi Hukuku**, s.396; Bahar, **a.g.e.**, s.59-60; Yalçın, **a.g.e.**, s.169.

¹⁵⁸ Yıllık beyan esasına göre vergilendirilecek ücret gelirlerinin tespiti için birinci işverenin tayininde ölçü ücret düzeyi olup en yüksek ücreti ödeyen, -istihkak sahibinin de lehine olacak şekilde- birinci işveren olarak kabul edilmekte, birden sonraki işverenlerden alınan ücretler ise toplanarak söz konusu sınırın aşıp aşılmadığının tespitinde topluca değerlendirilmektedir. (Bkz. Bahar, **a.g.e.**, s.49.)

¹⁵⁹ Pehlivan, **a.g.e.**, s.196; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.293; GKD, **a.g.e.**, s.456, 458; Birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir dilimini aşmаса dahi, GVK'nun 86. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi gereğince, ücret dışındaki vergiye tabi gelirlerin söz konusu sınırı aşması halinde verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerektiği düşünülmektedir. (Bkz. Bahar, **a.g.e.**, s.62.)

suretiyle vergilendirilmektedir.¹⁶⁰ GVK'nun "Diğer Ücretler" başlıklı 64. maddesine göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanların, özel hizmetlerde çalışan şoförlerin, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin, GMSİ sahibi yanında çalışanların, gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanların safi ücretleri, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i olup¹⁶¹ bu ücretler ne vergi kesintisine, ne de yıllık beyan esasına tabi olmakta, VUK'nun 247. maddesi gereğince istihkak sahiplerince alınan vergi karnesi,¹⁶² GVK'nun 109. maddesi gereğince tarh zamanlarında bağlı olunan vergi dairesine ibraz edilerek yaptırılan tarh işlemi ile belirlenen vergi, aynı Kanun'un 118. maddesine göre Şubat ve Ağustos aylarında olmak üzere iki taksit halinde ödenmektedir.¹⁶³

Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları ile kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatların toplamı, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu karşılaştırmada gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınmaktadır.¹⁶⁴

GVK'nun 7. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendine göre, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin elde ettikleri ücret gelirlerinin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması ya da Türkiye'de değerlendirilmesi; Türkiye'de bulunan kuruluşların yönetim kurulu başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına yapılan huzur hakkı, aidat ve ikramiye

¹⁶⁰ GKD, **a.g.e.**, s.458-459.

¹⁶¹ Bahar, **a.g.e.**, s.57.

¹⁶² Altuncu, **a.g.e.**, s.116.

¹⁶³ Pehlivan, **a.g.e.**, s.196-197.

¹⁶⁴ Uyanık, **Denetim Muhasebe ve Vergilendirme**, s.739.

gibi ödemelerin ise Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı maddenin 2. fıkrasında, “Türkiye’de değerlendirilmesi” ifadesiyle, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasının kastedildiği ifade edilmiştir.¹⁶⁵

Dar mükellefiyete tabi hizmet erbabının Türkiye’de elde edilmiş sayılan ücret gelirleri de ilgili ÇVÖA hükümleri saklı kalmak üzere tam mükellefiyet esasında olduğu gibi kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmekte ve GVK’nun 86. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendi hükmü gereğince, tamamı kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmiş ise bu gelirler için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.¹⁶⁶

Yabancı ülkelerde bulunan işverenler tarafından Türkiye’de yerleşik kişilere ödenen ücretler vergi kesintisine tabi tutulmadığından, yıllık beyan esasına göre vergilendirilmektedir. Ancak, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna edildiğinden,¹⁶⁷ bu nitelikteki ücret gelirleri için yıllık beyanname verilmesi de söz konusu olmamaktadır. GVK’nun 23. maddesinin 14. bendinde yer verilen bu istisna hükmünün uygulanabilmesi için ayrıca söz konusu ücret gelirinin Türkiye’de gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmamış olması da gerekmektedir.¹⁶⁸

e) Gayrimenkul Sermaye İratlarında Gelir Vergisi Kesintisi

GVK’nun 70. maddesinde, arazi, bina, maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı; voli mahalleri ve dalyanlar;

¹⁶⁵ Bahar, **a.g.e.**, s.68.

¹⁶⁶ **A.e.**

¹⁶⁷ Altuncu, Atalay, Barış, Özkır, **a.g.e.**, s.161.

¹⁶⁸ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.143.

gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri; gayrimenkul olarak tescil edilen haklar; arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar;¹⁶⁹ telif hakları;¹⁷⁰ gemi ve gemi payları ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları; motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin, sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar GMSİ olarak nitelendirilmiştir.¹⁷¹

GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendine göre vergi kesintisi yapmakla yükümlü bulunan kurum ve kuruluşlar, Kanun'un 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yaptıkları ödemeler ile vakıflar (mazbut vakıflar¹⁷² hariç) ve derneklere¹⁷³ ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yaptıkları kira ödemeleri üzerinden 12.01.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı BKK gereğince %20 oranında;¹⁷⁴ yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yaptıkları kira ödemeleri

¹⁶⁹ Saban, **Franchising ve Vergilendirme**, s.99-100.

¹⁷⁰ Duman, Karyağdı, **a.g.e.**, s.94.

¹⁷¹ GKD, **a.g.e.**, s.491, 630; Altuncu, **a.g.e.**, s.120; Çolak, **Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi**, s.95-96.

¹⁷² 5737 sayılı Vakıflar Kanunu uyarınca Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilecek ve temsil edilecek vakıflar ile mülga 743 sayılı Türk Kanunu Medenisinin yürürlük tarihinden önce kurulmuş ve 2762 sayılı Vakıflar Kanunu gereğince Vakıflar Genel Müdürlüğünce yönetilen vakıfları ifade etmektedir.

¹⁷³ 5520 sayılı KVK'nun Geçici 2. maddesinin 1. fıkrasında, 6655 sayılı Kanun'un 7. maddesiyle 01.01.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yapılan değişiklikle, dernek veya vakıflarca elde edilen GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendi ve geçici 67. maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar nedeniyle iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağına ilişkin hükmün uygulama süresi 31.12.2015'te sona ermekte iken 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştır.

¹⁷⁴ Emekci, Kızıltepe, **a.g.e.**, s.65.

üzerinden ise 06.06.2012 tarihli ve 2012/3322 sayılı BKK'yla yine %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapmakla yükümlü tutulmuşlardır.¹⁷⁵

Kira bedellerinin net tutar üzerinden ödeneceğinin kararlaştırılması halinde öncelikle kiranın gayrisafi tutarı hesaplanarak bu tutar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca gelecek yıllara ait olup tamamı peşin ödenen kira bedellerinin ödemenin yapıldığı anda tamamı üzerinden, kiralanan işyerinin kısmen mesken olarak kullanılması halinde yine ödenen kira bedellerinin tamamı üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması zorunluluğu bulunmaktadır.¹⁷⁶

Dernek ve vakıfların gayrimenkul kira gelirlerinden vergi kesintisi yapılmasında, söz konusu derneğin kamuya yararlı dernek statüsünde olmasının veya vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf niteliğinde olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Ayrıca, sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler ile emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Buna karşın Vakıflar Genel Müdürlüğünün idaresinde ve denetiminde bulunan mazbut vakıflara ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmamaktadır. Danıştay 3. Dairesinin 07.12.2004 tarihli ve 2003/986 Esas, 2004/3037 Karar nolu ilamında, vakfa bağlı iktisadi işletme tarafından söz konusu vakfın maliki olmadığı taşınmazların vakıftan kiralanması karşılığında vakfa yapılan kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması gerektiği yönünde karar verilmiştir.¹⁷⁷

Burada yapılan kanuni düzenleme, vergi kesintisinin yapılmasında taşınmazın kullanım şeklinden ziyade kiracının hukuki statüsünü esas almakta, sadece GVK'nun 94. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlarca vergi kesintisi

¹⁷⁵ Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinin vergi kesintisine tabi tutulacağına ilişkin düzenleme, GVK'nun 94. Maddesinin 1. Fıkrasının beşinci bendinin (c) alt bendinde düzenlenmekte iken 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin 1. fıkrasının (b) bendine aktarılmıştır.

¹⁷⁶ Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 4. Baskı: Mart 2007, s.92-93.

¹⁷⁷ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.421; Şenlik, **a.g.e.**, s.1068; Demirkol, Tekin, Toktaş, **a.g.e.**, s.424.

yapılması öngörülmekte, bunlar dışındaki kiracıların vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamakta ve beyan esasına tabi olmaktadırlar.¹⁷⁸ Ayrıca kira ödemesine konu edilen taşınmazın ticari veya zirai bir işletmenin aktifine kayıtlı olması durumunda da vergi kesintisi yapılmamakta, bu durumda elde edilen kira geliri ticari veya zirai kazancın bir unsuru olarak yıllık beyannameye dahil edilmektedir.¹⁷⁹

GMSİ kural olarak beyan esasına göre vergilendirilmekle birlikte, GVK'nun 86. maddesine göre, tam mükellefiyette vergiye tâbi gelir toplamının 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, dar mükellefiyette ise herhangi bir koşula bağlı olmaksızın, tamamı Türkiye'de kesintiye tâbi tutulmuş olan GMSİ için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.¹⁸⁰ Bu durumda, kesinti suretiyle ödenen verginin nihai vergi halini alması, üniter vergilendirme ilkesinden ve artan oranlı yerine tek oranlı vergilendirme nedeniyle dikey eşitlikten uzaklaşılmasına neden olmaktadır.¹⁸¹

Beyana tabi GMSİ'da elde edilen kira gelirlerinin gayrisafi tutarından giderler düşüldükten sonra kalan net kira gelirleri %15 oranında başlamak üzere artan oranlı tarifeye göre vergilendirilirken, esas tarifenin ikinci gelir dilimini aşmadığından beyan edilmesi mümkün bulunmayan kaynakta vergilemeye tabi GMSİ'nin gayrisafi tutarı üzerinden nihai olarak %20 oranında vergi kesilmesi, belli bir tutara kadar daha fazla irat elde edenin, daha az irat elde edene göre daha düşük vergi yüküyle karşılaşmasına da neden olmaktadır. Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen mali güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkelerine aykırılık taşıyan bu durumun ortadan kaldırılması için ya kaynakta kesinti oranının daha uygun düzeyde

¹⁷⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.307.

¹⁷⁹ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.205.

¹⁸⁰ GKD, **a.g.e.**, s.516-517.

¹⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.307-308.

belirlenmesi ya da beyan sınırını aşmayan işyeri kira gelirleri için ihtiyari beyanname verme imkanı sağlanması gerekmektedir.¹⁸²

Bununla birlikte, esas tarifenin ikinci dilimini aşmadığı müddetçe GMSİ'nin nihai olarak kaynakta vergilendirilmesinin Anayasa'ya aykırı olduğu iddia edilerek GVK'nun 86. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde yer alan “gayrimenkul sermaye iratları” ibaresinin iptali talebiyle açılan dava sonucunda, AYM'nin 15.06.2012 tarihli ve 2011/138 Esas, 2012/94 Karar nolu ilamıyla, söz konusu düzenleme ile belirli bir miktarı geçmeyen GMSİ'nin beyan edilmemesi sonucunda düşük bir vergi alacağından Devletin vazgeçtiğini, buna karşılık mükellefin de söz konusu gayrimenkule ait eğer mevcut ise yapmış olduğu giderlerini beyan etmediğini, dolayısıyla her iki tarafın da karşılıklı olarak bir miktar alacağından vazgeçtiğini, böylece mükellef ile vergi dairesinin gereksiz iş yükü ve kırtasiyecilikle meşgul edilmemesinin ve kamu alacaklarının tahsilatının hızlandırılmasının sağlandığı gerekçeleriyle söz konusu ibarenin Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine oybirliğiyle karar verilmiştir.

Dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin elde ettikleri GMSİ'nin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için söz konusu iradın Türkiye'de elde edilmiş olması gerekmektedir. GMSİ'nin Türkiye'de elde edilmiş sayılmasının koşulu ise GVK'nun 7. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendinde, gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu nitelikteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi olarak ifade edilmiştir.¹⁸³

Kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilen dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin elde ettikleri GMSİ, tutarı ne olursa olsun beyan edilmemekte, diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye de dahil edilmemekte, yapılan kesinti nihai

¹⁸² Doğan Şenyüz, “İşyeri Kira Gelirlerinin Beyan Durumu ve Vergi Yükünün Ölçülülük ve Eşitlik İlkeleri Bakımında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, No:112, Yıl: 2014, s.9, 27-28, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-112-1377>, 10.06.2017

¹⁸³ Saban, **Franchising ve Vergilendirme**, s.105.

vergi niteliği taşımaktadır. Ancak, kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmemiş olan GMSİ için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.¹⁸⁴

210 seri nolu GVK Genel Tebliğine göre, resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri nedeniyle yurt dışında ikamet eden Türk vatandaşları hariç olmak üzere, yurt dışında çalışma ve oturma izni alarak altı aydan fazla süreyle yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar bakımından dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir.¹⁸⁵

f) Menkul Sermaye İratlarında Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun 75. maddesinde menkul sermaye iradı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır.¹⁸⁶

Söz konusu tanımda geçen para ile temsil edilen değerler tahvil, hisse senedi ve mevduat sertifikası gibi menkul kıymetleri ifade etmektedir. Kanun maddesinin son bendinde, menkul sermaye iradının, sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunması halinde ticari kazancın bir unsuru olarak vergilendirileceği belirtilmektedir. Buradaki ticari kazançla bağlı bulunmak ifadesi, menkul sermaye iradının ticari faaliyet sonucu elde edilmiş olmasını ifade etmektedir. Örneğin ticari bir alacağa bağlı olarak elde edilen faiz geliri, ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Bu hüküm sadece ticari kazançlar için geçerli olup serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratları, serbest meslek kazancından ayrı olarak vergilendirilmektedir.¹⁸⁷

¹⁸⁴ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.207.

¹⁸⁵ A.e., s.206.

¹⁸⁶ Uyanık, **Finansal Ürünlerin Değerlendirilmesi**, s.163; Serbülent Bayrak, Mustafa Tan, **Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirme Esasları**, Ankara, Türmob Yayınları No: 284, 2006, s.82.

¹⁸⁷ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.219.

Kâr payları da dahil olmak üzere menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi, gelirin hukuken ve iktisaden tasarruf edilmesi imkanının ortaya çıkmış olmasına bağlanmış olup hukuki tasarruf geliri talep etme hakkını, ekonomik tasarruf ise gelirin sahibinin emrine amade kılınmasını ifade etmektedir.¹⁸⁸ Menkul sermaye iradının ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde ise elde edilen iradın vergilendirilmesinde hukuki ve ekonomik tasarruf değil, tahakkuk esası geçerli olmaktadır.¹⁸⁹

GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasında, genel tanımdaki niteliklere sahip olmasalar dahi menkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek iratlar 17 bent halinde sıralanmıştır. Örneğin, kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetleri,¹⁹⁰ nakdi sermaye karşılığı olmadıkları halde bu hisse senetlerinden elde edilen kâr payları menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.¹⁹¹

Menkul sermaye iratları esas itibariyle GVK'nun 94. maddesi hükümlerine göre vergilendirilmekte iken, Hazine ve 4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirileri, tam mükellef kurumlara ait olup, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ile 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 çıkarılması ve hisse senetleri kâr paylarının hisse sahipleri adına tahsili sonucunda elde edilen gelirler hariç olmak üzere aşağıda sıralanan gelir unsurlarının, GVK'na 01.01.2006 - 31.12.2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere eklenen ve 6655 sayılı Kanun'un 2. maddesiyle uygulama süresi 31.12.2020 tarihine kadar

¹⁸⁸ Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**, s.162.

¹⁸⁹ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, **Türk Vergi Sistemi – Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, 2002, s.231-232.

¹⁹⁰ Gerek 6762 sayılı mülga TTK'nda, gerekse de 6102 sayılı meri TTK'nda “kurucu intifa senetleri” ve “intifa senetleri” tabiri kullanıldığından, madde metnindeki ifadenin TTK'na uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

¹⁹¹ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.220; Altuncu, **a.g.e.**, s.123-124.

uzatılan Geçici 67. madde hükümleri doğrultusunda vergilendirilmesi öngörülmüştür.¹⁹²

- Bankalar ve aracı kurumların alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alış ve satış bedelleri arasındaki fark, alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan), aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,¹⁹³

- Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler,

- Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, mevduat faizleri, Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları ve menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler,

- SPKN'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları,

¹⁹² Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.70-71.

¹⁹³ GKD, **a.g.e.**, s.660.

- Tam mükellef kurumlar, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar ile Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmasalar dahi banka ve benzeri finans kurumlarının aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançları hariç olmak üzere Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar.

Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının GVK'nun Geçici 67. maddesi uyarınca yapılacak vergi kesintisi üzerinde herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle, söz konusu madde kapsamına giren kazanç ve iratları elde eden tüm gerçek ve tüzel kişiler kaynakta vergileme uygulaması kapsamında bulunmaktadır.¹⁹⁴

GVK'nun Geçici 67. maddesi kapsamına giren ve bu madde hükümleri doğrultusunda kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilen menkul sermaye iratları üzerinden aynı Kanun'un 94. maddesi ile KVK'nun 15. ve 30. maddelerine göre ayrıca vergi kesintisi yapılmaması öngörüldüğünden, menkul sermaye iratlarının, türlerine göre vergilendirilmesine ilişkin olarak aşağıdaki başlıklar altında yapılan açıklamalarda, GVK'nun 94. maddesi ile kapsamı itibarıyla Geçici 67. maddesine, ayrı ayrı değinilmiştir.

(1) Kâr Payı Gelirlerinde Gelir Vergisi Kesintisi

(i) Hisse Senetlerinden ve İştirak Hisselerinden Elde Edilen Kâr Paylarında Gelir Vergisi Kesintisi

Hisse senedi,¹⁹⁵ anonim şirketlerin ortaklarının ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarının şirketteki sermaye paylarını

¹⁹⁴ Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.81.

¹⁹⁵ 6102 sayılı meri TTK'nda, "hisse senedi" yerine "pay senedi" tabiri kullanılmıştır.

gösteren bir menkul kıymet olup hisse senedi sahipleri, şirket kazancından hisseleri oranında pay almaktadırlar.¹⁹⁶

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 507. maddesinde, her pay sahibinin, kanun ve esas sözleşme hükümlerine göre pay sahiplerine dağıtılması kararlaştırılmış net dönem kârına, payı oranında katılma hakkını haiz olduğu belirtilmiştir. 508. maddeye göre, esas sözleşmede aksine bir hüküm bulunmadığı takdirde, kâr payı, pay sahibinin sermaye payı için şirkete yaptığı ödemelerle orantılı olarak hesaplanmaktadır. Kanun'un 509. maddesinde sermaye için faiz ödenmeyeceği belirtilmesine karşın, 510. maddede işletmenin tam bir şekilde faaliyete başlamasına kadar geçecek hazırlık dönemi için pay sahiplerine, Türkiye Muhasebe Standartlarına uygun olmak koşuluyla, özellikli varlık niteliğindeki yatırımların maliyetine yüklenmek üzere, belirli bir faiz ödenmesinin esas sözleşmede öngörülebileceği belirtilmiştir.

GVK'nun 75. maddesinin 2 . fıkrasının 1. bendinde, pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemelerin de menkul sermaye iradı sayıldığı belirtildiğinden, bu nitelikteki ödemelerin de kâr payı geliri gibi vergilendirilmesi gerekmektedir.

GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendinin b-i ve b-ii alt bentlerindeki parantez içi hükme göre kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmadığından, sermayeye eklenen kârın üzerinden vergi kesintisi yapılmamaktadır.¹⁹⁷ Nitekim, kârın sermayeye ilave edilmesinin kâr dağıtımı sayılmayacağına ilişkin olarak GVK'nun vergi kesintisini düzenleyen 94. maddesinde yer alan hükmün, bu madde uyarınca yapılacak kesinti açısından bir belirleme yaptığı, dolayısıyla gerçek kişi ortak tarafından, kârın sermayeye ilavesi suretiyle elde edilen kâr paylarının menkul sermaye iradı olarak GVK'nun 85. ve 86. maddeleri uyarınca beyan edilmesi gerektiğine ilişkin olarak 231 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer verilen bölüm, söz konusu Genel Tebliğ ile kanun

¹⁹⁶ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.220.

¹⁹⁷ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.221.

hükmüne aykırı bir düzenleme yapıldığı, bu düzenlemenin idarenin uygulamaya ilişkin genel ve objektif kuralları kanuna aykırı olmamak şartıyla kendisine tanınan yetki sınırları içinde kullanması gerektiği biçimde açıklanan ilkenin ihlali sonucunu doğurduğu, dolayısıyla GVK'nun 94. maddesinin 6/b-i bendindeki düzenlemeye aykırı olarak ve kendisine tanınan yetkinin aşılması suretiyle düzenleme yapıldığı gerekçesiyle Danıştay 4. Dairesinin 06.12.2000 tarihli ve 2000/1307 Esas, 2000/5053 Karar nolu ilamı ile iptal edilmiştir.

Söz konusu iptal Kararının Maliye Bakanlığınca temyiz edilmesi üzerine, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'na verilen 08.06.2001 tarihli ve 2001/180 Esas, 2001/224 Karar nolu ilamında, tam mükellef kurumların dağıtılabılır kazançları üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmasının kârın dağıtılması işlemine bağlandığı, dolayısıyla gelir vergisi kesintisinin kârın ortaklara dağıtıldığı aşamaya kadar ertelendiği, ayrıca 94. maddede yapılan değişikliğe ilişkin Maliye Bakanlığının açıklamalarında, şirketlerin mali bünyelerini kuvvetlendirmek amacıyla kârlarını dağıtmayarak şirket sermayesine ilave etmeleri ve kaynak olarak kullanmalarını teşvik etmek için böyle bir düzenlemeye başvurulduğu, karın sermayeye eklenmesi halinde şirket dışına herhangi bir kaynak çıkmadığı, şirket dışına bir transfer yapılmadığı ve ortaklar tarafından bir kaynak elde edilmediği, dolayısıyla ortakların özel ödeme güçlerinde bir değişiklik olmadığının ifade edildiği, bu durumda, kârın sermayeye ilavesi halinde, gerçek kişi ortakların menkul sermaye iradı elde ettiğinden ve bu geliri beyan etmesi gerektiğinden söz edilemeyeceği belirtilerek Danıştay 4. Dairesinin iptal kararının onanmasına karar verilmiştir.

Şahıs şirketlerinin (Kollektif şirketler, komandit şirketler) ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliği olmasına karşın vergi kanunlarında vergi yükümlüsü sayılmadıklarından faaliyetleri sonucunda elde ettikleri vergi öncesi kârlarını vergilendirmeden ortaklarına dağıtmakta ve vergilendirme şirket ortakları bünyesinde gerçekleştirilmektedir.¹⁹⁸

¹⁹⁸ İslam Çankaya, **4369 sayılı Yasaya Göre Dönem Karının Vergilendirilmesi, Dağıtımı, Muhasebesi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları-69, 1999, s.12.

Ortakların sınırlı ve sınırsız sorumlu olmalarına bağılı olarak şirket ortaklarının elde ettikleri kâr paylarının vergilendirilmesi farklı düzenlemelere tabi olmaktadır. Buna göre şirketin borçlarından sadece şirkete koydukları sermaye ile sınırlı olmak üzere değil tüm malvarlıklarıyla sorumlu olan sınırsız sorumlu ortakların (Örneğin adi şirket ortakları, limited şirket ortakları, komandit şirketlerin komandite ortakları) şirketten aldıkları kâr payları ticari kazanç sayılmakta, bu ortaklar şirketten aldıkları kâr paylarını eğer mevcut ise diğer gelirleriyle birleştirerek GVK'nun 86. ve 87. Maddelerine göre yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmektedirler.¹⁹⁹

Şirket borçlarından sorumlulukları sadece şirkete koydukları sermaye payı ile sınırlı olan (Örneğin komandit şirketlerin komanditer ortakları) ortakların ise şirketten aldıkları kâr payları menkul sermaye iradı sayılarak GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 2. bendine göre vergilendirilmektedir.²⁰⁰

GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 2. bendine göre, limited şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar dahil olmak üzere iştirak hisselerinden doğan kazançlar menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemlerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında paylaştırılması, kazanç dağıtımı sayılmamaktadır.²⁰¹ Ayrıca, Danıştay 3. Dairesinin 03.12.1986 tarihli ve 1986/1246 Esas, 1986/2431 Karar sayılı ilamına göre, kooperatif sözleşmesine göre ortaklara dağıtılmasına imkan bulunmayan kazanç ve iratların, GVK'nun 94. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

¹⁹⁹ A.e.

²⁰⁰ A.e., s.13; Adi komandit şirketlerin komanditer ortaklarının elde ettikleri kâr payları menkul sermaye iradı, komandite ortaklarının elde ettikleri kazançlar ise ticari kazanç olarak beyan edilmektedir. Komanditer ortakların bu kapsamda elde ettikleri kâr paylarına ilişkin herhangi bir istisna, indirim veya vergi kesintisi söz konusu olmadığından, GVK'nun 86. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde belirtilen sınırın aşılması halinde elde edilen kâr payının tamamının beyan edilmesi gerekmektedir. (Bkz. Atabey, a.g.e., s.236-237.)

²⁰¹ Atabey, a.g.e., s.223.

GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 9. bendinde de iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınların menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiş olup burada iştirak hisselerinin satışı veya devir ve temlik değil, ileride tahakkuk edecek olan kâr paylarının devir ve temlik kastedilmektedir.

Ayrıca, şirket genel kurulu kararıyla ya da ana sözleşme gereğince kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen, temettü ikramiyesi olarak da adlandırılan kâr payları, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.²⁰²

Ortaklarından ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olan şirketler ise dönem kârını ortaklarına dağıtmadan önce kanun, anasözleşme ve genel kurul kararları doğrultusunda ayrılması gereken vergi, karşılık, yedekler ve fonları ayırdıktan sonra kalan kârı ortaklarına dağıtmakta ve vergilendirme şirket tüzel kişiliği bünyesinde gerçekleştirilmektedir.²⁰³

Vergi mevzuatında “Kurum” olarak adlandırılan sermaye şirketleri, TTK, vergi kanunları, şirket anasözleşmesi, genel kurul kararları doğrultusunda, yönetim kurulu kararına istinaden kâr dağıtımını yapabilmektedirler. Kurumlarda kâr dağıtım aşamaları aşağıdaki şekilde özetlenebilir;²⁰⁴

²⁰² MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.222; Tuncer, “Türkiye’de Finans Kesiminin Vergilendirilmesi”, s.37; Ahmet Erol, A. Ercan Yıldırım, **Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2001, s.182.

²⁰³ Çankaya, **a.g.e.**, s.24.

²⁰⁴ **A.e.**, s.26-27.

Tablo 2 Kurumlarda Kâr Dağıtım Aşamaları

Kâr Dağıtım Aşamaları	Dönemi
Dönem ticari kârının hesaplanması	İlgili dönem içerisinde
Mali kârın hesaplanması	İlgili dönem içerisinde
Kurumlar vergisinin hesaplanması	İlgili dönem içerisinde
Gelir vergisinin hesaplanması	İzleyen dönem içerisinde
Yasal ve diğer yedek akçelerin ayrılması	İzleyen dönem içerisinde
Dağıtılacak kâr(*) payının ayrılması	İzleyen dönem içerisinde
Kâr dağıtım tablosunun düzenlenmesi	İzleyen dönem içerisinde

(*) Anonim ortaklıkların önceki yıl ve son muhasebe döneminde sağladığı kârlardan kanun ve ana sözleşme uyarınca kuruculara, intifa senedi sahiplerine, yönetim kuruluna, hizmetlilere ve pay sahiplerine dağıtılmasına karar verilen kısım olarak tanımlanabilir. (Bkz. Cengiz Erdamar, **Anonim Ortaklıklarda Kârın Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Eko-Bil Yayınları, 1982, s.12)

Kaynak: İslam ÇANKAYA, 4369 sayılı Yasaya Göre Dönem Karının Vergilendirilmesi, Dağıtımı, Muhasebesi, Ankara, TÜRMOB Yayınları-69, 1999, s.26-27

Kâr dağıtım tablosu yardımıyla işletme içi ve işletme dışı çıkar gruplarınca işletmenin fiili kâr dağıtım biçimi saptanabilmekte, yıllara göre karşılaştırmalı olarak düzenlenen bu tablo ile gelecekte beklenen dağıtılabilir kârın tahmin edilmesi kolaylaşmakta ve kredi kurumları işletmelerin kârlarını nasıl kullandıklarını izleyebilmektedirler.²⁰⁵

Vergiden önceki dönem kârından dağıtılacak kâra ulaşabilmek için sırasıyla geçmiş yıl zararları, kurumlar vergisi, gelir vergisi ve fonlar, TTK gereğince ayrılması gereken I. Tertip yedek akçeler, ana sözleşme gereğince ayrılması gereken zorunlu yedekler ve fonlar, diğer kanunlarca ayrılması zorunlu fonlar ve yükümlülükler, KVK'nun 8. maddesi gereğince ayrılmasına karar verilen finansman fonu, VUK'na göre ayrılan maddi duran varlık yenileme fonları, hisse senetleri ihraç primleri ve iptal kârları vb. karşılıkların ayrılması gerekmektedir.²⁰⁶

1980 yılından sonra Fransızca “Avoire Fiscal” teriminden Türkçeye çevrilen ve GVK'nun 77. maddesinde, 2361 sayılı Kanun'un 54. maddesiyle yapılan değişiklik sonucunda 1981 yılından itibaren yürürlüğe giren “vergi alacağı”

²⁰⁵ Erdamar, **a.g.e.**, s.1.

²⁰⁶ Çankaya, **a.g.e.**, s.58-59.

uygulaması²⁰⁷, istenilen sonuçların alınamaması ve vergi yüklerinde beklenen indirimi sağlayamaması nedeniyle 2003 yılında yürürlükten kaldırılmış²⁰⁸ ve vergi oranlarının yüksek düzeyde olması, gelir vergisi kesintisinin mahsup edilmesine izin verilmemesi ve daha önce ödenen kurumlar vergisinin ortak düzeyinde yapılan vergilendirmede düşülmesini hedefleyen vergi alacağı oranının düşük tutulması ile yüksek düzeylere ulaşan nihai vergi yükünü hafifletmek üzere yürürlüğe konulan 4842 sayılı Kanun ile kâr paylarının vergilendirilmesi rejiminde önemli değişikliklere gidilmiştir.²⁰⁹

Yapılan değişiklikle Fransız sisteminden, Almanca “Halbeinkünfte Verfahren” olarak adlandırılan yarım beyan yöntemi benimsenerek Alman sistemine geçilmiş, ortaklarca elde edilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilerek, daha önce dağıtım aşamasında tamamı üzerinden kaynakta kesilen verginin mahsup edilebilmesi imkanı tanınmıştır.²¹⁰ Ayrıca, gelir vergisi kesintisinin yapılmasında kurumların vergiden istisna edilen kazançları ile diğer kazançları ayırmasına son verilerek tümünün kârın dağıtım aşamasında gelir vergisi kesintisine tabi tutulması düzenlenmiş, halka açık şirket ile halka açık olmayan şirket ayırmasına da son verilerek her iki tür şirket tarafından dağıtılan kâr paylarının da aynı oranda vergilendirilmesi öngörülmüştür.²¹¹

2003 yılı ve sonraki yıllara ait kurum kazançlarından dağıtılan kâr payları üzerinden GVK’nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 6/b-i bendi uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılmakta,²¹² elde edilen kâr payının brüt tutarının yarısı GVK’nun

²⁰⁷ Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2006, s.287; Yılmaz Ulusoy, **Anonim ve Limited Şirketlerde Kâr Dağıtım ve Vergilendirme**, Ankara, y.y., 1987, s.506-507.

²⁰⁸ Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s.287.

²⁰⁹ Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, s.267.

²¹⁰ Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s.287; Erdem Ateşgöğü, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 1. Baskı: Mayıs 2006, s.75.

²¹¹ GKD, **a.g.e.**, s.557.

²¹² Emekci, Kızıltepe, **a.g.e.**, s.66; 2003 yılı içinde dağıtılan kârlarda ayrıca verginin %10’u oranında fon payı kesintisi de yapılmıştır.

22. maddesinin 2. fıkrası ile gelir vergisinden istisna edildiğinden,²¹³ kalan kısmı, GVK'nun 86. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde belirtilen, aynı Kanun'un 103. maddesindeki esas tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması durumunda ayrıca beyan edilmemekte ve yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almakta, aşması durumunda ise beyan edilerek beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kâr payının tamamı üzerinden kesilen vergi mahsup edilmektedir.²¹⁴ GVK'nun 121. maddesine göre, mahsup edilen kesinti suretiyle ödenen verginin, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde aradaki fark, vergi dairesince mükellefe bildirilmekte ve mükellefin bildirim tarihinden itibaren bir yıl içinde yapacağı başvuru üzerine kendisine iade edilmektedir.²¹⁵

4842 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği 2003 yılında fon payı ile birlikte %33 olan kurumlar vergisi yükü, 01.01.2004 tarihinden itibaren fon payı uygulamasının kaldırılması ile birlikte %30'a düşmüş, dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi oranı ise halka açık olan – halka açık olmayan kurum ayrımı kaldırılarak tümünde %10 olarak yeniden belirlenmiştir.²¹⁶

5520 sayılı KVK'nun 32. maddesinin 1. fıkrasıyla kurumlar vergisi oranının 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %20'ye düşürülmesi ve dağıtılan kâr payları üzerinden yapılması gereken gelir vergisi kesintisi oranının %15'e yükseltilmesiyle dağıtılan kurum kazançları üzerindeki efektif vergi yükü aşağıdaki şekilde hesaplanmaktadır.

²¹³ Süleyman Morbel, Alparslan Budak, Zeynep Emre, Ekin Fıkrıkoca, **Para ve Sermaye Piyasalarının Vergilendirilmesi**, İstanbul, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği Yayın No: 19, Ekim 2004, s.39; Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.86; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.280.

²¹⁴ Ürel, **a.g.e.**, s.777; Altuncu, **a.g.e.**, s.130.

²¹⁵ GKD, **a.g.e.**, s.555, 559.

²¹⁶ Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye**, s.268; Ateşgaoğlu, **a.g.e.**, s.76.

Tablo 3 Dağıtılan Kurum Kazançları Üzerindeki Efektif Vergi Yüğü

Dağıtılan Kurum Kazançları Üzerindeki Efektif Vergi Yüğü		
1	Kurum Kazancı	100 TL
2	Kurumlar Vergisi (%20)	20 TL
3	Kâr Payı (1 – 2)	80 TL
4	Gelir Vergisi Kesintisi (3 * %15)	12 TL
5	Gelir Vergisi Matrahı (3 * %50)	40 TL
6	Gelir Vergisi (5 * %35)	14 TL
7	Mahsup Edilecek G.V.Kesintisi (4)	12 TL
8	Ödenecek Gelir Vergisi (6-7)	2 TL
9	Net Kâr Payı Geliri (3 – 4 – 8)	66 TL
10	Toplam Vergi Yüğü (2 + 4 + 8)	34 TL
11	Kurum Kazancı Üzerindeki Efektif Vergi Yüğü	%34

Kaynak: Özkan Atila, *Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye*, İstanbul, HUD Yayınları, t.y., s.140.

Kurumlar vergisinden sonraki kârın tamamının dağıtıldığı ve dağıtılan kârın tamamının en yüksek gelir dilimine isabet eden gelir vergisi oranına göre vergilendirildiği varsayımına göre hazırlanan yukarıdaki tabloda sunulan hesaplamaya göre, elde edilen kâr payı üzerindeki kurumlar vergisi dahil toplam vergi yüğü olan %34, en yüksek gelir vergisi oranı olan %35 oranından %1 daha düşük olup istisna uygulamasıyla gerçek kişilerin şahsen elde ettikleri kâr ile kurumlar vergisine tabi kurumlar üzerinden elde ettikleri kâr paylarının yaklaşık olarak aynı düzeyde vergilendirilmesinin sağlandığı görülmektedir. Ancak yüksek kâr payı elde edenler ile düşük kâr payı elde edenlerin vergi yüğü birbirine çok yakın olduğundan, gelir vergisinin artan oranlı yapısı büyük ölçüde ortadan kalkmaktadır.²¹⁷ Ayrıca, şahıs şirketi ortaklarının tam mükellef kurumlardan dolayı olarak elde ettikleri kâr payları menkul sermaye iradı yerine iştigal konusuna göre şahsi ticari, zirai veya serbest meslek kazancı niteliği kazandığından, GVK'nun 22. maddesinin 2. fıkrasında yer verilen istisnadan yararlanamamaları, söz konusu kâr payını doğrudan elde eden gerçek kişiler karşısında dezavantajlı duruma gelmelerine neden olmaktadır.²¹⁸

²¹⁷ Özkan Atila, *Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye*, İstanbul, HUD Yayınları, t.y., s.140-141.

²¹⁸ GKD, a.g.e., s.556.

Bu uygulama tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr payları için geçerli olup dar mükellef kurumlardan ya da yurtdışındaki kurumlardan elde edilen kâr payları için kaynakta vergileme ve istisna uygulaması bulunmamaktadır.²¹⁹ Bu nedenle, tam mükellef gerçek kişiler tarafından, dar mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamının, GVK'nun 86. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde belirtilen sınırı aşması halinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri de göz önünde bulundurulmak suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir.²²⁰ Dolayısıyla yurtdışından elde edilen kâr payları ekonomik çifte vergilendirme en yüksek düzeyde olacak şekilde vergilendirildiğinden, ayrımcılık içermekte ve AB müktesebatı ile uyumluluk göstermemektedir.²²¹

Kâr payını elde eden açısından bakıldığında ise vergi kesintisi, kâr payını elde edenin tam mükellef kurum olması durumunda yapılmamakta, kâr payını elde edenin tam mükellef gerçek kişi, dar mükellef gerçek kişi veya kurum,²²² gelir veya kurumlar vergisine tabi olmayan gerçek kişi veya kurum olması halinde ise kaynakta vergileme söz konusu olmaktadır.²²³ Dar mükellef gerçek kişilerin, herhangi bir tutar sınırlaması olmaksızın elde ettikleri kâr payları üzerinden beyanname verme yükümlülükleri bulunmamakta, kaynakta kesilen gelir vergisi bu mükellef grubu için nihai vergi halini almaktadır.²²⁴

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmadığından, serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden GVK'nun 94.

²¹⁹ Kazım Yılmaz, **Türk Vergi Hukuku**, Ankara, Ce-Ka Yayınları, Mayıs 2005, s.182.

²²⁰ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.232.

²²¹ Atila, **a.g.e.**, s.141.

²²² 5520 sayılı KVK'nun 30. maddesinin 3. fıkrasına göre, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmamaktadır

²²³ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.426; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.286.

²²⁴ Ürel, **a.g.e.**, s.780.

maddesinin 1. fıkrasının 6/b bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.²²⁵

(ii) Yatırım Fonu Katılma Belgelerine Ödenen Kâr Paylarında Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre, 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen yerli ve yabancı menkul kıymet yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları %10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi olup²²⁶ söz konusu oran 27.04.2012 tarih ve 2012/3141 sayılı BKK'yla değişik 22.07.2006 tarih ve 2006/10731 sayılı BKK'yla hisse senedi yoğun fonlar²²⁷ için %0 olarak uygulanmaktadır. Aynı Kanun maddesinin 7. fıkrasına gereğince, kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilen söz konusu iratlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmemekte, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmemektedir.²²⁸

Diğer taraftan sürekli olarak portföyünün en az % 51'i Borsa İstanbul'da (BİST)²²⁹ işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin elden çıkarılması sonucu elde edilen iratlar vergi kesintisi ve yıllık beyan kapsamı dışında tutulmuştur.²³⁰ Buna göre, hisse senedi yoğunluğu %75'i aşan yatırım fonları elde tutma süresine bakılmaksızın vergi kesintisi kapsamı dışında tutulurken, hisse senedi yoğunluğu %51'i aşmakla birlikte

²²⁵ Serbülen Bayrak, **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Mevzuatı**, Ankara, Yargı Yayınevi, 2008, s.172; Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, Sözkesen Matbaacılık, 2. Baskı: 2008, s.292.

²²⁶ Atabey, **a.g.e.**, s.241.

²²⁷ Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Seri:VII, No: 10 sayılı Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliğinde, hisse senedi yoğun fonlar, portföylerinin aylık ağırlıklı ortalama bazda en az %75'i BİST'te işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonları olarak tanımlanmıştır.

²²⁸ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.221.

²²⁹ 30.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6362 sayılı SPKN'nun 138. maddesinin 1. fıkrasıyla, borsacılık faaliyetlerinde bulunmak üzere Borsa İstanbul Anonim Şirketi kurulmuş olup 4. fıkrasıyla söz konusu Şirketin esas sözleşmesinin tescili ile mülga 91 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre kurulan İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının tüzel kişiliğinin son bulacağı ve 9. fıkrasının (b) bendiyle mevzuatta İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına yapılan atıfların ilgisine göre Borsa İstanbul Anonim Şirketine yapılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır. Borsa İstanbul Anonim Şirketi esas sözleşmesinin SPK tarafından hazırlanıp ilgili Bakanın onayı sonrasında 03.04.2013 tarihinde doğrudan tescil ve ilanıyla İstanbul Menkul Kıymetler Borsasının tüzel kişiliği sona ermiştir.

²³⁰ Atabey, **a.g.e.**, s.241.

%75'i aşmayanların vergi kesintisi kapsamı dışında kalmaları bir yıldan fazla süreyle elde tutulma şartına bağlanmıştır.

Ayrıca, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre, konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipotēğe dayalı menkul kıymetlerden ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlerden elde edilen gelirler 2010/926 sayılı BKK gereğince %10 oranında vergi kesintisine tabi olup aynı maddenin 7. fıkrası uyarınca beyan kapsamı dışında tutulmuştur.²³¹

(2) Faiz Gelirlerinde Gelir Vergisi Kesintisi

Bu bölümde, mevduat faizlerinde, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve katılma hesabı kâr payları ile tahvil ve hazine bonusu faizlerinde vergi kesintisi konularına değinilecektir.

(i) Mevduat Faizlerinde Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 7. bendine göre, bankalara, bankerlere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve SPKN'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler²³² mevduat faizi sayılmaktadır.²³³

²³¹ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.222.

²³² Anılan Kanun hükmünde adı zikredilmemesine karşın, Borsa İstanbul bünyesinde mevcut piyasalarda gerçekleşen; pay, borçlanma araçları, yurt dışı sermaye piyasası araçları, türev araçlar ve kıymetli madenler ile ilgili işlemlerin nakit ve menkul kıymet takasını sonuçlandırmak, tezgah-üstü kaldıraçlı alım-satım bilgilerini merkezi olarak toplama, saklama ve yetkili aracı kurumların müşteri teminatlarına saklama hizmeti vermek üzere yetkilendirilmiş merkezi takas kuruluşu olan İstanbul Takas ve Saklama Bankası A.Ş. tarafından, Bankanın ana sözleşmesinin 3. maddesinin 2. fıkrası uyarınca ilgili mevzuat hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilen merkezi takas hizmeti ile merkezi karşı taraf hizmeti, takas ve saklama faaliyeti, piyasa işletimi, ödeme, transfer ve mutabakat sistemleri kurulması ve işletilmesi ile bankacılık hizmetleri başta olmak üzere gerçekleştirilen finansal hizmetler kapsamında ödenen faizleri ifade etmektedir.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasına göre, bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, mevduat faizi gelirleri üzerinden²³⁴ ödemeyi yapanlarca, 22.07.2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasına, 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı BKK'yla 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen (d) bendi gereğince Ek 2'de belirtilen oranlarda gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Gerçek kişilerce elde edilen bu gelirler üzerinden GVK'nun 94. maddesi kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmamakta, Geçici 67. maddenin 7. fıkrası gereğince yıllık veya münferit beyanname verilmediğinden ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmediğinden, 4. fıkraya göre yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.²³⁵

Gerçek kişiler tarafından yurt dışında elde edilen mevduat faizi gelirleri, GVK'nun gerek 94. gerekse Geçici 67. maddelerinde vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlar arasında sayılmadığından, aynı Kanun'un 86. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde yer verilen ve gelir vergisi genel tebliğleri ile her yıl yeniden belirlenen sınırı aşmaları halinde menkul sermaye iradı olarak beyan esasına göre vergilendirilmektedir.²³⁶

Söz konusu mevduat faizi gelirleri, Türkiye ile mevduat faizi gelirinin elde edildiği ülke arasında ÇVÖA mevcut olması durumunda söz konusu anlaşma hükümleri dikkate alınmak suretiyle, yurt dışında elde edilen faiz geliri yabancı para cinsinden ise T.C. Merkez Bankası döviz alış kurları üzerinden Türk Lirasına

²³³ Atabey, **a.g.e.**, s.314; Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.114.

²³⁴ GKD, **a.g.e.**, s.687; Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.61, 117.

²³⁵ Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Detay Yayıncılık, 1. Baskı: 2008, s.106; Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.62, 65.

²³⁶ Adnan Okkalı, Nadire Gündoğdu, **Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**, Ankara, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 8, 2003, s.99; Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.118-119; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.437.

çevrilerek beyan edilmekte, yurt dışında ödenen vergiler GVK'nun 123. maddesine göre mahsup edilmektedir.²³⁷

Gerçek kişiler tarafından kıyı bankacılığı (off shore) kapsamında elde edilen mevduat faizi gelirleri de GVK'nun 94. ve Geçici 67. maddelerine göre vergi kesintisine tabi olmadığından, aynı Kanun'un 86. maddesinin 1. fıkrasının (d) bendinde yer verilen ve gelir vergisi genel tebliğleri ile her yıl yeniden belirlenen sınırı aşmaları halinde menkul sermaye iradı olarak beyan esasına göre vergilendirilmektedir.²³⁸

(ii) Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr Payları ile Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kâr Payları ve Katılma Hesabı Kâr Paylarında Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasına göre, bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi²³⁹ karşılığı ödenen kâr payları ve katılım bankalarının²⁴⁰ kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları üzerinden ödemeyi yapanlarca gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.²⁴¹

Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve katılım bankalarının kâr ve zarara katılma

²³⁷ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.227.

²³⁸ Okkalı, Gündoğdu, a.g.e., s.100.

²³⁹ 20.3.2003 tarihli ve 25054 sayılı Resmi Gazete'de yayımlan Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgelerinin Kurul Kaydına Alınmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 07.06.2013 tarihli ve 28670 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Kira Sertifikaları Tebliği (III-61.1) ile yürürlükten kaldırılmış, SPK mevzuatında anılan Tebliğe yapılan atıfların Kira Sertifikaları Tebliğine yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Kira sertifikaları, GVK'nun 75.maddesinin 2. fıkrasının 5. bendinde düzenlendiğinden, aynı maddenin 12. bendinde yer verilen "kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları" ibaresinin yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

²⁴⁰ 19.10.2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre katılım bankaları, özel cari ve katılma hesapları yoluyla fon toplamak ve kredi kullanırmak esas olmak üzere faaliyet gösteren kuruluşlar ile yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubelerini; katılma hesabı ise katılım bankalarına yatırılan fonların bu kurumlarca kullanılmasından doğacak kâr veya zarara katılma sonucunu veren, karşılığında hesap sahibine önceden belirlenmiş herhangi bir getiri ödenmeyen ve anaparanın aynen geri ödenmesi garanti edilmeyen fonların oluşturduğu hesapları ifade etmektedir.

²⁴¹ GKD, a.g.e., s.687; Bayrak, Tan, a.g.e., s.125-126.

hesabına ödenen kâr payları, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 12. bendinde "kâr payı" olarak nitelendirilmelerine karşın, 191 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre bu iratlar bir alacak hakkına dayanmakta olduğundan vergi uygulaması bakımından faiz olarak kabul edilmekte ve faiz gelirlerinin tabi olduğu hükümlere göre vergilendirilmektedir.²⁴²

Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları üzerinden yukarıda belirtilen Kanun hükmü gereğince, ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi kesintisi yapılırken,²⁴³ katılım bankalarınca katılma hesaplarına ödenen kâr payları üzerinden ödemeyi yapanlarca, 22.07.2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasına, 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı BKK'yla 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen (d) bendi gereğince Ek 2'de belirtilen oranlarda gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Gerçek kişilerce elde edilen bu gelirler üzerinden GVK'nun 94. maddesi kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmamakta, Geçici 67. maddenin 7. fıkrası gereğince yıllık veya münferit beyanname verilmediğinden ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmediğinden, 4. fıkraya göre yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.²⁴⁴

(iii) Tahvil ve Hazine Bonosu Faizlerinde Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun 75. maddesinin 5. fıkrasında, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirlerin menkul sermaye iradı olduğu belirtilmiştir.

²⁴² Uyanık, **Finansal Ürünlerin Değerlendirilmesi**, s.170; Ateşagaoglu, **a.g.e.**, s.91; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.200.

²⁴³ Atabey, **a.g.e.**, s.314; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.448.

²⁴⁴ Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.452.

Madde metninde yer alan parantez için hükümden, ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteye dayalı menkul kıymetler dışında kalan ipotekli sermaye piyasası araçları ve varlık teminatlı menkul kıymetlerin tahvil olarak nitelendirilerek, bu menkul kıymetlerden elde edilen gelirlerin tahvil faizi olarak vergilendirileceği anlaşılmaktadır. Ancak, varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı ve buna benzer gelirlerin, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 1. bendine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.²⁴⁵

Ayrıca, döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışlarının menkul sermaye iradı sayılmayacağı belirtilmiş, söz konusu menkul kıymetlerin sadece faiz gelirlerinin kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi öngörülmüştür.²⁴⁶

01.01.2006 tarihinden sonra yurt içinde ihraç edilen özel kesim tahvillerinin tam mükellef gerçek kişilerce elde tutulmasından sağlanan faiz gelirleri, 4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler ile banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç olmak üzere, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. fıkrasına göre, 2006/10731 sayılı BKK gereğince tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için %10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu nitelikteki menkul sermaye iratları üzerinden GVK'nun 94. maddesi veya 5520 sayılı KVK'nun 15. maddesi kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmamaktadır.²⁴⁷

Dar mükellef gerçek kişilerin 01.01.2006 tarihinden sonra yurt içinde ihraç edilen özel kesim tahvilleri üzerinden elde ettikleri faizi gelirleri, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 7. fıkrası gereğince beyan edilmemekte, yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.

²⁴⁵ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.229.

²⁴⁶ Altuncu, Atalay, Barış, Özkır, a.g.e., s.164.

²⁴⁷ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s.417.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla birlikte 279 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu tahviller geçici 67. madde kapsamına giren menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sayılmadığından, geçici 67. maddenin 2. fıkrası yerine vergi kesintisine ilişkin genel hükümler içeren 94. maddenin 7. fıkrasının (ba) bendine göre, 2011/1854 sayılı BKK gereğince Ek 1'de belirtilen oranlarda gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen brüt faiz gelirinin o yıla ait esas tarifenin ikinci dilimi olarak belirlenen tutarı aşması halinde gelirin tamamı beyan edilerek daha önce kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergiler, hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

Dar mükellef gerçek kişilerin yurt dışında ihraç edilen özel kesim tahvillerinden elde ettikleri faizi gelirleri, GVK'nun 86. maddesinin 2. fıkrası gereğince beyan edilmemekte, yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvillerinden tam ve dar mükellef gerçek kişilerce elde edilen faiz gelirleri, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edildiği takdirde GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmediği takdirde bu defa aynı maddenin 2. fıkrası uyarınca 2006/10731 sayılı BKK ile belirlenen %10 oranında vergi kesintisine tabi tutulmakta olup 7. fıkra gereğince beyan edilmemekte, kesinti suretiyle ödenen vergi nihai vergi halini almaktadır.²⁴⁸

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasında, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde söz konusu fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.²⁴⁹

²⁴⁸ Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.104-105; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.412-415.

²⁴⁹ GKD, **a.g.e.**, s.661; Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.58; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.159.

Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler (Eurobond) vergisel açıdan Hazine bonosu ve devlet tahvili olarak değerlendirildiğinden ve GVK'nun 94. maddesinin 7. fıkrasının (a) bendinde,²⁵⁰ 2009/14592 sayılı BKK gereğince, söz konusu menkul kıymetlerden elde edilen faiz gelirleri üzerinden yapılacak gelir vergisi kesintisi oranı %0 olarak belirlendiğinden, vergi borcu doğmamakta, döviz cinsinden ihraç edilmeleri nedeniyle faiz gelirlerine indirim oranı ve 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilenlerde GVK'nun Geçici 59. maddesindeki istisna hükmü de uygulanmaksızın²⁵¹ o yıla ait esas tarifenin ikinci dilimi olarak belirlenen tutarı aşması halinde gelirin tamamının beyan edilmesi gerekmektedir.²⁵²

Dar mükellef gerçek kişilerin söz konusu menkul kıymetlerden elde ettikleri faiz gelirleri üzerinden de aynı düzenleme gereğince gelir vergisi kesintisi yapılmamakta, bu nitelikteki gelirleri için GVK'nun 86. maddesinin 2. fıkrası gereğince yıllık beyanname, Geçici 67. maddesinin 7. fıkrası gereğince de münferit veya özel beyanname verilmesi söz konusu olmadığından, muafiyet uygulanması durumu ortaya çıkmaktadır.

(3) Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlere Sağlanan Gelirlerde Gelir Vergisi Kesintisi

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden tam mükellef gerçek kişilerce elde edilen gelirler, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edildiği takdirde GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmediği takdirde bu defa aynı maddenin 2. fıkrası uyarınca 2006/10731 sayılı BKK ile belirlenen %10 oranında vergi kesintisine tabi

²⁵⁰ Ünsal, **a.g.e.**, s.107.

²⁵¹ Ateşgöçer, **a.g.e.**, s.94-95, 97.

²⁵² Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.110; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.373.

tutulmakta olup 7. fıkra gereğince beyan edilmemekte, kesinti suretiyle ödenen vergi nihai vergi halini almaktadır.²⁵³

(4) Özel Kesim Kira Sertifikalarından Sağlanan Gelirlerde Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. fıkrasına göre, 4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt içinde ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler, 2006/10731 sayılı BKK gereğince tam mükellef gerçek kişi ve kurumlar için %10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu nitelikteki menkul sermaye iratları üzerinden GVK'nun 94. maddesi veya 5520 sayılı KVK'nun 15. maddesi kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmamaktadır.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla birlikte Geçici 67. maddenin 2. fıkrasında yer alan parantez içi hükümle söz konusu fıkra kapsamı dışında tutulduğundan, vergi kesintisine ilişkin genel hükümler içeren 94. maddenin 7. fıkrasının (bb) bendine göre, 2011/1854 sayılı BKK gereğince Ek 1'de belirtilen oranlarda gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Tam mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen brüt gelirin o yıla ait esas tarifenin ikinci dilimi olarak belirlenen tutarı aşması halinde gelirin tamamı beyan edilerek daha önce kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergiler, hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

(5) Repo ve Ters Repo İşlemlerinden Elde Edilen Gelirlerde Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 14. bendine göre menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan

²⁵³ A.e., s.113.

menfaatler,²⁵⁴ 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 olmamasına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak aynı Kanun'un Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasına göre ödemeyi yapanlarca %15 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmak suretiyle vergilendirilmekte,²⁵⁵ aynı maddenin 7. fıkrası gereğince söz konusu gelirler için yıllık veya münferit beyanname verilmemekte ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmemekte,²⁵⁶ sonuç olarak yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.²⁵⁷

(6) Tüzel Kişiliği Haiz Emekli Sandıkları, Yardım Sandıkları ile Emeklilik ve Sigorta Şirketleri Tarafından Katılımcılara ve Bireysel Emeklilik Sisteminden Ayrılanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun 23. maddesinin 1. fıkrasının 11. bendiyle, kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamının, en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarını aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.²⁵⁸

Ayrıca, GVK'nun 25. maddesinin 3. fıkrasıyla, kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve

²⁵⁴ Uyanık, **Finansal Ürünlerin Değerlendirilmesi**, s.185.

²⁵⁵ GKD, **a.g.e.**, s.687.

²⁵⁶ Ateşagaoglu, **a.g.e.**, s.134-135.

²⁵⁷ Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.127; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.441, 445.

²⁵⁸ Oktay, **a.g.e.**, s.458.

yetimlerine toptan ödenen tazminatlar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.²⁵⁹ Burada da 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen tazminat, yardım ve toptan ödemelerin gerek muhtelif sandıklardan gerek aynı sandıktan muhtelif zamanlarda yapılan ikramiye, tazminat ve toptan ödemeler topluca dikkate alınmak suretiyle hesaplanan tutarının en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarını aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.²⁶⁰

Ancak, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasında, genel tanımdaki niteliklere sahip olmasalar dahi kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek iratlar 17 bent halinde sıralanmış olup 15. ve 16. bentlerde, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından katılımcılara ve bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara ödenen irat tutarlarının menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi öngörülmüştür.

GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 15. bendinde, 6327 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle yapılan değişiklikten önce, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından katılımcılara ve bireysel emeklilik sisteminde ayrılanlara yapılan ödemeler menkul sermaye iradı olarak tanımlandığından, bu ödemelerin tamamı üzerinden vergi kesintisi yapılmaktaydı. Ancak Danıştay 4. Dairesinin 24.01.2011 tarihli ve 2009/8882 Esas, 2011/269 Karar nolu ilamıyla, belirtilen şirketler tarafından yapılan ödemelerin tamamının değil, ana para dışında kalan kısmının menkul sermaye iradı sayılarak, ana para üzerinden kesilen verginin iade edilmesi yönünde karar verildiğinden söz konusu Danıştay Kararı doğrultusunda 6327 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle Kanun hükmünde değişiklik yapılmış, 6327 sayılı Kanun'un Geçici 1. maddesiyle ise 07.10.2001 tarihinden sonra akdedilmiş olan şahıs sigorta poliçeleri ile ilgili olarak anılan

²⁵⁹ Mustafa Çolak, **Tüm Yönleriyle Çalışma Hayatındaki Toplu Ödeme, Tazminatlar ve Vergilendirilmesi (Analizi ve Öneriler)**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012, s.111.

²⁶⁰ Oktay, **a.g.e.**, s.460.

maddenin yürürlüğe girdiği 29.08.2012 tarihinden önce ödenen anapara lar üzerinden kesilen vergilerin red ve iade edileceği hüküm altına alınmıştır.²⁶¹

6327 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 15. bendinde 29.08.2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yapılan değişiklik ve aynı tarihte yürürlüğe girmek üzere eklenen 16. bent ile, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından katılımcılara ve bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerde sadece irat tutarları üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması uygulamasına geçilmiştir. Almanya'da emeklilik ödenekleri tüm planlarda vergiye tabi olmakla birlikte, sadece yatırım gelirleri (irat) vergiye tabi tutulmakta, anapara ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması söz konusu olmamaktadır. Yapılan bu kanuni düzenleme ile yurt dışındaki uygulamalara da paralellik sağlanmıştır.²⁶²

Anılan Kanun hükmüne göre, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından on yıldan az süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlara ve on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara ödenen irat tutarları üzerinden, 94. maddenin 1. fıkrasının 15. bendine göre, 2009/14592 sayılı BKK gereğince; bireysel emeklilik sisteminden on yıldan az süreyle katkı payı ödeyerek ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin, on yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile bu süre içinde kısmen ödeme alanlara yapılan ödemelerin ve emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları üzerinden (4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı da dahil olmak üzere) 94. maddenin 1. fıkrasının 16. bendine göre, 2012/3571 sayılı BKK gereğince Ek 1'de belirtilen oranlarda vergi kesintisi yapılmakta, Kanun'un 86. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi gereğince söz konusu gelirler için

²⁶¹ MHUD, 2013 BDK (1. cilt GVK), s.243.

²⁶² Oktay, a.g.e., s.148.

yıllık beyanname verilmediği ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmediği için yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.

Yine 6327 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle, GVK'nun 75. maddesine 29.08.2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen 4. fıkraya göre, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından katılımcılara yapılan ödemelerde gelir vergisi kesintisine tabi tutulacak irat tutarları, varsa fesih ve iştirak kesintisi indirilmeden önceki birikim tutarından, yatırıma yönlendirilen tutar indirilerek bulunmakta; bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerde irat tutarları, hak kazanılan Devlet katkısı ve getirileri dahil ödemeye konu toplam birikim tutarından, (varsa ertelenmiş giriş aidatı indirilmeksizin) ödenen katkı payları ve Devlet katkısının hak edilen kısmı indirilmek suretiyle bulunmaktadır.

13.08.2003 tarihli ve GVK-3/2003-3/Bireysel Emeklilik Sistemi-1 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerine göre, bireysel emeklilik sistemi ve buna benzer birikimli şahıs sigortaları kapsamında elde edilen gelirleri GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının yukarıda zikredilen 15. ve 16. bentlerine göre menkul sermaye iradı olarak vergilendirilirken, belirli risklere karşı yaptırılan ve riskin gerçekleşmesi halinde hak sahiplerine ödeme yapılmasını öngören birikimsiz sigorta poliçeleri kapsamında yapılan ödemeler gelir vergisinin konusuna girmemektedir.

(7) Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Ayrılanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun menkul sermaye iratlarında istisna hükmünü düzenleyen 22. maddesinin, 6728 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere değiştirilen 1. fıkrası ve maddeye yeni eklenen 2. fıkra ile vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl

tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından²⁶³ ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılması yönünde düzenleme getirilmiştir.

Buna göre, sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesna olmakla birlikte, bu istisnadan yararlananların vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları halinde, ayrılma tarihinde yapılan ödemelerin içerdiği, GVK'nun 75. maddesinde yer alan hükümlere göre hesaplanacak irat tutarı üzerinden, GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 15. bendinin (a) alt bendi uyarınca, 2009/14592 sayılı BKK'yla belirlenen %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 15. bendinin (b) alt bendi ile aynı fıkranın 16. bendinin (c) alt bendi kapsamında yapılan ödemeleri, sigorta süresi on yıl ve üzeri veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarına yatırımların, bu sigorta için yatırdıkları kısma tekabül eden ödemelerin içerdiği irat tutarları (4632 sayılı Kanun kapsamında bireysel emeklilik hesabına yapılan Devlet katkılarının ödemeye konu olan kısımlarına isabet eden irat tutarı dâhil) gelir vergisinden müstesna olmakla birlikte, bu istisnadan yararlananların vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenler hariç olmak üzere, ödeme olarak on yıl tamamlanmadan tek primli yıllık gelir sigortalarından ayrılmaları hâlinde, istisna edilen tutarlar üzerinden;

- Yapılan ödemenin, tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından on yıl süreyle prim veya aidat ödeyerek ayrılanlar ile vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan

²⁶³ 01.04.2015 tarihli Resmi Gazete'de, 01.10.2015 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yayımlanan Yıllık Gelir Sigortaları Yönetmeliği'nin 1. maddesinde yıllık gelir sigortalarının, kişilerin bireysel emeklilik sisteminden ve diğer kaynaklardan sağladıkları birikimleri karşılığında ömür boyu veya belirli bir süre için düzenli irat ödemesi yapmayı öngördüğü belirtilmiştir. Yönetmeliğin 12. maddesinin 1. fıkrasına göre tek prim ibaresi, toplu olarak bir defada ödenen parayı ifade etmektedir.

ödemelerden kaynaklanması halinde, GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 15. bendinin (a) alt bendi uyarınca, 2009/14592 sayılı BKK'yla belirlenen %15 oranında,

- Yapılan ödemenin, bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerden kaynaklanması halinde, GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 16. bendinin (b) alt bendine göre, 2012/3571 sayılı BKK'yla belirlenen %10 oranında, vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

(8) Vergi Cennetlerine Nakden ve Hesaben Yapılan ve Tahakkuk Ettirilen Ödemelerde Gelir Vergisi Kesintisi

Vergi cenneti olarak tabir edilen ve ülkemiz vergi sistemine göre daha düşük düzeyde vergi uygulandığı veya hiç vergi mevcut olmadığı için zararlı vergi rekabetinin ortaya çıkmasına neden olan ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen ödemelerin vergilendirilmesini sağlamak üzere, GVK'nun 94. maddesine 5615 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle 04.04.2007 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen 2. fıkra ile vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye'de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılanın mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla, deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralınması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanunî seviyesine kadar getirme hususunda Bakanlar Kuruluna

yetki verilmiş olmasına karşın, henüz bu yetki kullanılmak suretiyle bu fıkra kapsamında değerlendirilecek ülkeler ile ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranları belirlenmediğinden, söz konusu fıkra fiilen uygulanamamaktadır.

Diğer taraftan, aynı fıkra hükmünde, yurt dışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin anapara, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra uyarınca vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

g) Değer Artışı Kazançlarında Gelir Vergisi Kesintisi

Daha önce 4369, 4444, 4783 ve 4842 sayılı Kanunlarla değer artışı kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak köklü değişiklikler yapılmasına karşın bu kazançların kaynakta vergilemeye tabi tutulmasına yönelik herhangi bir düzenleme getirilmemiştir. Değer artışı kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılmasına yönelik düzenleme, ilk defa 5281 sayılı Kanun ile GVK'na eklenen Geçici 67. madde ile vergi mevzuatımıza girmiş ve 01.01.2006 tarihinden itibaren menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan değer artışı kazançları kaynakta vergileme kapsamına alınmıştır.²⁶⁴

Daha önce GVK'nun Mükerrer 80. maddesinde, ivazsız olarak iktisap edilen menkul kıymetler, Borsa İstanbul'da işlem gören ve üç aydan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri ve tam mükellef kurumlara ait olan ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç olmak üzere²⁶⁵ menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak tanımlanmakta iken, 5281 sayılı Kanun'un 27. maddesiyle 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yapılan değişiklikle ivazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç olmak üzere, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar değer artışı kazancı olarak tanımlanmış, GVK'na eklenen Geçici 67. maddenin 1. fıkrası ile Borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde

²⁶⁴ Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.72.

²⁶⁵ Şenyüz, **a.g.e.**, s.201.

tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ise hem kaynakta vergileme hem de mükerrer 80. madde kapsamında değer artış kazancı kapsamı dışında tutulmuştur.²⁶⁶

(1) Hisse Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre, Borsa İstanbul'da işlem gören ve tam mükellef kurumlara ait olan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, hisse senetlerinin bir yıldan fazla süreyle elde tutulmuş olması şartıyla gelir vergisi kesintisine tabi olmamakta ve GVK'nun değer artış kazançlarına ilişkin Mükerrer 80. madde hükümleri uygulanmamaktadır.²⁶⁷ Belirtilen nitelikteki hisse senetlerinin bir yıldan az süreyle elde tutulduktan sonra satılması sonucunda elde edilen kazançlar ise 2012/3141 sayılı BKK'yla 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenen %0 oranında vergi kesintisine tabi tutulmakta, Geçici 67. maddenin 7. bendi uyarınca söz konusu kazançlara ilişkin beyanname verilmemekte, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye de dahil edilmemektedir.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre, Borsa İstanbul'da işlem görmeyen hisse senetlerinin banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılması halinde elde tutma süresine bakılmaksızın işleme aracılık eden banka veya aracı kurumlar tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmekte birlikte, 2012/3141 sayılı BKK'yla 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenen %0 oranında vergi kesintisi yapılmakta, Geçici 67. maddenin 7. bendi uyarınca söz konusu kazançlara ilişkin beyanname verilmemekte ve diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye de dahil edilmemektedir.

GVK'nun mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasına göre, Borsa İstanbul'da işlem görmeyen ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kurul kaydına alınmamış tam mükellef kurumlara ait ivazlı olarak iktisap edilmiş hisse senetlerinin iktisap

²⁶⁶ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.183.

²⁶⁷ Ateşgöğüş, **a.g.e.**, s.131.

tarihinden itibaren iki yıl içinde banka ve aracı kurumlar vasıta olmaksızın elden çıkarılması halinde ortaya çıkan kazançlar vergi kesintisine tabi olmayıp anılan maddede yer alan istisna miktarı dikkate alınmaksızın tutarı ne olursa olsun beyan edilmesi gerekmektedir.²⁶⁸

GVK'nun mükerrer 81. maddesinin 1. fıkrasına göre, safi değer artış kazancı, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler ve ödenen vergi ve harçlar indirilmek suretiyle bulunmakta, son fıkrasına göre ise iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere maliyet bedelleri Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE)²⁶⁹ oranında artırılmak suretiyle tespit edilmektedir. Bu endekslemenin yapılabilmesi için Yİ-ÜFE artış oranının en az % 10 oranında olması gerekmektedir.²⁷⁰

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre Borsa İstanbul'da işlem gören dar mükellef kurumlara ait hisse senetlerinin banka veya aracı kurumlar

²⁶⁸ Ateşgaoğlu, a.g.e., s.129-130.

²⁶⁹ Madde metninde TEFE (Toptan Eşya Fiyat Endeksi) ibaresi yer almasına karşın, VUK'nun mükerrer 298. maddesinin (C) fıkrasında, 01.01.2006 tarihinden itibaren, vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresinin "üretici fiyatları genel endeksi" ve "TEFE" ibaresinin "ÜFE" olarak uygulanacağı, 01.03.2014 tarihli ve 28928 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6527 sayılı Kanun'un 14. maddesiyle, muhtelif mevzuatta Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) ve Üretici Fiyat Endeksine (ÜFE) yapılmış olan atıfların Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksine (Yİ-ÜFE), tarım sektörü TEFE ve ÜFE'ye yapılan atıfların ise Tarım Ürünleri Üretici Fiyat Endeksine yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Ülkemizde Üretici Fiyat Endeksi ilk defa 2005 yılında 2003 referans yılı olarak NACE (Nomenclature Générale des Activités Économiques dans les Communautés Européennes: Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistikî Sınıflaması) Rev.1 sınıflamasına göre yayımlanmaya başlanmış, daha önce yayımlanan ve çeşitli sözleşmelerde kullanılan 1994 temel yıllık Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) hesaplaması 2006 yılından itibaren durdurulmuş, 2006 yılından 2013 yılının sonuna kadar ÜFE değişim oranları kullanılarak seri devam ettirilmiş, 2013 yılına kadar hesaplanan ÜFE ve TEFE, tarım ve sanayi sektörlerini kapsamış, ancak, Ulusal Hesaplar, Sanayi Üretim, Sanayi Ciro, Yıllık Sanayi Ürün İstatistikleri ve diğer göstergelerle karşılaştırılabilir olması ve Avrupa Birliği normlarına tam uyumlu endeksler üretebilmek amacıyla sanayi kapsamında NACE Rev.2 sınıflamasına uygun yeni bir üretici fiyat endeksine ihtiyaç duyulduğundan, geçmişte Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) ve ÜFE olarak kullanılan endekslerin yerine 2014 yılından itibaren kullanılacak 2003 referans yılı Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) yayımlanmaya başlanmış, sözleşme metinlerinde geçen TEFE ve ÜFE ile ilgili atıfların Yİ-ÜFE'ye yapılmış sayılacağı belirtilmiştir. (Geniş bilgi için bkz. Türkiye İstatistik Kurumu Başkanlığı (TÜİK), **Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi Kullanıcıları için Rehber (04.02.2014 - 04)**, (Çevrimiçi), www.tuik.gov.tr/duyurular/duyuru_1648.pdf, 18.02.2015.)

²⁷⁰ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s.317.

vasıtasıyla elden çıkarılması sonucunda elde edilen kazançlar, elde tutma süresine bakılmaksızın vergi kesintisine tabi olmakla birlikte 2012/3141 sayılı BKK'yla 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenen %0 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre, Borsa İstanbul'da işlem gören menkul kıymet yatırım ortaklıklarına ait olan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, hisse senetlerinin bir yıldan fazla süreyle elde tutulmuş olması şartıyla gelir vergisi kesintisine tabi olmamakta ve GVK'nun değer artış kazançlarına ilişkin Mükerrer 80. madde hükümleri uygulanmamaktadır. Belirtilen nitelikteki hisse senetlerinin bir yıldan az süreyle elde tutulduktan sonra satılması sonucunda elde edilen kazançlar ise 2012/3141 sayılı BKK'yla 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere %10 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu kazançlar için Geçici 67. maddenin 8. fıkrası uyarınca ayrıca yıllık beyanname verilmemekte ve diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye dahil edilmemektedir.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre, Borsa İstanbul'da işlem gören gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına ait olan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, hisse senetlerinin bir yıldan fazla süreyle elde tutulmuş olması şartıyla gelir vergisi kesintisine tabi olmamakta ve GVK'nun değer artış kazançlarına ilişkin Mükerrer 80. madde hükümleri uygulanmamaktadır. Belirtilen nitelikteki hisse senetlerinin bir yıldan az süreyle elde tutulduktan sonra satılması sonucunda elde edilen kazançlar ise 2012/3141 sayılı BKK'yla 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenen %0 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu kazançlar için Geçici 67. maddenin 7. fıkrası uyarınca ayrıca yıllık beyanname verilmemekte ve diğer gelirler nedeniyle verilen beyannameye dahil edilmemektedir.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 13. bendinde, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracı kavramının, özel bir belirleme yapılmadığı sürece Türkiye'de ihraç edilmiş ve SPK tarafından 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 kişilerince ihraç edilecek her türlü menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracını ifade ettiği belirtilmektedir.

Bu nedenle, dar mükellef kurumlara ait olup halka arz edilmediğinden SPK kurul kaydına alınmayan ve Borsa İstanbul'da işlem görmeyen hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar GVK'nun Geçici 67. maddesi kapsamı dışında kalmakta olup aynı Kanun'un mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrası uyarınca değer artış kazancı olarak beyan esasına göre vergilendirilmektedir.²⁷¹

(2) Yatırım Fonu Katılma Belgelerinin Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi

Hisse senetleri dışındaki diğer menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, ivazsız olarak iktisap edilmiş olmamak kaydıyla elde tutma süresine bakılmaksızın değer artış kazancı olarak vergilendirilmekte olup GVK'nun Geçici 67. maddesinin 9. ve 10. bentlerine göre, 31.12.2005 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonoları ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ile belirtilen tarihten sonra iktisap edilen menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmekte ve beyan kapsamı dışında bulunmaktadır.

Yatırım fonu katılma belgelerinin ihraç eden fona iade edilmesi suretiyle elde edilen kazanç Gelir Vergisi Kanun'un 75. maddesinin 1. fıkrası uyarınca kâr payı sayılarak menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmekte iken katılma belgelerinin fon dışındaki kişilere satılmasından elde edilen gelirler, GVK'nun 80. maddesi ve izleyen maddeleri kapsamında değer artış kazancı olarak vergilendirilmektedir.²⁷²

²⁷¹ Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.351.

²⁷² Erol, Yıldırım, **a.g.e.**, s.159; Okkalı, Gündoğdu, **a.g.e.**, s.76; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.357.

İçtüzüğünde, kurucu dışındaki aracı kuruluşlarca serbestçe alım satımı öngörülen A tipi yatırım fonlarının katılma belgeleri menkul kıymet sayılmakta olup borsada alım satımı sonucunda elde edilen kazançların GVK'nun 80. maddesinin 1. fıkrası uyarınca değer artış kazancı olarak vergilendirileceği öngörülmekle birlikte, Borsa İstanbul'da menkul kıymet yatırım fonu katılma belgeleri işlem görmediğinden, fiilen bu mümkün olmamaktadır. Borsa yatırım fonları katılma belgeleri ise Borsa İstanbul'da işlem görmekte olup borsa bünyesinde alım satımları sonucunda elde edilen kazançlar 18.05.2012 tarihinden itibaren GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrası uyarınca 2012/3141 sayılı BKK'yla belirlenen %10 oranında kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmekte, 7. fıkrası gereğince ayrıca beyan edilmemekte, yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.²⁷³

(3) Devlet Tahvili ve Hazine Bonolarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi

01.01.2006 tarihi itibarıyla ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonolarının banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılmasından sağlanan gelirler, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasına göre²⁷⁴ 2012/3141 sayılı BKK'yla 18.05.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenen %10 oranında kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmekte olup bu gelirler için aynı maddenin 7. fıkrası gereğince yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği belirtilmesine karşın 11. fıkraya göre dar mükellefler de dahil olmak üzere söz konusu gelirler için takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilmekte, beyan edilen gelirden, aynı türden menkul kıymetler için yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilmekte, 2006/10731 sayılı BKK'yla belirlenen %10 oranında hesaplanan vergiden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilmekte, mahsup edilemeyen tutarlar ise genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilmektedir.

²⁷³ Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.356.

²⁷⁴ **A.e.**, s.159, 422-424.

(4) Eurobondların Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi

01.01.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasında, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde söz konusu fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alındığından,²⁷⁵ bu gelirler de yine Kanun'un mükerrer 80. maddesinde yer verilen değer artış kazancı hükümlerine göre vergilendirilmekte, menkul kıymetin iktisap bedeli, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere en az %10 oranında artış göstermiş olması kaydıyla Yİ-ÜFE oranında arttırılarak satış bedelinden düşüldükten sonra elde edilen safi değer artışı, istisna uygulanmaksızın tutarı ne olursa olsun beyan edilmektedir.²⁷⁶

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 7. fıkrasına, 5527 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (c) bendi ile eklenen cümle gereğince, kaynakta vergilemeye tabi tutulsun tutulmasın dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarca Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan kazanç ve iratlar için münferit veya özel beyanname verilmemektedir.

(5) Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 13. fıkrasında, söz konusu maddede geçen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ifadesinin, Türkiye'de kurulu menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon borsalarında işlem gören menkul kıymetler veya diğer sermaye piyasası araçlarını ifade ettiği; bankaların ve aracı kurumların taraf olduğu veya bunlar aracılığıyla yapılan, belirli bir vadede, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte, ekonomik veya finansal göstergelere dayalı olarak düzenlenenler de dahil olmak üzere, para veya sermaye piyasası aracını, malı,

²⁷⁵ Ateşgöçer, a.g.e., s.134.

²⁷⁶ Bayrak, Tan, a.g.e., s.141-142; Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s.430-431.

kıymetli madeni ve dövizi alma, satma, değıştirme hak ve/veya yükümlülüğünü veren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinin de diğ er sermaye piyasası araçlarını ifade ettiğ i belirtilerek, bu menkul kıymetlerden sağ lanan iratların söz konusu madde kapsamında kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi sağ lanmıştır.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 14. fıkrasına göre 2010/926 sayılı BKK'yla, Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsaları içinde ve dışında tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar üzerinden 01.10.2010 tarihinden itibaren %0 oranında vergi kesintisi yapılmasına karar verilmiş, 2012/3141 sayılı BKK'yla sıfır oranlı vergi kesintisi uygulamasına devam edilmesine karar verilmiştir.

Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında gerçekleştirilen ve hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olmayan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar ise sermaye şirketleri²⁷⁷ ile münhasıran menkul kıymet ve diğ er sermaye piyasası aracı getirileri ile değ er artışı kazançları elde etmek ve bunlara bağı lı hakları kullanmak amacıyla faaliyette bulunan mükelleflerden 6362 sayılı SPKN'na²⁷⁸ göre kurulan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarıyla benzer nitelikte olduğı Maliye Bakanlığınca belirlenenler tarafından elde edilenler hariç olmak üzere 2006/10731 sayılı BKK gereğince % 10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Buna göre vadeli işlemler ve opsiyon borsaları içinde veya dışında tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar %0 oranında, vadeli işlem ve opsiyon borsalarında gerçekleştirilen ve hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olmayan vadeli işlem ve

²⁷⁷ 5520 sayılı KVK'nun 2. maddesinin 1. fıkrasına göre sermaye şirketleri, TTK hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumları ve SPK'nun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonları ifade etmektedir.

²⁷⁸ 30.12.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6362 sayılı SPKN'nun 139. maddesiyle, 2499 sayılı SPKN yürürlükten kaldırılmış olup mevzuatta mülga 2499 sayılı Kanun'a yapılan atıfların, bu Kanun'un ilgili hükümlerine yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar %10 oranında vergi kesintisine tabi tutulmakta olup vadeli işlemler ve opsiyon borsaları dışında, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olmayan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi ise kurumlar ve gerçek kişiler açısından aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 14. fıkrasında, tam mükellef kurumların, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayanlar hariç olmak üzere dar mükellef kurumların ve Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunup bulunmadığına bakılmaksızın banka ve benzeri finans kurumlarının aralarında yaptıkları vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançları bakımından bu maddenin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Kurumların aralarında vadeli işlemler ve opsiyon borsaları dışında düzenledikleri, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olmayan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden doğan kazançlarının Geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi olup olmadığına ilişkin olarak düzenlenen tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 4 Kurumlarca Borsa Dışı Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Sağlanan Kazançlarda Vergi Kesintisi

Kurumlarca Borsa Dışı Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinden Sağlanan Kazançlarda Vergi Kesintisi		
Sözleşmenin Tarafları	İşyeri / Daimi Temsilci	Geçici 67. Maddeye Göre Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı
Tam Mükellef Kurum – Tam Mükellef Kurum	---	Yapılmayacak
Dar Mükellef Kurum – Tam Mükellef Kurum	Var	Yapılmayacak
Dar Mükellef Kurum – Tam Mükellef Kurum	Yok	Yapılacak
Dar Mükellef Banka vb. Finans Kurumu – Tam Mükellef Kurum	Var	Yapılmayacak
Dar Mükellef Banka vb. Finans Kurumu – Tam Mükellef Kurum	Yok	Yapılmayacak

Kaynak: 282 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği. (19.01.2012 tarih ve 28178 sayılı Resmi Gazete.)

Buna göre sadece Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellef kurumların, tam mükellef kurumlarla aralarında

düzenledikleri vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlar GVK'nun Geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Tam ve dar mükellef gerçek kişiler tarafından vadeli işlemler ve opsiyon borsaları dışında, hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olmayan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 14. fıkrasında yer verilen muafiyet hükmüne benzer herhangi bir muafiyet hükmüne yer verilmediğinden, bu nitelikteki kazançlar 2006/10731 sayılı BKK gereğince % 10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

(6) Aracı Kuruluş Varantlarından Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi Kesintisi

21.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "Aracı Kuruluş Varantlarının Kurul Kaydına Alınmasına ve Alım Satım İşlemlerine İlişkin Esaslar Tebliğinde (Seri:III, No:37) aracı kuruluş varantları; *"Elinde bulunduran kişiye, dayanak varlığı ya da göstergeyi önceden belirlenen bir fiyattan belirli bir tarihte veya belirli bir tarihe kadar alma veya satma hakkı veren ve bu hakkın kaydı teslimat ya da nakit uzlaşısı ile kullanıldığı menkul kıymet niteliğindeki sermaye piyasası aracı."* olarak tanımlanmış olup aracı kuruluşlarca ihraç edilen menkul kıymet niteliğindeki bir sermaye piyasası aracı olan aracı kuruluş varantları, opsiyon sözleşmelerine olan benzerliği nedeniyle opsiyon sözleşmelerinin bir türü olarak da kabul edilmektedir.

Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak ihraç edilen aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler, 2010/926 sayılı BKK'yla hisse senetlerine ilişkin olarak elde edilen kazançlar kapsamına alındığından, 01.10.2010 tarihi itibarıyla tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar tarafından Borsa İstanbul'da işlem gören aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler %0 oranında gelir vergisi kesintisine tabi olmaktadır. Hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak ihraç edilmeyen aracı kuruluş varantlarından

elde edilen gelirler ise 2006/10731 sayılı BKK gereğince % 10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

(7) Telif ve Patent Haklarının Satışı Dolayısıyla Dar Mükellefiyete Tabi Olanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi Kesintisi

GVK'nun Mükerrer 80. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinde, telif haklarının ve ihtira beratlarının²⁷⁹ müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı olarak tanımlanmış olup dar mükellefiyete tabi olanlarca telif ve patent haklarının satışından elde edilen bu nitelikteki gelirler kaynakte vergileme kapsamında bulunmaktadır.²⁸⁰

GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 4. bendine göre dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı BKK gereğince 03.02.2009 tarihi itibarıyla %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.²⁸¹

GVK'nun 86. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde, tamamı Türkiye'de kaynakte kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmiş olan dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamına giren gelirler için (Değer artışı kazançları, diğer kazanç ve iratlar kapsamına girmektedir.) yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hüküm altına alındığından yapılan vergi

²⁷⁹ Türk Dil Kurumunun Teknik Terimler Sözlüğüne göre ihtira beratı patent anlamına gelmektedir. (Bkz. www.tdk.gov.tr) Farklı Kanun maddelerinde aynı olguyu ifade etmek üzere değişik ibareler kullanılması, Kanun'un anlam bütünlüğünün bozulmasına, yorum farklılıklarına ve zorluklarına yol açtığından, Kanun metninin Türkçeleştirilerek eski maddeler ile yeni kabul edilen veya değiştirilen maddeler arasında uyum sağlaması gerekmektedir.

²⁸⁰ Güneş, **Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, s.101; Şenyüz, **a.g.e.**, s.118; Örneğin yabancı franchise verenin franchise hakkını Türkiye'de satarak elde ettiği gelirler değer artış kazancı kapsamına girmektedir. (Bkz. Saban, **Franchising ve Vergilendirme**, s.106.)

²⁸¹ Atabey, **a.g.e.**, s.306.

kesintisi nihai vergi halini almakla birlikte, aynı Kanun'un 101. maddesinin son fıkrasına göre ihtiyari olarak münferit beyanname verilebilmektedir.²⁸²

3. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kaynakta Vergilemeye Tabi Gelirlerin Beyanı

Gelir Vergisi, vergi mükelleflerinin veya vergi sorumlularının beyanı üzerine tarh edilmekte olup kaynakta vergileme uygulaması kapsamında, yıllık gelir vergisi beyannamesi, muhtasar beyanname, münferit beyanname, ihtiyari beyanname ile bankalar ve aracı kurumların GVK'nun Geçici 67. maddesi uyarınca yapacakları vergi kesintisini beyan etmelerine mahsus beyanname olmak üzere beş tür beyanname kullanılabilmektedir. Aşağıda, kaynakta vergilemeye tabi gelirlerin vergi sorumluları ve vergi mükelleflerince beyanında söz konusu beyannamelerin hangi durumlarda vergi dairesine verileceği ve hangi gelir unsurlarını kapsayacağı hususuna açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

a) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Vergi Sorumluları Tarafından Beyanı

(1) Muhtasar Beyanname

Muhtasar beyanname,²⁸³ vergi sorumluları tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine ilişkin

²⁸² GKD, a.g.e., s.630.

²⁸³ “Muhtasar: Kısaltılmış olan.” (Bkz. Türk Dil Kurumu, a.y.); 6728 sayılı Kanun'un 16. maddesiyle, GVK'na eklenen “Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi” başlıklı 98/A maddeyle, vergi kanunlarına göre verilmesi gereken muhtasar beyanname ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca verilmesi gereken aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek, kesilen vergilerin matrahlarıyla birlikte sigortalının sigorta primleri ve kazançları toplamı ile prim ödeme gün sayılarının bildirilmesine mahsus “Muhtasar ve prim hizmet beyannamesi” ihdas edilmiştir. Söz konusu Kanun hükmünün 2. fıkrası ile muhtasar beyanname ile aylık prim ve hizmet belgesinin birleştirilerek verilmesi hususunda zorunluluk getirme veya kaldırma, kapsama girecekleri gruplar, sektörler, gayrisafi iş hasılatları, istihdam edilen işçi sayıları, gelir unsurları, il ve ilçe sınırları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte tespit etme, muhtasar ve prim hizmet beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri ile ilgili olduğu dönemi ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleme hususlarında Maliye Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı müştereken yetkili kılınmıştır. 1 sıra nolu Muhtasar ve Prim Hizmet Beyannamesi Genel Tebliğinde, uygulamanın Türkiye genelinde 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe gireceği belirtilmiştir.

beyannamedir.²⁸⁴ GVK'nun 94. maddesi ile KVK'nun 15. ve 30. maddelerine göre vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bir ay içinde yapmış oldukları ödemeler üzerinden kestikleri vergileri²⁸⁵ muhtasar beyanname ile takip eden ayın 23. Günü akşamına kadar vergi dairesine beyan ederek tahakkuk eden vergiyi 26. günü akşamına kadar ödemekle yükümlü tutulmuşlardır.²⁸⁶ Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılmakta olup aynı belediye sınırları içinde muhtelif yerlerde yapılan ödeme ve tahakkuklar ile bunlara ait vergilerin bir merkezden bildirilmesi mümkün bulunmaktadır.²⁸⁷

Çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, muhtasar beyannamelerini bağlı oldukları vergi dairesine önceden bildirmek koşuluyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 23. Günü akşamı olmak üzere üçer aylık dönemler halinde verebilirler. Bu uygulamadan zirai ürün bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapanlar yararlanamamaktadır.²⁸⁸ Ayrıca genel bütçeye dahil idare ve müesseseler yaptıkları vergi kesintisi için beyanname vermemektedirler.

(2) Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. Maddesine Göre Yapılan Vergi Kesintilerine İlişkin Muhtasar Beyanname

Banka ve aracı kurumlar tarafından GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. ve 3. fıkraları gereğince üçer aylık dönemler halinde yapılması gereken gelir vergisi kesintisi tutarları, yukarıda belirtilen muhtasar beyannameye dahil edilmemekte olup söz konusu fıkra kapsamında kesilen vergiler şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca 257 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen ve bir örneği söz konusu Tebliğin ekinde gösterilen GVK'nun Geçici 67. maddesine göre yapılan vergi kesintilerine mahsus muhtasar beyanname ile kesinti yapılan dönemi izleyen ayın

²⁸⁴ Pehlivan, **a.g.e.**, s.238; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.321.

²⁸⁵ Bayrak, **a.g.e.**, s.173.

²⁸⁶ Yaşar Güçlü, **Vergi Kanunlarında Yer Alan Süreler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı: Nisan 2010, s.62, 65.

²⁸⁷ Saban, **Vergi Hukuku**, s.397; GKD, **a.g.e.**, s.158, 457, 650, 652.

²⁸⁸ Pehlivan, **a.g.e.**, s.241.

yirmiüçüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmekte ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmektedir.²⁸⁹

Banka ve aracı kurumlar tarafından GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. ve 4. fıkraları kapsamında aylık dönemler halinde yapılması gereken gelir vergisi kesintisi tutarları ise Kanun'un 98. ve 119. maddeleri uyarınca aylık muhtasar beyanname ile kesinti yapılan ayı izleyen ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmekte ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmektedir.

b) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Vergi Mükellefleri Tarafından Beyanı

(1) Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilerek toplanması ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesi için kullanılan beyanname dir.²⁹⁰

GVK'nun 86. maddesine göre, gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar; tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri ile bireysel emeklilik şirketleri tarafından sistemden ayrılanlara ödenen iratlar; kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı, tek işverenden alınmış ve kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil); vergiye tâbi gelir toplamının 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de kaynakta vergi kesintisine tâbi tutulmuş olan birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve GMSİ; bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 296 seri nolu Gelir

²⁸⁹ Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.151.

²⁹⁰ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.187.

Vergisi Genel Tebliği ile 2017 yılı için belirlenen 1.600 TL'lik sınırı aşmayan, vergi kesintisine ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve GMSİ;²⁹¹ dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve GMSİ ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir.²⁹²

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, GVK'nun 92. maddesinde göre izleyen yılın mart ayının başından 25. günü akşamına kadar, tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine, dar mükellefiyette Türkiye'de vergi muhatabı mevcutsa onun Türkiye'de oturduğu yerin, Türkiye'de vergi muhatabı yoksa işyerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Aynı Kanun'un 117. maddesinin 2. fıkrasına göre mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi mart ve temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksit halinde ödenmektedir. Yıllık gelir vergisi beyannamesine dahil edilen gelirler üzerinden daha önce kaynakta kesilen vergiler GVK'nun 121. maddesine göre beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir.

GVK'nun 121. maddesine göre, yıllık beyannameye gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlar üzerinden kaynakta kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir.²⁹³ Mahsup işleminin yapılabilmesi için kaynakta kesilen vergilerin beyannameye dahil edilen kazanç ve iratlara ilişkin olması gerekmektedir.²⁹⁴ Ayrıca, geçici vergiye dahil olan kazanç ve iratlara ilişkin olarak daha önce kaynakta kesilen vergilerin geçici vergiden mahsubu da mümkün olup mahsuptan sonra kalan vergi ödenecek geçici

²⁹¹ Nihat Edizdoğan, Niyazi Özker, Emrah Ferhatoğlu, Semih Bilge, **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 3. Baskı: Aralık 2007, s.143.

²⁹² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.320; Edizdoğan, Özker, Ferhatoğlu, Bilge, **a.g.e.**, s.143-144; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.312-318.

²⁹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.326.

²⁹⁴ Şükrü Kızılot, Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı: Şubat 2010, s.275.

vergi olmaktadır. Daha sonra yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, geçici vergi tutarı ile kaynakta kesilen vergilerin tamamı mahsup edilmektedir.²⁹⁵

Mahsubu yapılan miktar gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilmekte ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunmaktadır.²⁹⁶ İade hakkının söz konusu olması halinde, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranacak belgeleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla, ikmalen veya resen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılmaktadır.²⁹⁷

Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden GVK'nun 94. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca kesilen vergiler, Türkiye'de yıllık beyannameyle bildirilen kontrol edilen yabancı kurum kârı üzerinden hesaplanacak gelir vergisinden mahsup edilebilmektedir. Mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden gelir vergisinden fazla olamamaktadır.²⁹⁸

Bunların dışında, diğer ücret kapsamında vergi karnesi ibraz edilmek suretiyle vergilendirilen hizmet erbabının, muhtasar beyannameye tabi işverenler nezdinde çalışmaya başlamaları halinde, işe başladıkları tarihten sonraki aylar için daha önce peşin ödemiş oldukları vergilerin, gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.²⁹⁹

Gelir vergisinde, elde edilen gelirlerin yıllık olarak vergilendirilmesi ana kural olmakla birlikte Türk Vergi Sisteminde bu kuraldan uzaklaşıldığı, yukarıdaki

²⁹⁵ A. Kadir Işık, Ekrem Karayılmazlar, İbrahim Organ, Hayriye Işık, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2005, s.193, 197.

²⁹⁶ GKD, **a.g.e.**, s.654.

²⁹⁷ Saban, **Vergi Hukuku**, s.404-405.

²⁹⁸ **A.e.**, s.405.

²⁹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.327.

madde hükmünden de anlaşılacağı üzere vergi idaresinin adeta vergi beyannamesi almaktan kaçındığı, yıllık beyanname verme zorunluluğunun ticari, zirai ve mesleki kazançlarla sınırlandırıldığı, bu gruba giren mükelleflerin zarar etmiş olsalar dahi beyanname vermekle yükümlü olmalarına karşın kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilen ve belli sınırlar altında kalan zirai kazanç, ücret, GMSİ ve menkul sermaye iradı gibi gelir elde eden mükelleflerin bu gelirlerini yıllık gelir vergisi beyannamelerine dahil edemedikleri görülmektedir. Diğer taraftan, kaynaktan vergilemeye tabi olmayan her nevi alacak faizleri, hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kupon bedelleri, iştirak hisselerinin tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlikinden doğan kazançlar ve senet iskonto bedellerinin tutarı ne olursa olsun yıllık beyana tabi olmaları, menkul sermaye iradı türleri arasında vergilendirilme usulü açısından önemli tutarsızlıklar olduğunu ortaya koymaktadır.³⁰⁰

Diğer taraftan, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 7. fıkrasında, söz konusu Kanun maddesinin 1. 2. 3. ve 4. fıkraları uyarınca kaynaktan vergilemeye tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği hüküm altına alındığından, bu fıkralarda yer alan kazanç ve iratlar üzerinden kaynaktan kesilen vergiler nihai vergi niteliği taşımaktadır.

(2) Münferit Beyanname

GVK'nun 84. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi kesinti yoluyla alınmamış olanların bildirilmesine ilişkin beyanname olarak tanımlanmıştır.³⁰¹

Buna göre, dar mükellefiyette yıllık beyanname ile beyan edilmesi gereken bir gelir unsurunun bulunması halinde veya GVK'nun 86. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendi uyarınca, kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi halinde yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmeyen gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratların

³⁰⁰ Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, **a.g.e.**, s.48.

³⁰¹ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.188.

kesintiye tabi tutulmamış olması halinde münferit beyanname yerine yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmeyen gelir unsurlarından arızı olarak elde edilen kazanç ve iratların vergisinin kaynakta kesinti yapılmak suretiyle alınmamış olması halinde ise dar mükellefiyete tabi olanlarca münferit beyanname verilmesi gerekmektedir.³⁰²

GVK'nun 85. maddesinde düzenlenen yıllık beyanname yanında, 101. ve 102. maddelerinde düzenlenen münferit beyanname uygulamasının getirilmesinin amacı ilgili Kanun gerekçesinde, dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerce elde edilen arızı kazançların kısa bir süre içerisinde beyan edilmediği takdirde bir daha bu nitelikteki gelirlerin vergilendirilmesine maddeten imkan kalmayacağı savı ile açıklanmıştır.³⁰³

GVK'nun 101. maddesine göre dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratlar kapsamındaki değer artışı kazançları ile arızı kazançlardan;³⁰⁴

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratların gayrimenkulün bulunduğu,

2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratların, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,

3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratların işletmenin bulunduğu,

4. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve Türkiye ile yabancı memleketler arasında ulaştırma işlerinin arızı olarak yapılmasından elde edilen diğer kazanç ve iratların, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

³⁰² Şenyüz, **a.g.e.**, s.242.

³⁰³ GKD, **a.g.e.**, s.905-906.

³⁰⁴ Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.339.

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlar, vergisi kesinti yapılmak suretiyle alınmamış menkul sermaye iratları ve diğer her türlü kazanç ve iratların ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen, yerin vergi dairesine münferit beyanname ile beyan edilmesi zorunlu tutulmuştur.³⁰⁵

Serbest meslek faaliyetlerine ilişkin kazanç ve iratlarla ilgili münferit beyannamelerin bu faaliyetlerin sona erdiği, bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi³⁰⁶ ve tahakkuk eden verginin aynı süre içinde vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir.³⁰⁷ Geliri telif ve patent haklarının satışından ibaret olan ve tamamı üzerinden kaynakta kesinti yapılmak suretiyle gelir vergisi ödemiş bulunan dar mükellefiyete tabi kimselerin bu gelirleri için münferit beyanname vermeleri ihtiyaridir.³⁰⁸

Diğer taraftan, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 7. fıkrasında, söz konusu Kanun maddesinin 1. 2. 3. ve 4. fıkraları uyarınca kaynakta vergilemeye tabi tutulan kazançlar için gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği ve diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği hüküm altına alındığından, bu fıkralarda yer alan kazanç ve iratlar üzerinden kaynakta kesilen vergiler nihai vergi niteliği taşımaktadır. Bununla birlikte, Danıştay 3. Dairesinin 31.05.2010 tarihli ve 2008/4763 Esas, 2010/1884 Karar nolu ilamında da belirtildiği üzere dar mükellefler tarafından elde edilen söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden herhangi bir nedenle gelir vergisi kesintisi

³⁰⁵ GKD, **a.g.e.**, s.908-909; Şenyüz, **a.g.e.**, s.243.

³⁰⁶ Pehlivan, **a.g.e.**, s.242; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.322; Güçlü, **a.g.e.**, s.63.

³⁰⁷ Saban, **Vergi Hukuku**, s.404.

³⁰⁸ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.189; Güneş, **Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, s.108.

yapılmamış olması halinde GVK'nun 101. maddesi uyarınca münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

(3) İhtiyari Beyanname

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 11. fıkrasında, dar mükellefler de dahil olmak üzere, söz konusu madde kapsamında kesintiye tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar üzerinden, eğer mevcut ise aynı türden menkul kıymetler nedeniyle yıl içinde oluşan zararların mahsup edilebilmesini sağlamak üzere takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebileceği hüküm altına alınmıştır.³⁰⁹

Düzenlemeye göre, gelirin elde edildiği yılı izleyen yılın mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi gereken ve 269 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde bir örneği yer alan “GVK'nun Geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi” ile beyan edilen gelir üzerinden 2006/10731 sayılı BKK gereğince hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları dahil olmak üzere hisse senetleri (menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) ve hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinden elde edilen kazançlar için % 0, diğer kazançlar için %10 oranında vergi hesaplanmakta, hesaplanan vergiden yıl içinde kesilen vergiler mahsup edilmekte, mahsup edilemeyen kısım genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilmekte, ancak mahsup edilemeyen zararlar izleyen takvim yıllarına devredilememektedir. Söz konusu beyanname zarar mahsubuna imkan tanımak üzere yürürlüğe konulduğundan ilave vergi ödenmesi durumu ortaya çıkmamaktadır.

İhtiyari beyanname, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım – satım işlemleri sonucunda ortaya çıkan zararların, elde edilen kazançlardan

³⁰⁹ Ateşagaoglu, a.g.e., s.124, 126.

mahsubuna imkan tanınması nedeniyle vergi mükelleflerine avantaj sağlamakla birlikte, sadece Geçici 67.madde kapsamına giren menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını kapsaması, farklı türdeki menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr ve zararın konsolide edilmesinin mümkün olmaması, mahsup edilemeyen zararların, başka gelir unsurlarından elde edilen kazançla mahsup edilmesinin ve ertesi yıllara devredilmesinin mümkün olmaması nedenleriyle, negatif gelir olarak da nitelendirilen zararların vergilendirilmesi sorununa kısmen çözüm sunmaktadır.³¹⁰

D. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Kaynakta Vergileme

5520 sayılı KVK’nun 1. maddesinde, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu ve kurum kazancının, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun’un 3. maddesinde, yukarıda sıralanan kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilmeleri tam mükellefiyet olarak; kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanların sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmeleri ise dar mükellefiyet olarak adlandırılmıştır.³¹¹

1. Tam Mükellefiyette Kaynakta Vergileme

Gelir vergisinde yıllık beyan esasındaki vergileme dışında kalanlar için vergi güvenliğini de sağlayan bir vergilendirme rejimi olan, peşin tahsilat veya belli durumlarda vergilemenin gecikmesinin önlenmesi işlevi de olan vergi kesintisi uygulamasında 1950 yılından sonra yapılan değişikliklerle kurumlar vergisi mükelleflerine ait gelirlerin bir kısmı da GVK bünyesinde vergi kesintisi kapsamına

³¹⁰ Neslihan Coşkun Karadağ, “Finansal Araçların Vergilendirilmesi, İhtiyari Beyan ve Sağladığı Vergi Avantajları”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, 2014, s.222, (Çevrimiçi)<http://dergi.cumhuriyet.edu.tr/cumuiibf/article/view/5000016519/5000065770>, 27.07.2017

³¹¹ Kayağdı, **a.g.e.**, s.20.

alınmış ve 5520 sayılı KVK'nun yürürlük kazandığı 01.01.2006 tarihine kadar sadece GVK'nda düzenlenmiştir.³¹²

Ancak, GVK'nda kurum kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılmasına ilişkin hükümlere yer verilmesi, gelir vergisinin gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmesi ilkesine aykırı olduğundan,³¹³ GVK'nda yer verilen kurumlar vergisi kesintisine ilişkin hükümler, 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK ile GVK'ndan çıkarılarak tam mükellefiyetle ilgili hükümler KVK'nun 15. Maddesine, dar mükellefiyetle ilgili hükümler ise KVK'nun 30. Maddesine aktarılmış, Kanun'a eklenen geçici 1. Madde ile de bu Kanun'a göre vergi kesintisine tabi tutulmuş olan kazanç ve iratlar üzerinden, GVK'nun 94. Maddesine göre ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı yönünde düzenleme getirilmiştir.³¹⁴

5520 sayılı KVK'nda tam mükellefiyete tabi kurumlara uygulanacak vergi kesintisine dair hükümlere 15. Maddede yer verilmiş olup kurum kazançları ile ilgili olduğu halde daha önce GVK'nda düzenlenmiş olan vergi kesintisine ilişkin hükümler, KVK'nun içerisine alınarak Kanun'un bütünselliği sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak KVK'nun, GVK ile olan bağlantısı tamamen koparılmamış,³¹⁵ madde metni içerisinde GVK'nun ilgili hükümlerine atıfta bulunulmuş, ancak eklenen Geçici 1. Madde ile 15. maddeye göre kurumlar vergisi kesintisi yapılması halinde GVK'nun 94. Maddesinin ayrıca uygulanmayacağı, GVK'nun Geçici 67. Maddesinin uygulanmasına da öncelik verileceği hüküm altına alınmıştır.³¹⁶

5520 sayılı KVK Tasarısının 15. maddesinde Meclis Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan görüşmeler esnasında, GVK'na yapılan atıfların en aza indirilmesi amacıyla vergi kesintisi yapmakla sorumlu kurumların maddenin birinci fıkrasında tek tek sayılması, "kâr ve zarara katılma hesabı" ibaresi yerine Bankacılık

³¹² Oluş Yayıncılık, **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, s.456.

³¹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.350-351.

³¹⁴ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.456.

³¹⁵ Ali Haydar Yıldırım, Serbülent Bayrak, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, Türmob Yayınları No: 291, 2006, s.72.

³¹⁶ Ahmet Bumin Doğrusöz, **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**, İstanbul, İSMMMO Yayın No:5, 2007, s.256-257; Bayrak, **a.g.e.**, s.281; Lütfü Başöz, Ramazan Çakmakçı, **Kurumlar Vergisi Kanunu**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 1. Baskı: Haziran 2006, s.92.

Kanunu’nda yapılan değişikliğe paralel olarak “katılma hesabı” ibaresinin kullanılması, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr paylarının dar mükellefiyet esasında vergi kesintisi ile ilgili olması nedeniyle madde metninden çıkarılması, kâr ve zarar ortaklığı belgelerinin menkul kıymet yatırım ortaklıkları yanında anonim şirketler tarafından da ihraç edilebilmeleri nedeniyle katılım bankaları ile ilişkilendirilmeleri doğru olmayacağından bağımsız bir bent olarak düzenlenmesi yönünde değişiklik yapılmıştır.³¹⁷

KVK’na göre kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler (yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları üzerinden fon ve ortaklık bünyesinde hesaplanan vergiler dahil) beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmekte, mahsup edilen verginin beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması halinde aradaki fark mükellefin bir yıllık hak düşürücü süre içerisinde başvurması üzerine iade edilmektedir.³¹⁸

Tam mükellefiyete tabi kurumların tamamının beyan esası kapsamında olmaları, peşin vergi tahsilatının geçici vergi ile karşılanması, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan kesintiler gibi bağımsız bir mükellefiyet niteliğindeki kesintilerin vergilendirme ilkeleri ve tedvin tekniği³¹⁹ ile bağdaşmaması, kurumların istisna konusu kazançları üzerinden yapacakları kesintinin de kendileri yönünden tamamlayıcı vergilemeyi ifade etmesi bakımından kaynakta vergileme uygulamasının genelinden ayrılması nedeniyle, kurumların elde ettikleri gelirlerin vergi kesintisi uygulaması kapsamına alınmasının gerekliliği tartışmalıdır. Dolayısıyla tam mükellefiyette vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek amacı ile inşaat ve onarım işleri hakediş bedelleri üzerinden yapılan kurumlar vergisi

³¹⁷ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.258-259.

³¹⁸ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.218.

³¹⁹ Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlüğüne göre kelime anlamı “derleme” olmakla birlikte, yasama açısından bakıldığında “kanun (yasa) hazırlama yöntemi” anlamına gelmektedir. (Bkz. Türk Dil Kurumu, **a.y.**)

kesintisi dışında kurum gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına vergi tekniği yönünden gerek bulunmadığı ileri sürülmektedir.³²⁰

a) Kurumlar Vergisi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olan Kurum ve Kuruluşlar

5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin 1. fıkrasında, kurumlar vergisi mükelleflerine yapılacak avans ve ödemeler üzerinden muhatabın kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapmakla yükümlü kurum ve kuruluşlar, GVK'na yapılan atıfları en aza indirmek amacıyla tek tek sayılmış olup³²¹ bu kuruluşlar; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler olarak sıralanmıştır.³²²

Kurumlar vergisi kesintisi yapmakla yükümlü kılınan kurum ve kuruluşlar arasında sayılan “sair kurumlar” ibaresinin hangi anlamda kullanıldığı konusunda Kanun'da açıklayıcı bir ifade bulunmamakla birlikte, vergi kesintisi yapma yükümlülüğü öngörülen kişilerin bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş olup İstanbul Defterdarlığınca verilen 28.07.1994 tarihli ve 12175 sayılı özelgede Kanun metninde sayılmayan alışveriş merkezi yöneticiliği, “sair kurumlar” olarak nitelendirilerek vergi kesintisi yapmakla yükümlü olduğu yönünde görüş verilmiştir. Kanun metninde “sair kurumlar” gibi yoruma açık, muğlak ifadelerin kullanılmasının vergilendirmede belirlilik ve açıklık ilkesinden uzaklaşılmasına, yürütme organları tarafından yapılan açıklamaların ise vergi sorumluluğunun kapsamının genişletilmesi

³²⁰ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.457.

³²¹ Başöz, Çakmakçı, **a.g.e.**, s.94.

³²² Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.457-458; Bayrak, **a.g.e.**, s.283-284; Saban, **Vergi Hukuku**, s.116; Pehlivan, **a.g.e.**, s.273; Saban, **Vergi Hukuku**, s.441; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.351.

sonucunu doğurarak, vergilendirmede kanunilik ilkesinden uzaklaşılmasına neden olduğu tarafımızca düşünülmektedir.³²³

Buna göre, yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından kurumlara, avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ve aşağıda detaylı bir şekilde ele alınacak olan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kaynaktan vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir.³²⁴

b) Gelir Unsurlarına Göre Kurumlar Vergisi Kesintisi

Kurumlar vergisi kesintisi, kesinti yapılacak gelirin kurumlar vergisi istisnasına tabi olması durumunda muhatabın kurumlar vergisine mahsuben yapılan bir vergilendirme niteliği değil, kesinti yapan kurumdaki vergilemeyi tamamlayıcı nitelik taşımaktadır. Aşağıda her iki türde yapılan kurumlar vergisi kesintisine maddeler halinde yer verilmiştir.³²⁵

(1) Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerine İlişkin Hakediş Ödemelerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş bedelleri, 5520 sayılı KVK'na kadar muhatabı itibariyle hiçbir ayırım yapılmaksızın GVK'nun 94. Maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulmaktayken, 5520 sayılı KVK ile tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların tabi olacağı uygulama, sırasıyla 15. ve 30. maddelere ayrılmak suretiyle düzenlenmiştir.³²⁶

5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, GVK'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri

³²³ İrfan Vural, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 1. Baskı: Ocak 2009, s.785-786.

³²⁴ Pehlivan, **a.g.e.**, s.274; Saban, **Vergi Hukuku**, s.441-442.

³²⁵ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.458.

³²⁶ **A.e.**, s.640-641; Ürel, **a.g.e.**, s.275-276.

üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması düzenlenmiştir.³²⁷ Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri, GVK'nun 42. – 44. maddelerinde düzenlenmiş olup yapılan bir işin bu kapsamda değerlendirilebilmesi için inşaat ve onarım işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve işin taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir. İnşaat ve onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapılması ise başkası hesabına, bir taahhüt gereği ve sözleşmeye istinaden yapılması anlamına gelmektedir.³²⁸

Söz konusu vergi kesintisinin, hakediş bedelinin veya hakediş bedelinden mahsup edilecek avans bedelinin nakden veya hesaben ödenmesi sırasında yapılması gerekmekte, ancak avans bedeli ödenmesi halinde üzerinden vergi kesintisi yapılan avans ödemelerinin daha sonra yapılacak hakediş ödemelerinden mahsup edilerek kalan hakediş tutarı üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.³²⁹

Buna göre inşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılına yaygın olacağı ihalenin yapıldığı tarihte belli ise istihkak bedelleri başlangıçtan itibaren vergi kesintisine tabi tutulmakta, aynı takvim yılı içinde bitirilmesi öngörülen işlerin inşaat devam ederken yapılan ek sözleşme nedeniyle bir sonraki yıla sarkacağı anlaşıldığında ek sözleşme tarihinden itibaren yapılan ödemeler vergi kesintisine tabi tutulmakta, işin ek sözleşme yapılmaksızın fiilen bir sonraki yıla sarkması halinde ise bir sonraki yıl başından itibaren yapılan ödemeler 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14594 sayılı BKK ile belirlenen %3 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.³³⁰

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi yapılmasına ilişkin düzenleme, nihai vergilemenin işin bittiği yılda yapılması durumunda vergi tahsilatında ortaya çıkacak gecikmenin ortadan kaldırılması amacıyla getirilmiş olup GVK'nun 44. Maddesinde belirtilen işin bitimi olarak kabul

³²⁷ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.459; Bayrak, **a.g.e.**, s.281, 284; Şenlik, **a.g.e.**, s.73.

³²⁸ Vural, **a.g.e.**, s.790.

³²⁹ Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.623; Ürel, **a.g.e.**, s.297.

³³⁰ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.459; Bayrak, **a.g.e.**, s.285; Bkz. 23.06.1964 tarihli ve Gel.2127-101/22573 sayılı Maliye Bakanlığı İç Genelgesi.

edilen geçici kabulden sonra düzenlenen hakediş belgelerine dayalı istihkak ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmamakta, sağlanan kazanç elde edildiği yılın geliri olarak vergilendirilmektedir.³³¹

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.02.2007 tarihli ve KVK-15-7447/2455 sayılı özelgeyle, asıl müteahhit tarafından alt yüklenicilere (taşeron) yaptırılan işin birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işi olması halinde bu firmalara yapılan ödemeler üzerinden GVK'nun 94. Maddesi ve KVK'nun 15. Maddesine göre kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği yönünde görüş verilmiştir.³³²

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesinde ortak girişimler, "İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar." olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun'un 14. maddesinde ise iş ortaklığı üyelerinin, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır.³³³

Buna göre, konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde, anlaşmanın konsorsiyuma ilişkin gerekli şartları taşıması, İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin tespit edilmesi, yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından gerçekleştirilmesi halinde ihale konusu işle ilgili olarak yapılacak kurumlar vergisi kesintisi, konsorsiyum üyesi firmaların yapmayı taahhüt ettikleri iş açısından ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Örneğin, inşaat işlerinde taahhüt edilen iş alt aşamalara

³³¹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.460; Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi**, s.164; Bkz. 31.05.1996 tarihli ve B.07.0.GEL.0.S1/5100/190/23336 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi; 29.04.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK15/8055-8586 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Özelgesi.

³³² **A.e.**, s.138.

³³³ Bayrak, **a.g.e.**, s.285; Vural, **a.g.e.**, s.793.

ayrılmakta ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin kısım için vergi kesintisi yapılmaktadır.³³⁴

(2) Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanmasında Kurumlar Vergisi Kesintisi

Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinin vergi kesintisine tabi tutulacağına ilişkin düzenleme, GVK'nun 94. Maddesinin 1. Fıkrasının beşinci bendine 3571 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi ile 1989 yılından itibaren yürürlüğe girmek üzere getirilmiş olup söz konusu düzenleme 5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesine aktarılmıştır.³³⁵

5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden söz konusu kooperatifin türüne, vergi mükellefi veya vergiden muaf olup olmamasına bakılmaksızın kurumlar vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.³³⁶ Buna göre, Bakanlar Kurulunun 2006/11447 sayılı Kararıyla, 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girmek üzere %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin düzenleme³³⁷ 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14594 sayılı BKK'yla korunarak, %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmaya devam edilmesine karar verilmiştir.

Kooperatiflere ait taşınmazların kiraya verilmesi ortak dışı işlem olduğundan kira geliri üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmadığına bakılmaksızın kooperatiflerin vergi muafiyetinin ortadan kalkması sonucunu doğurmakla birlikte, 1989 yılında çıkarılan 3571 sayılı Kanunla mülga 5422 sayılı KVK'nun 20. Maddesinde yapılan değişiklik 5520 sayılı KVK'nda da korunmuş, Kanun'un 14. Maddesinin 5. Fıkrası ve 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 14.5 nolu

³³⁴ Bayrak, **a.g.e.**, s.286; Vural, **a.g.e.**, s.795.

³³⁵ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.460.

³³⁶ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.257; Bayrak, **a.g.e.**, s.282, 287; Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı: Temmuz 2006, s.788; Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.626.

³³⁷ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.461; Bayrak, **a.g.e.**, s.287; Şenlik, **a.g.e.**, s.1067.

bölümüne göre kooperatiflerin gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş olan taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faiz gelirlerinden ibaret olması halinde, ayrıca yıllık beyan esasında vergileme yapılmayacağı hüküm altına alınmış olup bu durumda vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.³³⁸

Vergi kesintisine tabi tutulmuş GMSİ yanında ortak içi işlem geliri elde edilmesi beyan esasında vergilemeye yol açmamakla birlikte, ortak dışı başka bir kazanç unsurunun bulunması durumunda kesintiye tabi tutulan GMSİ ile birlikte ortak içi işlem gelirleri de beyan esasına göre kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.³³⁹ Ayrıca, kooperatife ait gayrimenkulün vergi kesintisi yapmakla yükümlü olmayan kişilere kiralanması halinde kurumlar vergisi kesintisi yapılması söz konusu olmayacağından, kurumlar vergisi muafiyeti kalkmakta ve beyan esasında vergileme yapılması gerekmektedir.³⁴⁰

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen Temmuz 2006 tarihli ve 2006-KVK 15-1 sayılı özelgeyle, her ne kadar GVK'na göre 2003/6577 sayılı BKK'yla kesinti oranı %22 olarak belirlenmiş olsa da 5520 sayılı KVK'nun 15/4. Maddesi ve Geçici 1. Maddesinin 4. Fıkrası ile getirilen sınırlama nedeniyle kooperatiflere yapılacak kira ödemeleri üzerinden %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği yönünde görüş verilmiştir.³⁴¹

Diğer taraftan, 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15.3.2 nolu bölümüne göre; mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara (bunların oluşturdukları iktisadi işletmeler hariç), sendikalara, ticaret odalarına, sanayi odalarına, ticaret borsalarına, esnaf odalarına ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birliklere, siyasi partilere, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Kooperatifler dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerine, devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında

³³⁸ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.134; Şenlik, **a.g.e.**, s.1068; Bıyık, Kıratlı, **a.g.e.**, s.786.

³³⁹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.134.

³⁴⁰ **A.e.**, s.461; Bıyık, Kıratlı, **a.g.e.**, s.786.

³⁴¹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.460.

bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden ise vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

(3) Tahvil ve Hazine Bonosu Faizlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi

GVK'nun 01.01.2006 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 67. maddesi yürürlükte olduğu sürece, aynı Kanunu'nun 94. maddesi ve KVK'nun 15. maddesine göre ayrıca vergi kesintisi yapılamayacağından,³⁴² 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler üzerinden GVK'nun Geçici 67. maddesine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK'nun TBMM Genel Kurulundaki görüşmelerinde kabul edilen önerge ile TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunca kabul edilen Konut Finansmanı Sistemine İlişkin Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Hakkında Kanun Tasarısına uyum sağlanabilmesi bakımından 15. Maddenin birinci fıkrasının (c) bendine, “her nevi tahvil” ibaresinden sonra gelmek üzere “ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlolu menkul kıymetler dahil” ibaresi eklenmiştir.³⁴³ Yapılan bu düzenleme ile belirtilen sermaye piyasası araçları ve menkul kıymetlerin Tutsat (Mortgage) sistemi içinde yaygınlaşacağı öngörüldüğünden hükme dahil edildiği anlaşılmaktadır.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. fıkrasına göre, 01.01.2006 tarihinden sonra yurt içinde ihraç edilen özel kesim tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri, 4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında

³⁴² Cem Tekin, “Kurumlar Vergisi Rehberi (Özel Ek)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 259, Nisan 2010, s.129.

³⁴³ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.259; Başöz, Çakmakçı, **a.g.e.**, s.95.

ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler ile banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve tüzel kişilere ödenenler hariç olmak üzere, 2006/10731 sayılı BKK gereğince tam mükellef kurumlar için %10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu nitelikteki menkul sermaye iratları üzerinden GVK'nun 94. maddesi veya 5520 sayılı KVK'nun 15. maddesi kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmamaktadır.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faiz gelirleri, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla birlikte 279 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu tahviller geçici 67. madde kapsamına giren menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sayılmadığından, geçici 67. maddenin 2. fıkrası yerine KVK'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendine göre, 2011/1854 sayılı BKK'yla değişik 2009/14594 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinin (ba) alt bendi gereğince Ek 3'te belirtilen oranlarda kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvillerinden tam mükellef kurumlarca elde edilen faiz gelirleri, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edildiği takdirde GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmediği takdirde bu defa aynı maddenin 2. fıkrası uyarınca 2006/10731 sayılı BKK ile belirlenen %10 oranında vergi kesintisine tabi tutulmakta olup 7. fıkra gereğince beyan edilmemekte, kesinti suretiyle ödenen vergi nihai vergi halini almaktadır.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasında, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde söz konusu fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.³⁴⁴ Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler (Eurobond) vergisel açıdan Hazine bonosu ve devlet tahvili olarak değerlendirildiğinden 5520 sayılı KVK'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (c)

³⁴⁴ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.128.

bendi kapsamına girmekte ve kurumlar vergisi kesintisi oranı, 2009/14594 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinin 2013/4552 sayılı BKK'yla değişik (a) alt bendi gereğince %0 olarak uygulanmakta, bu nedenle yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilen söz konusu iratlar üzerinden hesaplanan vergiden mahsup da söz konusu olmamaktadır.

(4) Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden tam mükellef kurumlarca elde edilen gelirler, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edildiği takdirde GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmediği takdirde bu defa aynı maddenin 2. fıkrası uyarınca 2006/10731 sayılı BKK ile belirlenen %10 oranında vergi kesintisine tabi tutulmakta olup ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelirler ticari kazanç hükümleri çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınmakta, kesinti yapılmak suretiyle ödenmiş olan vergiler, yıllık beyannameden mahsup edilmektedir.

GVK'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının 5. bendinde belirtilen değer artışlarının menkul sermaye iradı sayılmayacağı ile ilgili hükümle paralellik sağlama amacıyla, Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan döviz cinsinden veya dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında menkul kıymetin endekslendiği unsorda oluşan değer artışlarının kesintiye tabi tutulmayacağı, sadece faiz geliri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı yönünde düzenleme getirilmiştir.³⁴⁵ Ancak kurumlar ve genel olarak ticari işletmeler bünyesinde elde edilen ilgili menkul kıymetlerin faiz gelirleri yanında itfaları sonucunda ortaya çıkan değer artışlarının da ticari kazanç ve kurum kazancının bir

³⁴⁵ Bayrak, **a.g.e.**, s.288.

unsuru olarak kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmek suretiyle yıllık beyan esasına göre vergilendirilmesi gerekmektedir.³⁴⁶

(5) Varlık Kiralama Şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. fıkrasına göre, 4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt içinde ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler, 2006/10731 sayılı BKK gereğince tam mükellef kurumlar için %10 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu nitelikteki menkul sermaye iratları üzerinden GVK'nun 94. maddesi veya 5520 sayılı KVK'nun 15. maddesi kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmamaktadır.

4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler, Geçici 67. maddenin 2. fıkrasında yer alan parantez içi hükümle söz konusu fıkra kapsamı dışında tutulduğundan, tam mükellef kurumlarca elde edilen bu nitelikteki gelirler üzerinden 5520 sayılı KVK'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi uyarınca yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, 2009/14594 sayılı BKK gereğince %0 olarak uygulanmakta, bu nedenle yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilen söz konusu iratlar üzerinden hesaplanan vergiden mahsup da söz konusu olmamaktadır.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. fıkrasına göre, tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt içinde ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler, 2006/10731 sayılı BKK gereğince tam mükellef kurumlar için %10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu nitelikteki menkul sermaye iratları üzerinden GVK'nun 94. maddesi veya 5520 sayılı KVK'nun 15. maddesi kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmamaktadır.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından tam mükellef kurumlarca elde edilen gelirler, 2006/10731 sayılı

³⁴⁶ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.461-462.

BKK'yla Geçici 67. maddenin 2. fıkrası kapsamı dışında tutulduğundan, KVK'nun 15. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendine göre, 2009/14594 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendine 2011/1854 sayılı BKK ile eklenen (bb) alt bendi gereğince Ek 3'te belirtilen oranlarda kurumlar vergisi kesintisi yapılmakta, kesinti yapılmak suretiyle ödenmiş olan vergiler, yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilen söz konusu iratlar üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir.

(6) Mevduat Faizleri ile Katılma Hesabı Kâr paylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi

Daha önce GVK'nun 94. Maddesinin 1. fıkrasının 8. bendi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kurumlara ait mevduat faizi gelirleri, 5520 sayılı KVK'nda 15. Madde kapsamına alınarak kurumların vergilendirilmesine ilişkin düzenlemelerin biraraya getirilerek aynı kanun içerisinde toplanması amaçlanmıştır.³⁴⁷ Buna göre, 5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi uyarınca³⁴⁸ Türk lirası ve yabancı para cinsinden mevduat karşılığında kurumlarca elde edilen faizler ve 15. Maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi uyarınca katılım bankalarınca katılma hesabı³⁴⁹ karşılığında ödenen kârpayları³⁵⁰ vergi kesintisine tabi olup bankalar tarafından kesilen vergiler beyan esasına göre ödenecek kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir.³⁵¹

Bununla birlikte, GVK'nun Geçici 67. maddesi yürürlükte bulunduğu müddetçe, kurumlarca elde edilen mevduat faizi gelirleri üzerinden KVK'nun 15. maddesi yerine bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alındığından³⁵² Geçici 67. maddenin 4. fıkrasına göre, bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına

³⁴⁷ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.463.

³⁴⁸ Bayrak, **a.g.e.**, s.289.

³⁴⁹ Söz konusu (d) bendinin ilk halinde “kâr ve zarara katılma hesabı” ibaresi bulunmakta iken Bankacılık Kanunu'nda yapılan değişikliğe paralel olarak Meclis Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan değişiklikle “katılma hesabı” ibaresi ile değiştirilmiştir. (Bkz. Başöz, Çakmakçı, **a.g.e.**, s.94.)

³⁵⁰ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.465; Bayrak, **a.g.e.**, s.289.

³⁵¹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.462.

³⁵² Bayrak, **a.g.e.**, s.172, 289; Ürel, **a.g.e.**, s.792.

yürütülen faizler hariç olmak üzere,³⁵³ ödemeyi yapanlarca 22.07.2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasına, 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı BKK'yla, 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen (d) bendi gereğince Ek 2'de belirtilen oranlarda kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanan kooperatiflerin elde ettiği mevduat faizi gelirleri vergi kesintisine tabi olmamakta, muafiyet şartlarının kaybedilmesi halinde ise vergi kesintisine tabi tutulmakta, kesilen vergiler yıllık kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Ayrıca, vergi kesintisine tabi taşınmaz kira geliri elde edilen hallerde beyanname verme yükümlülüğü doğmasa dahi mevduat faizlerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.³⁵⁴

Buna göre 3571 sayılı Kanunla mülga 5422 sayılı KVK'nun 20. Maddesinde yapılan değişiklikle getirilen ve 5520 sayılı KVK'nun 14. Maddesinin 5. Fıkrasına aynen aktarılan düzenlemeye göre kurumlar vergisinden muafiyet şartları tam olarak mevcut ise mevduat faiz gelirleri de dahil olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılmamakta, menkul sermaye iradı muafiyet şartlarını ihlal etmemektedir. Kurumlar vergisinden muafiyet şartları mevcut değilse, diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi mevduat faiz gelirleri de dahil olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılmaktadır. Sadece kaynakta vergi kesintisine tabi tutulan GMSİ gelirin mevcut olması durumunda kurumlar vergisi muafiyeti ihlal edilmekle birlikte yıllık beyan esasında vergileme yapılmamakta, ancak mevduat faiz gelirleri de dahil olmak üzere menkul sermaye iratlarından vergi kesintisi yapılması gerekmekte, yapılan vergi kesintisi nihai vergiyi oluşturmaktadır.³⁵⁵

Menkul sermaye iratları kooperatiflerin vergi muafiyetini ortadan kaldırmazken GMSİ elde etmenin muafiyet şartının ihlali olarak değerlendirilmesinin, GMSİ elde etmek için edinilen gayrimenkulün kooperatifin

³⁵³ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.129.

³⁵⁴ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.463.

³⁵⁵ **A.e.**, s.465.

amacı ile ilgili olmayan sürekli nitelikte bir yatırım iken mevduat faizi gelirinin eldeki atıl durumda bulunan kaynakların asıl amaca sarfedilinceye kadar bankada muhafaza edilmesinin zorunlu olması, bunun bir sonucu olarak elde edilen faiz gelirinin vergi muafiyetini ortadan kaldırmayacağı anlayışından kaynaklandığı söylenebilir.³⁵⁶ Danıştay 4. Dairesinin 22.04.1986 tarihli ve 1985/3636 Esas, 1986/1624 Karar nolu ilamında da kooperatiflere ortakların yaptığı ödemelerin mevduat hesabına yatırılması suretiyle mevduat faizi elde edilmesinin muafiyet şartlarını ihlal etmeyeceği belirtilmiştir.

Bununla birlikte, Danıştay 3. Dairesinin 22.01.2009 tarihli ve 2008/5545 Esas, 2009/95 Karar nolu ilamında, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 5. fıkrasında, gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olmasının, vergi mükellefiyetinin bulunup bulunmamasının, vergiden muaf olup olmamasının ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının, ilk dört fıkra hükümleri uyarınca yapılacak vergi kesintisini etkilemeyeceği hüküm altına alındığından, Türkiye Kızılay Derneğinin elde ettiği mevduat faizi gelirinin 1606 sayılı Kanun'la öngörülen muafiyet hükümleri kapsamında bulunduğundan da söz edilemeyeceğinden yapılan vergi kesintisinin terkin ve iadesi yolunda verilen kararın kanun yararına bozulmasına karar verilmiştir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yine serbest bölgelerdeki banka ve diğer finans kurumlarından elde edilen mevduat faizi gelirleri üzerinden, KVK'nun 15. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmekte birlikte, GVK'nun Geçici 67. maddesi yürürlükte bulunduğu müddetçe, KVK'nun 15. maddesi yerine bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılmaktadır.³⁵⁷ Konuya ilişkin olarak Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun, 21.03.2012 tarihli ve 2010/593 Esas, 2012/90 Karar nolu ilamında, 3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesinde, serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan mükelleflerin tüm kazançlarının değil, sadece faaliyet konusu ile sınırlı olarak elde ettikleri kazançlarının vergiden müstesna tutulduğu, bu düzenlemeye dayanarak, bir miktar

³⁵⁶ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.135.

³⁵⁷ **A.e.**, s.172, 289; Ürel, **a.g.e.**, s.249.

nakit kıymetin bankaya yatırılmasından elde edilen faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı kazanç ve iratların da vergiden müstesna olduğunu kabule olanak bulunmadığı, ticari faaliyetin bir gereği de olsa atıl kalan paranın bankaya yatırılmasından elde edilen faiz, işyerinde yürütülen etkinlikten doğan bir kazanç olmayıp, nakdi sermayenin getirisi olması nedeniyle istisna kapsamında olmadığı, bu nedenle serbest bölgede yürütülen faaliyet nedeniyle elde edilen bir kazanç olarak nitelendirilemeyeceği belirtilerek yerel mahkemenin tahakkukun kaldırılması ve verginin itirazlı kısmının davacıya iadesi yolunda verilen ısrar kararı bozulmuştur.

(7) Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kârpaylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin (e) bendine göre kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında ödenen kârpayları üzerinden 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14594 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendi ile belirlenen %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.³⁵⁸

Bununla birlikte, GVK'nun Geçici 67. maddesi yürürlükte bulunduğu müddetçe söz konusu gelirler üzerinden KVK'nun 15. ve 30. maddeleri yerine bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılacağından,³⁵⁹ GVK'nun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasına göre, kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.³⁶⁰

(8) Repo Gelirlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi

Repo geliri, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 14. bendinde, “menkul kıymetlerin geri alım veya satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler” olarak tanımlanmış olup kurumlar vergisi mükellefleri tarafından, Hazine bonoları, Toplu Konut İdaresi, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a göre kurulan

³⁵⁸ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.465.

³⁵⁹ Bayrak, **a.g.e.**, s.290.

³⁶⁰ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.466.

varlık kiralama şirketleri, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları ve ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşlarınca ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil olmak üzere her nevi tahvillerin geri alım veya satım taahhüdü ile elden çıkarılmasından sağlanan gelirler; 5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin 1. Fıkrasının (f) bendi uyarınca,³⁶¹ 2009/14594 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendine göre %15 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Bununla birlikte, GVK'nun Geçici 67. maddesi yürürlükte bulunduğu müddetçe söz konusu gelirler üzerinden KVK'nun 15. maddesi yerine bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılacağından,³⁶² GVK'nun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasına göre, repo gelirleri üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

(9) Şans Oyunları Bayilerine veya Aracılarına Ödenen Komisyon, Prim ve Benzeri Ödemelerde Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nun 15. maddesinin 1. fıkrasına, 6322 sayılı Kanun'un 38. maddesiyle 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen (g) bendiyle, başbayiler hariç olmak üzere 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemeler kurumlar vergisi kesintisi kapsamına alınmış olup vergi kesintisi oranı, 2009/14594 sayılı BKK'na 2012/3322 sayılı BKK'nın 2. maddesiyle 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen 8. bent ile %15 olarak belirlenmiştir.

Yukarıda belirtilen nitelikteki gelirler, GVK'nun Geçici 67. maddesi kapsamına girmediğinden, 5520 sayılı KVK'nun 15. maddesinin (g) bendine göre kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

³⁶¹ A.e., s.462; Bayrak, a.g.e., s.290.

³⁶² A.e.; Ürel, a.g.e., s.793.

(10) Kâr Payı Dağıtımında Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin 2. fıkrasıyla, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan GVK'nun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) nolu bentlerindeki kâr payları üzerinden, aynı maddenin 3. fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.³⁶³ Yapılan düzenlemeden, kârın sermayeye eklenmesinin kâr dağıtımı sayılmayacağı, kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisinin nihai vergi olacağı anlaşılmaktadır.³⁶⁴

4842 sayılı Kanun'dan itibaren kurumların kârpayı kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi kâr dağıtımı şartına bağlanmış olup muhatabın tam mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ve dar mükellefiyet esasında Türkiye'de işyeri ve daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunulması durumunda vergi kesintisi söz konusu olmamaktadır.³⁶⁵

GVK'nun 94. maddesi ile KVK'nun 15. ve 30. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan³⁶⁶ GVK'nun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) nolu bentlerinde belirtilen kâr payları üzerinden, 03.02.2009 tarihinde yayımlanan 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 sayılı BKK'ları uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.³⁶⁷

³⁶³ Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.74; Altuncu, **a.g.e.**, s.190; Ürel, **a.g.e.**, s.793.

³⁶⁴ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.257; Bayrak, **a.g.e.**, s.282, 291.

³⁶⁵ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.466; Atabey, **a.g.e.**, s.224.

³⁶⁶ Atabey, **a.g.e.**, s.224; Vural, **a.g.e.**, s.801-802.

³⁶⁷ MHUD, **2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2. cilt Kurumlar Vergisi Kanunu)**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2013, s.162.

Konuya ilişkin olarak GVK'nun 94. Maddesinin 6. Fıkrasının b-i bendinde yer verilen "tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan kâr payları" hükmü ile karşılaştırıldığında, 5520 sayılı KVK'nun 15. maddesinde sadece "vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan" ifadesine yer verilirken "kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara" ifadesine yer verilmemiş olması bir eksiklik olarak göze çarpmaktadır.³⁶⁸

Kooperatiflere dağıtılan kâr payları üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmakta olup bu vergi kesintisi nihai vergilendirmeyi teşkil etmektedir. Dernek ve vakıf gibi kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara dağıtılan kâr payları ise kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmamaktadır.³⁶⁹

Dağıtıma tabi tutulan kâr payı içerisinde, 5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin 3. Fıkrasına göre dağıtım şartına bağlı olmaksızın kaynakta vergilemeye tabi tutulan kazançların mevcut olması halinde dağıtıma tabi vergileme, bu kazanç dışında kalan kârpayı kısmı için söz konusu olmaktadır.³⁷⁰ Buna göre yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazançlar, 5479 sayılı Kanunla GVK'na eklenen geçici 69. Madde hükmü uyarınca aynı Kanun'un geçici 61. Maddesine göre 2006, 2007 ve 2008 yıllarında uygulanması mümkün olan yatırım indirimi konusu kazançlar, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kârın bu indirimine isabet eden kazançtan kaynaklanan kısmı ayrıca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmamaktadır. Buna karşın konuya ilişkin 5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin 2. Fıkrasında, kurumların 2006 öncesinde dağıtım şartı aranmadan vergilendirilmiş olan ve bünyesinde muhafaza edilmekte olan başka kazançlarına yer verilmemesi bir eksiklik olarak değerlendirilebilir.³⁷¹

Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, kâr payı dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi

³⁶⁸ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.466.

³⁶⁹ **A.e.**, s.467.

³⁷⁰ Bayrak, **a.g.e.**, s.282, 291.

³⁷¹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.467.

kesintisine etkisi bulunmadığından, serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde dağıtılan kâr payları, elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisine tabi bulunmaktadır. Buna göre, kâr payını elde edenin dar mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükellefi olması halinde KVK'nun 15. maddesinin 2. fıkrası uyarınca %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.³⁷² Ancak söz konusu kâr payının kurumlar vergisi mükellefi tüzel kişilere dağıtılması durumunda vergi kesintisi söz konusu olmayıp bu durumda ancak elde edilen kâr payının ikinci aşamada gerçek kişilere dağıtımında vergi kesintisi yapılması söz konusu olmaktadır.³⁷³

Aşağıda kâr payı dağıtımında kurumlar vergisi kesintisi yapılmasına ilişkin olarak özellik arz eden hususlara başlıklar halinde değinilmiştir.

(i) Yatırım İndirimi İstisnasına Tabi Tutulmuş Kazançlara Ait Kâr Paylarının Dağıtımında Kurumlar Vergisi Kesintisi

Türk vergi sistemine ilk olarak 202 sayılı Kanun ile GVK'na eklenen Ek 1 ila Ek 6. maddelerle giren yatırım indirimi uygulaması, 4842 sayılı Kanun'un 37. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendiyle 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmek üzere söz konusu ek maddeler kaldırılarak, aynı Kanun'un 1. maddesiyle GVK'nun mülga 19. maddesinde yeniden düzenlenmiş, aynı Kanun'un 17. maddesiyle GVK'na eklenen Geçici 61. maddeyle geçiş hükümleri düzenlenmiştir.³⁷⁴

4842 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilerek vergi kesintisi yapılması, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı hale getirilmiş, istisna kazançlar üzerinden dağıtılmadığı müddetçe vergi kesintisi yapılmaması öngörülmekle birlikte, aynı Kanunla GVK'na eklenen geçici 61. madde ile 24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında

³⁷² Bayrak, **a.g.e.**, s.172; Vural, **a.g.e.**, s.321.

³⁷³ Ürel, **a.g.e.**, s.247.

³⁷⁴ MHUD, **2013 BDK (2. cilt KVK)**, s.173.

yapılan yatırım harcamaları ile ilgili olarak yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile bu tarihten önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılmaya devam edilmesi hüküm altına alınmıştır.³⁷⁵

4842 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle GVK'na eklenen Geçici 62. maddenin 1. fıkrasının (c) bendiyle, geçici 61. madde kapsamında dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın vergi kesintisine tabi tutulmuş olan yatırım indiriminden yararlanan kazançların dağıtılması halinde GVK'nun 94. maddesi kapsamında kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmaması³⁷⁶ öngörülerek mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi amaçlanmıştır.³⁷⁷ Bununla birlikte, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 19.07.2002 tarihli ve 2002/3 Esas, 2002/3 Karar sayılı ilamıyla 1999 yılına ait kazançların istisna kavramı içinde düşünülmesinin hukuken mümkün bulunmadığı yönünde karar verildiğinden, 1999 yılı kazançları üzerinden indirim konusu yapılan, ancak yargı kararı uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmamış veya yapılan vergi kesintisi düzeltilmiş bulunan yatırım indirimine isabet eden kazançların dağıtılması halinde bu kazançlar üzerinden kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

GVK'nun 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren mülga 19. maddesi çerçevesinde yararlanan yatırım indirimi tutarları üzerinden ise kurumlarca 94. madde uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılmamakta, ancak kâr dağıtımı halinde, kazançta yatırım indirimi uygulanmış olsa dahi vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.³⁷⁸

³⁷⁵ Altuncu, **a.g.e.**, s.182.

³⁷⁶ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.135; Altuncu, **a.g.e.**, s.182; Vural, **a.g.e.**, s.804.

³⁷⁷ Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.289

³⁷⁸ MHUD, **2013 BDK (1. cilt GVK)**, s.70.

(ii) Kurumların Doğrudan veya İştirakleri Aracılığıyla Elde Ettikleri Geçici 62. madde Kapsamındaki Kâr Paylarının Kurumlar Vergisinden Muaf Olanlara Dağıtılması Sonucunda Elde Edilen Kâr Paylarında Vergi Kesintisi

31.12.1998 tarihine kadar yürürlükte olan düzenlemelere göre kurum kazançları üzerinden öncelikle kurumlar vergisi hesaplanmakta, kalan kâr ortaklara dağıtılsın dağıtılmasın indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan matrah üzerinden halka açık şirketlerde %10, diğer şirketlerde %20 oranında vergi kesintisi yapılmakta, ayrıca hesaplanan vergi üzerinden %10 oranında fon payı da tahakkuk ettirilmekteydi.³⁷⁹

4369 sayılı Kanun ile GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendinde 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere yapılan ve 2003 yılına kadar yürürlükte kalan düzenleme gereğince mülga 5422 sayılı KVK'nun 8. maddesinin 1. fıkrasında tanımlanan iştirak kazançları hariç dağıtılsın, dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi olmayan tüm indirim ve istisnalar vergi kesintisine tabi tutulmuş, ortaklara kâr dağıtımı yapılmaması, dönem kârının bir kısmının şirkette bırakılması³⁸⁰ gibi durumlarda ise vergi kesintisi yapılmamış, vergi yükümlüsü olmayanlarla vergiden muaf olanlara yapılan kâr payı ödemeleri de vergi kesintisine tabi tutulmuştur.³⁸¹

GVK'nun Geçici 61. maddesinin 2. fıkrasında, yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar ile 24.04.2003 tarihinden önce gerçekleşen yatırımlar üzerinden hesaplanan ve kazancın yetersiz olması nedeniyle sonraki dönemlere devreden yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın,

³⁷⁹ Çankaya, **a.g.e.**, s.42; Bayraktar, **a.g.e.**, s.24; Celali Yılmaz, **Sermaye Piyasasında Vergilendirme**, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 23, Aralık 1995, s.19.

³⁸⁰ Nevin Yurtman Demir, **Anonim Ortaklıklar ve Vergi Hukuku Yönünden İç Kaynaklardan Sermaye Arttırımı**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları No:157, 1997, s.197.

³⁸¹ Çankaya, **a.g.e.**, s.43.

dağıtılmasının %19,8 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.³⁸²

Bu nedenle, GVK'nun Geçici 62. maddesinin 4. fıkrasına göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin doğrudan veya iştirakleri aracılığıyla, 1998 yılı ve daha önceki hesap dönemlerine ait kurum kazançlarının, 1999 – 2002 dönemine ait kurumlar vergisinden istisna edilmiş kurum kazançlarının ve Geçici 61. madde uyarınca gelir vergisi kesintisine tabi tutulmuş olan yatırım indirimi istisnasından yararlanan kurum kazançlarının dağıtımı sonucunda kâr payı elde etmeleri halinde, elde ettikleri bu kâr paylarının kendilerince kurumlar vergisinden muaf olanlara dağıtımı esnasında kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.³⁸³

(iii) Avans Kâr Payı Dağıtımında Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'na ilişkin olarak çıkarılan 1 seri nolu KVK Genel Tebliğinin avans kâr payı dağıtımına ilişkin düzenlemeler içeren 15.6.6 nolu bölümü, söz konusu bölümün dayandırıldığı 5520 sayılı Kanun'un "Vergi Kesintisi" başlıklı 15. maddesinde ve GVK'nun 94. maddesinde belirtilen "avans olarak ödenenler dahil" ifadelerinde "avans kâr payı" dağıtımı konusu ile ilgili bir düzenleme yer almadığı gibi, bu konuda Maliye Bakanlığına düzenleme yapma yetkisi de tanınmadığı, avans kâr payına ilişkin düzenlemenin mülga 2499 sayılı SPKN'nun "temettü ve bedelsiz payların dağıtım esasları" başlıklı 15. maddesinin 4. fıkrasında,³⁸⁴ geçen "temettü avansı" ifadesine yer verildiği, bu düzenlemenin SPKN'na tabi olan halka açık anonim şirketler için öngörüldüğü, tüm sermaye şirketlerini kapsayan mülga 6762 sayılı TTK'nda da "avans kâr payına" ilişkin herhangi bir düzenlemenin yer almadığı, aksine 470. maddesinde, kâr payının ancak safi kârdan ve bu gaye için ayrılan yedek akçelerden dağıtılabileceği belirtilerek kâr payının ancak dönem sonunda ve dönem safi kârı belirlendikten sonra dağıtılabileceği hükmü de dikkate alındığında, Kanun'da açıkça verilmiş bir yetki olmadığı halde Kanun'da düzenlenmemiş olan bir konuda yorumu aşp, bir verginin

³⁸² Atabey, **a.g.e.**, s.227; Bayrak, Tan, **a.g.e.**, s.98; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.297.

³⁸³ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.135; Vural, **a.g.e.**, s.804; Tekin, Kartaloğlu, **a.g.e.**, s.289.

³⁸⁴ Meri 6362 sayılı SPKN'nun "Kâr payı avansı" başlıklı 20. maddesinde düzenlenmiştir.

konulması, kaldırılması veya değiştirilmesi sonucunu doğurabilecek ve tüm sermaye şirketlerini kapsayacak şekilde düzenlenmesinde hukuka uyarlık görülmediğinden Danıştay 4. Dairesinin 30.04.2008 tarih ve 2007/2323 Esas, 2008/1612 Karar nolu ilamıyla iptal edilmiştir. Söz konusu Mahkeme Kararının temyiz edilmesi üzerine Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 16.04.2010 tarihli ve 2008/708 Esas, 2010/201 Karar nolu ilamıyla, avans kâr payı dağıtımı mülga 2499 sayılı SPKN'na tabi halka açık anonim şirketler açısından geçerli olduğundan, söz konusu iptal kararının halka açık anonim şirketler yönünden bozulmasına karar verilmiştir.

Söz konusu düzenlemenin iptaline ilişkin Mahkeme Kararını yerine getirmek üzere 6 ve 7 seri nolu KVK Genel Tebliğleriyle konuya ilişkin olarak yeni düzenlemeler yapılmış olup avans kâr payının hangi durumlarda, ne şekilde dağıtılacağına ilişkin hükümler içeren ve kanunla düzenlenmesi gereken fıkralar tebliğ metninden çıkarılmış, sadece avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisinin nasıl yapılacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Daha sonra, meri 6102 sayılı TTK'nun 509. maddesinin 3. fıkrasında kâr payı avansının SPKN'na tabi olmayan şirketlerde Gümrük ve Ticaret Bakanlığının bir tebliği ile düzenleneceği belirtilerek, avans kâr payının tüm sermaye şirketleri tarafından dağıtılabilmesinin önü açılmıştır.³⁸⁵

Buna göre, kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliği göz önünde bulundurulmak suretiyle³⁸⁶ vergi kesintisi yapılması gerekmekte,³⁸⁷ avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr

³⁸⁵ Soner Altaş, “Anonim Şirketlerde Kârpayı Avansının Dağıtımı, İadesi ve Mahsubu”, **Mali Çözüm**, Sayı: 126, Kasım – Aralık 2014, s.83-84.

³⁸⁶ Gerçek kişilerin ticari faaliyetine bağlı olması halinde ticari kazanç, kurumlarca elde edilmesi halinde kurum kazancı, diğer durumlarda ise menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. (Bkz. Hüseyin Işık, **Çokuluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler**, Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/370, s.242.)

³⁸⁷ Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.614.

dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşmekte, bu süre ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçmemekte, avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmamakla birlikte, ancak hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmaktadır.

(iv) Kâr Payı Elde Edenlerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Kurumlar Vergisi Kesintisi

Tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kâr payı ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerektiğinden, kâr payı ödemesi yapılacak hisse maliklerinin hukuki statülerinin belirlenmesi, şirketlerin vergisel yükümlülüklerini tam ve doğru bir şekilde yerine getirebilmeleri yönünden büyük önem taşımaktadır.

6102 sayılı TTK’nun 484. maddesinde, pay senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 499. maddesinde de, şirketlerin senede bağlanmamış pay ve nama yazılı pay senedi sahipleriyle, intifa hakkı sahiplerini, ad, soyad, unvan ve adresleriyle, pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu nedenle, kâr payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğu pay defterinden tespiti mümkün olduğundan bu nitelikteki hissedarlara yapılan kâr payı ödemelerinde vergi kesintisi yapıp yapılmayacağının tespiti mümkün olmaktadır.³⁸⁸ Ancak, halka açık şirketlerce ihraç edilen hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statüleri dağıtımı yapacak şirket tarafından bilinmediğinden, bu hisselerle isabet eden kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağının tespitinde sorunlar yaşanmaktadır. Bu durumda vergi

³⁸⁸ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.135.

sorumlularınca nasıl hareket edileceği hususunda, 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 15.6.4 nolu bölümünde açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, halka açık şirketlerce ihraç edilen ve borsada işlem gören nama veya hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kâr payı dağıtımlarında aracı kurumların, müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini Merkezi Kayıt Kuruluşuna bildirmeleri, Merkezi Kayıt Kuruluşunun da söz konusu bilgileri her kâr payı dağıtım işlemi için kâr payını elde eden kurumlar açısından yapılan ayrıma göre, kâr payı dağıtacak şirkete aktarmaları gerekmektedir. Kâr payının Merkezi Kayıt Kuruluşu aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi halinde ise her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerinin aracı kurumlar tarafından kâr dağıtacak şirkete bildirilmesi gerekmekte, her iki durumda da aracı kurumlar, müşterilerine ilişkin olarak Merkezi Kayıt Kuruluşu'na veya kâr dağıtacak şirkete verdikleri bilgilerin doğruluğundan sorumlu olmaktadırlar. Kâr paylarının hisse senedi maliklerince doğrudan talep edilmesi durumunda ise hak sahiplerinin hukuki statülerinin ve vergi kesintisi yapılmayacak kurumlardan olduğunun tespiti, kâr dağıtımını yapacak şirketin sorumluluğunda bulunmaktadır.³⁸⁹

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kâr payı dağıtacak şirkete bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtımını yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kâr payı ödemelerinin tamamı üzerinden vergi kesintisi yapması gerekmekte, bu durumda kesilen vergiler, hisse malikinin tam mükellef kurum veya Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurum olması halinde bu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebilmektedir.³⁹⁰ Vergi yükünden arındırılan bu kâr paylarının, elde eden kurum tarafından daha sonra dağıtılması

³⁸⁹ A.e., s.135-136; Ürel, a.g.e., s.768; Vural, a.g.e., s.806.

³⁹⁰ Uysal, Eroğlu, Açıklamalı ve Örnekli KVK, s.613; Ürel, a.g.e., s.768; Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s.288.

halinde, bu kâr payları üzerinden dağıtım aşamasında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.³⁹¹

(v) Örtülü Sermaye Üzerinden Yapılan Ödemelerde Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nun 12. maddesinin 1. fıkrasında örtülü sermaye, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı olarak tanımlanmıştır.

Ortakların kuruma sermaye olarak tahsis etmeleri gereken parayı borç olarak vermeleri durumunda, görünürdeki işlemin borçlanma işlemi olmasına karşın gerçek işlemin sermaye tahsis işlemi olması nedeniyle ortaklık payının gizlenmesinin bir sonucu olarak muvazaalı işlem ortaya çıkmaktadır. Vergi hukukunda örtülü sermaye olarak nitelendirilen bu nitelikteki borçlanmayı kurumlar, alınan borçlar üzerinden ödenen faizin kurum kazancının tespitinde indirimi mümkün iken, şirkete koyulan sermaye nedeniyle ödenen kâr paylarının indiriminin mümkün olmaması nedeniyle tercih etmektedirler. Özellikle çokuluslu şirketler arasında yaygın bir uygulama alanı bulan örtülü sermaye niteliğindeki borçlanmalar, düşük vergi oranının yürürlükte olduğu ülkedeki şirket tarafından, yüksek vergi oranının yürürlükte olduğu ülkedeki şirkete borç verilmek suretiyle bir vergi planlaması aracı olarak sıklıkla kullanılmakta, ülkeler bu işlem nedeniyle ortaya çıkan matrah aşındırmasına karşı örtülü sermaye düzenlemesi getirmek suretiyle mücadele etmektedirler.³⁹²

5520 sayılı KVK'nun 12. maddesinin 7. fıkrasına göre, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek

³⁹¹ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.136; Vural, **a.g.e.**, s.807.

³⁹² Emrah Ferhatoglu, "Uluslararası Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye", **Prof. Dr. Şükrü Kızılot'a Armağan**, Ankara, 2014, s.308-309, (Çevrimiçi) http://www.emrahferhatoglu.net/index_htm_files/thincap_ferhatoglu.pdf, 15.06.2017

borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmakta ve borç verenin yani örtülü sermaye kullandırının hukuki niteliği dikkate alınmak suretiyle kâr dağıtımına bağlı olarak kurumlar vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı tespit edilmektedir.³⁹³

Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler dağıtılmış kâr payı sayılarak kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulduğu takdirde, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, işleme taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilmektedir.³⁹⁴ Bunun nedeni, örtülü sermaye kullanımı nedeniyle ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı v.b. ödemelerin “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınmasının, örtülü sermaye kullandırın kurum tarafından elde edilen aynı nitelikteki gelirlerin “kanunen kabul edilmeyen gelir” olarak dikkate alınmasını zorunlu kılmasıdır.³⁹⁵

(vi) Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlarda Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK’nun 13. maddesinin 6. fıkrasına göre, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, söz konusu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmakta ve örtülü kazancı elde edenin hukuki niteliği dikkate alınmak suretiyle kâr dağıtımına bağlı olarak kurumlar vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı tespit edilmektedir.³⁹⁶

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç dağıtılmış kâr payı sayılarak kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulduğu takdirde daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen

³⁹³ Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.59; Nedim Türkmen, **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım**, İstanbul, Türkmen Yayınları No:3, Nisan 2008, s.29.

³⁹⁴ Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.59.

³⁹⁵ Türkmen, **a.g.e.**, s.31-32.

³⁹⁶ Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.68; Türkmen, **a.g.e.**, s.73-74; Ürel, **a.g.e.**, s.665-666.

vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, işleme taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilmektedir.³⁹⁷ Buna göre, örtülü kazancı elde edenin tam mükellef kurum olması halinde elde edilen kâr payı, iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirileceğinden düzeltme kendiliğinden gerçekleşmektedir.³⁹⁸

Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemelerin ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların, kâr payı olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda uluslararası alanda görüş birliği bulunmamakta ve ülkeden ülkeye farklı düzenlemelere yer verilmektedir. Ancak, yukarıda belirtilen kazançların kâr payı olarak değerlendirilmemesi halinde, olayın gerçek niteliği dikkate alınmadığından ve normal kâr payı dağıtımı olması halinde ortaya çıkacak olan vergi göz ardı edildiğinden, vergide adalet kavramından uzaklaşmış olmaktadır. Söz konusu kazançların dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilmesi halinde ise olayın gerçek niteliği dikkate alınarak tüm taraflar nezdinde düzeltme işlemi yapılacağından, ilave tarhiyat yapılmasının veya düzeltme yapılmaması yoluyla ortaya çıkacak olan mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmiş olmaktadır. Mükerrer vergilendirmenin önüne geçilmesi için işleme taraf olan mükellefler nezdinde düzeltme yapılması, OECD modeline ve Transfer Fiyatlandırması Rehberindeki düzenlemelere de uygunluk taşımaktadır.³⁹⁹

Nitekim mülga 5422 sayılı KVK'nun 16. maddesinde örtülü sermaye tanımlanarak, 15. maddesinin 2. fıkrasında örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği hüküm altına alınmış iken mer'i 5520 sayılı KVK ile örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemelerin ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kâr payı olarak dikkate alınacağı ve daha önce yapılan vergilendirme işlemlerinin, işleme taraf olan mükellefler nezdinde düzeltileceği hüküm altına alınarak OECD düzenlemelerine uyum sağlanmıştır.

³⁹⁷ Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.68; Ürel, **a.g.e.**, s.666.

³⁹⁸ Türkmen, **a.g.e.**, s.75.

³⁹⁹ Işık, **a.g.e.**, s.244-245.

Ülkemizde kâr payı dağıtımı süreci ile ilgili hükümleri düzenleyen temel kanun TTK, kâr payı dağıtımının vergisel boyutunu düzenleyen kanunlar ise GVK ile KVK olup bunun bir istisnası olarak örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar TTK’da yer almamasına karşın sadece GVK ve KVK’nda düzenlenmiştir. Ancak bu iki durum, TTK bakımından kâr payı dağıtımı hükmünde işlem niteliği taşımamakta, sadece vergilendirme ile ilgili yükümlülükler bakımından kâr payı dağıtımı olarak dikkate alınması gereken durumları işaret etmektedir.⁴⁰⁰

Vergi incelemeleri sırasında tespit edilen ve örtülü sermaye ya da transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile hiçbir ilgisi olmayan matrah farkları üzerinden, yorum sınırı aşılarak kıyas yapılmak suretiyle bu düzenlemelerle ilişki kurulmak suretiyle ve hatta daha ileri gidilerek “ortaya çıkan matrah farkı kurum bilânçosunda yer almadığından dolayı ortakların kullanımına açık olduğundan ortaklara dağıtılan kâr” olduğu belirtilerek vergi mevzuatında yer almayan bir hükmün ihdas edilmesi sonucunu doğuracak şekilde vergi ve ceza tarhiyatına gidildiği görülmektedir.⁴⁰¹

Verginin kanuniliği ilkesine açıkça aykırı olan bu uygulamaya ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesinin 31.03.2005 tarihli ve 2004/1526 Esas, 2005/515 Karar nolu ilamında, limited şirketlerde kâr payı dağıtımının gerçekleşebilmesi yani menkul sermaye iradının elde edilmiş sayılabilmesi için şirketin yetkili organlarınca karar alınması ve fiilen dağıtımın gerçekleşmiş olması gerektiği, şirketin kâr payı dağıttığı kesin olarak saptanmadıkça ortağın bu kârı elde ettiğinin kabul edilemeyeceği, çünkü menkul sermaye iratlarında tahsil esasının geçerli olduğu, vergi incelenmesi sonucu düzenlenen rapora göre beyan dışı bırakıldığı tespit edilen matraha esas kazancın ortaklara dağıtılmış olduğu kabul edilip davacı ortağın hissesine düşen payın davacı açısından elde edilmiş kâr payı olduğu belirtilerek tarhiyat yapılmış ise de, şirket adına yapılan inceleme sonucu beyan dışı bırakıldığı saptanan kazancın ortaklara

⁴⁰⁰ Mehmet Yüce, “Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Matrah Farkı Kâr Dağıtımı Sayılır mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009.

⁴⁰¹ Yüce, “Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Matrah Farkı Kâr Dağıtımı Sayılır mı?”.

dağıtılmış olduğu yolundaki tespitin varsayımdan öte herhangi bir somut belgeye dayanmadığı gibi, şirket ortağı olan davacının da bu kazançtan hissesine düşen kâr payını elde ettiğine dair bir bulguya da rastlanılmadığı, bu nedenle davacı adına yapılan tarhiyatta isabet görülmediği belirtilmiştir.

Aynı Dairenin, 29.12.2004 tarihli ve 2004/391 Esas, 2004/2635 Karar nolu ilamında da, inceleme elemanınca tespit edilen matraha göre salınan kurumlar vergisi ile birlikte bu matraha esas teşkil eden ve beyan dışı bırakıldığı saptanan kurum kazancının, ortaklara dağıtılıp, dağıtılmadığı konusunda ya da dağıtılmayan kurum kazancının mükellef tarafından ihtilaflı dönemi takip eden dönem beyanlarının düzeltilmesi suretiyle sonuç hesaplarına aktarılıp aktarılmadığı hususlarında bir araştırma ve tespit yapılmadan, sadece şirket kârının ortaklara dağıtıldığı varsayımı ile yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmediği belirtilmiş olup her iki Mahkeme kararında belirtilen gerekçeler nedeniyle örtülü sermaye ya da transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin düzenlemelere dayanılarak her tespit edilen matrah farkının kâr payı dağıtımı olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

(11) Türkiye’de Kurulu Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK’nun 15. maddesinin 3. fıkrasında, emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanun’un 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı;⁴⁰²

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

⁴⁰² Ürel, a.g.e., s.104.

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

- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

- Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,

- Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları üzerinden, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.⁴⁰³

Kurumların yatırım fon ve ortaklıklarının katılma belgeleri ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları mülga 5422 sayılı KVK'nun 8/6. Maddesi ile kurumlar vergisinden istisna edilmiş iken 4369 sayılı Kanun ile 01.01.1999 tarihinden itibaren söz konusu istisna hükmü kaldırıldığından, bu tarihten sonra elde edilen kâr payları kurumlar vergisine tabi tutulmakta, GVK'nun 94. Maddesine göre yapılan vergi kesintisi mülga 5422 sayılı KVK'nun 44/1. Maddesine göre kurumlar vergisinden mahsup edilmekteydi.⁴⁰⁴

5520 sayılı KVK'nun 15. Maddesinin 3. fıkrasıyla getirilen düzenlemeyle, Kanun'un 5. Maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile kurumlar vergisinden istisna edilen menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın kurum bünyesinde⁴⁰⁵ 2009/14594 sayılı BKK uyarınca %0 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, ayrıca kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisinin söz konusu olmayacağı hüküm altına alınmıştır.⁴⁰⁶

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 8. fıkrasıyla, SPKN'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının

⁴⁰³ Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.75.

⁴⁰⁴ Çankaya, **a.g.e.**, s.39.

⁴⁰⁵ Altuncu, **a.g.e.**, s.191.

⁴⁰⁶ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.258; Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.468; Bayrak, **a.g.e.**, s.282.

kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları üzerinden dağıtılsın veya dağıtılmasın % 15 oranında vergi kesintisi yapılması hüküm altına alınmış iken söz konusu oran 2006/10731 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendiyle, borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için %0, bunların dışında kalanlar için 01.10.2006 tarihine kadar uygulanmak üzere %10, 01.10.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %0 olarak belirlendiğinden, söz konusu kazançlar üzerinden KVK'nun 15. maddesine göre ayrıca vergi kesintisi yapılmamaktadır.⁴⁰⁷

5520 sayılı KVK'nun 34. maddesinin 8. fıkrasına göre, yatırım fon ve ortaklıkları, kurumlar vergisinden istisna kazançları elde ettikleri sırada kendilerinden kesilen vergileri, vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olmak koşuluyla, kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilmektedirler.⁴⁰⁸ Kurum bünyesinde yapılması gereken vergi kesintisi oranı yukarıda belirtildiği gibi %0 olarak belirlendiğinden, yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları üzerinden yıl içerisinde kesilen vergilerin ilgili fon ve ortaklığa iade edilmesi gerekmektedir.⁴⁰⁹

Ayrıca, 5520 sayılı KVK'nun 34. maddesinin 2. fıkrasına göre, yatırım fon ve ortaklıklarının kurumlar vergisinden istisna kazançları üzerinden kurum bünyesinde kesilen vergiler, söz konusu fon ve ortaklıkların katılma belgeleri ile hisse senetlerinden kâr payı alan kurumlar tarafından, aldıkları kâr payının içerdiği vergi kesintisi miktarı ile sınırlı olmak üzere hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Yatırım fon ve ortaklıklarınca kurum bünyesinde yapılması gereken vergi kesintisi oranı %0 olarak belirlendiğinden, kurumlarca bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kâr payları vergi yükü taşımamakta, dolayısıyla vergi mahsubuna ilişkin düzenlemenin şu an için bir işlevi bulunmamaktadır.⁴¹⁰

⁴⁰⁷ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.130; Ürel, **a.g.e.**, s.105; Vural, **a.g.e.**, s.815.

⁴⁰⁸ Ahmet Kıрман, **Yatırım Fonları, Katılma Belgeleri ve Vergilendirme Esasları**, Ankara, Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 212, Ağustos 1999, s.51.

⁴⁰⁹ Ürel, **a.g.e.**, s.107.

⁴¹⁰ **A.e.**, s.108.

Girişim sermayesi yatırım fonları ve ortaklıklarına ilişkin düzenlemeler, ilk olarak 1993 yılında, risk sermayesi yatırım fonu ve ortaklığı adı altında mülga 2499 sayılı SPKN döneminde yürürlüğe girmiş, daha sonra meri 6362 sayılı SPKN’nda şu anki ismini alarak yeniden düzenlenmiştir. Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarının, yenilikçi ve yaratıcı fikirlerin hayata geçirilmesi yoluyla ülke ekonomisine sağlayacağı katkı göz önünde bulundurularak kurumlar vergisinden, elde edilen kazancın dağıtılması halinde ise kurumlar vergisi kesintisinden istisna edildiği anlaşılmaktadır. Aynı şekilde, bu fon ve ortaklıklara özel bir önem atfedilerek, diğer yatırım fonu ve ortaklıklarına tanınmayan bir istisna hükmüne daha 5520 sayılı KVK’nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde yer verilerek, kurumlarca bu fon ve ortaklıkların katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının kurumlar vergisinden istisna edildiği görülmektedir.⁴¹¹

2. Dar Mükellefiyette Kaynakta Vergileme

5520 sayılı KVK’nun 1. maddesinde sıralanan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıklarından kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, KVK açısından dar mükellef olarak adlandırılmakta olup bu kurumlar sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler.

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak kurumlar vergisi kesintisi, 5520 sayılı KVK’nun tam mükellefiyette vergi kesintisi düzenlemesine ilişkin 15. Maddesinden ayrı olarak farklı bir madde altında 30. Maddede düzenlenmiş olup kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.⁴¹²

⁴¹¹ Erkan Aydın, “Girişim Sermayesi Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi”, **Marmara Üni. İ.İ.B. Dergisi**, Cilt: XXXVII, Sayı: II, Yıl: 2015, s.59, 79 (Çevrimiçi), <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2015-2/57-82.pdf>, 20.07.2017

⁴¹² Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.347; Saban, **Vergi Hukuku**, s.116-117.

Dar mükellef kurumların kaynakta vergileme esasına göre vergilendirilmesinin amaçları, vergi tarhiyatı ve tahsilinde vergi idaresine kolaylık sağlamak, yabancı kurumların yıllık beyanname vermelerindeki zorluklar nedeniyle bu kurumları beyanname verme külfetinden kurtarmak, vergi güvenliğini sağlamak ve vergilendirmede formaliteleri azaltarak yabancı sermaye yatırımlarını teşvik etmek olarak sıralanabilir.⁴¹³

Daha önce kısmen mülga 5422 sayılı KVK'nun 24. Maddesinde kısmen de GVK'nda yer verilen dar mükellefiyette kaynakta vergilemeye ilişkin hükümlerin tamamı meri 5520 sayılı KVK'nun 30. maddesine taşınmış olup eski düzenlemeye ilişkin 24. maddede kaynakta vergilemeye tabi olmayan kazançlar sayılarak bunların dışındaki kazançların kurumlar vergisi kesintisine tabi olduğu belirtilmiş iken yeni düzenlemeye ilişkin 30. maddede sadece kaynakta vergilemeye tabi olan kazanç ve iratlar sayılmış, kesintiye tabi olmayan kazanç ve iratlar ayrıca belirtilmemiştir.⁴¹⁴

Mülga 5422 sayılı KVK'nun 24. Maddesine göre Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci olmaması durumunda beyan esasında vergilendirme yapılmadığı gibi kazanç unsurunun kesintiye tabi tutulması da söz konusu olmamaktaydı. Geçmiş dönemlerdeki uyuşmazlıklar ticari ve zirai kazanç ile diğer kazanç ve irat unsurları arasındaki ayrımın yapılması noktasında ortaya çıkmaktaydı. Ayrıca özel beyan esası dışında kalan ve vergi kesintisine tabi olan kazanç ve iratların tabi tutulacağı vergi oranlarındaki farklılık da vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasında uyuşmazlıkların ortaya çıkmasına neden olmaktaydı.⁴¹⁵

Mülga 5422 sayılı KVK'nun 24. Maddesinde olduğu gibi 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesine göre de kurumlar vergisi kesintisi,⁴¹⁶ dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla elde etmedikleri kazanç ve iratlar için yapılmakta, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen

⁴¹³ Ürel, a.g.e., s.909.

⁴¹⁴ A.e.

⁴¹⁵ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.649.

⁴¹⁶ A.e.

kazançlar ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmektedir.⁴¹⁷ Ancak, dar mükellef kurumlara yapılan telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka v.b. gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler üzerinden bu kazanç ve iratların ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴¹⁸

Ticari ve zirai kazanç ile diğer kazanç ve irat unsurları arasındaki ayrımın yapılmasında, mülga 6762 sayılı Ticaret Kanunu'nun 12. Maddesinde yer verilen ticarethane tanımında ayrıntılı bir şekilde belirtilen faaliyet türleri kullanılabilirken, 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren meri 6102 sayılı TTK'nun 11. Maddesinde; "esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme" şeklinde detaya girilmeksizin yapılan yeni ticari işletme tanımı, konuya ilişkin belirsizliği arttırıcı yönde etkide bulunmuştur.

Diğer taraftan mülga 5422 sayılı KVK için verilen ancak emsalen 5520 sayılı KVK'nun uygulanmasında da kullanılabilecek Danıştay 4. Dairesinin 06.11.1996 tarihli ve 1996/1456 Esas, 1996/3932 Karar nolu ilamında, ödeme yapan kuruluşun vergi kesintisi yaparak muhtasar beyanname ile bildirme yükümlülüğünün tespitinde geliri elde eden taraf yönünden de değerlendirme yapılması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinde elde edene göre değil gelirin yapısına göre değerlendirme yapılması gerektiği açık olmakla birlikte gelirin yapısı ile birlikte elde edenin durumunun da değerlendirmeye dahil edilmesi gerekmektedir.⁴¹⁹

a) Kurumlar Vergisi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olan Kurum ve Kuruluşlar

5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 1. Fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi kurumların "Gelir Unsurlarına Göre Kurumlar Vergisi Kesintisi" başlıklı bölümde

⁴¹⁷ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.348; Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.100.

⁴¹⁸ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.157.

⁴¹⁹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.650-651.

sıralanan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben⁴²⁰ ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.⁴²¹ Söz konusu kazanç ve iratları yabancı kurumlara sağlayanların gerçek veya tüzel kişi oluşu, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması ve diğer özellikleri vergi kesintisi yapma yükümlülüğünü etkilememektedir.⁴²²

Bazı durumlarda, yabancı kurumlar tarafından Türkiye’de yapılan işlerin dış finansmanı yabancı kredi kurumlarınca sağlanarak ödeme anlaşma gereğince doğrudan yurtdışındaki yabancı kurumun merkezine yapılmaktadır. Bunun gibi durumlarda da kurumlar vergisi kesintisi yapma yükümlülüğü, yurtdışı finansmanı temin ederek yüklenici yabancı kuruma ödenmesini sağlayan, buna ilişkin istihkakı tahakkuk ettiren ve hesaplarına intikal ettiren Türkiye’deki işverene ait bulunmaktadır.⁴²³

b) Gelir Unsurlarına Göre Kurumlar Vergisi Kesintisi

(1) Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş bedelleri, 5520 sayılı KVK’na kadar muhatabı itibariyle hiçbir ayırım yapılmaksızın GVK’nun 94. Maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulmakta iken, 5520 sayılı KVK ile tam ve dar mükellefiyete tabi kurumların tabi olacağı uygulama, sırasıyla 15. ve 30. maddelere ayrılmak suretiyle düzenlenmiştir.⁴²⁴

5520 sayılı KVK’nun 30. Maddesinin 1. Fıkrasının (a) bendinde, GVK’nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile

⁴²⁰ Aynı maddenin 10. fıkrasında, hesaben ödeme deyiminin kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri, hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği belirtilmiştir.

⁴²¹ Saban, **Vergi Hukuku**, s.447; Bayrak, **a.g.e.**, s.358.

⁴²² Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.653.

⁴²³ **A.e.**, s.654.

⁴²⁴ **A.e.**, s.640-641.

uğraşan dar mükellefiyete tâbi kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinin brüt tutarı üzerinden,⁴²⁵ bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.⁴²⁶ Ayrıca, kur farkı, fiyat farkı gibi ödemeler üzerinden de aynı şekilde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴²⁷ Söz konusu ödemeler üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, Bakanlar Kurulunun 2006/11447 sayılı Kararıyla, 01.01.2007 tarihinden itibaren %3 olarak belirlenmiş olup⁴²⁸ bu oran 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14593 sayılı BKK'yla korunarak, %3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması uygulamasına devam edilmesine karar verilmiştir.

Diğer taraftan, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellefiyete tâbi kurumların bu işleri ile ilgili olarak elde ettikleri kazançlarını yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekmekte olup beyan edilecek kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, hakediş ödemeleri üzerinden daha önce kaynakta kesilen vergiler mahsup edilebilmektedir.⁴²⁹

(2) Serbest Meslek Kazançlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi

Dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri serbest meslek kazançları 1963 yılından itibaren vergi kesintisine tabi olup 5520 sayılı KVK'nda da aynı yönde düzenleme getirilerek vergi kesintisi uygulamasına devam edilmektedir.⁴³⁰

5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 1. Fıkrasının (b) bendinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların serbest meslek kazançları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.⁴³¹ Dar mükellef kurumlarca serbest meslek kazancının Türkiye'de

⁴²⁵ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.157.

⁴²⁶ Bayrak, **a.g.e.**, s.361.

⁴²⁷ Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.922.

⁴²⁸ Vural, **a.g.e.**, s.971.

⁴²⁹ MHUD, **2013 BDK (2. cilt KVK)**, s.342.

⁴³⁰ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.641.

⁴³¹ Bayrak, **a.g.e.**, s.362; Cem Tekin, **a.g.e.**, s.157.

açılan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi halinde ise vergi kesintisi yapılmaması, elde edilen gelirin ticari kazanç hükümleri uyarınca beyan esasına göre vergilendirilmesi gerekmektedir.⁴³²

1 nolu KVK Sirkülerinde, Bakanlar Kurulunca yeni oranlar belirleninceye kadar, 21.06.2006 tarihinden itibaren dar mükellefiyete tabi kurumların petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançları dışındaki serbest meslek kazançları üzerinden 2003/6575 sayılı BKK'yla belirlenen %22 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılmaya devam olunacağı belirtilmiştir. 2006/11447 sayılı BKK'yla 01.01.2007 tarihinden itibaren uygulanmak üzere vergi kesintisi oranları, petrol arama faaliyetlerinden elde edilecek kazançlarda %5, diğerlerinde %20 olarak belirlenmiş⁴³³ olup 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren ve halen yürürlükte olan 2009/14593 sayılı BKK'yla aynı oranlar korunmuştur.

Bazı durumlarda, serbest meslek kazancı ile ticari kazanç ayrımının yapılmasında güçlükler yaşanmasına karşın bu ayrımın yapılmasında, GVK'nun 65. maddesinde yer verilen serbest meslek faaliyeti tanımındaki;

- Faaliyetin, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,

- Faaliyetin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,

- Faaliyetin devamlılık unsuru taşıması,

kriterlerinden yararlanılabilecektir.⁴³⁴

Bunun yanında, dar mükellef kurumlar tarafından görevlendirilen çalışanların diğer akit devlet sınırları içerisinde oniki aylık bir dönem içerisinde altı ayı geçen bir süreyle serbest meslek tanımı kapsamına giren faaliyette bulunması durumunda, elde edilen kazançların model anlaşmanın hem ticari kazançlara ilişkin

⁴³² Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.922-923.

⁴³³ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.641; Vural, **a.g.e.**, s.975.

⁴³⁴ MHUD, **2013 BDK (2. cilt KVK)**, s.336; Ürel, **a.g.e.**, s.912.

7. maddesi, hem de serbest meslek kazançlarına ilişkin 14. maddesi kapsamında vergilendirilmesi durumu ortaya çıkmakta iken yapılan değişiklikle 14. maddenin sadece gerçek kişiler tarafından verilen serbest meslek kapsamına giren hizmetlerden elde edilen kazançlara uygulanacağı yönünde düzenleme getirilerek sorun çözülmekle birlikte, halen yürürlükte bulunan eski ÇVÖA’da mevcut olan hükümler nedeniyle bu konudaki karışıklık devam etmektedir.⁴³⁵

Mülga 5422 sayılı KVK’nun 24. Maddesine göre ücretler de serbest meslek kazançları ile birlikte vergi kesintisine tabi tutulmaktayken, kurumların ücret geliri elde edemeyeceği, ücret niteliğindeki gelirlerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği anlayışı doğrultusunda 5520 sayılı KVK ile ücretler vergi kesintisi kapsamı dışında bırakılarak özellikle turizm sektöründe ortaya çıkan ücret – serbest meslek kazancı ayrımının yapılmasında ortaya çıkan güçlükler giderilmiştir.⁴³⁶

Ancak, mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren çalışma ile oluşturulan ve geçerliliği belli bir süre ile sınırlı gayrimaddi hak karşılığında yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak mı, yoksa GMSİ olarak mı vergi kesintisine tabi tutulacağı ya da ayırım yapılacak ölçütlerin yeterli olmaması halinde aynı gelir grubu içinde hangi oranın uygulanması gerektiği konularında 5520 sayılı KVK da yeterince açık değildir.⁴³⁷ Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından, serbest meslek kazancının, sahip olunan bilgi birikiminin, bilgiye sahip olan tarafından kullanılması sonucu elde edilen kazanç olduğu; gayrimaddi hak bedelinin ise bu bilgi birikiminin bir başkasının faaliyetinde kullanılmak üzere aktarılması karşılığında alınan bedel olduğu çıkarımı yapılabilse de, gerek mükelleflerin GMSİ kapsamına giren ödemeleri, serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirmek suretiyle anlaşma hükümleri doğrultusunda kurumlar vergisi kesintisi yapmama eğiliminde olmaları, gerekse de vergi idaresinin vergi gelirlerinde azalma ortaya çıkmaması için GMSİ’yi

⁴³⁵ Emrah Çelik, “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 240, Aralık 2012

⁴³⁶ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.652; Ürel, **a.g.e.**, s.913.

⁴³⁷ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.653.

geniş yorumlama eğiliminde olması, vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilafların devam edeceğini göstermektedir.⁴³⁸

(3) Gayrimenkul Sermaye İratlarında Kurumlar Vergisi Kesintisi

Dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen GMSİ, daha çok patent gibi hakların belli bir süre kullanılması karşılığında bu kurumlara ödenen bedellerden oluşmakta⁴³⁹ ve 1963 yılından itibaren vergi kesintisine tabi tutulmakta olup⁴⁴⁰ 5520 sayılı KVK ile uygulamada herhangi bir değişikliğe gidilmemiş ve mevcut olan düzenleme korunmuştur.⁴⁴¹ 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 1. Fıkrasının (c) bendinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların GMSİ üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması hükme bağlanmıştır.⁴⁴²

2006/11447 sayılı BKK'na göre 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak GMSİ'nden %1, diğerlerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılmakta⁴⁴³ olup 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren ve halen yürürlükte olan 2009/14593 sayılı BKK'yla aynı oranlar korunmuştur.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20.09.2006 tarih ve KVK-30-7244/17823 sayılı Özelgesinde, İngiltere'de yerleşik bir havacılık şirketinden kiralanacak helikopter için ödenecek gayrisafi bedel üzerinden ÇVÖA hükümleri gereğince İngiltere'de faaliyet gösteren firmanın Türkiye'de bir işyerinin olmaması ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ

⁴³⁸ Okan Coşgun, "Serbest Meslek Hizmeti, Gayrimaddi Hak mıdır?", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:236, Ağustos 2012

⁴³⁹ MHUD, **2013 BDK (2. cilt KVK)**, s.336.

⁴⁴⁰ Daha önce mülga 5422 sayılı KVK'nun 24. maddesinde düzenlenmiş olup günümüzdeki uygulamayla aynı şekilde, dar mükellef kurumlara yapılan GMSİ niteliğindeki ödemelerden kurumlar vergisi kesintisi yapılarak muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. (Bkz. Saban, **Franchising ve Vergilendirme**, s.113.)

⁴⁴¹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.641.

⁴⁴² Bayrak, **a.g.e.**, s.362; Cem Tekin, **a.g.e.**, s.157.

⁴⁴³ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.641; Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.923; Vural, **a.g.e.**, s.980.

bulunmaması koşulu ile %10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Konuya ilişkin Danıştay 4. Dairesinin 09.03.1987 tarihli ve 1985/2549 Esas, 1987/802 Karar nolu ilamında, kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan yabancı havayolu işletmelerinden kiralanan uçaklar için özel kanunları gereğince kurumlar vergisinden muaf tutulan A.O. tarafından ödenen kira bedelleri üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Yurt dışından kiralanan uçaklar için yapılan kira ödemelerinin, geliri elde eden dar mükellef kurumlar açısından ticari kazanç hükmünde olduğu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca vergilendirilemeyeceği iddiasıyla açılan dava sonucunda yerel Mahkemenin davanın reddine dair kararının temyiz edilmesi üzerine Danıştay 3. Dairesinin 04.11.2013 tarihli ve 2011/5091 Esas, 2013/4519 Karar nolu ilamında, söz konusu kiralama işleminin arızı olmaması nedeniyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının "Gemicilik ve Hava Taşımacılığı"na ilişkin hükümlerine tabi olmadığı, Türkiye'nin Model Anlaşmanın 7. maddesine sınavi, ticari ve bilimsel teçhizatın kiralanasından elde edilen gelirleri kaynaktaki vergileme hakkını saklı tuttuğunu belirten çekinceyi koyduğu, 1995 yılında Yorum Notlarının yeniden düzenlenmesi sırasında söz konusu çekincenin 12. maddeye aktarıldığı, anlaşmaların "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12. maddesinde geçen sınavi, ticari ve bilimsel teçhizat kavramının uçakları da kapsadığı, yurt dışında yerleşik şirketlerin Türkiye'den elde ettikleri uçak kiralama gelirinin anlaşmaların 12. maddesi kapsamında Türkiye'de de vergilendirileceği, 5520 sayılı Kanun'un 30. maddesinde GMSİ'ne da yer verilmiş olduğu gerekçeleriyle tahakkuka karşı açılan davayı reddeden vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmadığına karar verilmiştir.

(4) Tahvil ve Hazine Bonosu Faizlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 1. Fıkrasının (ç) bendinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların GVK'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben

ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.⁴⁴⁴

GVK'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılan menkul sermaye iratlarının, 5520 sayılı KVK'nun dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine ilişkin 30. Maddesinin 1. Fıkrasının (ç) bendi kapsamı dışında tutulmasının nedeni, söz konusu iratların vergilendirilmesinin aynı madde içinde 3. ve 6. fıkralar içerisinde düzenlenmiş olmasıdır.⁴⁴⁵

KVK'nun Geçici 1. maddesinde, kurumlar vergisi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, GVK'nun 94. maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı; GVK'nun geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden ise KVK uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.⁴⁴⁶ Bu nedenle, GVK'nun Geçici 67. maddesi yürürlükte bulunduğu müddetçe dar mükellef kurumlarca elde edilen menkul sermaye iratları üzerinden KVK'nun 30. maddesi yerine bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁴⁷

Konu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yönünden genel olarak irdelendiğinde, KVK'nun 30. Maddesi kapsamında yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranlarının tespitinde BKK'ları ile belirlenen oranlar daha düşük ise bu oranların kullanılması, daha yüksek olması halinde ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında öngörülen oranların kullanılması gerekmektedir.⁴⁴⁸

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. fıkrasına göre, yurt içinde ihraç edilen özel kesim tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri, 4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler ile banka veya aracı kurumlara veya bunlar aracılığıyla diğer gerçek ve

⁴⁴⁴ Saban, **Vergi Hukuku**, s.448; Bayrak, **a.g.e.**, s.362.

⁴⁴⁵ MHUD, **2013 BDK (2. cilt KVK)**, s.337.

⁴⁴⁶ Bayrak, **a.g.e.**, s.283.

⁴⁴⁷ **A.e.**, s.172, 289.

⁴⁴⁸ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.663.

tüzel kişilere ödenenler hariç olmak üzere, 2006/10731 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinin 2011/1854 sayılı BKK'yla değişik (3) nolu alt bendi gereğince dar mükellef kurumlar için %10 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu nitelikteki menkul sermaye iratları üzerinden GVK'nun 94. maddesi veya 5520 sayılı KVK'nun 30. maddesi kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmamaktadır.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden dar mükellef kurumlarca elde edilen faiz gelirleri, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları arasında tanımlanmış olmakla birlikte 279 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu tahviller geçici 67. madde kapsamına giren menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracı sayılmadığından, geçici 67. maddenin 2. fıkrası yerine KVK'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendine göre, 2009/14593 sayılı BKK'nın 2011/1854 sayılı BKK'yla değişik 1. maddesinin 1. fıkrasının 4. bendinin (ba) alt bendi gereğince Ek 3'te belirtilen oranlarda kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonolarından dar mükellef kurumlarca elde edilen faiz gelirleri, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edildiği takdirde GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmediği takdirde bu defa aynı maddenin 2. fıkrası uyarınca 2006/10731 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinin 2011/1854 sayılı BKK'yla değişik (3) nolu alt bendi gereğince %10 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrasında, Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetlerin alım satımı, itfası sırasında elde edilen getirileri ile bunların dönemsel getirilerinin tahsilinde söz konusu fıkra hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Hazine tarafından yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler (Eurobond) vergisel açıdan hazine bonosu ve devlet tahvili olarak değerlendirildiğinden, dar mükellef kurumlarca bu menkul kıymetlerden elde edilen gelirler 5520 sayılı KVK'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi kapsamına girmekte ve kurumlar vergisi kesintisi oranı, 2009/14593 sayılı BKK'nın 2011/1854

sayılı BKK'yla değişik 1. maddesinin 1. fıkrasının 4. bendinin (a) alt bendi gereğince %0 olarak uygulanmaktadır.

(5) Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi

Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince 01.01.2006 tarihinden sonra ihraç edilen menkul kıymetlerden dar mükellef kurumlarca elde edilen faiz gelirleri, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edildiği takdirde GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. fıkrası uyarınca, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla elde edilmediği takdirde bu defa aynı maddenin 2. fıkrası uyarınca 2006/10731 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinin 2011/1854 sayılı BKK'yla değişik (3) nolu alt bendi gereğince %10 oranında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

(6) Varlık Kiralama şirketleri Tarafından İhraç Edilen Kira Sertifikalarından Elde Edilen Gelirlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi

GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. fıkrasına göre, 4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt içinde ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler, 2006/10731 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinin 2011/1854 sayılı BKK'yla değişik (3) nolu alt bendi gereğince dar mükellef kurumlar için %10 oranında gelir vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır. Bu nitelikteki menkul sermaye iratları üzerinden GVK'nun 94. maddesi veya 5520 sayılı KVK'nun 30. maddesi kapsamında ayrıca vergi kesintisi yapılmamaktadır.

4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından dar mükellef kurumlarca sağlanan gelirler, Geçici 67. maddenin 2. fıkrası kapsamı dışında tutulduğundan, 4749 sayılı Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketlerinden elde edilen bu nitelikteki gelirler üzerinden 5520 sayılı KVK'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi uyarınca, 2009/14593 sayılı BKK'nın 1.

maddesinin 1. fıkrasının 2011/1854 sayılı BKK'yla değişik 4. bendinin (a) alt bendi gereğince %0 oranında, tam mükellef varlık kiralama şirketlerinden elde edilen gelirler ise (bb) alt bendi gereğince Ek 3'te belirtilen oranlarda kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

(7) Mevduat Faizleri ile Katılma Hesabı Kâr paylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi

Daha önce mülga 5422 sayılı KVK'nun 24. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulan dar mükellef kurumlara ait mevduat faizi gelirleri, 5520 sayılı KVK'nda 30. Madde kapsamına alınmış olup Türk lirası ve yabancı para cinsinden mevduat karşılığında elde edilen faiz gelirlerinin, 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin (ç) bendi uyarınca, 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendiyle belirlenen %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir birlikte⁴⁴⁹ GVK'nun Geçici 67. maddesi yürürlükte bulunduğu müddetçe dar mükellef kurumlarca elde edilen mevduat faizi gelirleri üzerinden KVK'nun 30. maddesi yerine bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁵⁰

Buna göre, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasına göre, bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütölen faizler hariç olmak üzere, ödemeyi yapanlarca 24.12.2012 tarihli ve 2012/4116 sayılı BKK'yla, 22.07.2006 tarihli ve 2006/10731 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasına, 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen (d) bendi gereğince Ek 2'de belirtilen oranlarda vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yine serbest bölgelerdeki banka ve diğer finans kurumlarından elde edilen mevduat faizi gelirleri üzerinden de KVK'nun 30. maddesi uyarınca, GVK'nun Geçici 67.

⁴⁴⁹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.462.

⁴⁵⁰ Bayrak, **a.g.e.**, s.172, 289.

maddesi yürürlükte olduğu müddetçe bu maddeye göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁵¹

(8) Faizsiz Olarak Kredi Verenlere Ödenen Kâr payları ile Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kâr paylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi

Faizsiz olarak kredi veren dar mükellef kurumlara ödenen kâr payları üzerinden 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi gereğince %15 oranında; kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığında dar mükellef kurumlara ödenen kârpayları üzerinden ise yine 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi gereğince, 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 9. fıkrası ile belirlenen %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte, GVK'nun Geçici 67. maddesi yürürlükte bulunduğu müddetçe dar mükellef kurumlarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden KVK'nun 30. maddesi yerine bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılacağından,⁴⁵² GVK'nun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasına göre, faizsiz olarak kredi veren dar mükellef kurumlara ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı bu kurumlara ödenen kâr payları üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁵³

(9) Repo Gelirlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi

Dar mükellef kurumlar tarafından, Hazine bonoları, Toplu Konut İdaresi, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun'a göre kurulan varlık kiralama şirketleri, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları ve ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşlarınca ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil olmak

⁴⁵¹ A.e.; Vural, a.g.e., s.321.

⁴⁵² Bayrak, a.g.e., s.290.

⁴⁵³ Vural, a.g.e., s.986.

üzere her nevi tahvillerin geri alım veya satım taahhüdü ile elden çıkarılmasından sağlanan gelirler; 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin (ç) bendi gereğince, 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 10. fıkrası ile belirlenen %15 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmaktadır.

Bununla birlikte, GVK'nun Geçici 67. maddesi yürürlükte bulunduğu müddetçe dar mükellef kurumlarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden KVK'nun 30. maddesi yerine bu madde uyarınca vergi kesintisi yapılacağından,⁴⁵⁴ GVK'nun Geçici 67. maddesinin 4. fıkrasına göre, repo gelirleri üzerinden ödemeyi yapanlarca %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

(10) Kâr payı Dağıtımında Kurumlar Vergisi Kesintisi

(i) Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Dağıtılan Kâr Paylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 3. fıkrasına göre,⁴⁵⁵ Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları hariç olmak üzere⁴⁵⁶ tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan dar mükellef kurumlara dağıtılan GVK'nun 75. Maddesinin (1), (2) ve (3) nolu bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden⁴⁵⁷ 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 12. bendine göre %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kanun Tasarısının Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan görüşmelerinde, fonların 15. Maddenin 3. fıkrası uyarınca vergilendirilmeleri nedeniyle hem fonun kendisinin, hem de fonun dağıtımının vergilendirilmesinin çifte vergilendirmeye

⁴⁵⁴ Bayrak, **a.g.e.**, s.290.

⁴⁵⁵ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.642.

⁴⁵⁶ Ürel, **a.g.e.**, s.922.

⁴⁵⁷ Saban, **Vergi Hukuku**, s.448; Bayrak, **a.g.e.**, s.363; Başöz, Çakmakçı, **a.g.e.**, s.127; Cem Tekin, **a.g.e.**, s.160.

neden olabileceği göz önünde bulundurularak, yukarıdaki kanun hükmüne “bentlerinde sayılan kâr” ifadesinden sonra gelmek üzere “payları üzerinden bu Kanun’un 15. Maddesinin 3. fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç olmak üzere” ifadesi eklenmiştir.⁴⁵⁸ Ancak, emeklilik yatırım fonlarının kazançlarından dağıtım öncesinde vergi kesintisi yapılmadığından, bu fonların kazançları dağıtıldığı takdirde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁵⁹

Ortaklara dağıtıldığı takdirde gelir vergisine tabi olacak kurum kazançlarının, ortaklara dağıtılmadan önce kurum bünyesinde de vergiye tabi tutulması öteden beri tartışma konusu olmaktadır. Diğer bir tartışma konusu ise gerçek kişi ortaklara dağıtılırken gelir vergisi kesintisine tabi tutulan kâr payının, tüzel kişilere dağıtılması durumunda kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmamasıdır. İştirak kazançları istisnası olarak adlandırılan bu düzenlemenin amacı, kurumlar tarafından elde edilen kazancın ortaklara doğrudan dağıtılması ile bir veya birden fazla kurum üzerinden dağıtılması durumunda vergi yükünde değişiklik ortaya çıkmasının önüne geçmektir. Bu nedenle, iştirak kazançları istisnası, bir istisnadan çok vergide mükerrerliğin önlenmesini amaçlamaktadır.⁴⁶⁰

Mülga 5422 sayılı KVK’nun yürürlüğe girdiği 1950 yılından, 1980 yılına kadar olan dönem içerisinde iştirak kazançları istisnasının uygulanabilmesi için en az %10 iştirak oranı ve bir yıllık iştirak süresi gibi bir takım ölçütler mevcut iken 2362 sayılı Kanunla söz konusu ölçütler kaldırılmış, yürürlükteki 5520 sayılı Kanun’da da herhangi bir kısıtlama getirilmemiş, dolayısıyla hisse senetlerine yapılan kısa vadeli yatırımlar ile şirketin sermaye yapısına ve mali bünyesine yapılan uzun vadeli yatırımlar arasında bir ayrım gözetilmemiştir.⁴⁶¹

Serbest Bölgeler Kanunu’nun Geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmadığından, serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi

⁴⁵⁸ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.349.

⁴⁵⁹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.643.

⁴⁶⁰ **A.e.**, s.149; Demir, **a.g.e.**, s.206.

⁴⁶¹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.150.

mükelleflerinin bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin dar mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükellefi olması halinde KVK'nun 30. maddesinin 3. ve 6. fıkraları uyarınca %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁶²

(ii) Yurt Dışı İştirak Kazançları Üzerinden Dar Mükelleflere Dağıtılan Kâr Paylarında Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nun 30. maddesinin 4. fıkrasına göre, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançlarından ve bu şirketlerin yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması, yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması, iştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartlarını taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 12. bendiyle belirlenen oranın yarısı olan %7,5'ini aşmamaktadır.⁴⁶³

Dar mükellefiyete tabi anonim ve limited şirket statüsündeki kuruluşlara dağıtılan kâr payı, 5520 sayılı KVK'nun 5. Maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentleri ile kurumlar vergisinden istisna edilen yurtdışı iştirak satışından doğan

⁴⁶² Bayrak, **a.g.e.**, s.172; Vural, **a.g.e.**, s.321.

⁴⁶³ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.348; Başöz, Çakmakçı, **a.g.e.**, s.127; Cem Tekin, **a.g.e.**, s.161; Vural, **a.g.e.**, s.995.

kazanç veya bu iştiraklerden elde edilen kâr paylarından kaynaklandığı takdirde, dağıtılmadığı sürece kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmamakta, dağıtıldığı takdirde de Kanun'un 30. Maddesinin 4. fıkrası uyarınca kesinti oranı 3. fıkra da belirtilen oranın yarısını aşmamaktadır.⁴⁶⁴

Dar mükellefiyette, birden fazla ülkeyi ilgilendiren kazançlarla ilgili vergilendirmeye ilişkin düzenlemeler gerek yerel vergi mevzuatı, gerekse de vergi anlaşmaları ile tam olarak açık ve anlaşılır ilke ve esaslara kavuşturulamadığından her özel durumun kendi içerisinde ayrı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.⁴⁶⁵

(11) Sergi ve Panayirlarda Yapılan Ticari Faaliyetlerde Kurumlar Vergisi Kesintisi

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla faaliyet gösterildiği takdirde sergi ve panayır kazançları yıllık beyan esasında bu işyeri veya daimi temsilci bünyesinde vergilendirilmekte olup bu durumda vergi kesintisi yapılması söz konusu olmamaktadır.⁴⁶⁶ Bununla birlikte, 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 5. fıkrasında, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayirlarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması hüküm altına alınmıştır.⁴⁶⁷ İlk olarak mülga 5422 sayılı KVK'nun 24. Maddesine⁴⁶⁸ 3239 sayılı Kanunla eklenen bu düzenleme, dar mükellefiyete tabi olanların sergi ve panayirlarda faaliyet gösteren yetkililerinin daimi temsilci sayılmayacağını dolaylı olarak öngörmektedir.⁴⁶⁹

Kanun hükmünde söz konusu kazançlar üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağının belirtilmesine karşın 2006/11447 sayılı BKK'yla

⁴⁶⁴ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.643; Saban, **Vergi Hukuku**, s.448; Bayrak, **a.g.e.**, s.364; Ürel, **a.g.e.**, s.922.

⁴⁶⁵ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.665.

⁴⁶⁶ Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.927.

⁴⁶⁷ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.348; Saban, **Vergi Hukuku**, s.448; Bayrak, **a.g.e.**, s.364; Cem Tekin, **a.g.e.**, s.162.

⁴⁶⁸ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.644.

⁴⁶⁹ **A.e.**, s.653.

23.07.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere kesinti oranı %0 olarak belirlenmiş olup⁴⁷⁰ 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 13. bendiyle aynı oran korunmuştur.

GVK'nun 30. Maddesinin 1. Fıkrasında, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırılarda yürütülen ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar, Türkiye'de başkaca iş yeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiş olup vergilendirme yapılmaması GVK'nda istisna hükmüyle, KVK'nda ise sıfır oranlı vergi kesintisi oranı ile sağlanmaktadır.⁴⁷¹

(12) Dar Mükellef Kurumların Ana Merkeze Aktardıkları Kazançlarda Kurumlar Vergisi Kesintisi

GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 4. bendine göre 5520 sayılı KVK uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.⁴⁷²

5520 sayılı KVK'nun 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,⁴⁷³ kurum bünyesinde 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 14. bendiyle belirlenen % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiği düzenlenmektedir. Söz konusu kurumlar vergisi kesintisinin dar mükellef kurumun bizzat kendisi tarafından kurum bünyesinde yapılması gerekmektedir.⁴⁷⁴ Dar mükellef kurumların Türkiye'de

⁴⁷⁰ A.e., s.644; Vural, a.g.e., s.997.

⁴⁷¹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.653; Ürel, a.g.e., s.924.

⁴⁷² Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.928; Cem Tekin, a.g.e., s.161.

⁴⁷³ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.348; Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.351; Bayrak, a.g.e., s.364.

⁴⁷⁴ Ürel, a.g.e., s.923.

elde ettikleri kârı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise vergi kesintisi yapılması söz konusu olmamaktadır.⁴⁷⁵

Ayrıca, 5520 sayılı KVK'nun 12. Maddesinin 7. fıkrasına göre, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmakta, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, işleme taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilmektedir.⁴⁷⁶

Aynı Kanun'un 13. maddesinin 6. fıkrasına göre, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, söz konusu maddede belirtilen şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmakta, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, işleme taraf olan mükellefler nezdinde düzeltilmektedir.⁴⁷⁷

(13) Alacak Faizlerinde Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nun 30.maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi gereğince, GVK'nun 75. maddesinin 2. fıkrasının 6. bendinde belirtilen ve adi, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla carî hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil olmak üzere her nevi alacak faizleri üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁷⁸

5520 sayılı KVK'nun Geçici 1. Maddesinin 4. Fıkrasında, Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar 193 sayılı GVK ve mülga 5422 sayılı KVK

⁴⁷⁵ Vural, **a.g.e.**, s.998.

⁴⁷⁶ Türkmen, **a.g.e.**, s.31.

⁴⁷⁷ **A.e.**, s. 73-74.

⁴⁷⁸ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.158.

kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan BKK'larında yer alan düzenlemelerin 5520 sayılı Kanun'da belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı hükmüne yer verilmiştir. 2003/6575 sayılı BKK ile yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizler üzerinden %0 oranında, diğer kurumlara yapılacak ödemeler üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılacağı düzenlenmiştir. Daha sonra alacak faizleri üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendiyle yeniden belirlenmiş olup 03.02.2009 tarihinden itibaren Ek 3'te belirtilen oranlarda kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Hiçbir özel şart aranmaksızın kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan tüm kurumların “yabancı kurum” olarak değerlendirilmesi durumunda, yabancı ortaklardan alınan borçlar nedeniyle ödenen faizler ve yabancı kurumlara ödenen mal ithalatına bağlı vade farkları üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerekeceğinden⁴⁷⁹ 2009/14593 sayılı BKK'nda, daha önceki BKK'larında yer verilen ve açık olmadığı yönünde eleştirilen “yabancı kurumlar” kavramına açıklık getirilerek “bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlar” olarak tanımlanmıştır.

Menkul sermaye iratlarının elde eden kurum yönünden yapısı itibarıyla farklı özellik taşıması ve diğer kazanç ve irat unsurları ile karışması söz konusu olmamakta, kredi ve alacak faizi bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde edildiği takdirde de 30. Madde kapsamına girmektedir. Ancak, yurtdışından vadeli mal alışlarında, vergi idaresi vade farklarını alacak faizi olarak değerlendirmekte ve vergi kesintisi yapılmasını talep etmektedir. Yurt dışından vadeli mal alışlarında uygulanan vade farkları “alacak faizi” olarak değerlendirilerek mal ihraç eden dar mükellef

⁴⁷⁹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.662.

kurumun elde ettiği menkul sermaye iradı olarak kabul edilebileceği gibi, ticari kazancının bir unsuru olarak kabul edilmesi de mümkün bulunmaktadır.⁴⁸⁰

Vade farklarının malın bedelinden ayrı olarak belirlenmesi ve vade farkı tutarının faturada ayrıca gösterilmesi halinde malın bedelinden ayrı olarak talep edilebilecek bir alacak ortaya çıktığından ve dar mükellefiyete tâbi kurum vade farklarının zamanında ödenmemesi halinde faiz isteyebileceğinden, faturada ayrıca gösterilmek şartıyla vade farkları ithal edilen malın bedelinden ayrı olarak talep edebilecek menkul sermaye iradına dönüşse dahi vade farkları yabancı kurumların ticari kazancının bir parçası olduğundan alacak faizi olarak nitelendirmek suretiyle kurumlar vergisi kesintisi yapılmasının mümkün olmadığı ileri sürülmektedir.⁴⁸¹

5520 sayılı KVK'nın 30. maddesinde atıfta bulunulan GVK'nun 75. maddesinin 1. fıkrasında menkul sermaye iradı, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmasına karşın, aynı maddenin 2. fıkrasında kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradı sayılacak iratlar sıralanmış olup söz konusu fıkranın 6. bendinde cari hesap alacaklarından doğan faizler dahil olmak üzere her nevi alacak faizlerine yer verildiğinden bu görüşe katılmamaktayız.

Türkiye'deki faaliyete yurtdışından sağlanan kaynakların özkaynak veya yabancı kaynaktan karşılanmış olması arasında bir ayrım gözetilmemekte, her iki durumda da sağlanan kaynak nedeniyle ödenen faiz üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁸² Yabancı ortağın kredi kullanarak temin ettiği fonu borç alan kurumun ödeyeceği faiz bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapması gerektiğine ilişkin Danıştay 3. Dairesinin 11.12.1995 tarihli ve 1995/3278 Esas, 1995/4136 Karar nolu ilamında da bu yönde karar verilmiştir.

⁴⁸⁰ Levent Başak, "Yurt Dışından Vadeli Mal İthal Edilmesi Halinde Ödenen Vade Farkları KVK'nın 30. Maddesine Göre Kurumlar Vergisi Tevkifatına Tabi midir?-II", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 239, Kasım 2012.

⁴⁸¹ Başak, "Yurt Dışından Vadeli Mal İthal Edilmesi Halinde Ödenen Vade Farkları KVK'nın 30. Maddesine Göre Kurumlar Vergisi Tevkifatına Tabi midir?-II".

⁴⁸² A.e., s.652; Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.662.

1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 30.4.10.2.2. nolu bölümünde, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlarca faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazançların alacak faizi olarak değerlendirilerek, 5520 sayılı KVK'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi gereğince kurumlar vergisi kesintisi yapılmak suretiyle Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunsun bulunmasın dar mükellefiyete tabi banka ve finans kurumlarının faiz swapı işlemlerinden doğan kazançları GVK'nun geçici 67. maddesi kapsamı dışında tutulduğundan, 5520 sayılı KVK'nun 30. maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi uyarınca, 2009/14593 sayılı BKK'nda belirtilen oranlarda vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Yabancı banka ve finans kurumları dışında kalan ve Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellef kurumlar tarafından faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazançların GVK'nun geçici 67. maddesinin 14. fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması durumunda, bu işlemlere yönelik olarak ayrıca KVK'nun 30. maddesine göre vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

(14) Vergi Cennetlerine Yapılan Ödemelerde Kurumlar Vergisi Kesintisi

5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 7. fıkrasında, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususları göz önünde bulundurulmak suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilecek olan zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik bulunan kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait işyeri veya daimi temsilcilere yapılan her türlü ödemeler üzerinden %30 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı yönünde

düzenleme getirilmiştir.⁴⁸³ Bu oranın kurumlar vergisi oranı ile genel vergi kesintisi oranının toplamı alınmak suretiyle hesaplandığı anlaşılmaktadır.⁴⁸⁴

Bu ülkelerdeki gerçek kişilere yapılacak ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmasının söz konusu olmadığı yönünde görüşler olduğu gibi⁴⁸⁵ Türkiye’de yapılacak vergilendirme açısından yurtdışında faaliyet gösteren kişi veya kurumun hukuki statüsünün bir öneminin bulunmadığı, bu nedenle bu ülkelerde faaliyette bulunan tüm kişi ve kurumlara yapılan ödemelerin kurumlar vergisi kesintisi kapsamında olduğu yönünde görüşler de bulunmaktadır.⁴⁸⁶

Düşük veya sıfır oranlı vergi yükünün söz konusu olduğu ülkelere kazanç aktarılmak suretiyle vergi kaybına neden olunmasının önüne geçmek amacıyla bir vergi güvenliği müessesesi olarak getirilen düzenlemeye göre, söz konusu ödemelerin nakden veya hesaben yapılması ya da tahakkuk ettirilmesi halinde, verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun vergi mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın belirtilen oranda kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁸⁷ Ödemeye esas belgenin bu ülkelerde düzenlenmiş olması vergi kesintisi için yeterli olup bu ülkelerde yerleşik olan kurumlara kapsam dışındaki bir ülke üzerinden ödeme yapılması halinde de kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁴⁸⁸ Vergi kesintisi yapılması bakımından tahakkukun yeterli görülmesi, ödeme dönemi ile gider yazılma dönemi arasında ortaya çıkabilecek farklılığın vergi idaresi tarafından ne şekilde değerlendirileceği hususuna açıklık getirilmesini gerektirmektedir.⁴⁸⁹

Anılan Kanun maddesinin 7. fıkrasının (a) bendinde, 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

⁴⁸³ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.348; Saban, **Vergi Hukuku**, s.448; Vural, **a.g.e.**, s.999.

⁴⁸⁴ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.646.

⁴⁸⁵ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.162.

⁴⁸⁶ Ürel, **a.g.e.**, s.925.

⁴⁸⁷ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.645; Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.103; Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.930.

⁴⁸⁸ Ürel, **a.g.e.**, s.925.

⁴⁸⁹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.646.

yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını sıfıra kadar indirme hususunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiş olup⁴⁹⁰ (b) bendinde ise yurtdışındaki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı düzenlenmiştir.⁴⁹¹

Söz konusu fıkra Plan ve Bütçe Komisyonunda yapılan değişiklikle, vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkeler Bakanlar Kurulunca ilan edilirken, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususuna ilaveten bu ülkelerle bilgi değişiminin olup olmadığının da göz önünde bulundurulması gerektiği hükmü eklenmiştir.⁴⁹²

Bu düzenlemeler ile vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerde yerleşik gerçek ve tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ile Türkiye'deki vergi matrahlarının aşındırılmasının önüne geçmek amaçlanmış, kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili düzenlemeye paralel bir düzenleme getirilmiştir.⁴⁹³ Bu nitelikteki ödemelerin kurumlar vergisine tabi tutulup tutulmayacağına ilişkin olarak bir ifade bulunmamasına karşın⁴⁹⁴ mükerrer vergilendirmenin önüne geçmek için 5520 sayılı KVK'nun 34. maddesinin 3. fıkrasında, kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kanun'un 30. maddesinin 7. fıkrası uyarınca kesilen vergilerin, bu şirketlerin Türkiye'deki beyannameye dahil edilen kurum kazançları üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği düzenlenmiştir. Ancak bu durumda mahsup edilecek vergi, kontrol edilen yabancı kurumun bu ödemelerden kaynaklanan kazancına isabet eden kurumlar vergisini aşmamaktadır.⁴⁹⁵

5520 sayılı KVK'nun 30. maddesinin 7. fıkrasının (c) bendinde, söz konusu fıkra göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler üzerinden, Gelir ve Kurumlar

⁴⁹⁰ Başöz, Çakmakçı, **a.g.e.**, s.129.

⁴⁹¹ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.348; Saban, **Vergi Hukuku**, s.449; Cem Tekin, **a.g.e.**, s.162.

⁴⁹² Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.349; Başöz, Çakmakçı, **a.g.e.**, s.129.

⁴⁹³ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.349.

⁴⁹⁴ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.646.

⁴⁹⁵ Başöz, Çakmakçı, **a.g.e.**, s.128; Ürel, **a.g.e.**, s.335.

Vergisi Kanunlarına göre ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.⁴⁹⁶ Ancak, 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 30.5.2 nolu bölümünde, Bakanlar Kurulunca belirlenen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara yapılacak kâr payı ödemelerinin 5520 sayılı KVK'nun 30. maddesinin 7. fıkrasına göre değil, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin düzenlendiği aynı maddenin 3. fıkrasına göre yapılacağı belirtilmiş olup⁴⁹⁷ yapılacak vergi kesintisinde hangi fıkranın öncelik taşıdığına ilişkin olarak açıklık bulunmamaktadır.

Söz konusu Kanun hükmü 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 21.06.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olmasına karşın, vergi kesintisi yapılacak ülkeler Bakanlar Kurulu tarafından henüz ilan edilmediğinden, fiilen uygulanamamaktadır.⁴⁹⁸ Vergi kesintisi yapılacak ülkeler Bakanlar Kurulunca ilan edilse dahi mevcut yapısı itibarıyla söz konusu 7. Fıkra hükmünün uygulanmasının son derece güç olacağı değerlendirilmekte olup rutin uygulamasının yapılamayacağı, ancak inceleme bazında kullanılabileceği, caydırıcı nitelikte bir vergi güvenliği müessesesi olarak düzenlendiği söylenebilir.⁴⁹⁹

(15) Diğer Bazı Kazanç ve İratlarda Kurumlar Vergisi Kesintisi

Dar mükellef kurumlar tarafından, hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler ile iştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kâr paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar GVK'nun Geçici 67. maddesi kapsamında bulunmadığından ve Bakanlar Kurulunca da ayrı bir kesinti oranı belirlenmediğinden, KVK'nun 30. Maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi gereğince %15 oranında kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmaları gerekmektedir.⁵⁰⁰

⁴⁹⁶ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.349.

⁴⁹⁷ Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.930.

⁴⁹⁸ MHUD, **2013 BDK (2. cilt KVK)**, s.256; Vural, **a.g.e.**, s.999.

⁴⁹⁹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.647.

⁵⁰⁰ Vural, **a.g.e.**, s.985.

Dar mükellef kurumlar tarafından, her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında sağlanan gelirler üzerinden ise 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 1. fıkrasının (ç) bendi gereğince, 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 7. fıkrası ile belirlenen %10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kurumlar vergisi kesintisinin, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de işyeri ve daimi temsilci vasıtasıyla elde etmedikleri kazanç ve iratlar için yapılacağı hüküm altına alınmasına karşın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret ünvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadıklarına bakılmaksızın⁵⁰¹ 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 2. fıkrası gereğince, 2009/14593 sayılı BKK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasının 11. bendi ile belirlenen %20 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁵⁰²

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20.10.2006 tarihli, KVK-30-7245/20507 sayılı ve 31.10.2006 tarihli, KVK-30-7201/20686 sayılı Özelgelerinde, dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemeleri üzerinden 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinden belirtilen oran yerine öncelikle ilgili ülke ile Türkiye arasında imzalanan ÇVÖA'nın ilgili hükümlerinin uygulanması gerektiği, buna göre İngiltere'ye yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemeleri üzerinden %20 yerine gayrisafi tutarın %10'u oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, ticari kazanç kapsamına giren ödemeler üzerinden ise Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunulmadığından ve elde edilen kazanç İngiltere'de vergilendirileceğinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

Örneğin, yurt dışından hazır yazılım paket programlarının üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılmak üzere alınması halinde yurt dışına yapılacak ödemeler gayri maddi hak bedeli değil, ticari mal

⁵⁰¹ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.348; Saban, **Vergi Hukuku**, s.448; Bayrak, **a.g.e.**, s.363; Başöz, **Çakmakçı, a.g.e.**, s.126-127; Cem Tekin, **a.g.e.**, s.161.

⁵⁰² İstanbul Ticaret Odası (İTO), **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi – Seminer**, İstanbul, İTO Yayınları No: 2008/77, 2008, s.21.

alımına ilişkin olacağından ve malı satan dar mükellef kurum açısından ticari kazanç hükümlerine tabi olduğundan kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır. Yabancı kurumun Türkiye’de sabit bir işyeri veya daimi temsilcisi olmaması halinde elde edilen ticari kazancın beyan edilmesi de söz konusu olmayacağından dar mükellef yabancı kurum açısından Türkiye’de herhangi bir vergi yükü ortaya çıkmayacak, kazanç tümüyle yurt dışında mukim olunan ülkede vergilendirilecektir.⁵⁰³

3. Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Kaynakta Vergilemeye Tabi Gelirlerin Beyanı

Kaynakta vergilemeye tabi tutulan kazanç ve iratların beyan edilmesinde, kapsadıkları gelir unsurları, beyan dönemleri ve süreleri, vergi sorumlusu ve vergi mükellefi ile tam ve dar mükellef olup olmamaya bağlı olarak değişen farklı türde beyannameler kullanılabildiğinden, aşağıda konuya alt başlıklar halinde detaylı bir şekilde değinilecektir.

a) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Vergi Sorumluları Tarafından Beyanı

(1) Muhtasar Beyanname

5520 sayılı KVK’nun 15. Maddesine göre kurumlar vergisi kesintisinin, avanslar da dahil olmak üzere kurumlara nakden ve hesaben ödemenin yapıldığı anda gerçekleştirilmesi gerekmektedir.⁵⁰⁴ Söz konusu maddenin altıncı fıkrasına göre maddede geçen hesaben ödeme⁵⁰⁵ deyimini, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmekte olup yapılan vergi kesintilerin, kesinti yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilmesi, kesinti yapılırken ödemelerin gayrisafi tutarlarının esas alınması,

⁵⁰³ A.ç., s.22.

⁵⁰⁴ A.ç., s.469.

⁵⁰⁵ Hesaben ödeme kavramına ilişkin GVK’nun 96. Maddesindeki “kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.” şeklindeki tanım aynen alınarak 5520 sayılı KVK’nun 15/6. Maddesine aktarılmıştır.

verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde ödenen tutarın brütleştirilerek, brüt ödeme üzerinden vergi kesintisi hesaplanması gerekmektedir.⁵⁰⁶

5520 sayılı KVK'nun 15. maddesinin 5. fıkrasında, kesilen vergilerin vergi dairelerine beyanı ve ödenmesine ilişkin usul hükümlerine yer verilmiş olup kurumlar vergisi kesintilerinin beyanı ve ödenmesinde, GVK'na göre yapılan gelir vergisi kesintilerinin tabi olduğu düzenlemelere uyulacağı, buna göre yapılan kurumlar vergisi kesintilerinin ertesi ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı bulunan vergi dairesine beyan edileceği,⁵⁰⁷ ancak kurumlar vergisinden istisna edilen fon ve ortaklıkların kazançları üzerinden yapılan kurumlar vergisi kesintisinin, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edileceği, tahakkuk eden vergilerin ise aynı Kanun'un 21. Maddesinin 4. Fıkrasına göre muhtasar beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.⁵⁰⁸ Kanun metninde “yirminci günü akşamı” olarak belirtilen muhtasar beyanname verme süresi, 371 sıra nolu VUK Genel Tebliği gereğince “yirmüçüncü günü akşamı” olarak uygulanmaktadır. Beyan edilen verginin ödeme süresinde ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Kurum kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılmasının kâr dağıtım şartına bağlanmasına ilişkin olarak 4842 sayılı Kanunla getirilen düzenleme 5520 sayılı Kanunla da korunmuş, böylece kesilen verginin ödenmesi açısından geçmişte karşılaşılan sorunların önüne geçilmiştir. Ayrıca, GVK'nun Geçici 61. Maddesi kapsamında yatırım indirimine konu edilen kazançların dağıtılması durumunda kurumlar vergisi kesintisi genel hükümlere göre ödenmekte, dağıtım yapılmadığı takdirde ise kurumlar vergisi kesintisinin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde yapılarak izleyen ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar beyan

⁵⁰⁶ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.258; Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.471; Bayrak, **a.g.e.**, s.293.

⁵⁰⁷ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.471; Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.258; Bayrak, **a.g.e.**, s.173; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.351, 353.

⁵⁰⁸ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.470, 471; Bayrak, **a.g.e.**, s.293.

edilmesi, yirmialtıncı günü akşamına kadar tek taksit halinde ödenmesi gerekmektedir.⁵⁰⁹

5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesinin 1. Fıkrasında, vergi kesintisinin kazanç ve iradın nakden veya hesaben ödendiği veya tahakkuk ettirildiği anda yapılacağı belirtilmektedir.⁵¹⁰ 5520 sayılı KVK'nun 31. maddesinde ise, Kanun'un 30. maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, GVK'nda belirlenen usul ve esaslara göre düzenlenecek muhtasar beyanname ile bildirmeleri zorunlu tutulmuştur.⁵¹¹ Buna göre, yabancı kurumların kazançları üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması durumunda, kesilen vergilerin ertesi ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan edilerek, beyannamenin verileceği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.⁵¹²

4369 sayılı Kanun değişikliğinden önce de geçerli olan hüküm esas alınarak uygulamaya yön vermek üzere çıkarılan 157 ve 217 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerine göre kesinti yoluyla alınan verginin kurumlar vergisine tabi kazanca ait olması, niteliğinin belgelendirilmesi ve mükellefçe yazılı olarak talepte bulunulmuş olması kaydıyla geçici vergi dönemleri itibarıyla tespit edilecek kurum kazancına dahil kazanç unsurları üzerinden hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmesi mümkün bulunmaktadır.⁵¹³

(2) Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. Maddesine Göre Yapılan Vergi Kesintilerine İlişkin Muhtasar Beyanname

Banka ve aracı kurumlar tarafından GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1. ve 3. fıkraları gereğince üçer aylık dönemler halinde yapılması gereken gelir vergisi kesintisi tutarları, yukarıda belirtilen muhtasar beyannameye dahil edilmemekte olup söz konusu fıkra kapsamında kesilen vergiler şekli ve içeriği Maliye Bakanlığınca

⁵⁰⁹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.598.

⁵¹⁰ **A.e.**, s.654.

⁵¹¹ Bayrak, **a.g.e.**, s.368; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.352; Ürel, **a.g.e.**, s.941.

⁵¹² Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.216; Bayrak, **a.g.e.**, s.173; Saban, **Vergi Hukuku**, s.451.

⁵¹³ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.690-691.

257 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenen ve bir örneği söz konusu Tebliğin ekinde gösterilen GVK'nun Geçici 67. maddesine göre yapılan vergi kesintilerine mahsus muhtasar beyanname ile kesinti yapılan dönemi izleyen ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmekte ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmektedir.⁵¹⁴

Banka ve aracı kurumlar tarafından GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. ve 4. fıkraları kapsamında aylık dönemler halinde yapılması gereken gelir vergisi kesintisi tutarları ise Kanun'un 98. ve 119. maddeleri uyarınca aylık muhtasar beyanname ile kesinti yapılan ayı izleyen ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmekte ve yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmektedir.

b) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Vergi Mükellefleri Tarafından Beyanı

Kaynakta vergilemeye tabi tutulan gelirlerin vergi mükellefleri tarafından beyan edilmesinde kullanılan beyannameler, tam ve dar mükellef olup olmamaya bağlı olarak değiştiğinden ve dar mükellefiyette yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ve muhtasar beyanname yanında özel beyannamenin kullanılması da söz konusu olabildiğinden, aşağıda tam ve dar mükellef ayrımına gidilmek suretiyle konuya açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

(1) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Tam Mükellef Kurumlar Tarafından Beyanı

(i) Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi

5520 sayılı KVK'nun 14. ve 16. Maddelerinde, kurumlar vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesine hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci

⁵¹⁴ Tekin, Kartaloğlu, a.g.e., s.151.

gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar beyanı üzerine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh olunacağı hüküm altına alınmış olup 21. Maddesinde ise kurumlar vergisinin beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı KVK'nun 34. Maddesinin 1. fıkrasında, beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanun'un 15. maddesinin 1. fıkrasına göre kaynağında kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.⁵¹⁵ Bu nedenle, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilen kazançlar üzerinden, bu kazançları sağlayanlar tarafından kaynakta kesilen kurumlar vergisinin, söz konusu kazançların yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmiş olması şartıyla hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubu mümkün olup aynı maddenin 5. fıkrasına göre ise mahsup edilecek vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunmakta, bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları ise düşmektedir.⁵¹⁶

(ii) Muhtasar Beyanname

5520 sayılı KVK'nun 5. maddesinin (d) bendinde yazılı kazançlardan, menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları ve konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları üzerinden 15. maddenin 3. fıkrasına göre dağıtım şartına bağlı olmaksızın kurum bünyesinde yapılacak vergi kesintilerinin vergi sorumluları tarafından değil, bizzat geliri elde

⁵¹⁵ Pehlivan, **a.g.e.**, s.272; Saban, **Vergi Hukuku**, s.455; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.353.

⁵¹⁶ **A.e.**; Geniş bilgi için bkz. "KVK'na Göre Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu" başlıklı bölüm.

eden kurumlar tarafından 15. maddesinin 5. fıkrasına göre kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile GVK'nda belirlenen usûl ve esaslara göre beyan edilerek, tahakkuk eden verginin aynı Kanun'un 21. Maddesinin 4. Fıkrasına göre muhtasar beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

(2) Kaynakta Vergilemeye Tabi Tutulan Gelirlerin Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Beyanı

(i) Yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi

5520 sayılı KVK'nun 22. maddesinin 1. fıkrasında, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançların tespitinde, aksi belirtilmediği sürece tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden KVK'nun 30. maddesine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.⁵¹⁷

KVK'nun 24. maddesinde, dar mükellef kurumların yıllık beyanname vermesine ilişkin hükümlere yer verilmiş olup Kanun'un 26. maddesinde de dar mükellef kurumların özel beyanname ile bildirecekleri gelirler gösterilmiştir. Kanun'un 30. maddesinin 9. fıkrasında, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere 30. maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanun'un 24. veya 26. maddelerine göre beyanname verilmesinin veya 30. madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin isteğe bağlı olduğu düzenlenmiştir.⁵¹⁸

Mülga 5422 sayılı KVK'nun yürürlükte olduğu dönemde verilen Danıştay 4. Dairesinin 17.06.1987 tarihli ve 1986/4768 Esas, 1987/2116 Karar nolu ilamında

⁵¹⁷ Bayrak, **a.g.e.**, s.359.

⁵¹⁸ **A.e.**, s.367; Başöz, Çakmakçı, **a.g.e.**, s.128; Vural, **a.g.e.**, s.1006.

da bilgi işlem makinalarının kiralanması karşılığı elde edilen ve anılan Kanun'un 24. maddesine göre kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulan kira gelirlerinin dar mükellef kurumca yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir.

Buna göre, Türkiye'de ticari veya zirai faaliyetin söz konusu olması durumunda, vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançların, kurum kazancının bir unsuru sayılarak seçimlik hak geçerli olmaksızın yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilerek kesilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir.⁵¹⁹ Ticari veya zirai bir işletme tarafından elde edilen vergi kesintisine tabi kazanç ve iratların beyanı zorunlu olduğundan, yapılan vergi kesintisi peşin tahsilat niteliği kazanmaktadır. Türkiye'de ticari veya zirai bir faaliyette bulunulmadığı durumlarda, kesintiye tabi tutulan kazanç ve iratların beyanı mükelleflerin tercihine bırakılmış olup beyanname verilmemesi durumunda kesilen vergi nihai vergi halini almakta,⁵²⁰ beyanname verilmek istenmesi durumunda, özel beyan esasına göre beyan edilmesi gereken bir gelir unsuru da yok ise ancak yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyanı mümkün olmaktadır.⁵²¹

5520 sayılı KVK'nun 25. maddesinin 5. fıkrası uyarınca, söz konusu beyanın yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile kazanç ve iradın elde edildiği hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar beyan edilmesi ve beyan edilen verginin Kanun'un 29. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.⁵²² Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, Kanunu'nun 25. maddesinin 5. fıkrası uyarınca tarhiyatın muhatabının ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilerek

⁵¹⁹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.668; Ürel, **a.g.e.**, s.943-944.

⁵²⁰ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.640.

⁵²¹ **A.e.**, s.669.

⁵²² **A.e.**, s.671; Saban, **Vergi Hukuku**, s.451.

tahakkuk eden verginin Kanun'un 29. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi uyarınca aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.⁵²³

Dar mükellef kurumların 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesine göre kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulan kazançları için yıllık kurumlar vergisi beyannamesi veya özel beyanname vermeleri ile kesintiye tabi tutulmamış kazançları için verecekleri beyannamelere dahil etmeleri konusunda mükelleflere ihtiyarilik tanınmış, ancak, GVK'nun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan her nevi tahvil ve hazine bonusu faizlerinin, Toplu Konut İdaresi ile Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin, mevduat faizleri ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunlu tutulmuştur.⁵²⁴ Aynı şekilde birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellefiyete tâbi kurumların bu işleri ile ilgili olarak elde ettikleri kazançlarını yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekmekte olup beyan edilecek kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, hakediş ödemeleri üzerinden daha önce kaynakta kesilen vergiler mahsup edilebilmektedir.⁵²⁵

5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesine göre kaynakta vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve irat unsurlarının dar mükellef kurumlar tarafından seçimlik hak kullanılarak yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmek istenmesi durumunda, dar mükellef kurumların tam mükellef kurumlar gibi VUK hükümlerine göre yasal defter tutmaları zorunluluğu bulunmaktadır.⁵²⁶ Ayrıca, birden fazla takvim yılını kapsayan ve bir bütünlük taşıyan işler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlar bu haklarını her hesap dönemi için ayrı ayrı kullanabilmekte, örneğin 2012 yılında beyan esasında vergilemeyi tercih ederken, 2013 yılında beyanname

⁵²³ Altuncu, **a.g.e.**, s.193.

⁵²⁴ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.349; Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.648; Cem Tekin, **a.g.e.**, s.163.

⁵²⁵ Bayrak, **a.g.e.**, s.367.

⁵²⁶ Ürel, **a.g.e.**, s.945.

vermeyerek vergi kesintisinin nihai vergi olmasını sağlayabilmektedirler.⁵²⁷ Kaynakta vergi kesintisine tabi tutulmuş bulunan kazanç ve iratlar için aynı zamanda beyanname verilmek istenmesi durumunda geçmiş yıl zararları beş yıllık süre ile kısıtlı olmak üzere indirilebilmekte olup bunun için beş yıllık süre içerisinde beyan usulüne kesintisiz olarak devam edilmiş olunması, ticari veya zirai faaliyetin devamlılığının olması, 26. Madde kapsamına giren özel beyana tabi gelir unsurlarının bulunmaması gerekmektedir.⁵²⁸

Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK'nun Geçici 1. maddesinin 3. fıkrasında, dar mükellef kurumların Türkiye'deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimi temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve GVK'nun Geçici 67. maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup Borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve Geçici 67. maddenin 1. fıkrasının 6. paragrafı kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı Geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.⁵²⁹

(ii) Özel Beyanname

5520 sayılı KVK'nun "Özel beyan zamanı tayin olunan gelirler" başlıklı 26. Maddesinde özel beyan esasında vergilenecek gelir unsurları, GVK'nda yazılı diğer kazanç ve iratlar (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) olarak belirlenmiş olup⁵³⁰ GVK'nun 80. maddesinde "Diğer Kazanç ve İratlar" değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olarak sayılmaktadır.⁵³¹ Dar mükellefiyette özel beyan, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilmeyen ve kaynakta vergi

⁵²⁷ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.673.

⁵²⁸ **A.e.**, s.674.

⁵²⁹ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.163-164; Vural, **a.g.e.**, s.1006.

⁵³⁰ Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.97.

⁵³¹ Hilmi Uysal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, Ekim 2005, s.158.

kesintisine tabi tutulmamış gelir unsurlarının vergilendirilmesinde kullanılmaktadır.⁵³²

Yabancı kurumların 5520 sayılı KVK'nun 30. Maddesine göre vergi kesintisine tabi kazanç elde etmeleri durumunda, kaynakta vergileme konusu bu kazançlar için seçimlik hak kullanılarak kurumlar vergisi beyannamesi verilse bile vergi güvenliğini ilgilendirmesi nedeniyle Kanun'un 26. maddesinde tanımlanan kazanç ve iratların özel beyan esasına göre vergilendirilmesi gerekmektedir.⁵³³ Diğer bir deyişle, Türkiye'de özel beyan esasına tabi bir kazanç bulunsada, kaynakta vergi kesintisine tabi tutulmuş bulunan kazanç ve iratların seçimlik hak kullanılarak beyan edilmek istenmesi durumunda yıllık kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi gerekmekte, ancak çok istisnai durumlarda özel beyannameye dahil edilebilmektedir.⁵³⁴

Bunun nedenleri, 30. Madde kapsamına giren kazanç ve iratlarda vergi güvenliği kaynakta vergi kesintisi ile sağlandığından, yine bir vergi güvenliği müessesesi olan özel beyan usulünün uygulanmasına gerek bulunmaması; kurumlar vergisinde tüm kazanç ve irat unsurlarının birleştirilerek beyan edilmesi gerektiğinden özel beyan usulüne göre ayrıca beyanname verilmesinin bu ilkeden sapmaya yolaçması; esas itibarıyla verginin peşin tahsilini sağlayan bir yöntem olan kaynakta vergilemenin ancak belli durumlarda kesin vergilemeye dönüşebilmesi olarak sıralanabilir.⁵³⁵

5520 sayılı KVK'nun 30. maddesinin 9. fıkrasıyla, söz konusu kanun maddesi kapsamında vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratların beyanı hususunda dar mükellef kurumlara tanınan seçimlik hakkın Kanun'un 26. maddesinde düzenlenen özel beyanname yönünde kullanılması halinde, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlarca elde edilen bu nitelikteki kazançların elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde yabancı

⁵³² Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.629-630; Saban, **Vergi Hukuku**, s.450; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.350.

⁵³³ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.631; Ürel, **a.g.e.**, s.906.

⁵³⁴ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.669; Ürel, **a.g.e.**, s.944.

⁵³⁵ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.670.

kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse tarafından Kanun’un 27. Maddesinde belirtilen vergi dairesine beyan edilerek, tahakkuk eden verginin beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.⁵³⁶

Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK’nun Geçici 1. maddesinin 3. fıkrasında, dar mükellef kurumlarca Türkiye’de bir iş yeri veya daimi temsilci olmaksızın elde edilen ve GVK’nun Geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılmış kazançlar ile bu kurumlarca tam mükellef kurumlara ait olup Borsa İstanbul’da işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve Geçici 67. maddenin 1. fıkrasının 6. paragrafı kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmayan kazançlar ve bu kurumlarca daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen tamamı Geçici 67. madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmuş kazançlar için yıllık veya özel beyanname verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.⁵³⁷

(iii) Muhtasar Beyanname

5520 sayılı KVK’nun 31. maddesine göre, vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları

⁵³⁶ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.632; Saban, **Vergi Hukuku**, s.451; Altuncu, **a.g.e.**, s.193.; 5520 sayılı KVK’nun 27. Maddesine göre;

a) Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratların taşınmazın bulunduğu, b) Taşınırların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratların mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,

c) Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratların işletmenin bulunduğu,

ç) Arızî olarak ticarî işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançların faaliyetin yapıldığı,

d) Arızî olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançların yolcu veya yükün taşıta alındığı,

e) Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratların ödemenin Türkiye’de yapıldığı,

f) Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen yerin vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir.

⁵³⁷ Altuncu, **a.g.e.**, s.195; Ürel, **a.g.e.**, s.907.

vergi dairesine, GVK’nda belirlenen usul ve esaslara göre düzenlenecek muhtasar beyanname ile bildirmeleri zorunlu tutulmuştur.⁵³⁸

Bununla birlikte, 5520 sayılı KVK’nun 30. Maddesinin 5. fıkrasında, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisinin kurum bünyesinde yapılacağı⁵³⁹ ve aynı maddenin 6. Fıkrasında ise 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 yapılacak kurumlar vergisi kesintisinin kurum bünyesinde yapılacağı hüküm altına alındığından,⁵⁴⁰ bu nitelikteki kazançların vergi sorumluları tarafından değil, bizzat geliri elde eden dar mükellef kurumlar tarafından muhtasar beyanname ile ertesi ayın yirmüçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile tahakkukun yapıldığı yer itibariyle bağlı bulunan vergi dairesine beyan edilerek, tahakkuk eden verginin aynı Kanun’un 21. Maddesinin 4. Fıkrasına göre muhtasar beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.⁵⁴¹

4. Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Yurt İçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

5520 sayılı KVK’nun 34. Maddesinde, beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanun’un 15. maddesinin 1. fıkrasına ve 30. maddesinin 1. ve 2. fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği hükme bağlanmıştır.⁵⁴² Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden

⁵³⁸ Bayrak, **a.g.e.**, s.368; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.352.

⁵³⁹ 03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 12.01.2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı BKK ile söz konusu kazançlar üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı %0 olarak belirlendiğinden, şu an için muhtasar beyanname verme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

⁵⁴⁰ Yıldırım, Bayrak, **a.g.e.**, s.102; Ürel, **a.g.e.**, s.906.

⁵⁴¹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.470, 471; Bayrak, **a.g.e.**, s.293.

⁵⁴² Pehlivan, **a.g.e.**, s.272; Saban, **Vergi Hukuku**, s.455; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.353.

GVK'nun Geçici 67. maddesine göre kaynakta kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergiler, söz konusu maddenin 7. fıkrası uyarınca, aynı Kanun'un 94. maddesi kapsamında kesilen vergilerin tabi olduğu hükümler çerçevesinde, kaynakta vergilemeye tabi tutulmuş olan kazançların dahil edildiği beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilmektedir. Ancak, GVK'nun Geçici 67. maddesinin 2. ve 3. fıkralarına göre kesinti yapılmak suretiyle ödenen vergilerin, işlemten doğan kazancın tabi olduğu vergi oranı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilememektedir.⁵⁴³

Yurtiçinde kaynakta kesinti yapılmak suretiyle ödenmiş bulunan vergilerin mahsubu, kesinti konusu kazancın kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmesi şartına bağlanmış olup hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden kesilen vergilerin de aynı koşullar dahilinde mahsup edilebileceği yönünde düzenleme yapılmıştır.⁵⁴⁴

5520 sayılı KVK'nun 34. Maddesinin 3. Fıkrasına göre, kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden 30. Maddenin 7. Fıkrası uyarınca kesilen vergiler, kontrol edilen şirketin Türkiye'de beyannameye dahil edilen kurum kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden, bu ödemelerden kaynaklanan kazanca isabet eden kurumlar vergisi ile sınırlı olmak üzere mahsup edilebilmektedir.⁵⁴⁵

Söz konusu kesintilerin geçici vergi dönemleri itibariyle de mahsubu mümkün olup bu durumda geçici verginin kendi döneminde yapılan mahsuptan sonra kalan ve fiilen ödenmiş olan tutarın dikkate alınması gerekmektedir.⁵⁴⁶ Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden ise öncelikle yurt dışında

⁵⁴³ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.141; Altuncu, **a.g.e.**, s.198.

⁵⁴⁴ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.694.

⁵⁴⁵ **A.e.**, s.695; Pehlivan, **a.g.e.**, s.272; Saban, **Vergi Hukuku**, s.455.

⁵⁴⁶ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.695; Pehlivan, **a.g.e.**, s.272; Saban, **Vergi Hukuku**, s.455; Ürel, **a.g.e.**, s.717.

ödenen vergilerin mahsup edilmesi, daha sonra sırasıyla yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergilerin ve geçici verginin mahsup edilmesi gerekmektedir.⁵⁴⁷

Mahsup işleminin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacağı belirtilmesine karşın bunun için gerekli belgelerin hangi tarihe kadar verileceği, belli bir tarihe kadar verilmediği takdirde mahsup işleminin yapılıp yapılamacağı yönünde belirsizlik bulunmaktadır. İkmalen ve re'sen yapılan tarhiyatlarda ise aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılamayacağı şeklindeki hüküm de belirsizlik taşımaktadır.⁵⁴⁸

5520 sayılı KVK'nun 34. Maddesinin 8. Fıkrasında ise Kanun'un 5. Maddesinin 1. Fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisi istisnasından yararlanan yatırım fonu ve ortaklıklarının kaynakta kesinti suretiyle ödedikleri vergileri kurumlar vergisinden mahsup imkanları bulunmadığından, 15. Maddenin 3. Fıkrasına göre kendilerinin yaparak vergi dairesine ödeyecekleri vergi kesintisinden mahsup edebilmeleri imkanı tanınmıştır.⁵⁴⁹ Mahsup işlemi sonucunda mahsup edilemeyen vergi kalması halinde mükellefin başvurusu üzerine kendisine red ve iade edilmektedir.⁵⁵⁰

5520 sayılı KVK'nun 5. Maddesinin 1. fıkrasının (d) bendi uyarınca dağıtım şartına tabi olmaksızın vergi kesintisine tabi tutulan kazançlardan alınan kâr payının içerdiği kesinti, ele geçen net kâr payının kesinti oranında brütleştirilmesi suretiyle tespit edilerek, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmektedir. Yapılacak bu mahsup işleminde kesinti dönemi ile mahsup dönemi arasında farklılık olabilmekte, daha önceki yıllarda kesilen vergilerin, kâr payının dağıtıldığı dönemde mahsubu mümkün bulunmaktadır.⁵⁵¹

KVK'nun 34. maddesinin 5. fıkrasına göre madde içerisinde belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan

⁵⁴⁷ Cem Tekin, **a.g.e.**, s.142; Ürel, **a.g.e.**, s.726.

⁵⁴⁸ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.696.

⁵⁴⁹ **A.e.**; Saban, **Vergi Hukuku**, s.456.

⁵⁵⁰ Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.613; Altuncu, **a.g.e.**, s.197.

⁵⁵¹ Oluş Yayıncılık, **KVK Yorum ve Açıklamaları**, s.695; Uysal, Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli KVK**, s.611-612.

kurumlar vergisinden fazla olması halinde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilmekte, aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunmakta, bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları ise düşmektedir.⁵⁵²

Söz konusu maddenin gerekçesinde, kontrol edilen yabancı kurumların Türkiye’de vergilendirilecek yurt dışı kazançları üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden, vergi cennetleri ile mücadele amacıyla yapılması öngörülen vergi kesintilerinin mahsubunun da bu madde içinde düzenlendiği, maddede yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilecek vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde fazla olan verginin mükellefe yazı ile bildirileceği, yazının tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurulması koşuluyla iade edileceği, bir yıllık hak düşürücü süre içinde başvurulmaması halinde alacakların düşeceği, mahsup işleminin hangi tarih itibariyle yapılacağı, yurt içinde kesilen vergilerin fon ve ortaklık bünyesinde yapılan vergi kesintisine mahsup imkanı getirildiği, vergi kesintisine tabi tutulan kazançların ihtiyari olarak kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmesi halinde hesaplanacak kurumlar vergisinden kesinti yoluyla alınan vergilerin mahsup edileceği konularına açıklık getirildiği belirtilmiştir.⁵⁵³

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 14.07.2006 tarihli ve KVK-34-7145/13782 sayılı Özelgesinde, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla ödenen istihkak bedellerinden yapılan kesintilerin kurumlar vergisi beyannamesinden mahsubundan sonra kalan ve iadesi gereken kısmın şirketin diğer vergi borçlarına mahsubundan sonra halen mahsup edilebilecek tutarın kalması halinde bu kısmın iştirak edilen şirketin vergi borçlarına mahsubunun mümkün olmadığı, ancak iade alacağının 252 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre nakden iade edilebilir aşamaya gelmesi halinde şirket ortaklarının vergi borçlarına mahsup edilebileceği yönünde görüş bildirilmiştir.

⁵⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.353; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 5. Baskı: Ocak 2011, s.199.

⁵⁵³ Doğrusöz, **KVK Şerhi**, s.383.

E. Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme

KDVK'nun 9. maddesinin 1. fıkrasına göre mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, Maliye Bakanlığınca vergiye tabi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden sorumlu tutulabilmektedir. Aynı maddenin 2. fıkrasında ise fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratılan KDV'nin, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranacağı hüküm altına alınmıştır.

Ahmet KUMRULU, dolaylı vergilerde kendisine vergi yansıtılan kişi gerçek vergi yüklenicisi olduğundan ve vergi kanunları bu üçüncü kişiye herhangi bir vergi ödevi yüklenmediğinden, bunlar açısından vergi sorumluluğunun söz konusu olmadığı, KDVK'nun vergi sorumluluğunu, mükellefin Türkiye'de ikâmetgâhının, işyerinin, kanuni merkez ve iş merkezinin bulunmaması durumu için özel olarak 9. maddesinde düzenlediği, VUK'nun 11. maddesi "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlığını taşımasına rağmen, vergi kesme durumunda bulunmayan kişilere ilişkin bir düzenlemeyi de içerdiği, halbuki KDV'de mal satan veya hizmet ifa eden kişinin kanuni mükellef olduğu, mal veya hizmet satın alan kişinin ise ne kanuni mükellef, ne de vergi sorumlusu sıfatını taşıdığı görüşleriyle KDV'de vergi kesme sorumluluğunun mevcut olmadığını ileri sürmüştür.⁵⁵⁴

Bunun yanında, söz konusu Kanun maddesinin 2. fıkrasında, gerçekte vergi sorumluluğu kapsamında olmayan, vergi mükellefiyeti ile ilgili olan bir düzenlemeye vergi sorumluluğuyla ilgili maddede yer verilmesi Nihal SABAN tarafından eleştirilmiş, söz konusu fıkra, VUK'nun 11. maddesinin 3. fıkrasında yer verilen, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine

⁵⁵⁴ Kumrulu, "Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül", s.418-421.

katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olacaklarına ilişkin düzenleme ile birlikte değerlendirildiğinde, gerek müteselsil sorumlulukta, gerekse de dolaylı vergilerde vergi kesme sorumluluğunun olmadığı, vergiyi ödeme yükümlülüğünün bulunduğu, bu iki kavramın birbirinden farklı olduğu iddia edilerek, Kanun hükmünün hukuki olmadığı ileri sürülmüştür.⁵⁵⁵

Buna karşın, KDVK'nun 8. maddesinin 1. fıkrasına göre KDV'nin mükellefinin genel anlamda mal teslim edenler ile hizmet ifa edenler olduğu göz önüne alındığında, bu mükellefler üzerine düşen verginin ödenmesinden, kanuni yansıma sonucu fiili vergi yüklenicisi haline gelen işlemin diğer tarafının sorumlu tutulması durumunda, esas itibarıyla verginin kanuni mükellefi olan mal teslim edenler ile hizmet ifa edenler üzerine düşen verginin kaynakta kesilerek doğrudan vergi dairesine ödenmesi söz konusu olduğundan, KDVK'nun 9. maddesinin 1. fıkrasında geçen "...verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." ifadesi ile verginin ödemenin yapıldığı anda kaynakta kesilerek doğrudan vergi dairesine yatırılması olarak özetlenebilecek vergi kesme sorumluluğunun kastedildiği tarafımızca düşünülmektedir. KDV'nin mükellefi mal teslim edenler ile hizmet ifa edenler olduğuna göre, "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların....", diğer bir deyişle işlemin diğer tarafı olan alım satıma taraf olanlar ile hizmetten yararlananların müteselsil sorumluluğuna ilişkin hükmün, VUK'nun "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlıklı 11. maddesinin 3. fıkrasında yer verilmesi de bu görüşü desteklemektedir.

1. Katma Değer Vergisinin Tarafları

a) Katma Değer Vergisinin Mükellefi

KDVK'nun 8. maddesinin 1. fıkrasında verginin mükellefi; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar, ithalatta mal ve hizmet ithal edenler, transit taşımalarda gümrük veya geçiş işlemine muhatap olanlar, PTT İşletme Genel

⁵⁵⁵ Saban, **Vergi Hukuku**, s.117-121.

Müdürlüğü ve radyo ve televizyon kurumları, her türlü şans ve talih oyunlarını tertip edenler, profesyonel sanatçıların yer aldığı gösteriler ve konserler ile profesyonel sporcuların katıldığı sportif faaliyetler, maçlar, yarışlar ve yarışmalar tertiplenmesi, gösterilmesi halinde bunları tertipleyenler veya gösterenler, GVK'nun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenler ve son olarak isteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar olarak sıralanmıştır.⁵⁵⁶

Yukarıda sıralananlar KDV'nin kanuni mükellefi olup bunlar söz konusu vergiyi mal veya hizmetin fiyatına eklemek suretiyle ekonomik koşullar elverdiği müddetçe kanuni yansıma sonucunda nihai tüketicilere yansıtmakta, bu durumda kanun koyucunun da hedeflediği şekilde kanuni mükellefler aracı mükellef, nihai tüketiciler ise verginin gerçek yüklenicisi haline gelmektedirler.⁵⁵⁷

KDV, ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler kapsamında yapılan mal teslimi ve hizmet ifası dolayısıyla alınmakla birlikte, belirtilen nitelikte kazanç elde edilmesi KDV mükellefi olunması sonucunu doğurmamakta, mükellefiyet için KDV'nde vergiyi doğuran olay olan verginin kapsamına giren malların teslimi veya hizmet ifasının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca şahıs şirketleri ve tüzel kişiliği olmayan adi ortaklıklarda KDV mükellefiyeti ortaklık adına tesis edilmekte, GVK'nda olduğu gibi şahıslar için ayrı ayrı mükellefiyet doğmamaktadır.⁵⁵⁸

b) Katma Değer Vergisinde Vergi Sorumlusu

KDVK'nun 9. Maddesinde iki tür sorumluluk düzenlenmiş olup birincisi, vergilemedeki zorlukları aşmak amacıyla işleme taraf olanlardan birinin sorumlu sıfatıyla KDV'ni keserek ödemesi;⁵⁵⁹ ikincisi, vergisi ödenmemiş malları bulunduranların bu malların vergisinin ödenmesinden sorumlu tutulmasıdır.⁵⁶⁰

⁵⁵⁶ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.232; Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, s.396.

⁵⁵⁷ Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s.390; Pehlivan, **a.g.e.**, s.330.

⁵⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.406-407.

⁵⁵⁹ Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, s.396.

⁵⁶⁰ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.233.

Mükellefin Türkiye sınırları içerisinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması için vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinde sorumlu tutabilmektedir.⁵⁶¹ Bu kişiler, mükellefin temsilcisi, vekili, onun adına hareket etmeye yetkili diğer kişiler, kendisine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen diğer kişiler⁵⁶² ile zımnen de olsa bu işlemlerle ilişkisi bulunanlardır.⁵⁶³

Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurduğu veya belgesiz hizmet satın aldığı tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren on günlük bir süre verilmekte, bu on günlük süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi durumunda emsal bedel üzerinden hesaplanan KDV, vergi ziyai cezası uygulanarak re'sen tarh edilmektedir. Ancak belgesiz mal ve hizmetleri satanlara vergi inceleme raporuna dayanılarak KDV tarhiyatı yapıldığı takdirde alıcılara yönelik olarak ayrıca takibat yapılmamaktadır.⁵⁶⁴

Ayrıca KDVK'nun 9. maddesine, 5904 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen 3. fıkra ile, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumlu tutulmuşlardır.⁵⁶⁵

KDVK'nun 9. maddesinin 1. fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden anılan Bakanlıkça çıkarılan tebliğler ile bir takım teslim ve hizmetler KDV sorumluluğu kapsamına alınarak tam sorumluluk ve kısmi sorumluluk olmak üzere iki çeşit sorumluluk ihdas edilmiştir.⁵⁶⁶ Tam sorumlulukta, mükellef tarafından beyan edilerek ödenmesi gereken KDV'nin tamamı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla

⁵⁶¹ A.e.; Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s.391; Şenlik, **a.g.e.**, s.110; Çomaklı, **a.g.e.**, s.119.

⁵⁶² Sarılı, **a.g.e.**, s.135.

⁵⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.407.

⁵⁶⁴ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.239; Uluatam, Methibay, **a.g.e.**, s.391.

⁵⁶⁵ Pehlivan, **a.g.e.**, s.331.

⁵⁶⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s.255.

beyan edilerek ödenmekte, mükelleflerin KDV’ni beyan ve ödeme yükümlülükleri ortadan kalkmaktadır.⁵⁶⁷ Kısmi sorumlulukta ise mükellef tarafından beyan edilerek ödenmesi gereken KDV’nin bir kısmı alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmekte,⁵⁶⁸ mükelleflerin verginin kalan kısmını beyan ve ödeme yükümlülükleri devam etmekte, ancak kısmen ödeme sayesinde alıcıların mükelleflerce ödenmeyen vergiden kaynaklanabilecek müteselsil sorumlulukları ortadan kalkmaktadır.⁵⁶⁹

2. Katma Değer Vergisinde Kaynakta Vergileme Uygulaması

KDVK’nun 9. maddesinin 1. fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen yetki, anılan Bakanlıkça 21.07.1985 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan mülga 15 seri nolu KDV Genel Tebliğiyle ilk defa kullanılarak, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde KDV’nin tamamının hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından bağlı bulunulan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi yönünde düzenleme getirilerek, KDV’nde tam tevkifat uygulaması yürürlüğe konulmuştur. KDV’nde kısmi tevkifat uygulaması ise 10.01.1996 tarihli Resmi Gazete’te aynı tarihte yürürlüğe girmek üzere yayımlanan mülga 51 seri nolu KDV Genel Tebliği ile getirilmiş olup fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri ile hurda metal alımları kısmi tevkifat kapsamına alınmış, daha sonra yayımlanan Genel Tebliğlerle tam ve kısmi tevkifat uygulamasının kapsamı sürekli genişletilerek yaygınlaştırılmış, en son olarak yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile tevkifat uygulamasına ilişkin olarak daha önce yayımlanan çeşitli genel tebliğler birleştirilerek sadeleştirilmiştir.

Türkiye’de gerek tam tevkifat, gerekse de kısmi tevkifat uygulaması, dünyadaki düzenlemelere paralellik taşımakla birlikte, dünyada “Reverse Charge

⁵⁶⁷ Mehmet Maç, **KDV 6-9**, (Çevrimiçi) <http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-9.pdf>, 26.08.2015, s.4.

⁵⁶⁸ **A.e.**, s.11.

⁵⁶⁹ Sarılı, **a.g.e.**, s.137; Çomaklı, **a.g.e.**, s.120.

Mechanism” adıyla anılan ve hem tam hem kısmi olarak uygulanan KDV tevkifatından kısmi tevkifat, az sayıda ülkede sınırlı bir alanda görülmektedir. KDV tevkifatı, belli faaliyet alanlarında vergi kaçakçılığı ile mücadelede faydalı bir araç olmasına karşın, bazı özellikleri bu verginin her aşamada yaratılan katma değer üzerinden alınan bir vergi olmasının getirdiği avantajları ortadan kaldırmaktadır. Bunlar, KDV tevkifatının hangi sektörleri kapsadığı, her bir sektörde hangi koşullarda uygulandığı, uygulanması için belli bir eşik değerin mevcut olup olmadığı gibi hususların takip edilmesi gerekliliğinin ve ek beyanname verme yükümlülüğünün ilave işyükü yaratması, bu ilave işyükünün ek personel istihdamı gerektirmesi, nakit akışını olumsuz etkilemesi, tüm bunların bir sonucu olarak kurumların vergiye uyum maliyetlerinin yükselmesi olarak sıralanabilir.⁵⁷⁰

Türkiye’deki KDV tevkifatı uygulaması, KDVK’nun 9. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği üzere esas itibariyle devletin egemenlik sahası dışında kalan ilgililere karşı kamu gücünü kullanamamasından kaynaklanan zaafını ortadan kaldırmak üzere getirilmiş bir istisnai düzenleme niteliği taşımasına karşın, “gerekli görülen diğer hallerde” ibaresinin vergi idaresinin tüm KDV işlemleri için yetkilendirildiği KDV tevkifatının hukuki zemini olarak anlaşılması ve buna dayanarak KDV tevkifatının yaygınlaştırılması, geniş bir KDV sorumlusu kitlesi ortaya çıkarmış ve KDV’nin indirim mekanizmasının zedelenmesine neden olmuştur.⁵⁷¹

Aşağıda, KDV’nde tam ve kısmi tevkifat uygulaması, KDV Genel Uygulama Tebliğindeki açıklamalar ışığında ele alınarak vergi tekniği yönünden değerlendirilecektir.

⁵⁷⁰ Bkz. European Commission, Assessment of the Application and Impact of the Optional “Reverse Charge Mechanism” Within the EU VAT System – Executive Summary, Kasım 2014, s.3-9, (Çevrimiçi) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_061_en.pdf, 17.04.2016

⁵⁷¹ Erdoğan Arslan, “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 321, Mayıs 2006, s.26.

a) Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Tam Tevkifat Uygulaması

(1) İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemlerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

KDVK'nun 1. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde, Türkiye'de yapılan her türlü mal ve hizmet ithalatının verginin konusunu oluşturduğu, 8. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde ithalatta verginin mükellefinin mal ve hizmet ithal edenler olduğu, 6. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde ise hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasının, işlemlerin Türkiye'de yapılmasını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.⁵⁷²

KDVK'nun öngördüğü ifa yeri sistemiyle, Avrupa Birliği Topluluk Hukukunun öngördüğü ifa yeri sistemi birbirinde tamamen farklıdır. Topluluk Hukukunda hizmetlere ilişkin ifa yeri kuralı objektif ölçütlere göre belirlenmekte ve bu ölçütler esas alınmak suretiyle hizmetin ülke içinde veya dışında ifa edildiği kabul edilmekte, ülke dışında ifa edilmiş sayılan hizmetler verginin kapsamına hiçbir şekilde girmemektedir. Bu nedenle Topluluk Hukukunda hizmet ithalatı ve hizmet ihracatı kavramları kullanılmamaktadır. KDVK'nda ise yurt dışına yönelen hizmetler öncelikle verginin kapsamı içine alınmakta, daha sonra belirli şartları taşımaları halinde hizmet ihracatı olarak nitelendirilerek vergiden istisna edilmektedir.⁵⁷³

Türkiye'de ikametgahı, kanuni ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından Türkiye'de yapılan veya yurtdışında yapılmakla birlikte Türkiye'de yararlanılan hizmetler KDV'ne tabi olup bunların mükellefi esas itibarıyla hizmeti ifa edenler olmakla birlikte tahakkuk eden vergiler KDVK'nun 9. maddesinin 1. fıkrası uyarınca hizmetten yararlananlar tarafından 2 nolu KDV beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla

⁵⁷² Maç, **KDV 6-9**, s.69.

⁵⁷³ Billur Yaltı Soydan, **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1. Baskı: Kasım 1998, s.169.

beyan edilerek ödenmektedir.⁵⁷⁴ Buradaki sorumluluk düzenlemesi, gelir ve kurumlar vergisi bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilenlerin KDV'ne konu olan işlemleri yapmaları halinde tabi olacakları uygulamayı göstermekte, mal ithalinde KDV gümrükleme esnasında tahsil edilirken, hizmet ithalinde hizmetten yararlananlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmektedir.⁵⁷⁵

Hizmet ithalatına ait KDV'nin hizmetten yararlananlar tarafından beyan edilerek ödeneceği KDVK'nun 9. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenmesine karşın hizmet ithalatına ait KDV'yi doğuran olay aynı Kanun'un 10. maddesinde tanımlanmadığından bu konuda hukuki boşluk bulunmakla birlikte uygulamada, ithal edilen hizmete ilişkin faturanın hizmetten yararlananlar tarafından tebellüğ edildiği veya kayda alındığı tarihte KDV'nin doğduğu kabul edilmektedir.⁵⁷⁶

Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan ancak KDV mükellefiyeti bulunmayan yabancı kişi ve kuruluşların, bu teslim ve hizmetleri ifa edebilmek için Türkiye'de yüklendikleri KDV, yabancı kişi ve kuruluşlar tarafından indirim konusu yapılamamakta, gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmadığından gider veya maliyet unsuru olarak da dikkate alınamamaktadır. Yabancı kişi ve kuruluşların teslim ve hizmetleri KDV'ne tabi olduğundan nihai tüketici olarak değerlendirilmeleri de mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, yabancı kişi ve kuruluşlarca bu işlemler nedeniyle yüklenilen ancak indirilemeyen KDV, teslim veya hizmetin tamamlanmasından sonra gerçekleştirilecek vergi incelemesi sonucuna göre iade edilebilmektedir.⁵⁷⁷

Yurt dışından sağlanan hizmetten faydalanan kişinin KDV'nin beyan edilerek ödenmesinden sorumlu tutulabilmesi için vergi mükellefiyetinin olup olmamasının, eğer vergi mükellefi ise tam veya dar mükellef olmasının hiçbir önemi

⁵⁷⁴ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.233; İTO, **a.g.e.**, s.31; Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 5. Baskı: Nisan – Mayıs 2010, s.483; Güzel, **a.g.e.**, s.141.

⁵⁷⁵ Yılmaz Özbacı, **Son Yasal Değişiklikleri İle Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Ocak 2006, s.239.

⁵⁷⁶ Mehmet Maç, **KDV 6-10**, s.38-39, (Çevrimiçi) <http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-10.pdf>, 01.08.2017.

⁵⁷⁷ Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.492-494; Maç, **KDV 6-9**, s.67.

bulunmamaktadır.⁵⁷⁸ KDV’nden müstesna tutulan hizmetler ile yurt dışında yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetlerde ise gerek mükellef olarak gerekse de sorumlu sıfatıyla KDV beyanı söz konusu olmamaktadır. Aynı zamanda hem tam, hem de kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren hizmetlerde, tam tevkifat esasına göre işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde,⁵⁷⁹ yurt dışından sağlanan ve KDV kesintisine tabi tutulması gereken hizmetler aşağıdaki şekilde örneklendirilmiştir.

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;

- Türkiye’de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye’ye gönderilen mimari proje hizmeti,
- Türkiye’de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,
- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyla ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.

Yurt dışından elektronik ortamda satın alınan bilgisayar yazılımı gibi sayısal ürünlerin mal ithalatı olarak değil hizmet ithalatı olarak değerlendirilmesi hususunda görüş birliği mevcut olup KDV’nin hizmet ithalatçısı tarafından sorumlu sıfatıyla

⁵⁷⁸ Sarılı, **a.g.e.**, s.139; Alptürk, **a.g.e.**, s.400; Güzel, **a.g.e.**, s.142.

⁵⁷⁹ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete’de 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe girmek üzere yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmış olup yürürlükten kaldırılan Tebliğlere yapılan atıfların, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümlerine yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Tarafımızca, söz konusu Tebliğin, “Genel Uygulama Tebliği” yerine daha önce yayımlanan tebliğlerdeki “Genel Tebliğ” kalıbının bozulmaması ve düzenlemeler arasında yeknesaklığın sağlanması açısından, Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ilişkin olarak çıkarılan uygulama tebliğlerine benzer şekilde “Uygulama Genel Tebliği” olarak adlandırılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.⁵⁸⁰ Nitekim, Ekim – 1998 döneminde OECD Bakanları düzeyinde yapılan Ottawa konferansında sayısallaştırılmış (Dijital) ürünlerin KDV açısından fiziki mal olarak kabul edilemeyeceği yönünde görüş bildirilmiştir. Fiziki taşıyıcı ortamlar üzerinde gümrük beyannamesi ile ithal edilen sayısal ürünlerde ise KDV Gümrük İdaresince tahsil edildiğinden KDV sorumluluğu ortaya çıkmamaktadır. Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen 21.01.2009 tarihli ve 5321 sayılı Özelgede, üzerinde dizi film yüklü kasetlerin gümrüklenmesi esnasında kaset bedeline kasetin içindeki gösterim hakkı bedelinin eklenmesi suretiyle bulunan gümrük değeri üzerinden hesaplanan KDV Gümrük İdaresince tahsil edildiğinden sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi verilmesine gerek bulunmadığı belirtilmiştir.⁵⁸¹

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan banka, banker gibi kişi ve kuruluşlardan kredi alınması durumunda, faiz gelirini elde edenlerin yurt dışında bulunması nedeniyle kredi faizi ve buna ilişkin olarak ortaya çıkan masraflar banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına girmediğinden söz konusu kredi işlemleri finansal hizmetler kapsamında değerlendirilerek KDV’ne tabi tutulmaktayken, mülga 46 seri nolu KDV Genel Tebliğinde, yurt dışı kredi işlemleri KDVK’nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (e) bendi kapsamında değerlendirilerek ödenen faiz, komisyon ve kur farklarının KDV’ne tabi olmadığı belirtilmiştir. KDV Genel Uygulama Tebliğinde de daha önceki düzenlemeye paralel olarak bahsi geçen faiz ödemelerinin ve kur farklarının KDV’nden müstesna olduğu, dolayısıyla bu ödemelerle ilgili olarak KDV sorumluluğunun söz konusu olmadığı belirtilmiştir.⁵⁸²

Burada kanunla getirilen bir yükümlülüğün Anayasanın 73. maddesinin 3. fıkrası hükmü gereğince genel tebliğ ile değil yine kanuni düzenleme ile kaldırılması gerektiği yönünde görüş yanında daha önceki düzenleme nedeniyle cezalı tarhiyata uğrayanların affedilmesi gerektiği, yurt dışındaki banka ve finans kuruluşu olmayan gerçek ve tüzel kişilerden sağlanan finansman nedeniyle ödenen faizlerde KDV

⁵⁸⁰ Şaban Kayıhan, Habib Yıldız, **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004, s.196; İTO, **a.g.e.**, s.27.

⁵⁸¹ Alptürk, **a.g.e.**, s.322; Maç, **KDV 6-9**, s.71.

⁵⁸² Maç, **KDV 6-9**, s.69.

sorumluluğunun olduğu, ancak bu ödemeler nedeniyle ortaya çıkan kur farklarında KDV sorumluluğunun olmadığı yönünde görüş mevcuttur.⁵⁸³

İkametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlar tarafından yapılan, KDVK’nun 1. maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de (Türkiye’de bulunan mallarının teslimi dahil.)⁵⁸⁴ bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmesi gerekmekte, ancak vergiden müstesna tutulan teslimlerde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla vergi beyanı söz konusu olmamaktadır.

(2) Serbest Meslek Faaliyeti Çerçevesinde Yapılan Teslim ve Hizmetlerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

KDVK’nun 1. maddesinin, 1. fıkrasının, 1. bendinde, ticari, sınai ve zirai faaliyetler yanında, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin de KDV’nin konusunu teşkil ettiği belirtilmiştir. Bu nedenle, serbest meslek faaliyetlerini mutaat ve sürekli olarak yapanların KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekmekte, arızı olarak serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmemektedir.⁵⁸⁵

Serbest meslek faaliyetlerini mutaat ve sürekli olarak yapanların KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekmele birlikte, 224 seri nolu GVK Genel Tebliğine göre, GVK’nun 18. maddesi kapsamına giren müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, 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, aynı Kanun’un 94. maddesinde sayılan kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı

⁵⁸³ Sarılı, **a.g.e.**, s.240; Maç, **KDV 6-9**, s.70.

⁵⁸⁴ Maç, **KDV 6-9**, s.8.

⁵⁸⁵ Özbalcı, **a.g.e.**, s.244; Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.497.

esasına göre tespit eden çiftçilere teslim etmeleri halinde, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna bildirmeleri şartıyla,⁵⁸⁶ KDV'nin bu kişi ve kuruluşlar tarafından KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.⁵⁸⁷

Yukarıda belirtilen işlemlerle sınırlı olmak üzere KDV beyan ve ödeme mükellefiyetinin sorumlular tarafından yerine getirilmesi halinde, serbest meslek mensuplarının ayrıca KDV beyannamesi vermesi gerekmemekte ve defter tutma yükümlülükleri bulunmamaktadır.⁵⁸⁸ GVK'nun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların serbest meslek erbabına yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi kesintisi tutarı dahil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplamaları ve sorumlu sıfatıyla beyan ederek ödemeleri gerekmemekte, hesaplanan KDV ise gelir vergisi kesintisi matrahına dahil edilmemektedir.⁵⁸⁹ Burada, gelir vergisi kesintisine tabi ödemelerde, ödemelere ilişkin teslim veya hizmetlerin KDV'nin konusuna girmesi halinde bu ödemeler nedeniyle hesaplanan gelir vergisi kesintisinin, istihkak sahibinin gelir vergisine mahsuben yapıldığı öngörüldüğünden, KDV matrahına dahil olmaması gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır.⁵⁹⁰

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile sorumluluk uygulaması kapsamına girmeyen mükelleflerin, GVK'nun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunların dışındakilere yaptıkları işlemlerin, kısmi tevkifat hükümleri saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek

⁵⁸⁶ Duman, Karyağdı, **a.g.e.**, s.113-114; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.2.2. bölümüne göre satıcıların GVK'nun 94. maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara verecekleri bir yazı ile,

- Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettiklerini veya

- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini, belirtmeleri ve bu yazının, kişi, kurum ve kuruluşlar tarafından VUK'nun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanması gerekmektedir.

⁵⁸⁷ Sarılı, **a.g.e.**, s.241; Güneş, **Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, s.137; Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.498.

⁵⁸⁸ Maç, **KDV 6-9**, s.8.

⁵⁸⁹ GKD, **a.g.e.**, s.488; Güzel, **a.g.e.**, s.146.

⁵⁹⁰ Güzel, **a.g.e.**, s.260.

ödenmesi gerekmekte, bu durumda anılan Kanun maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların vergi sorumlulukları söz konusu olmamaktadır.⁵⁹¹

GVK'na göre telif kazançları istisnası kapsamına giren teslim ve hizmetleri GVK'nun 94. Maddesine göre vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi ve kuruluşlara ifa edenlerin adına tahakkuk eden KDV, bu kişi ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmekte, daha sonra indirilecek KDV olarak dikkate alınarak hesaplanan KDV'nden mahsup edilmektedir.⁵⁹²

(3) Kiralama İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

GVK'nun 70. Maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında olmasa dahi KDVK'nun 1. Maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinin (f) alt bendine göre KDV'ne tabi olup kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması ve kiracının KDV mükellefi olması koşullarının birlikte mevcut olması halinde kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.⁵⁹³

Bunun yanında, KDV Genel Uygulama Tebliğine göre;

- İstisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi GVK'na göre basit usulde vergilendirilenlerin,
- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'nden istisna edilmiş olan şirketlerin,
- Sadece KDV'ne tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenlerin,
- 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların,

⁵⁹¹ Güneş, **Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, s.139; Güzel, **a.g.e.**, s.146; Duman, Karyağdı, **a.g.e.**, s.114.

⁵⁹² Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.234; Duman, Karyağdı, **a.g.e.**, s.113.

⁵⁹³ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.233; Güneş, **Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, s.139-140; Özbalcı, **a.g.e.**, s.245; Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.494-495; Güzel, **a.g.e.**, s.147.

kiracı olmaları durumunda da kiralama hizmetine ait KDV'nin söz konusu kiracılar tarafından KDV kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Ancak, KDV'ne tabi olan kiralama işlemlerinde kiraya verenin başka faaliyetlerinden dolayı KDV mükellefi olması halinde, tam tevkiyat uygulaması söz konusu olmamakta, kiraya verenin kiralama işlemine ait KDV'ni diğer faaliyetleriyle birlikte genel hükümlere göre beyan etmesi gerekmektedir.⁵⁹⁴

Yukarıda belirtilen durumlar saklı kalmak kaydıyla, faaliyetleri sadece 2 nolu KDV beyannamesi vermelerini gerektirenler dahil olmak üzere, kiracının KDV mükellefi olmaması halinde de kira bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, kiraya veren tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.⁵⁹⁵

KDV'nden müstesna tutulan kiralama işlemlerinde ise mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesi yükümlülüğü bulunmamaktadır. Örneğin, KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (d) bendinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'nden istisna edildiği belirtildiğinden, bu nitelikteki kiralama işlemlerinde KDV sorumluluğu ortaya çıkmamaktadır.⁵⁹⁶ GVK'nun 70. Maddesinde belirtilen gayrimenkul dışındaki mal ve hakların kiraya verilmeleri halinde ise söz konusu mal ve haklar iktisadi işletmelere dahil olmasalar dahi yukarıda belirtilen diğer şartların da sağlanması koşuluyla KDV sorumluluğu ortaya çıkmaktadır.⁵⁹⁷ İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması KDV'nden istisna olmasına karşın Samsun Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 02.07.2010 tarihli ve 133 sayılı Özelge'de, okul aile birlikleri veya kamu kurum ve kuruluşları tarafından kullanılan binaların kantin, açık alan, salon gibi mahallerinin kiraya verilmesi halinde söz konusu kiralama işleminin gayrimenkul değil işletme hakkının kiraya verilmesi işlemi olduğu yorumu yapılmak

⁵⁹⁴ Güneş, **Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, s.140; Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.495.

⁵⁹⁵ Güzel, **a.g.e.**, s.148.

⁵⁹⁶ Özbacı, **a.g.e.**, s.245; Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.494-495.

⁵⁹⁷ Maç, **KDV 6-9**, s.8-9.

suretiyle, kiracı işletmecinin sorumlu sıfatıyla KDV tevkiyatı yapması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.⁵⁹⁸

5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tam tevkiyata tabi kiralama işlemlerinde, KDV mükellefi olup olmadıklarına bakılmaksızın kiracıların KDV tevkiyatı yapma yükümlülükleri bulunmadığından, kiraya verme işlemleri dışında KDV'ne tabi işlemleri bulunmamaları şartıyla söz konusu idare, kurum ve kuruluşların, sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için 1 nolu KDV beyannamesi vermeleri gerekmektedir.

(4) Reklâm Verme İşlemlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişilerin, amatör spor kulüplerinin oyuncularının formlarına, binaların dış cephelerine, arazilere yerleştirilen panolara, dergi, kitap gibi yayınlara reklam vermeleri halinde, reklamı alanların KDV mükellefi olmamaları, reklamı verenlerin ise KDV mükellefi olmaları durumunda KDV, reklamı verenler tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmektedir.⁵⁹⁹

Bunun yanında, KDV Genel Uygulama Tebliğine göre;

- İstisnadan vazgeçerek KDV mükellefi olmasalar dahi GVK'na göre basit usulde vergilendirilenlerin,
- Banka ve sigorta şirketleri gibi faaliyetleri KDV'nden istisna edilmiş olan şirketlerin,
- Sadece KDV'ne tabi işlemlerinin bulunduğu dönemlerde KDV mükellefiyeti tesis ettirerek beyanname vermeleri uygun görülenlerin,
- 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların,

⁵⁹⁸ Maç, **KDV 6-9**, s.9.

⁵⁹⁹ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.234; Özbalcı, **a.g.e.**, s.245; Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.495; Güzel, **a.g.e.**, s.148.

reklam vermeleri halinde de reklam hizmetine ait KDV'nin, reklam verenler tarafından tam tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların tam tevkifata tabi reklam almaları halinde, KDV mükellefi olup olmadıklarına bakılmaksızın reklam verenlerin KDV tevkifatı yapma yükümlülükleri bulunmadığından, reklam alma işlemleri dışında KDV'ne tabi işlemleri bulunmamaları şartıyla söz konusu idare, kurum ve kuruluşların, sadece reklam alma işleminin gerçekleştiği dönemler için 1 nolu KDV beyannamesi vermeleri gerekmektedir.

Reklam hizmetleri KDV'ne tabi ise hizmeti verenin (reklam alan) KDV mükellefiyeti tesis ettirmesi gerekeceğinden, reklam hizmetleri KDV'ne tabi değil ise söz konusu hizmet KDV kapsamı dışında kalacağından her iki durumda da KDV sorumluluğundan söz edilemeyeceği, ayrıca söz konusu işlemlerin reklam hizmeti verme işi değil, bina, arsa, arazi gibi yerlerin reklam almaya müsait kısımlarının Borçlar Kanunu kapsamında kira akdine konu edilmesi işlemi olduğu, reklamın yerleştirildiği gayrimenkul ticari işletmenin aktifinde kayıtlı değil ise KDV Kanunu'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (d) bendindeki istisna hükmü gereğince yine KDV sorumluluğunun ortaya çıkmayacağı iddia edilerek reklam hizmetlerindeki KDV tevkifat uygulamasının mevzuata aykırı olduğu ileri sürülmektedir.⁶⁰⁰ KDV Genel Uygulama Tebliği ile 63 nolu KDV Sirkülerinde yer verilen ve 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların bu gibi işlemlerde mükellef sıfatıyla 1 nolu KDV beyannamesi vermelerine yönelik düzenleme söz konusu görüşü desteklemektedir.

⁶⁰⁰ Maç, **KDV 6-9**, s.9.

(5) Lisanslı Depoculuk Kapsamındaki İşlemlerde Katma Değer Vergisi Tevkifatı

KDVK'nun 9. maddesine, 5904 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle 03.07.2009 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen 3. fıkrayla, 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre düzenlenen ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumlu tutulmuşlardır.⁶⁰¹ Lisanslı depo işleticilerine getirilen bu sorumluluk uygulaması, tam sorumluluk kapsamına girmekte olup söz konusu teslimlere ait KDV'nin tamamının lisanslı depo işleticileri tarafından tahsil edilmesi ve 2 nolu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla bağlı olunan vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.⁶⁰²

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "F. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı bölümünün 4.18 nolu alt bölümünde lisanslı depoculuk kapsamındaki işlemlerde KDV sorumluluğuna ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.⁶⁰³

Söz konusu düzenleme, Elektronik Ürün Senedi Yönetmeliği kapsamında basılı ürün senedi hükmünde olmak üzere elektronik ortamda oluşturulan elektronik ürün senetleri de dahil olmak üzere ürün senetlerinin, ürün ihtisas borsaları ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığından ürün senedi alım-satımı konusunda izin alan ticaret borsalarındaki teslimlerini kapsamaktadır.⁶⁰⁴

Buna göre, ürün sahiplerinin kendi ürünlerini lisanslı depolara koymaları ile depoya konulan bir ürünün, bu ürüne ait ürün senedi ihtisas veya ticaret borsalarında işlem görmeden önce ürün sahipleri tarafından geri çekilmesi tasarruf hakkı el

⁶⁰¹ Pehlivan, **a.g.e.**, s.331.

⁶⁰² Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.499.

⁶⁰³ Ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimine ait katma değer vergisinin ödenmesinden lisanslı depo işleticilerinin sorumlu tutulmasına ilişkin olan ve tam sorumluluk kapsamına giren bu uygulamaya, tebliğin "F. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı bölümü yerine, "C. Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı bölümünde yer alan 2.1.2 Tam Tevkifat Uygulaması" başlıklı bölümünde bir alt başlık olarak yer verilmesinin daha doğru olacağı düşünülmektedir.

⁶⁰⁴ Maç, **KDV 6-9**, s.55.

değiştirmedikten KDV'ne tabi bulunmamaktadır.⁶⁰⁵ Ürün senetlerinin ihtisas veya ticaret borsaları aracılığıyla ilk teslimi, KDVK'nun 13. maddesinin 1. fıkrasının (ğ) bendi ile tam istisna; ürün senetlerinin ilk tesliminden sonraki teslimleri ise 17. maddenin 4. fıkrasının (t) bendi ile kısmi istisna kapsamına alınmış olup ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi ise 1. maddenin 1. fıkrasının 3. bendinin (d) alt bendi gereğince KDV'ne tabi bulunmaktadır.

Ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara teslimi KDV'ne tabi olmakla birlikte, Kanun'un 10. maddesinin 1. fıkrasının (k) bendine göre vergiyi doğuran olay ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında meydana gelmekte, 23. maddenin 1. fıkrasının (d) bendine göre KDV matrahını ise ürün senedinin en son işlem gördüğü borsa değeri oluşturmaktadır.⁶⁰⁶

Ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmek istenmesi halinde, ürün senedi ile fatura ya da alıma ait diğer belgelerle birlikte lisanslı depo işleticisine yapılan başvuru üzerine işletici tarafından senedin en son işlem gördüğü borsa değeri tespit edilerek bu değer üzerinden KDV hesaplanmakta ve "Lisanslı Depo İşleticileri İçin KDV Tahsilat Belgesi" karşılığında alıcıdan tahsil edilerek, aylık vergilendirme dönemi içindeki tüm ürün çekilmesi işlemleri dahil edilmek suretiyle 2 nolu KDV beyannamesi ile bağlı olunan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilmekte ve ödenmektedir. Alıcılar ise söz konusu belgeye istinaden işleme ait KDV tutarını indirim konusu yapabilmektedirler.

KDVK'nun 2. maddesinin 2. fıkrasında, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle devredilmesi durumunda, aradaki safhalarda söz konusu mal fiziken el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilse dahi aradaki safhaların her birinin ayrı bir teslim olacağı düzenlenmiş olmasına karşın, getirilen bu düzenleme ile KDV'nin tahsili,

⁶⁰⁵ A.e., s.54-55.

⁶⁰⁶ A.e., s.54.

ürün senetlerinin ilk teslimi tam istisna, ilk tesliminden sonraki teslimleri ise kısmi istisna kapsamına alınmak suretiyle söz konusu ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilerek fiziki olarak teslim alındığı aşamaya ötelenmekte ve bu aşama da dahil olmak üzere alıcı adına düzenlenen fatura v.b. belgeler üzerinde KDV gösterilmemektedir. Bunun nedeni, üzerinden KDV hesaplanacak olan ürün senedinin teslim anındaki en son işlem gördüğü borsa değerinin henüz belli olmamasıdır.

Ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminin KDV'ne konu olduğuna ve vergiyi doğuran olayın ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında meydana geleceğine yönelik düzenleme nedeniyle, ürün senetlerinin daha önceki aşamalardaki el değiştirmesinin tam veya kısmi istisna kapsamına alınmasına gerek olmadığı düşünülse de gerek ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin teslimi nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirimi ve/veya iadesinin mümkün kılınması, gerekse de KDV mükellefiyeti bulunmayanların yalnızca ürün senedi teslimlerinden oluşan işlemleri nedeniyle KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gereğinin önüne geçilmesi için bu yönde düzenleme yapılmıştır.

Vergiyi doğuran olayın ürün senetlerinin temsil ettiği ürünlerin depodan çekilmesi anında meydana gelmesi, KDVK'nun 8. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi gereğince lisanslı depo işleticilerinin vergi sorumlusu değil vergi mükellefi olarak nitelendirilmeleri gerektiğini düşündürse de Kanun'un 1. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendinin (d) alt bendindeki ürün senetlerinin, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlara tesliminin KDV'ne konu olduğuna yönelik düzenleme nedeniyle ürün senedini en son teslim edenler verginin mükellefi konumunda olmakta, Kanun'un 9. maddesinin 3. fıkrası ile bu teslimlere ait KDV'nin ödenmesinden lisanslı depo işleticileri sorumlu tutulmaktadır.

İlk bakışta KDV tevkiyatı kapsamına girmediği kanaati uyandıran bu işlemde, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlar ile vergi dairesi arasına lisanslı depo işleticileri girmekte, ürün senedini en son teslim edenlerden yapılan KDV tevkiyatı, senedin temsil ettiği ürünü depodan çekecek olanlar tarafından

doğrudan vergi dairesine yatırılmak yerine sorumlu tayin edilen lisanslı depo işleticilerine “Lisanslı Depo İşleticileri İçin KDV Tahsilat Belgesi” karşılığında ödenmekte ve lisanslı depo işleticileri tarafından tahsil edilen KDV sorumlu sıfatıyla ilgili vergi dairesine beyan edilerek ödenmektedir.

b) Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Kısmi Tevkifat Uygulaması

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında vergi sorumluluğu getirilen kurum ve kuruluşlar, kendilerine verilen hizmetler karşılığında düzenlenen faturada gösterilen KDV’nin, KDV Genel Uygulama Tebliği içinde hizmet türleri itibarıyla belirtilen oranlara isabet eden kısmını tevkif ederek 2 nolu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla doğrudan vergi dairesine ödemekle yükümlü kılınmışlardır.⁶⁰⁷ Vergi sorumluları tarafından tevkifata tabi tutulmayan KDV kısmının ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilerek tahakkuk eden verginin kanuni süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar aşağıda sıralanmıştır.

a) Sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler hariç olmak üzere KDV mükellefleri,

b) KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın belirlenmiş alıcılar⁶⁰⁸ olan;

- 5018 sayılı Kanun’a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

⁶⁰⁷ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.238.

⁶⁰⁸ Kısmi tevkifat kapsamına giren işlemlere ilişkin olarak yapılacak açıklamalarda katma değer vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlara yapılan atıflarda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine paralel olarak kısaca katma değer vergisi mükellefleri ve belirlenmiş alıcılar tabirleri kullanılacaktır.

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul A.Ş.'de (BİST) işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları, kısmi tevkifat uygulaması kapsamına girmemekte, yukarıda belirtilen alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç) ve yukarıda belirtilen alıcılar dışındaki KDV mükellefi olmayanların kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki alımlarında KDV tevkifatı yapmaları söz konusu olmamaktadır.

Ayrıca kısmi tevkifat yapması gereken alıcıların tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılmak üzere piyasadan yapacakları kısmi tevkifat kapsamına giren mallar haricindeki mal alımlarında da tevkifat yapılması söz konusu olmamaktadır. Buna karşın kısmi tevkifat kapsamına giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları malların bedelinin hizmet bedelinden düşülmemesi ve KDV

tevkifatının toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV tutarına göre belirlenmesi gerekmektedir.

(1) Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamına Giren Hizmetler

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre;

- Sadece belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri; etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetler; makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri; yemek servis ve organizasyon hizmetleri; her türlü baskı ve basım hizmetlerinde,

- Gerek KDV mükelleflerine, gerekse belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen işgücü temin hizmetleri; yapı denetim hizmetleri; fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri; spor kulüplerinin yayın, reklâm ve isim hakkı gelirlerine ilişkin işlemler; temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri; servis taşımacılığı hizmetlerinde,

- Sadece KDV mükelleflerine karşı ifa edilen turistik mağazalara verilen müşteri bulma-götürme hizmetlerinde,

- KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında,

alıcılar tarafından Ek 4'te belirtilen oranlarda KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde tevkifat uygulaması kapsamına sadece hizmet ifası niteliğinde olan yapım işleri girmekte olup tevkifat yapma sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşların ifa edilecek yapım işlerinde kullanılmak üzere yapacakları mal alımları tevkifat kapsamına girmemekte, ancak yapım işini ifa eden müteahhit firmanın bu

amaçla kullandığı mal bedelleri dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.⁶⁰⁹

Hizmet ifası niteliğinde olan yapım işleri taahhüt işi olarak nitelendirilmekte olup vergi idaresi bu gibi işlerde KDV'yi doğuran olayın hakediş raporunun onaylanma anında gerçekleştiğini kabul etmekte iken Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 19.06.1998 tarihli ve 1996/370 Esas, 1998/118 Karar nolu ilamında vergiyi doğuran olayın hakediş raporu onaylandıktan sonra ita amirince tahakkukun yapıldığı tarihte gerçekleştiği yönünde karar verilerek, hakediş raporu onaylandığı halde ödemenin geciktiği hallerde yaşanan mağduriyetlerin önüne geçilmesi sağlanmıştır.⁶¹⁰

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, devir işleminin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmadığına bakılmaksızın işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.⁶¹¹

Alıcının, belirlenmiş alıcı olmaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri KDV tevkifatına tabi olmamakta, ancak ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcı olması halinde, ilk aşamada KDV tevkifatı yapılmamakta, işin ilk yüklenici tarafından kısmen veya tamamen daha alt yüklenicilere devredilmesi halinde alt yüklenicilere yapılacak ödemeler üzerinden KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Hem alıcının, hem de ilk yüklenicinin belirlenmiş alıcılar arasında yer alması halinde, ilk safhada KDV tevkifatı söz konusu olmamakta, ancak ilk yüklenicinin bu yapım işini belirlenmiş alıcılar arasında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde, yapılacak ödemeler üzerinden KDV tevkifatı hesaplanması gerekmektedir.

⁶⁰⁹ Şenlik, a.g.e., s.113-114.

⁶¹⁰ Maç, **KDV 6-10**, s.31-32.

⁶¹¹ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi**, s.685; Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.524-525; Güzel, a.g.e., s.189.

KDV tevkifatı kapsamında olmakla birlikte KDV'nden müstesna tutulan işler için KDV tevkifatı söz konusu olmamakta, ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlerin KDV'nden müstesna olmaması halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işler karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden hesaplanan KDV'nin tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.⁶¹²

Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetlerinden danışmanlık hizmetlerinde, avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetlerine birlikte yer verilmesi halinde, bu iki hizmet ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir. Uluslararası gözetim şirketleri tarafından ifa edilen gözetim hizmetleri⁶¹³ ile araç, makine, teçhizat ve benzerlerinin kalite kontrol ve test edilmesine ilişkin hizmet alımlarının da KDV tevkifatına tabi tutulması gerekmekte, yazılı ve görsel medya takip hizmetleri ile ilan, reklâm ve benzeri hizmetler ise danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmediğinden KDV tevkifatına tabi tutulmamaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendilerinden beklenen işlevleri sağlayabilmeleri için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetler olarak; onarım hizmetleri ise bozulmuş ve eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesi olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetleri yalnızca işçilik hizmetinden ibaret olmamakta, bu hizmetlerin gereği olarak yapılan malzeme, yedek parça ve sarf malzemesi teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır.⁶¹⁴

Maliye Bakanlığınca verilen 08.04.2004 tarihli ve 55/5509-197 sayılı Özelge'de, bilgisayar kullanımı için zorunlu olan işletim sistemleri, işletmenin aktifine kayıtlı demirbaş olan bilgisayarlardan ayrı kabul edilmediğinden, işletim

⁶¹² Şenlik, **a.g.e.**, s.114; Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.525.

⁶¹³ Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.528; Güzel, **a.g.e.**, s.201.

⁶¹⁴ Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.527; Güzel, **a.g.e.**, s.200.

sistemlerine yönelik tadil, bakım ve onarım işlerinin KDV tevkifatına tabi olduğu, ancak bilgisayarlardan ayrı mütalaa edilen uygulama programlarına yönelik tadil, bakım ve onarım işlerinin KDV tevkifatına tabi olmadığı yönünde görüş bildirilmiştir.⁶¹⁵

Yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde sisteme dahil olan işyerlerinden yeme-içme hizmeti satın alınmasına imkan tanıyan yemek çekleri (karneleri - biletleri) KDV tevkifatı kapsamına girmemekte, ancak, yemek servis hizmetinin hizmeti alan idare, kurum veya kuruluşun bünyesinde ve doğrudan yemek çekini satan firma tarafından verilmesi halinde KDV tevkifatı yapılması söz konusu olmaktadır.⁶¹⁶ Yemek servis hizmetinin, bu hizmetin verildiği mahallere (lokanta, restoran ve benzeri yerlere) gidilmek suretiyle alınması ve hizmete ait faturanın belirlenmiş alıcılar adına düzenlenmesi halinde KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ayrıca otel, motel, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde, konaklama hizmetinden ayrı olarak verilen veya birlikte verilmekle beraber ayrı bir fatura ile belgelendirilen ya da aynı faturada ayrı olarak gösterilen yemek servis hizmetleri ile ilgili olarak tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

İşgücü temin hizmetlerinde KDV tevkifatı yapılabilmesi için, elemanların hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması ve hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilmektedir. İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde, sadece kendisine verilen işgücü temin hizmetinde tevkifat uygulanmaktadır.

Maliye Bakanlığının görüşüne göre, yabancı firmalar tarafından yurt dışında bordrolanmakla birlikte Türkiye’de yönetici veya teknik personel olarak çalışmak

⁶¹⁵ Kızılot, **KDV ve Uygulaması**, s.527.

⁶¹⁶ Kızılot, **KDV ve Uygulaması**, s.528; Güzel, **a.g.e.**, s.201.

üzere Türk firmalarına tahsis edilen personelin Türkiye’de bordroya alınması ve yurt dışından kesilen fatura tutarı kadar ücret gösterilerek gelir vergisi kesintisi yapılması, yurt dışına yapılan ödeme ile ilgili olarak ayrıca gelir vergisi kesintisi ve KDV tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.⁶¹⁷

Tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlara verilen yapı denetim hizmetlerinde, bedelin kamu kurumları aracılığıyla ödenmesi halinde KDV tevkifatının, hizmeti satın alan ve adına yapı denetim hizmeti faturası düzenlenen tarafından yapılması gerekmektedir. Kamu kurumları tarafından bizzat satın alınmayan yapı denetim hizmetlerine ilişkin bedellerin, bunlar adına açılan hesaplardan ödenmesi nedeniyle KDV tevkifatı yapma sorumlulukları bulunmamaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde, hizmet bedeli müteahhit tarafından ödenmekle birlikte yapı denetim hizmetine ait fatura ilgili mevzuatı gereğince inşaat ruhsat sahibi (arsa sahibi) adına düzenlendiğinden, inşaat ruhsat sahibinin KDV mükellefi veya belirlenmiş alıcı olması halinde, KDV tevkifatı uygulanması söz konusu olmaktadır.

Fason işlerde mamulün tamamı bir bütün olarak imal ettirilebileceği gibi, her bir üretim aşaması ayrı ayrı fason olarak da yaptırılabilir. Örneğin bir konfeksiyon firmasının gömleklerin kumaşını, kesimini, dikimini ayrı ayrı firmalara fason olarak yaptırması halinde işin her bir kısmı ayrı ayrı tevkifat uygulaması kapsamına girmektedir. Fason iş yapanların, başkalarına fason iş yaptırmaları, her iki fason iş bakımından tevkifat uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Örneğin, fason yapılmak üzere alınan işin tamamen başka firmalara fason olarak yaptırılması halinde her iki aşamada da KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.⁶¹⁸ Fason olarak yapılan işlerde, fason işi yapanlar tarafından kullanılan iplik, fermuar, düğme, tela, astar ve benzeri her türlü yardımcı madde ve malzemeler, fason hizmet bedeline dahil olup fason iş için kullanılan bu yardımcı madde ve malzemeler için ayrı olarak fatura düzenlenmesi söz konusu olmamaktadır.⁶¹⁹

⁶¹⁷ Selçuk Tekin, “Yurt Dışından Gelen Yöneticiler için Yapılan Ödemelerde Stopaj Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 282, Mart 2012; Maç, **KDV 6-9**, s.71.

⁶¹⁸ Kızılot, **KDV ve Uygulaması**, s.500.

⁶¹⁹ Güzel, **a.g.e.**, s.154.

5018 sayılı Kanun’a ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşların KDV tevkifatı yapmaksızın hizmet almaları mümkün bulunmamakta, alınan hizmetin on iki hizmet türünden birisi kapsamına girmesi halinde ilgili hizmet türü için belirlenen oranda, yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet alımlarında ise 5/10 oranında KDV tevkifatı yapmaları gerekmektedir.⁶²⁰

Yukarıda belirtilen hizmetlerin serbest meslek erbabları tarafından ifa edilmesi durumunda vergiyi doğuran olayın tespit edilmesi, KDV tevkifatının yapılma zamanının tayini bakımından da önem arz etmektedir. Daha önce C.2.a. “Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi Kesintisi” başlıklı bölümde değinildiği üzere, GVK açısından serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olayın tahsile bağlı olmasına karşın, KDVK açısından vergiyi doğuran olayın hizmet ifasına veya hizmet ifa edilmeden önce buna ilişkin fatura veya benzeri belgelerin düzenlemesine bağlı olması, uygulamada ihtilaflı durumların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.⁶²¹

KDVK’nun 10. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde vergiyi doğuran olay mal teslimi veya hizmet ifası olarak (b) bendinde ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi olarak tanımlanmış olup üstlenmiş olduğu hizmeti ifa etmesine karşın buna ilişkin alacağını henüz tahsil etmemiş olan serbest meslek erbabının KDV yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Bunun yanında, VUK’nun 236. maddesi uyarınca henüz tahsil etmediği geliri için serbest meslek makbuzu düzenleme yükümlülüğü olmayan serbest meslek erbabından hizmet alan karşı taraf, serbest meslek makbuzunu alamadığından, KDV indiriminden yararlanamamaktadır. Bu durum, serbest meslek erbabının henüz tahsil etmediği KDV’yi vergi dairesine ödemekle

⁶²⁰ A.e., s.34.

⁶²¹ Ahmet Elbaşı, “Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme ve KDV”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 52, 2004, s.277, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2004-52-34>, 30.06.2017

yükümlü tutulmasına, hizmet alan karşı tarafın ise vergi dairesine ödenen KDV'yi indirim olarak dikkate alamamasına neden olmaktadır.⁶²²

Konuya ilişkin olarak verilen yargı kararları da birbiri ile çelişkili hükümler içermekte olup Danıştay 11. Dairesinin 08.01.1997 tarihli ve 1995/5209 Esas, 1997/61 Karar nolu ilamında, serbest meslek kazançlarında tahsilatın gerçekleşmesi ile KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmesine karşın, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 16.04.2006 tarihli ve 2006/19 Esas, 2006/92 Karar nolu ilamında, KDVK'da, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerde vergiyi doğuran olay açısından farklı düzenlemelere yer verilmediği, serbest meslek kazançlarında gelir vergisi açısından tahsil esasının getirilmiş olmasının bu durumu değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay yönünden ortaya çıkan ve yargıya intikal eden ihtilafların ortadan kaldırılması için KDVK'nun 10. maddesinde serbest meslek kazançlarına yönelik düzenleme yapılması gerektiği görüşlerine katılmaktayız.⁶²³

(2) Kısmi Tevkifat Uygulaması Kapsamına Giren Teslimler

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre, gerek KDV mükelleflerine, gerekse belirlenmiş alıcılara külçe metal (Hurda metallere elde edilenler dışındaki külçelerin, ithalatçılar ve ilk üreticiler [cevherden üretim yapanlar] tarafından yapılan teslimleri hariç, ilk safhadan sonraki teslimleri dahil.); bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünleri (İlk üreticileri [cevherden üretim yapanlar] ile ithalatçıları tarafından yapılan teslimleri hariç, ilk safhadan sonraki teslimleri dahil.); hurda ve atık (İstisnadan vazgeçenler tarafından yapılan teslimlerde.); metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarından elde edilen hammadde (ithalatçıları tarafından ilk teslimleri hariç, ilk safhadan sonraki teslimleri dahil.); pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri (ithalatçıları tarafından teslimleri dahil.); ağaç ve orman ürünleri (ithalatçıları veya 5018 sayılı Kanun'a ekli cetveller kapsamındaki

⁶²² İncel, **a.g.e.**, s.166-167; Elbaşı, **a.g.e.**, s.277.

⁶²³ **A.e.**; Mehmet Maç, **KDV 6-10**, s.5, 39.

idare, kurum ve kuruluşlardan alanlar tarafından teslimleri hariç) teslimlerinde, alıcılar tarafından Ek 4'te belirtilen oranlarda KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer ürünlerin ithalatçıları tarafından teslimi KDV tevkifatı kapsamı dışında tutulurken, pamuk, tiftik, yün ve yapağı ile ham post ve deri ürünlerinin ithalatçıları tarafından tesliminde böyle bir istisnaya yer verilmemesinin çelişkili ve hakkaniyete aykırı olduğu düşünülmektedir.⁶²⁴

KDVK'nun 17. maddesinin 4. fıkrasının (b) bendinde gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'nden istisna edildiğinden, bu çiftçilerden yapılan alımlar müstahsil makbuzu ile belgelendirilmekte ve KDV tevkifatı yapılması söz konusu olmamaktadır.⁶²⁵

3. Katma Değer Vergisi Tevkifatına İlişkin Ortak Hususlar

a) Katma Değer Vergisi Tevkifatı Kapsamına Girmeyen İşlemler

Belirlenmiş alıcıların, kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki teslim ve hizmetlerinde hesaplanan KDV, alıcıların durumuna bakılmaksızın, KDV tevkifatı kapsamı dışında bulunmaktadır. Ayrıca, KDVK'nun 11. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendi ve geçici 17. maddeleri kapsamındaki teslimler ve KDV'nden istisna edilmiş olan teslim ve hizmetler KDV tevkifatına tabi tutulmamaktadır. Ancak, profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) belirlenmiş alıcılara yapılan teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı söz konusu olmaktadır.⁶²⁶

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmamakta,

⁶²⁴ Maç, **KDV 6-9**, s.40.

⁶²⁵ Maç, **KDV 6-9**, s.40.

⁶²⁶ **A.e.**, s.42.

belirtilen sınırın aşılması halinde ise sadece aşan kısım üzerinden değil hesaplanan KDV'nin tamamı üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.⁶²⁷

b) Katma Değer Vergisi Tevkifatında Belge Düzeni

KDV tevkifatına tabi işlemler dolayısıyla satıcılar tarafından düzenlenecek faturalar, satıcı açısından işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'ne tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşıdığından, söz konusu faturalar üzerinde, “İşlem Bedeli”, “Hesaplanan Katma Değer Vergisi”, “Tevkifat Oranı”, “Alıcı Tarafından Tevkif Edilecek KDV Tutarı”, “Tevkifat Dahil Toplam Tutar” ve “Tevkifattan Sonra Tahsil Edilmesi Gereken Toplam Bedelin (Tevkifat Hariç Toplam Tutar)” ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.⁶²⁸

Tevkifata tabi tutulan işlemlerle tevkifat uygulaması kapsamında bulunmayan işlemlerin birlikte yapılması halinde bu işlemlerin tek bir fatura ile belgelendirilmesi mümkün olup bu gibi durumlarda, tevkifat uygulaması kapsamındaki işlem bedelinin KDV dahil tutarının 1.000 TL'yi aşması halinde tevkifata tabi işlem bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan KDV ile tevkif edilen KDV tutarının fatura üzerinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.⁶²⁹

c) Katma Değer Vergisi Tevkifatı Kapsamına Giren İşlemlerin Beyanı

(1) Tevkifata Tabi Tutulan Katma Değer Vergisinin Alıcılar Tarafından Beyanı

KDVK'nun 40. maddesinin 2. fıkrasına göre, aynı Kanun'un 9. maddesinde belirtilen sorumluluk hallerinde verginin, vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar tarafından, Kanun'un 39. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde belirtilen aylık dönemler halinde, Kanun'un 41. maddesinin 1. fıkrasına göre vergilendirme

⁶²⁷ A.e.

⁶²⁸ Güzel, a.g.e., s.155-156.

⁶²⁹ Maç, KDV 6-9, s.43.

dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek, tahakkuk eden verginin 46. maddenin 1. fıkrası uyarınca beyanname verilen ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.⁶³⁰

Buna göre, KDV'nden sorumlu olanlar tarafından sorumlu sıfatıyla kesilen vergilerin, kesinti suretiyle ödenecek vergilerin beyanına mahsus özel bir beyanname olan 2 nolu KDV beyannamesi ile kesinti yapılan dönemler itibariyle aylık olarak beyan edilerek, ödeme süresi içinde ilgili vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olanların KDV sorumlusu olmaları halinde sorumlu sıfatıyla verilecek KDV beyannamesini aylık dönemler halinde vermeleri gerekmektedir.⁶³¹ Kesintinin söz konusu olmadığı dönemlerde⁶³² ve sorumluluğu gerektiren işlemlerin KDV'nden istisna olduğu durumlarda 2 nolu KDV beyannamesinin verilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu yönüyle sorumluluk uygulaması KDV açısından süreksiz bir mükellefiyet niteliği taşımaktadır.⁶³³ KDV kesintisi yapılarak 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi halinde bu durumun ayrıca kesinti yapanlarca satıcıya bildirilmesi gerekmektedir.⁶³⁴

Gelirler Genel Müdürlüğünce verilen 27.10.1999 tarihli ve 46642 sayılı Özelge'de, sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV'nin 2 nolu beyanname yerine yanlışlıkla 1 nolu beyanname ile beyan edilerek ödenmesi halinde, vergi yanlış beyanname ile beyan edilmiş olsa da 2 nolu beyanname ile güdülen amacın gerçekleştiği, dolayısıyla yanlış beyanname ile beyan edilerek ödenen KDV'nin, ikmalen tarh edilen vergiye vade tarihi itibariyle mahsup edilebileceği, ayrıca gecikme faizi hesaplanmaması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir.⁶³⁵

KDV Genel Uygulama Tebliğine göre 2 nolu KDV beyannamesinin "Vergi Bildirimi" kulakçığının, "Tam Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosu,

⁶³⁰ Güzel, **a.g.e.**, s.546, 549.

⁶³¹ Sarılı, **a.g.e.**, s.165.

⁶³² Pehlivan, **a.g.e.**, s.331-332; Özbalcı, **a.g.e.**, s.252-253.

⁶³³ Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.485-486; Maç, **KDV 6-9**, s.63.

⁶³⁴ Sarılı, **a.g.e.**, s.166.

⁶³⁵ Maç, **KDV 6-9**, s.64.

KDV'nin tamamı alıcı tarafından tevkif edildiği takdirde doldurulmaktadır. "Matrah" alanına, işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı girildiğinde, tevkif edilen KDV tutarını gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır. Söz konusu kulakçığın "Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemlere Ait Bildirim" tablosu ise KDV tutarının tamamının değil, bir kısmının alıcı tarafından tevkif edilmesi durumunda doldurulmaktadır. "Matrah" alanına işlemin KDV hariç bedeli, "Oran" alanına işlemin tabi olduğu KDV oranı, "Tevkifat Oranı" alanına beyanı yapılan işlemin tevkifat oranı yazıldığı takdirde, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarını gösteren "Vergi" alanı, e-beyanname programı tarafından hesaplanmaktadır.

Genel bütçeli idarelerin tevkif etmiş oldukları KDV için sorumlu sıfatıyla beyanname verme yükümlülükleri bulunmamakta, bunlar tarafından tevkif edilen KDV muhasebe birimleri tarafından doğrudan Hazineye gelir kaydedilmektedir. Ancak, 5018 sayılı Kanun'a ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların genel bütçe ödenekleri dışındaki bir kaynaktan karşılamak suretiyle yaptıkları KDV tevkifatı kapsamına giren alımlarında tevkifat yapmaları ve vergi sorumlularına ait 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan ederek ödemeleri gerekmektedir.⁶³⁶

KDV tevkifatına tabi işlemlerin, KDVK'nun 10. maddesine göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemin beyan süresi içinde alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir. KDV'nin beyan döneminin tespitinde vergiyi doğuran olay esas alındığından, vergiyi doğuran olay gerçekleşmekle birlikte işlem bedelinin ödenmemesi, işleme ait faturanın süresinde düzenlenmemesi, alıcıya geç gelmesi veya hiç gelmemesi, KDV tevkifatının yapılarak yukarıda belirtilen süre içinde sorumlu sıfatıyla beyan edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Vergi sorumluları açısından KDV'nin satıcılara ödenmesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi arasında herhangi bir fark bulunmadığından, sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenen vergiler, vergi sorumluları

⁶³⁶ Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.531; Maç, **KDV 6-9**, s.43.

açısından yüklenilen vergi niteliği taşımaktadır.⁶³⁷ Bu nedenle, sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi kullanılmak suretiyle beyan edilen vergiler, indirim hakkı olan KDV sorumlusu alıcılar tarafından kendilerine ait hesaplanan KDV'nden, beyanın yapıldığı ay içinde verilmesi gereken, 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir. ⁶³⁸

Sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin vergi sorumluları tarafından indirim konusu yapılabilmesi için 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi yeterli olup ödenmiş olması gerekmemektedir. Ancak, sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereken verginin hiç beyan edilmediğinin veya eksik beyan edildiğinin tespiti üzerine ikmalen veya re'sen tarh edilen verginin indirim konusu yapılabilmesi için vergi aslının ödenerek takvim yılı aşılmamak şartıyla kayıtlara alınması gerekmektedir. Pişmanlık talebiyle sonradan beyan edilen KDV de takvim yılı aşılmamak şartıyla 2 nolu beyannamenin verildiği dönemde indirilebilmektedir. ⁶³⁹

Konuya ilişkin olarak herhangi bir yasal değişiklik olmadığı halde, önce 117 nolu KDV Genel Tebliğinde ve daha sonra bu Genel Tebliği de yürürlükten kaldıran KDV Genel Uygulama Tebliğinde, mülga 49 nolu KDV Genel Tebliğindeki hükme yer verilmeyerek, takvim yılı geçtikten sonra pişmanlıkla 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenen KDV'nin indirilemeyeceği görüşü benimsenmiş, konuya ilişkin olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.09.2002 tarihli ve 18206 sayılı Özelge'de de bu yönde görüş verilmiştir. İndirim hakkının kullanılmasında takvim yılının aşılmaması şartının gereksiz olduğu ve KDV'nin genel ilkelerine aykırı olduğundan kaldırılması gerektiği düşünülmektedir. Nitekim Kocaeli 1. Vergi Mahkemesinin 21.10.2014 tarihli ve 2014/436 Esas, 2014/715 sayılı Kararında takvim yılının geçilmesinin indirime engel olmadığı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, KDV sorumluluğunu yerine getirmeyenler hakkında işlem yapılırken Hazineye intikal eden vergi tutarında azalmaya neden olunmamışsa (Mükellefin aynı aya ait 1 nolu KDV beyannamesi ile beyan ederek ödediği

⁶³⁷ Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.486.

⁶³⁸ Pehlivan, **a.g.e.**, s.331; Özbacı, **a.g.e.**, s.253-254.

⁶³⁹ Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.487.

KDV'nin, sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmiş olması gereken KDV tutarını aşması durumu.) vergi aslı, cezası ve gecikme faizi aranılmaması gerektiği yargı organlarınca benimsenmeye başlanmıştır.⁶⁴⁰ Örneğin, Danıştay 9. Dairesinin 24.05.1993 tarihli ve 1992/4079 Esas, 1993/2285 Karar nolu ilamında, 1 nolu KDV beyannamesinde, yerine getirilmeyen KDV sorumluluğuna ilişkin vergi tutarını karşılayacak miktarda KDV ödemesi çıktığı takdirde, ilgili firmada KDV sorumluluğu aranmayacağına hükmedilmiştir. Yine, Danıştay 9. Dairesinin 22.09.2004 tarihli ve 2002/4250 Esas, 2004/4663 Karar nolu ilamında, 1 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilen tutarın, sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmiş olması gereken KDV tutarını karşılamaması halinde gecikme faizinin 1 nolu beyannamede beyan edilen ödenecek KDV'nin sorumlu sıfatıyla ödenmesi gereken KDV'ni karşıladığı aya kadar hesaplanması gerektiği yönünde karar verilmiştir.

KDVK'nun 9. maddesinin 1. fıkrası kapsamında sorumlu tayin edilenler tarafından, sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gereken KDV'nin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, 1 nolu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olsa dahi bu vergi tutarının ikmalen veya resen tarh edilerek vergi ziyası cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir.

Alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen KDV tutarının satıcılar tarafından beyan edilerek tahakkuk eden KDV'nin ödenmiş olması halinde vergi sorumlusu alıcılardan KDV'nin aslı aranmamakla birlikte, bu verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar, söz konusu verginin ödenmemiş olması halinde ise normal vade tarihinden yapılacak tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi hesaplanarak tahsil edilmektedir.

(2) Tevkifata Tabi Tutulan Katma Değer Vergisinin Satıcılar Tarafından Beyanı

Kısmi KDV tevkifatına tabi işlemlerin, KDVK'nun 10. maddesine göre vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemin beyan süresi içinde satıcılar tarafından

⁶⁴⁰ Maç, **KDV 6-9**, s.65-66.

mükellef sıfatıyla 1 nolu KDV beyannamesi kullanılmak suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir.⁶⁴¹

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamındaki işlemler, satıcılar tarafından ilgili döneme ait 1 nolu KDV beyannamesinin ilki “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosu, ikincisi ise “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosu olmak üzere iki ayrı bölümüne kayıt yapılmak suretiyle beyan edilmektedir.⁶⁴²

1 nolu KDV beyannamesinin “Kısmi Tevkifat Uygulanan İşlemler” tablosunda, “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa işlem bedelinin tamamının, “KDV Oranı” sütununa işlemin tabi olduğu KDV oranının, “Tevkifat Oranı” sütununa söz konusu iş için belirlenmiş olan tevkifat oranının, “Hesaplanan Katma Değer Vergisi” sütununa ise işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tevkifata tabi tutulmayan kalan kısmının yazılması gerekmektedir.⁶⁴³

1 nolu KDV beyannamesinin “Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” tablosunun ise tevkifat uygulaması nedeniyle iade almak isteyen mükellefler tarafından doldurulması gerekmektedir. Kendilerinden KDV kesintisi yapılan satıcıların yüklendikleri vergileri indirim yoluyla telafi edememeleri halinde indirilemeyen vergiler bu alana kaydedilmek suretiyle kendilerine nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.⁶⁴⁴ Söz konusu tablonun “Teslim ve Hizmet Bedeli” sütununa işlem bedelinin tamamının, “İadeye Konu Olan Katma Değer Vergisi” alanına alıcılar tarafından tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV tutarının yazılması gerekmektedir. Yapılan işlem nedeniyle KDV iadesi alınıp alınamayacağı beyannamenin “Sonuç Hesapları” başlıklı tablosunda yapılacak hesaplamalar sonucunda ortaya çıkmakta, iade alma hakkının doğabilmesi için beyannamede ödenecek KDV’nin çıkmaması gerekmektedir.⁶⁴⁵ Beyannamenin bu

⁶⁴¹ Güzel, a.g.e., s.149.

⁶⁴² Maç, **KDV 6-9**, s.44.

⁶⁴³ Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.502, 513; Güzel, a.g.e., s.150.

⁶⁴⁴ Pehlivan, a.g.e., s.331.

⁶⁴⁵ Kızılot, **KDVK ve Uygulaması**, s.503-504, 513-514.

alanına, tevkifat uygulaması nedeniyle iade almak istemeyen mükellefler tarafından kayıt yapılmaması gerekmektedir.⁶⁴⁶

d) Katma Değer Vergisi Tevkifatına Tabi İşlemlerde Bildirim Zorunluluğu ve Müteselsil Sorumluluk

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına alınan işlemlerde satıcılar, tevkifat uygulanan her bir satış faturası/serbest meslek makbuzu ve benzeri itibariyle, belgenin tarih ve numarası, tevkifat uygulanan işlemin cinsi, tutarı, işlemin tabi olduğu KDV oranı, toplam hesaplanan KDV tutarı, alıcı tarafından tevkif edilen KDV tutarı, alıcının adı/soyadı-unvanı ve vergi kimlik numarası veya T.C. kimlik numarası ve benzeri bilgileri içeren bir listeyi, satışın yapıldığı döneme ait 1 nolu KDV beyannamesi ekinde elektronik ortamda vermekle yükümlü kılınmışlardır.⁶⁴⁷

Tevkifat uygulaması kapsamına giren işlemler nedeniyle KDV tevkifatı yapan alıcılar, tevkif etmiş oldukları KDV tutarını beyan ederek ödemiş olmaları şartıyla, tevkif edilen vergi tutarı ile sınırlı olmak üzere, bu işlemlerle ilgili olarak daha önceki safhalarda ortaya çıkan KDV'nin ödenmemiş olmasından kaynaklanabilecek müteselsil sorumluluktan kurtulmaktadırlar.⁶⁴⁸

F. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme

ÖTV, 16 farklı vergi ve fon yürürlükten kaldırılarak bunların yerine 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe konulmuş, bunun sonucunda dolaylı vergiler alanında Türk Vergi Sisteminin, AB'ye tam olarak uyumu sağlanmıştır.⁶⁴⁹ ÖTV, petrol ürünleri, ulaşım araçları, kolalı gazoz, alkol ve tütün ürünleri ile lüks tüketim ürünleri olmak üzere dört farklı ürün grubuna farklı oranlarda uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur.⁶⁵⁰

⁶⁴⁶ Güzel, **a.g.e.**, s.151.

⁶⁴⁷ Maç, **KDV 6-9**, s.57.

⁶⁴⁸ Güzel, **a.g.e.**, s.152; Maç, **KDV 6-9**, s.57.

⁶⁴⁹ MHUD, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi – Örnekler ve Açıklamalar**, İstanbul, TÜRMOB Yayınları – 183, Haziran 2002, s.14, 17, 21.

⁶⁵⁰ Karyağdı, **a.g.e.**, s.21.

1. Özel Tüketim Vergisinin Tarafları

a) Özel Tüketim Vergisinin Mükellefi

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (ÖTVK) 4. maddesinin 1. fıkrasına göre verginin mükellefi, söz konusu Kanun'a ekli II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarda, motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler olarak belirlenmiş olup II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar ile I, III, ve IV sayılı listedeki mallarda verginin mükellefi, bu malları imal, inşa veya ithal edenler ile ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.⁶⁵¹

İmal veya inşaa ettiği ya da satmak üzere aldığı motorlu aracı kullanan, işletmenin aktifine alan veya kayıt ve tescilini yaptıran motorlu araç ticareti yapanlar da ilk iktisap kapsamındaki bu işlemleri nedeniyle ÖTV mükellefi olmaktadır.⁶⁵²

b) Özel Tüketim Vergisinde Vergi Sorumlusu

ÖTVK'nun 4. maddesinin 2. fıkrasında vergi sorumlusu, ÖTV mükelleflerinin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, vergi alacağının emniyet altına alınması için ÖTV'ne tabi işlemlere taraf olanlardan Maliye Bakanlığınca verginin ödenmesiyle sorumlu tutulanlar olarak tanımlanmış olup vergi sorumluları, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevleri yerine getirmek zorundadırlar.⁶⁵³

⁶⁵¹ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.264; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.427; Kemal Oktar, **Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Savaş Yayınevi, 1. Baskı: Temmuz 2008, s.59.

⁶⁵² MHUD, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, s.74.

⁶⁵³ Kazım Yılmaz, **a.g.e.**, s.265; Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.427; Kemal Oktar, **a.g.e.**, s.62; MHUD, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, s.77.

2. Özel Tüketim Vergisi Kapsamına Giren Mallar, Verginin Matrahı, Oranı ve Tutarı

ÖTV'nin konusunu, Kanun'a ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP) numaraları itibariyle tespit edilen ve ana başlıkları itibariyle petrol ürünleri, ulaşım araçları, kolalı gazoz, alkol ve tütün ürünleri ile lüks tüketim ürünleri olarak sıralanabilecek malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. ÖTVK'nun 1. maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlandığından tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde vergisi ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmamaktadır.

ÖTVK'nun 11. maddesinin 3. ve 4. fıkralarında, (II), (III) [(B) cetvelindekiler hariç] ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için verginin matrahının bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak ÖTV hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluştuğu, (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için verginin matrahının bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatı olduğu belirtilmiştir.

Aynı maddenin, ÖTV'nin tarhına ilişkin 5. fıkrasında ise (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar için asgari maktu vergi tutarlarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere yalnızca nispi vergi uygulanacağı, (B) cetvelindeki mallar için maktu vergi ile birlikte, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olmamak üzere nispi vergi uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

ÖTV matrahına esas alınacak olan KDV matrahı, 3065 sayılı KDVK'nun 20 ila 27. maddeleri hükümleri gereğince teslim veya ithal edilen malın bedeli ile birlikte vergi, resim, harç, pay ve fon gibi unsurları da kapsadığından, KDV'nin matrahına ÖTV de dahil olmaktadır. Verginin de vergisinin alınmasına neden olan bu uygulama, öteden beri eleştiri konusu yapılmaktadır. Bununla birlikte, KDVK'nun 24. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde yer alan "...vergi..." ibaresinin Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla açılan dava sonucunda AYM'nin Resmi Gazete'nin

07.04.2015 tarihli sayısında yayımlanan 25.12.2014 tarihli ve 2013/48 Esas, 2014/198 Karar nolu ilamında özetle; KDV'nin üretim ve dağıtımın her aşamasında yaratılan katma değer üzerinden alınması, ÖTV'nin ise tek aşamada alınması nedeniyle yapıları itibariyle aynı mahiyette vergiler olmadıkları, VUK'nun 262. maddesi gereğince vergilerin de satılan malın maliyetine dahil olan ve malın satış bedelini etkileyen bir unsur olduğu, Avrupa Konseyinin KDV hakkında ortak kuralları belirleyen 28.11.2006 tarihli ve 2006/112/EC sayılı Direktifi'nin 78. maddesinde de KDV'nin matrahına vergi, resim ve harçların dahil edilmesinin öngörüldüğü gerekçeleriyle, söz konusu kelimenin Anayasa'ya aykırı olmadığı yönünde karar verilmiştir.

Söz konusu Kanun'un 12. maddesinin 1. fıkrasında ise ÖTV'nin, Kanun'a ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınacağı belirtilmektedir.

3. Özel Tüketim Vergisi Kesintisine Tabi İşlemler

ÖTVK'nun 4. maddesinin 2. fıkrasında, ÖTV mükellefinin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığınca söz konusu yetkiye dayanılarak çıkarılan ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile ÖTV'ye tabi olan bir kısım malların teslimi kaynakta vergileme uygulaması kapsamına alınmıştır.

a) Türkiye İçinde İkametgâhın, İşyerinin, Kanuni ve İş Merkezinin Bulunmaması Durumunda Özel Tüketim Vergisi Kesintisi

ÖTVK'nun 4. maddesinin 2. fıkrasına göre, ÖTV'nin konusuna giren malları mükelleften teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV mükellefinin

Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması durumunda, verginin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumlu bulunmaktadırlar.

b) Bir Kısım Malların Sanayi Sicil Belgesini Haiz Olan Katma Değer Vergisi Mükellefi İmalatçılara Tesliminde Özel Tüketim Vergisi Kesintisi

ÖTVK'nun 4. maddesinin 2. fıkrasıyla Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye dayanılarak yayımlanan ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin⁶⁵⁴ I.Ç.2.2 nolu bölümüyle, ÖTVK'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinin 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 GTİP numaralarında yer alan mallar ile 2710.20.90.00.00 GTİP numaralarında yer alan mallardan yalnız 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 GTİP numaralı malların biodizel ihtiva edenleri ve 38.11 tarife pozisyon numarasında yer alan malların,⁶⁵⁵ 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nda tanımlanan rafinericiler hariç olmak üzere ÖTV mükellefleri tarafından, sanayi sicil belgesini haiz olan KDV mükellefi imalatçılara tesliminde, imalatçılar tarafından ÖTV'nin kaynakta kesilmesi zorunlu tutulmuştur.

İlk olarak 19.04.2014 tarihinde yayımlanan 34 seri nolu ÖTV Genel Tebliği ile getirilen, daha sonra ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin I.Ç.2.2 nolu bölümüne taşınan bu düzenleme ile vergi indirimlerine bağlı olarak ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçagını önleme konusunda yeni bir vergi güvenlik müessesesinin tesis edilmesi amaçlanmıştır. Tek aşamalı bir vergi olması nedeniyle istisnai bir uygulama olarak getirilen vergi indirimi düzenlemesi, ÖTV'ne tabi olan malların aynı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin ödenecek vergiden indirilmesini öngörmekte olup tevkifat uygulaması, bazı mükellef grupları tarafından aynı listeden başka bir mal üretilmek suretiyle malların transfer

⁶⁵⁴ Resmi Gazete'nin 05.03.2015 tarihli ve 29286 sayılı nüshasında yayımlanmıştır.

⁶⁵⁵ 38.11 tarife pozisyon numarasında yer alan mallar, vurutuyu önleyici müstahzarlar, oksidasyonu durdurucu maddeler, peptizan katkılar, akışkanlığı düzenleyici maddeler, aşınmayı önleyici katkılar ve mineral yağlar (benzin dâhil) veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkılar olarak sıralanmıştır.

edildiği bir zincir oluşturulmak ve vergi yükü bu zincir içerisinde yer alan malvarlığı olmayan vergi mükelleflerinin üzerinde bırakılmak suretiyle vergi indiriminin bir vergi kaçırma aracı olarak istismar edilmesi nedeniyle getirilmiştir.⁶⁵⁶

ÖTV mükellefi olan satıcıların kesintiye tabi mal teslimlerini, söz konusu teslimlerin yapıldığı vergilendirme dönemine ilişkin (1) numaralı ÖTV beyannamesinin "Tecil ve Tevkifat" bölümünün "Tevkifat" kısmındaki bilgileri doldurmak suretiyle beyan etmeleri ve beyannamenin "Ekler" bölümünde yer alan "Tevkifata Tabi Mal Teslimleri" kısmını doldurmaları gerekmektedir.

Vergi sorumlusu konumundaki alıcılar olan sanayi sicil belgesini haiz KDV mükellefi imalatçıların ise söz konusu Genel Tebliğ ile kesinti kapsamına alınan mallar üzerinden hesapladıkları ÖTV'nin tamamını, (I) sayılı liste kapsamındaki diğer mal teslimleri nedeniyle ÖTV mükellefiyetleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, sadece kesintiye tabi alımların gerçekleştiği vergilendirme dönemlerinde, elektronik ortamda verecekleri (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile teslimin gerçekleştiği vergilendirme döneminin beyan süresi içerisinde beyan etmeleri ve tahakkuk eden ÖTV'ni KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine ödemeleri gerekmektedir.

ÖTVK'nun 14. maddesinde, Kanun'a ekli (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemi, her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem olarak belirlenmiş olup söz konusu mallara ilişkin beyannamenin, vergilendirme dönemini izleyen onuncu günün akşamına kadar mükellefin KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilerek aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir.⁶⁵⁷

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin I.Ç.2.2.3 nolu bölümüne göre, ÖTV kesintisi uygulaması kapsamında satın alınan malların tamamının veya bir kısmının Kanun'a ekli (I) sayılı listede yer alan başka bir malın imalinde

⁶⁵⁶ Ömer Kaya, "ÖTV'de Yeni Bir Müessese: Tevkifat", **Vergi Dünyası**, Sayı: 393, Mayıs 2014, s.156-160.

⁶⁵⁷ MHUD, **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi**, s.129.

kullanılması halinde, vergi sorumlularınca (6) numaralı ÖTV beyannamesi kullanılmak suretiyle sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenen ÖTV tutarının söz konusu malların imalatıta kullanılan miktarına isabet eden kısmı, yalnızca üretilen malın tesliminin yapıldığı vergilendirme döneminde, bu teslimlere ilişkin beyanı içeren (1) numaralı ÖTV beyannamesinin “İstisnalar ve İndirimler” bölümünün “İndirimler (Aynı Listedeki Malın İmalatıta Kullanılması)” kısmında beyan edilerek indirim konusu yapılabilmektedir. İndirilemeyen tutar ise kesintiyi yapan alıcı imalatçılar tarafından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir.

Kaynakta kesilen ÖTV’nin indirilebilmesi için ödenmiş olmasının şart koşulması, ÖTV’ndeki kesinti uygulaması ile KDV kesintisi uygulaması arasındaki temel farklardan biri olup tevkif edilen KDV’nde indirimin dayanağı olan 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edilen tevkifata tabi tutulmuş olan KDV’nin ödenmiş olması şartı bulunmamakta, ÖTV’nde indirimin dayanağı olan (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan edilen tevkifata tabi tutulmuş olan ÖTV’nin ise ödenmiş olması gerekmektedir. Söz konusu farklılık ilgili Kanunlardaki düzenlemelerden kaynaklanmakta olup KDVK’nun vergi indirimini düzenleyen 29. maddesinde indirilebilecek KDV “...fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen...” olarak tanımlanmış iken ÖTV Kanunu’nun 9. maddesinde indirilebilecek ÖTV, “...başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi...” olarak tanımlanmıştır.⁶⁵⁸

c) Özel Tüketim Vergisi Sıfıra İndirilmiş Deniz Yakıtı Kullanan Deniz Araçlarının Yıl İçerisinde Terkini, Satışı veya Kiralanması Durumunda Özel Tüketim Vergisi Kesintisi

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin III.B.1 nolu bölümüyle, miktarı her geminin teknik özelliklerine göre tespit edilmek ve bu akaryakıtı kullanacak olan geminin jurnaline işlenmek kaydıyla, Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline kayıtlı, kabotaj hattında münhasıran yük ve yolcu

⁶⁵⁸ Kaya, a.g.e., s.156-160.

taşıyan gemilere, ticari yatlara, hizmet ve balıkçı gemilerine verilecek akaryakıtın ÖTV'si sıfıra indirilmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğin III.B.1.4.9 nolu bölümüne göre ise, kiraya verilen, kira sözleşmesi süresi biten veya sözleşmesi iptal edilen deniz araçları ile donatanı tarafından satılan veya terkin edilen deniz araçlarının deposunda ÖTV'si sıfıra indirilmiş deniz yakıtı bulunup bulunmadığına bakılmaksızın ÖTVK'nun 4. maddesinin 2. fıkrası ve KDVK'nun 9. maddesinin 1. fıkrası uyarınca bu yakıtla ilişkin ÖTV tutarı ile bunun üzerinden hesaplanacak KDV tutarının kiraya veren, kiracı, deniz aracını satan veya terkin eden donatan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Tebliğ hükmü uyarınca sorumlu sıfatıyla yapılacak beyanda, Tebliğ ekinde bulunan (3E) numaralı “Deniz Araçlarında Yer Alan Vergisiz Yakıtın Devrine İlişkin Beyanname”nin kullanılması gerekmektedir. Teslim edilen deniz aracında bulunan ÖTV'si sıfıra indirilmiş yakıt miktarı ile son yakıt alımı yapılan tarihte bu yakıt için geçerli olan ÖTV'nin çarpılması suretiyle hesaplanan toplam ÖTV'yle bu verginin %18'i tutarındaki KDV'nin, donatanı tarafından satılan aracın alıcısına, kiraya verilen aracın kiracısına, kira sözleşmesi süresi biten veya iptal edilen deniz aracının sahibine teslim edildiği, terkin edilmesi halinde ise terkin edildiği tarihi takip eden on gün içinde vergi sorumlusunun KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edilerek aynı süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

4. Kaynakta Kesintiye Tabi Özel Tüketim Vergisinde Usule İlişkin Hususlar

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin I.Ç.2.2.3 nolu bölümüne göre, kesinti yapılan ÖTV'nin beyanına ilişkin (6) numaralı ÖTV beyannamesinde, beyan edilen ÖTV'nden herhangi bir surette indirim yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Satıcı ÖTV mükellefleri tarafından tevkifata tabi olan ve olmayan malların teslimlerine ilişkin fatura ve benzeri belgeler ayrı ayrı düzenlenebileceği gibi tek bir belgenin düzenlenebilmesi de mümkün olup her iki durumda da düzenlenecek belgeler üzerinde; "Teslim Miktarı, Teslim Bedeli, Hesaplanan ÖTV, Alıcı İmalatçı Tarafından Tevkif Edilecek ÖTV, KDV Matrahı, Hesaplanan Katma Değer Vergisi, Tevkifat Dâhil Toplam Tutar ve Tevkifat Hariç Toplam Tutar" kalemlerinin ayrı ayrı gösterilmesi ve kesinti hariç toplam tutarın rakam ve yazı ile yazılması gerekmektedir.

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin I.Ç.2.2.6 nolu bölümüne göre, vergi sorumlusu tayin edilenler tarafından beyan edilip ödenmesi gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, söz konusu vergi tutarı, 213 sayılı VUK hükümlerine göre ikmalen veya re'sen tarh edilerek bu tarhiyata vergi ziyai cezası kesilmekte ve ayrıca gecikme faizi hesaplanmaktadır. Vergi sorumlularınca beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen ÖTV'nin satıcı tarafından beyan edilmiş olması halinde ise vergi sorumlularına yönelik olarak vergi aslına ilişkin takibat yapılmamaktadır.

ÖTV kesintisi yapan vergi sorumlularının, yapmış oldukları vergi kesintisi tutarlarını ödememeleri halinde, kesinti kapsamındaki teslimlere ilişkin ÖTV ile sınırlı olmak üzere Hazineye intikal etmeyen vergilerden dolayı 213 sayılı VUK hükümleri uyarınca verginin asıl mükellefleri müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

G. Damga Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme

Cumhuriyet dönemi ile birlikte çağdaş vergilendirme anlayışı doğrultusunda 1950'li yıllardan itibaren başlayan reformlar sonucunda vergi sistemimiz gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler olmak üzere çok vergili bir sistem haline gelmiş olup damga vergisi harcamalar üzerinden alınan vergiler kapsamına girmektedir.⁶⁵⁹

⁶⁵⁹ Ahmet Kırman, **488 sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, Ankara, 1997, s.1.

Bununla birlikte damga vergisinin genel vergi sistemi içerisindeki yerinin ve niteliğinin belirlenmesinde güçlükler bulunmakta, ticari işlemlere dayalı olarak yapılan bir bölüm hukuki işlemler üzerinden alınan bir çeşit sermaye tedavül vergisi olarak değerlendirildiği, hukuki işlemlerin dayanağını oluşturan evrak ve belgeler üzerinden alındığı görülmektedir.⁶⁶⁰

Damga vergisi, ticari veya hukuki muamelelerin belgelendirilmesini sağlayan ve ona resmi nitelik kazandıran kağıtlar üzerinden alınan bir vergi olup damga vergisinin konusu ticari veya hukuki muamele değil, bu muamelelerin üzerinde gösterildiği kağıtlardır.⁶⁶¹ DVK'nun 1. maddesine, 5228 sayılı Kanun'un 59-4/a maddesiyle 31.07.2004 tarihinde yürürlüğe girmek üzere eklenen cümle ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler de damga vergisi kapsamına alınmıştır.⁶⁶² Ayrıca aynı Kanun'un 2. maddesine göre damga vergisine tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de damga vergisi kapsamına girmektedir.

DVK'nun 15. maddesine göre damga vergisi, makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması olmak üzere üç şekilde ödenebilmektedir.⁶⁶³ VUK'nun 8. Maddesinde, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanan ve verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi hususunda alacaklı vergi dairesine karşı vergi mükellefi gibi sorumlu olan vergi sorumlularının, damga vergisi uygulamasında da yükümlülükleri bulunmaktadır.⁶⁶⁴

DVK'nun 19. maddesine göre genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseselerin ödemelerinde kullanılan

⁶⁶⁰ A.e.

⁶⁶¹ Sarılı, a.g.e., s.176.

⁶⁶² Alptürk, a.g.e., s.333.

⁶⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.435.

⁶⁶⁴ Kırman, DVK Şerhi, s.139.

ve nispi vergiye tabi bulunan makbuzlarla bu mahiyetteki kağıtlara ait damga vergisi, bu ödemelerin yapılması veya avans suretiyle ödemelerde avansın itası sırasında ilgili daire ve müesseseler tarafından istihkaklardan kesinti yapılmak suretiyle tahsil edilmekte, verginin gerçek mükellefi olan üçüncü kişilerden kesilen damga vergisi, sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yatırılmaktadır.⁶⁶⁵

1324 sayılı Damga Resmi Kanunu'nun 39. Maddesinde yer alan düzenleme, uygulamada meydana gelen güçlüklerin giderilmesi amacıyla damga vergisinin avansın mahsubunda kesilmesi yerine avansın ödenmesi esnasında kesilmesi yönünde küçük bir değişiklik yapılarak 488 sayılı Kanun'un 19. Maddesine aynen aktarılmıştır.⁶⁶⁶ Verginin mükellefi yerine doğrudan vergi kesmek durumunda olan vergi sorumlularını hedef alan söz konusu Kanun maddesi, GVK'nun vergi kesintisine ilişkin 94. Maddesiyle paralellik taşımaktadır.⁶⁶⁷

1. İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödenen Damga Vergisinin Tarafları

a) Damga Vergisinin Mükellefi

DVK'nun 3. maddesine göre damga vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişiler ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların vergisini ise Türkiye'de bu

⁶⁶⁵ Katma bütçe uygulamasına 01.01.2006 tarihinden itibaren son verilmiş olup 22.12.2005 tarih ve 5436 sayılı Kanun'un Geçici 3. Maddesine göre ilgili mevzuatında gerekli düzenleme yapılınca kadar, mevzuatta katma bütçeli idarelere yapılan atıfların, katma bütçeli daire iken 5018 sayılı Kanunla özel bütçeli idareler kapsamına alınan kamu idarelerine yapılmış sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Ancak bu madde ile yapılan düzenleme katma bütçeli idarelerin tamamının özel bütçe kapsamına alınmaması nedeniyle yetersiz olup genel bütçe kapsamına alınan idarelere yönelik atıf hükmü bulunmadığından hukuki boşluk bulunmaktadır. (Salâhaddin Kardeş, **Milli Emlak**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2007, s.14.); 6360 sayılı Kanun'un 1. maddesinin 1. 2. ve 4. fıkralarında sayılan; İstanbul, Kocaeli, Aydın, Balıkesir, Denizli, Hatay, Malatya, Manisa, Kahramanmaraş, Mardin, Muğla, Ordu, Tekirdağ, Trabzon, Şanlıurfa, Van, Adana, Ankara, Antalya, Bursa, Diyarbakır, Eskişehir, Erzurum, Gaziantep, İzmir, Kayseri, Konya, Mersin, Sakarya ve Samsun illerindeki İl Özel İdarelerinin tüzel kişiliği, Kanun'un yayımından sonraki ilk mahalli idareler seçimlerinin yapıldığı tarih olan 30.03.2014 itibarıyla kaldırılmıştır.; Kaneti, **a.g.e.**, s.85.; Kırmızı, **DVK Şerhi**, s.140.

⁶⁶⁶ **A.e.**, s.303.

⁶⁶⁷ **A.e.**, s.304.

kağıtları resmi dairelere ibraz eden, üzerlerinde devir veya ciro işlemleri yapanlar veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalananlar ödemek zorundadırlar. Ancak bunlardan ticari veya mütedavil⁶⁶⁸ kağıt mahiyetinde bulunanların vergisini, bunları ilk defa satan veya kabul veya başka şekilde kullanan kişilerin ödemesi gerekmektedir.⁶⁶⁹

b) Damga Vergisinde Vergi Sorumlusu

DVK'nun 19. maddesinde damga vergisi sorumluları, genel ve özel bütçeli dairelerle il özel idareleri ve belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseseler olarak sıralanmış olup⁶⁷⁰ belirtilen vergi sorumluları, madde kapsamına giren işlemlere ilişkin olarak düzenledikleri kağıtlara ait damga vergisini istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödeme sorumluluğu altında bulunmaktadır.⁶⁷¹

DVK'nun 19. maddesinin son fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden çıkarılan 10 ve 11 seri nolu DVK Genel Tebliğleriyle uygulamanın kapsamı genişletilerek, yaptıkları ödemeler üzerinden tahakkuk eden gelir vergisini GVK'nun 94. Maddesine göre sorumlu sıfatıyla aylık ve üç aylık muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmek zorunda olan tüm gerçek ve tüzel kişilerin (Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler), söz konusu ödemeler sebebiyle düzenlenen kağıtlara ait damga vergisini de bu muhtasar beyanname ile aynı vergi dairesine ödemeleri uygun görülmüştür.⁶⁷²

⁶⁶⁸ Mütedavil: Tedavülde bulunan, elden ele gezen. (Bkz. Türk Dil Kurumu, a.y.)

⁶⁶⁹ Uluatam, Methibay, a.g.e., s.455.

⁶⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s.435.

⁶⁷¹ Kırman, **DVK Şerhi**, s.306; Ziyaettin Bildirici, **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 852, 1995, s.254.

⁶⁷² Kırman, **DVK Şerhi**, s.306; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s.314.

Genel bütçeli daireler, GVK'nun 100. maddesi gereğince muhtasar beyanname verme yükümlülükleri bulunmamasına, DVK'nun 23. maddesi gereğince de damga vergisine ilişkin beyanname verme yükümlülükleri bulunmamasına karşın, damga vergisini Kanun'un 19. maddesine göre istihkaktan kesinti yapmak suretiyle ödeme sorumluluğu altında bulunmaktadır. Arızı olarak GVK'nun 94. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi ödeme yapanların ise istihkaktan kesinti yapmak suretiyle damga vergisi ödeme sorumlulukları bulunmamaktadır.⁶⁷³

2. İstihkak'tan Kesinti Suretiyle Ödeme Kapsamına Giren Kağıtlar ve Damga Vergisi Oranı

488 sayılı Kanun'un 19. Maddesi kapsamında yer alan kuruluşların üçüncü kişilere yaptıkları ödemeler nedeniyle düzenledikleri ve nispi vergiye tabi olan makbuzlarla bu nitelikteki kağıtlar istihkaktan kesinti suretiyle ödeme kapsamına girmekle birlikte bu kuruluşların yaptıkları ödemeler ile ilgili kağıtların tamamı bu kapsamda yer almamaktadır.⁶⁷⁴

Kanun'a ekli I sayılı Tablonun IV/1-a maddesine göre, 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 tediyesini temin eden kağıtlar binde 9,48 oranında; IV/1-b maddesine göre 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 (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtlar, IV/1-c maddesine göre ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler ve son olarak IV/1-d maddesine göre icra dairelerince resmi

⁶⁷³ Oluş Yayıncılık, **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008, s.94-95.

⁶⁷⁴ Kırman, **DVK Şerhi**, s.304.

daireler namına şahıslara ödenen paralar için düzenlenen makbuzlar ise binde 7,59 oranında istihkaktan kesinti şeklinde ödeme esasına göre vergilendirilmektedir.

Danıştay 9. Dairesinin 18.12.1991 tarihli ve 1989/1762 Esas, 1991/4566 Karar sayılı ilamında, yapılan aynı yardımlar hizmet erbabının ücretini arttırdığından, personelin ücretine katılarak hasıl olan brütleştirme işlemi sonucu bordro düzenlenmesi ve vergiye tabi bu matrah üzerinden damga vergisi kesintisi yapılması gerektiği yönünde karar verilmiştir.

Diğer taraftan, nispi damga vergisine tabi olan kağıtlarda verginin matrahı, bu kağıtlarda yer alan veya hesaplanabilen değer olduğundan, mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak düzenlenen ihale kararları, sözleşme ve diğer kağıtlarda, KDV dahil bedelin belli olması halinde bu bedel, KDV hariç bedel gösterilmesi halinde ise KDV ilave edilmek suretiyle bulunan toplam tutar üzerinden nispi damga vergisi hesaplanmakta iken bu uygulamanın mükelleflerce ihtilaf konusu yapılması üzerine verilen ve sürekli hale gelen yargı kararlarında, damga vergisi matrahına dahil edilen KDV'nin, üstlenilen işin ya da verilen hizmetin bir bedeli olmadığı belirtilerek, bu uygulama ile verginin de vergilendirilmesi gibi bir durumun ortaya çıkacağı gerekçesiyle, KDV'nin nispi damga vergisi matrahına dahil edilmemesi gerektiği yönünde karar verildiğinden, 30 seri nolu DVK Genel Tebliği ile nispi damga vergisine tabi kağıtların içeriğinde, KDV yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın, damga vergisinin KDV hariç bedel üzerinden hesaplanması, KDV dahil edilerek düzenlenen kağıtlardan alınması gereken damga vergisinin ise KDV tutarı düşüldükten sonra kalan meblağ üzerinden hesaplanması uygun görülmüştür.⁶⁷⁵

3. İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödenen Damga Vergisinde Kesintinin Zamanı, Beyanı ve Ödenmesi

Damga vergisi, tahakkuku tahsile bağlı bir vergi olması nedeniyle, tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri gerektirmemekte, vergiyi doğuran olayın

⁶⁷⁵ Örneğin hakediş bedelleri üzerinden istihkaktan kesinti suretiyle ödenecek damga vergisinin matrahına katma değer vergisi dahil değildir. (Bkz. Şenlik, **a.g.e.**, s.95.)

gerçekleşmesiyle tahakkuk ederek, tahsil edilebilir hale gelmektedir.⁶⁷⁶ Ancak zamanında ödenmediğinde bu niteliğini kaybetmekte, ihbarname esasına göre VUK hükümleri çerçevesinde mükellefe veya muhataba tebliğ edilmekte, tebliğ edilen vergiye karşı vergi mahkemelerinde dava açılabilmektedir.⁶⁷⁷

İstihkaktan kesinti suretiyle ödemelerde damga vergisi, muhtasar beyannameye dahil edilerek vergi dairesine yatırıldığından, vergi idaresince beyannameli mükellefiyet kapsamında değerlendirilmekte, beyanname kanuni süresi içinde verilmediğinde vergi ziyayı doğmuş sayılmakta ve re'sen takdire gidilmekte, beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verilmesi halinde geç tahakkuka bağlı olarak vergi ziyayı ortaya çıktığı kabul edilmekte, beyanname zamanında verilmekle birlikte eksik beyanda bulunulduğunun tespiti halinde de ceza uygulanmaktadır. Ancak tahakkuku tahsile bağlı bir vergi türü olan damga vergisine ilişkin beyanname ve bildirim alınmasının beyannameli mükellefiyet ortaya çıkarmadığı, beyanname zamanında verilmeyerek ödeme yapılmadığı takdirde damga vergisinin tahakkuku tahsile bağlı bir vergi olma özelliğini kaybettiği ve bu aşamadan sonra tarhiyatın ihbarname esasına göre yapılması gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır.⁶⁷⁸

DVK'nun 23. maddesine göre, genel bütçeli daireler dışında kalan ve istihkaktan kesinti yapmak durumunda bulunan daire ve müesseseler tarafından bir ay içinde kesilen damga vergisinin, ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar ödemenin yapıldığı yer vergi dairesine bir beyanname ile bildirilmesi ve yirmialtıncı günü akşamına kadar yatırılması gerekmektedir.⁶⁷⁹ Kanun metninde "20. günü" ibaresi bulunmasına karşın 371 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca "23. günü" olarak uygulanmaktadır.

10 ve 11 seri nolu DVK Genel Tebliğleriyle uygulama kapsamına alınan kişi ve kuruluşların, aylık veya üç aylık dönemler içerisinde yapacakları nispi vergiye tabi istihkak ödemeleri, maaş, ücret, kesin veya avans ödemeleri ile nispi

⁶⁷⁶ Sarılı, **a.g.e.**, s.176.

⁶⁷⁷ Oluş Yayıncılık, **DVK Yorum ve Açıklamaları**, s.294.

⁶⁷⁸ **A.e.**, s.303-304.

⁶⁷⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s.314.

vergiye tabi olan müteahhit ve diğer kişilere yapılan kesin ve avans şeklindeki istihkak ödemelerine ilişkin damga vergisi tutarlarını da kesintiye tabi tutarak ve gelir vergisine ilişkin olarak aylık veya üç aylık dönemler halinde verdikleri muhtasar beyannameye dahil ederek aynı vergi dairesine ödemeleri gerekmekte, GVK'nun 100. Maddesi gereğince muhtasar beyanname vermeyen genel bütçeye dahil idare ve müesseseler de uygulama kapsamında yer almakta, muhtasar beyanname vermek zorunda olmayan diğer kişi ve kuruluşların kesinti yapma ve beyan yükümlülükleri bulunmamaktadır.⁶⁸⁰

4. İstihkaktan Kesinti Suretiyle Ödemede Usule İlişkin Hususlar

İstihkaktan kesinti yapılmak suretiyle ödenen damga vergisi kapsamına giren ödemeler esnasında vergiye tabi kağıtların üzerine verginin ödendiğine ilişkin şerh konulması zorunluluğu söz konusu olup kesilen damga vergisinin, kağıdın üzerine, varsa sureti ve dip koçanına “.....TL'lik damga vergisi, tarafımızdan istihkaktan kesinti şekliyle ödenecektir. Defter sıra no:.....” ibareli kaşe vurularak ve kaşe vurulan kağıt vergiyi yatıracak kuruluş yetkilileri tarafından imzalanarak, bu şekilde yapılan ödemeleri kaydetmeye mahsus damga vergisi defterine işlenmek suretiyle kayıt altına alınması gerekmektedir.⁶⁸¹

VUK'nun mükerrer 257. ve DVK'nun 29. maddelerine dayanılarak 23.03.1983 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 20 seri nolu Damga Vergisi Genel Tebliğiyle, düzenledikleri kağıtlara ait damga vergisini makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti şekliyle ödeyen mükelleflerin, bu ödemelerini kaydetmek üzere damga vergisi defteri tutmaları yönünde düzenleme getirilmiş olup bu defterin tutulmasında, VUK'nun kayıt nizamı ve tasdik zamanına ilişkin 215 ila 219. ve 221. maddelerindeki hükümlere uyulacağı, söz konusu deftere makbuz karşılığı ödemeye ilişkin kağıtlar ile istihkaktan kesinti şekliyle ödemeye ilişkin kağıtların ayrı ayrı bölümlere kaydedileceği, her bölümüne takvim yılı başından itibaren 1'den başlayıp

⁶⁸⁰ Kırman, **DVK Şerhi**, s.307.

⁶⁸¹ **A.e.**, s.309.

teselsül ettirilen sıra numarası verileceği, defterde ayrıca düzenlenen kağıdın türü, tarihi, varsa numarası, vergi matrah ve miktarının gösterileceği belirtilmiştir.

Damga vergisi, genel bütçeye dahil olan bir vergi olması nedeniyle VUK'nun 1. maddesi gereğince usul hukuku yönünden bu Kanun'a tabi bulunmaktadır. DVK'nun 30. maddesinde, VUK'nun damga resmine ilişkin hükümlerinin damga vergisi hakkında da uygulanacağı belirtilmesine karşın VUK'nun 205. maddesindeki damga resmi defteri tutulmasına yol açan işlemlerden yolcu bilet ücretleri ve sigorta primleri üzerinden alınacak damga resmi kayıtlarıyla ilgili hükümler DVK'nun 31. maddesinin 7. fıkrası, ilan ücretleri üzerinden alınması gereken damga resmi de 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nun 105. maddesinin 2. fıkrasıyla kaldırıldığından, VUK'nda damga resmi deyimi kullanılmak suretiyle düzenlenmiş bir hükmün damga vergisi açısından uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, DVK'nun 30. maddesinin, VUK'nun 205. maddesinin ve VUK'ndaki damga resmi ibarelerinin yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.⁶⁸² Damga vergisinin istihkaktan kesilerek ödenmesinde vergi aslı ödenmekle birlikte ödeme usulüne uyulmaması halinde diğer ödeme şekillerinde olduğu gibi VUK'nun 355. maddesi uyarınca her bir kağıt için 1,70 TL'den az olmamak üzere %10 oranında özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.⁶⁸³

Damga vergisinde istihkaktan kesinti yoluyla ödeme usulü genel olarak değerlendirildiğinde, hukuki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlara özgü bu vergi, günümüz hukuki ve finansal işlemlerindeki çeşitlilik nedeniyle sıklıkla yoruma ihtiyaç göstermekte, yapılan yorumlar da mükellef aleyhinde olduğundan vergi yükünü arttırıcı etkide bulunmaktadır. Bu nedenle, gelişmiş ülke uygulamaları göz önünde bulundurularak daha dar kapsamlı ve düşük oranlı bir damga vergisi düzenlemesine ihtiyaç bulunmaktadır.⁶⁸⁴

⁶⁸² Oluş Yayıncılık, **DVK Yorum ve Açıklamaları**, s.293-294.

⁶⁸³ Kırmızı, **DVK Şerhi**, s.310.

⁶⁸⁴ **A.e.**, s.4.

H. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Kaynakta Vergileme

VİVK'nun 1. maddesine göre verginin konusu ve vergiyi doğuran olay, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraseten veya diğer herhangi bir şekilde karşılıksız olarak bir şahıstan diğer şahsa intikali olarak tanımlanmış olup Türk tabiiyetinde bulunan şahısların yabancı ülkelerde aynı yollardan elde ettikleri mallar da verginin konusunu teşkil etmektedir.⁶⁸⁵ VİVK'na göre kaynakta vergileme ise sadece şans oyunlarından veya gerçek ve tüzel kişiler tarafından düzenlenen yarışma ve çekilişlerden kazanılan ikramiyelerde söz konusu olmaktadır.⁶⁸⁶

VİVK'nun 7. maddesinin 1. fıkrasına göre 5602 sayılı Kanun⁶⁸⁷ kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekiliş düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler, ikramiye kazananların ikramiyelerinin 4. maddenin 1. fıkrasının (e) bendinde belirtilen vergiden istisna edilen kısmı aşması halinde, aşan kısım üzerinden 16. maddenin son fıkrası uyarınca %10 oranında kesecekleri vergiyi, Kanun'un 9. maddesinin 1. fıkrasının 3. bendi uyarınca bir beyanname ile yarışma, çekiliş veya müsabakaların yapıldığı günü takip eden ayın 20. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine beyan ederek, tahakkuk eden vergiyi 19. maddenin 1. fıkrası uyarınca aynı süre içerisinde yatırmaya mecbur tutulmuşlardır.⁶⁸⁸

VİVK'nun 7. maddesinin 2. fıkrasında, 16. maddenin son fıkrası gereğince kazandıkları ikramiyeler üzerinden vergi kesintisi yapılanların bu ikramiyeleri için

⁶⁸⁵ Ahmet Erol, **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ağustos 2008, s.283.

⁶⁸⁶ Uysal, **a.g.e.**, s.169.

⁶⁸⁷ Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun (Resmî Gazete Tarihi: 21.03.2007 Sayısı: 26469)

⁶⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e.**, s.389; Fazıl Aydın, **a.g.e.**, s.37, 71-72.

beyanname vermeyecekleri hüküm altına alındığından, kaynakta yapılan vergi kesintisi nihai vergi halini almaktadır.⁶⁸⁹

Diğer taraftan, VİVK'nun 17. maddesine göre, kamu kurum ve kuruluşları, bankalar, bankerler, kasa kiralayanlar, sigorta şirketleri benzeri şirket ve kuruluşlar, mahkemeler ve icra daireleri, hak sahiplerine VİV'nin konusuna giren herhangi bir işlem nedeniyle para ve senet verebilmek için öncelikle verginin ödenmiş olduğuna dair vergi dairesinden verilmiş belge talep etmekle yükümlü tutulmuş olup söz konusu verginin ödendiğini gösteren belgeyi ibraz etmeyen hak sahiplerine yapılacak ödemeler üzerinden, veraset yoluyla intikallerde %5, ivazsız intikallerde ise %15 oranında vergi karşılığı teminat olarak kesinti yapıldıktan sonra, kalan kısım verilebilmektedir. Kesinti yapanlar, vergi karşılığı olarak kestikleri teminat bedelini en geç bir hafta içinde bulundukları yerin mal sandığına yatırmaya ve durumu bağlı bulundukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecbur tutulmuşlardır.⁶⁹⁰

Hakimler hariç olmak üzere, VİV'ne karşılık olarak teminat kesintisi yapmadan para ve senet verenlerle, kestikleri teminat bedelini yukarıda belirtilen süre içinde mal sandığına yatırmayanların kesinti yapmakla sorumlu tutuldukları teminat bedeli, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre gecikme zammı uygulanmak suretiyle kendilerinden tahsil edilmektedir. Kesinti yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, kesinti yaparak mal sandığına yatırmak zorunda oldukları teminat bedelinin % 10'u oranında ceza ayrıca tahsil edilmektedir.

Kanun'un 17. maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların kesinti yapma sorumlulukları VİV'nin aslına ilişkin nihai vergileme niteliği taşıyan bir vergi kesme sorumluluğu olmayıp madde başlığında da ifade edildiği gibi VİV'ne karşılık olarak teminat kesintisi yapma sorumluluğunu ifade etmektedir. Nitekim, kesinti yapanlar tarafından vergi karşılığı olarak kesilen ve mal sandığına yatırılan teminat bedelleri,

⁶⁸⁹ A.e., s.73; Mehmet Baydemir, **Veraset ve İntikal Vergisi – Kuram ve Uygulamada**, Aydın, Aydın Tuna Matbaacılık, 1. Baskı: Mart 2011, s.284-285; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, s.349.

⁶⁹⁰ Kaneti, a.g.e., s.84-85.

vergi dairesi tarafından VİV beyannamesi üzerinden tahakkuk eden vergilere birinci taksitten başlamak üzere mahsup edilmekte, kesilen teminat bedelinin beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden fazla olması halinde artan kısım mükellefe iade edilmektedir.⁶⁹¹



⁶⁹¹ Baydemir, **a.g.e.**, s.315.

SONUÇ

Günümüzde, vergi güvenliğini sağlayan bir vergi tahsil yöntemi ve vergilendirme yöntemi olarak yaygınlıkla kullanılan ve vergi tahsil yöntemleri içerisinde halk temsilcileri yoluyla tahsil yöntemi ile emanet yöntemi arasında bulunan kaynakta vergilemenin kökeni İngiltere’de uygulanan 16. yüzyıl vergilerine dayanmakla birlikte teoride ilk defa Vauban tarafından 1707 yılında yayınlanan “Projet Dune Dixme Royale” adlı eser içerisinde ortaya atılmış olup İngiltere’de 1803 yılında “Addington’s Act” kanunuyla yürürlüğe giren gelir vergisi ile ilk defa yasal bir zemine kavuşmuştur. Kaynakta vergileme, Türkiye’de ise ilk olarak Osmanlı döneminde 1863 yılından itibaren bir kanun veya nizamnameye dayalı olmaksızın tüccar ve esnafın yıllık kazançlarına uygulanan temettü vergisi ile başlamış, daha sonra Temettü Vergisi Kanunu, 755 ve 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunları ile yasal olarak yürürlüğe konulmuştur.

Kaynakta vergilemenin ortaya çıkışı ve yaygınlaşması, esas itibariyle savaş nedeniyle ortaya çıkan kamu finansmanı ihtiyacının ivedilikle karşılanması gerekliliğinin bir sonucu iken günümüzde çağdaş vergi uygulamaları kapsamında, bir maliye politikası aracı olma, ülkeler arasındaki efektif vergi yükünün dengelenmesinde kullanılabilme gibi olumlu özelliklerinin yanında, vergide simetri ilkesinden uzaklaşma, kesin vergi gelirlerinin öngörülmesinde güçlük yaratma, vergi bilincinin oluşmasını engelleme gibi bir takım olumsuz özelliklerinin ortaya çıktığı da görülmektedir.

Kaynakta vergilemeye, vergileme ilkeleri ile verginin mali ve mali olmayan amaçları yönünden bakıldığında; vergi ödeme gücünün en yüksek olduğu an olan gelirin elde edildiği anda tahsil edilmesini sağladığından uygunluk ilkesine uyumlu olduğu, kişisel ve ailevi harcamaların gider olarak indirilebilmesine imkan tanımadığından vergi adaletine aykırı olduğu, sermaye gelirlerinin düz ve düşük oranlı, emek gelirlerinin artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmesinin ayırma ilkesine ve mali güce göre vergileme ilkesine aykırı olduğu, KDV tevkifatı kapsamına giren teslim ve hizmetleri sunan vergi mükellefleri ile diğer vergi mükellefleri arasında vergi adaletine aykırılık ortaya çıkmasına neden olduğu, makro

ekonomi açısından bakıldığında vergi idaresinin tahsil masraflarının vergi sorumlularınca üstlenilmesi nedeniyle toplam faydanın sıfır olduğu, verginin en kısa zamanda ve en az masrafla tahsil edilebilmesini sağladığından vergilemenin mali amacı yönünden etkin olduğu, ancak ekonomiye yayılan mali olmayan etkiler nedeniyle mali amacın gerçekleştirilememesine neden olabileceği, sermaye kazançlarının emek gelirlerine kıyasla daha yüksek oranda kaynakta vergilendirilmesi adalet ilkesinin bir gereği olmakla birlikte bu durumun iktisadi büyüme açısından olumsuz sonuçlar doğurarak gelir bölüşümünün olumsuz yönde etkilenmesine neden olabileceği, ekonomik dalgalanmalara daha çabuk tepki verdiğinden ekonomik istikrarın sağlanmasında etkin olmasına karşın, bu yükün kaynakta vergilemeye tabi olan mükellefler üzerine yıkılmasının vergide adalet ilkesine aykırı olduğu, işgücünün çalışma arzusu ve tasarruf düzeyi üzerinde olumsuz etkide bulunma potansiyeli olduğu, bunun bir sonucu olarak ekonomik kalkınma ve büyümeyi olumsuz yönde etkileyebileceği söylenebilecektir.

Kaynakta vergileme, uluslararası kaynak tahsisi yönünden ele alındığında ise sermaye üzerinden elde edilen gelirlerin kaynak ülke ilkesi doğrultusunda gelirin elde edildiği ülkede kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi yerine, yerleşim yeri ilkesi esas alınmak suretiyle yerleşik olunan ülkede beyan esasına göre vergilendirilmesinin tüm ülkeler tarafından kabul edilerek uygulanması durumunda çifte vergilendirmenin ortaya çıkmayacağı ve vergi uyumlaştırmasına gerek olmaksızın sermaye ihraç tarafsızlığının kendiliğinden gerçekleşebileceği düşünülmektedir. Ancak bu defa da aynı ülkede yatırımda bulunan farklı ülke menşeli sermaye kendi ülkelerinde farklı oranlarda vergilendirileceğinden sermaye ithal tarafsızlığı bozulacağından, sermaye ihraç tarafsızlığı sağlandıktan sonra uluslararası vergi matrahı ve vergi oranı uyumlaştırması yoluyla daha ileriki safhalarda sermaye ithal tarafsızlığının da sağlanması durumunda, sermayenin küresel düzeyde etkin tahsisinin büyük ölçüde gerçekleşebileceği sonucuna varılabilecektir.

Anayasa'nın vergi ile ilgili hükümleri açısından irdelendiğinde, kaynakta vergilemeye ilişkin olarak getirilen bazı düzenlemeler sonucunda, hukuki güvenlik

ve hukuki istikrar ilkelerini ihlal edecek şekilde kazanılmış hakların gözetilmediği ve geriye yürüme yasağının ihlal edildiği, Bakanlar Kuruluna vergi alanında geniş yetkiler devredilmesinin Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen verginin yasallığı ile Anayasa'nın 7. ve 87. maddelerinde düzenlenen yasama yetkisinin devri yasağı ilkelerine uygun olmadığı, mali gücün bir göstergesi olan ödeme gücünün en yüksek olduğu anda verginin tahsil edilmesini sağladığından uygunluk ilkesi bağlamında Anayasa'nın 73. maddesinde kaynakta vergilemenin dolaylı olarak mevcut olduğu, bununla birlikte kişisel durumların tam olarak dikkate alınamaması nedeniyle Anayasa'nın 73. maddesinde yer verilen mali güce göre vergilendirme ilkesinden sapma gösterdiği, kaynakta vergilemenin nihai vergi halini alması durumunda vergi yükünün dağılımında adalet ve dengenin bozulduğu ve Anayasa'nın 73. maddesinin ihlal edildiği, ücret gelirlerinin artan oranlı esas tarifeye tabi tutulması nedeniyle Anayasa'nın 55. maddesinde düzenlenen Devletin adaletli bir ücret için gerekli tedbirleri alma görevinin tam olarak yerine getirilmediği, gelir vergisi kesintisinin devlet tarafından karşılanması gibi teşvik uygulamaları yoluyla ekonomik kalkınma ve büyümeye katkıda bulunma potansiyeli nedeniyle Anayasa'nın 2. maddesinde belirtilen sosyal devlet ilkesine uygun olduğu, ancak bunun adalet ilkesinin bir alt ilkesi olan ve yine Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen genellik ilkesini zedeleyebileceği söylenebilecektir.

Vergilemenin mali ve mali olmayan amaçları açısından Anayasa'ya bakıldığında kaynakta vergileme, kamu gelirleri ile giderleri arasında ortaya çıkan vade uyumsuzluğunun ortadan kaldırılarak kamu giderlerinin zamanında ve etkin bir şekilde karşılanabilmesini sağlaması yönünden verginin mali amacına ve iktisadilik ilkesi bağlamında Anayasa'nın 73. maddesine uygun olduğu, bir ön tahsil usulü olarak kullanıldığı ve nihai verginin yıllık beyanname ile beyanına imkan tanındığı takdirde gelirin adaletli bir şekilde bölüşümüne zemin hazırlayabileceği, vergi hasılatının ekonomik dalgalanmalara daha çabuk ve daha yüksek düzeyde tepki vermesi suretiyle ekonomik istikrara, tasarruflar ve ücret gelirleri üzerindeki vergi yükünün azaltılması suretiyle ekonomik kalkınma ve büyümeye, dolayısıyla Devletin Anayasa'nın 5. 41. ve 65. maddelerinde belirtilen sosyal ve ekonomik görevlerini yerine getirmesine katkıda bulunabileceği, kalkınmada öncelikli yörelerde yatırım

faaliyetlerini özendirici gelir vergisi stopajı teşviki gibi vergi politikalarının izlenmesinin, kaynakların etkin tahsisini sağlayarak maliye politikasının sosyal amacına katkıda bulunabileceği sonucuna varılabilecektir. Vergi sorumluluğu açısından bakıldığında ise Anayasa'nın 128. maddesine göre vergi tahsilinin devlet veya diğer kamu tüzel kişilerinin bu işle görevlendirdiği memurlar eliyle yapılması gerekmektedir. Anayasa'nın 18. maddesi bağlamında bir vatandaşlık ödevi olarak nitelendirilebilecek vergi alanında kanunla düzenlenmek ve ölçülü olmak kaydıyla kişilere vergi kesme sorumluluğu yüklenmesinin Anayasa'ya uygun olduğu söylenebilecektir.

Kaynakta vergilemeye ilişkin Dünya uygulamaları incelendiğinde, ABD'de, faiz, kâr payı, gayri maddi hak gelirleri, kira gelirleri ve serbest meslek gelirlerinde uygulanmaması, İngiltere'de 2016 yılından itibaren faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde uygulanmaması, Fransa'da yerleşik kişiler tarafından elde edilen menkul kıymet değer artış kazançlarında 2013 yılından itibaren uygulanmaması, yine Fransa'da KDV mükellefi işverenler ile ücret ödemesi yapılan yıldan bir önceki yıla ilişkin cirolarının en fazla %10'u KDV'ne tabi olmayan işverenlerin ödedikleri ücret ve maaşlarda uygulanmaması dışında, benzer özellikler taşıdığı ve yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir.

Türk vergi sisteminde de, gelir üzerinden alınan vergilerden gelir vergisi ve kurumlar vergisinde; harcamalar üzerinden alınan vergilerden KDV, ÖTV ve damga vergisinde; servet üzerinden alınan vergilerden VİV'nde rastlanmakta olan kaynakta vergilemeye ilişkin düzenlemeler değerlendirildiğinde, ilgili kanun maddelerinde tanınan yetkiyi aşarak kaynakta vergilemenin kapsamını genişletecek ve yeni vergi sorumlulukları ihdas edecek şekilde Maliye Bakanlığınca genel tebliğlerle düzenleme yapılması, Bakanlar Kuruluna verginin kanuniliği ilkesini zedeleyecek şekilde vergi kesintisinin konusunu, sorumlusunu ve oranlarını belirleme gibi geniş bir alanda yetki tanınması, emek gelirleri ile sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde ayırma ilkesinin tam tersi yönde uygulanması, geçici maddelerle düzenleme yapılması nedeniyle vergi kesintisinin hangi kanun maddesine göre, hangi gelir unsurlarına, hangi tarih itibarıyla, hangi oranda uygulanacağını

tespitinde güçlük bulunması, net ödeme üzerinden anlaşılması halinde vergi sorumlularının vergi yüklenicisi haline gelmesi, kesinti suretiyle ödenen verginin nihai vergi halini alması halinde üniter vergilendirme ilkesinden ve dikey adaletten uzaklaşılması, vergi sorumluluğu getirilenlerin iş yükünü ve vergiye uyum maliyetlerini arttırması gibi olumsuzlukların mevcut olduğu görülmektedir.

Dolaylı vergilerden KDV açısından bakıldığında, KDV tevkifatı uygulaması sonucunda, KDV'nin tahsil süresi oldukça kısalmasına karşın, indirim mekanizmasının zedelenmesi sonucunda satıcı üzerinde indirilemeyen KDV tutarı kadar vergi iade alacağı ortaya çıkmakta, iade süreci uzun sürdüğünden KDV tevkifatı kapsamına giren teslim ve hizmetleri sunan vergi mükellefleri ile diğer vergi mükellefleri arasında vergi adaletine aykırılık ortaya çıkması sonucunu doğurmaktadır. Bunun yanında, mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV tevkifatı kapsamına girip girmediğinin, kısmi tevkifat kapsamına girmekte ise hangi oranda tevkifat yapılacağının tespit edilmesi güçlük taşımaktadır.

Vergi adaletinin anayasal temelini oluşturan özgürlük, eşitlik ve sosyal dayanışma temel değerlerine, Anayasa'nın 5. maddesinde, Devletin Anayasal görevlerinden birinin de, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılması olduğu, şeklinde yer verilmiştir. Bu nedenle, vergi tahsil edilirken sosyal barışın bozulmaması için, sosyal fayda ile kişilerin temel hak ve özgürlükleri arasında denge kurulması önem taşımaktadır.

Buna göre, kaynakta vergilemede artan oranlı vergi tarifesinin sadece ücretlerde değil, diğer kazanç ve iratlarda da uygulanmasının sağlanması, kaynakta vergilemenin beyan esasını tamamlayıcı bir nitelikte olması ve nihai verginin toplama yapılmak suretiyle yıllık beyanname ile beyanının sağlanarak kişisel ve mesleki harcamaların indirimine imkan tanınması, verginin kişiselleştirilebilmesini sağlayan yöntemlere yer verilmesi, KDV tevkifatına tabi işlemler nedeniyle ortaya çıkan vergi iade alacaklarının iade edilmesi sürecinin hızlandırılarak KDV mükellefleri arasında ortaya çıkabilecek muhtemel haksız rekabet koşullarının ve vergi adaletine aykırılığın engellenmesi, diğer ülkelerde çok sınırlı bir alanda ve daha

sade bir şekilde uygulanan tevkifat uygulamasına benzer şekilde KDV tevkifatına tabi mal teslimi ve hizmet ifalarının kapsamının daraltılması ve tevkifat oranlarının sadeleştirilmesi gibi uygulamalar yoluyla, kaynakta vergilemenin anayasal düzenlemelere uygunluğu sağlanabilecektir.



KAYNAKÇA

- Agenziaentrate : “Income Tax for Individuals”, (Çevrimiçi)
http://www1.agenziaentrate.gov.it/inglese/italian_taxation/income_tax.htm, 06.09.2014
- Agenziaentrate : “Taxation of Financial Incomes”, (Çevrimiçi)
http://www1.agenziaentrate.gov.it/english/italian_taxation/taxes_financial_income.htm, 06.09.2014
- Akça, F. Nilgün : "Bir Vergi Tahsil Yöntemi Olarak Vergi Tevkifatı(Stopajı)", **İşletme ve Finans Dergisi**, Sayı: 50, 1990, s.58-64
- Akdoğan, Abdurrahman : "Vergide Tahsil Yönteminin, Vergilendirmenin Etkinliği Açısından Önemi ve Fonksiyonu", **Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt 8, Sayı:1, 1992, s.113-117
- Akdoğan, Abdurrahman : **Kamu Maliyesi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 11. Baskı: 2006
- Akdoğan, Abdurrahman : **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara, Gazi Kitabevi, 5. Baskı: 2004
- Akdoğan, Abdurrahman : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Gazi Kitabevi, 10. Baskı: Ekim 2011
- Akkaya, Şahin : **Küreselleşen Ekonomik Sorunlar ve Vergilemenin Küreselleşmesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, Kasım 2011
- Akkaya, Şahin : **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti**, İstanbul, Filiz Kitabevi, Eylül 2005
- Aksoy, Şerafettin : **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 4. Baskı: Ocak 2011
- Aksoy, Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 6. Baskı: Kasım 2010
- Albayrak, Süha Oğuz : Güçlü ve Merkezi Devletin Yönetim Bilgisi: Kameralizm, YBAD Lisansüstü Seminer Çalışmaları, No: 9, Mayıs 2010, s.3-4 (Çevrimiçi) <http://yonetimbilimi.politics.ankara.edu.tr/albayrak.pdf>, 21.09.2015
- Aliefendioğlu, Yılmaz : **Türk Vergi Sisteminde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, Doktora Tezi, 1974
- Alptürk, Ercan : **Elektronik Ticaretin Hukuku ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Kazancı Matbaacılık, 2005
- Altaş, Soner : “Anonim Şirketlerde Kârpayı Avansının Dağıtımı, İadesi ve Mahsubu”, **Mali Çözüm**, Sayı: 126, Kasım – Aralık 2014, s.83-95.

- Altuncu Hasan, Atalay Nihal, Barış Özlem, Özkır Soner : **Türk Vergi Hukukunda Dövizli İşlemler**, Ankara, Şafak Matbaacılık, 2003
- Altuncu, Hasan : **Vergileme Esasları Oranlar Hadler 2002 – 2007**, Ankara, Şafak Matbaacılık, 2. Baskı: Mart 2007
- Arslan, Erdoğan : “KDV’de Sorumluluk ve Tevkifat”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 321, Mayıs 2006, s.13-26
- Arslan, Mehmet : **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 4. Baskı: Mart 2007
- Arslan, Mehmet : **Vergi Hukuku**, Bursa, MKM Yayıncılık, Ocak 2011
- Ateşagaoglu, Erdem : **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu Bakımından Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 1. Baskı: Mayıs 2006
- Atila, Özkan : **Avrupa Birliğinde Kurumların Vergilendirilmesi ve Türkiye**, İstanbul, HUD Yayınları, t.y.
- Aydemir, Şinasi : **Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi (Vergisel Ağırlıklı Uzlaşma Önerisi)**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Birinci Baskı: Aralık 1995
- Aydın, Erkan : “Girişim Sermayesi Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bakımından Vergilendirilmesi”, **Marmara Üni. İ.İ.B. Dergisi**, Cilt: XXXVII, Sayı: II, Yıl: 2015, s.57-82 (Çevrimiçi), <http://dosya.marmara.edu.tr/ikf/iib-dergi/2015-2/57-82.pdf>, 20.07.2017
- Aydın, Fazıl : **Şans Oyunlarının Vergilendirilmesi**, Ankara, Türmob Yayınları – 326 Seri No:2007-12, Kasım 2007
- Bahar, Cevdet Okan : **Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2005
- Bahçeci, Barış : “Serbest Bölgede İstisnaya Tabi İşçi Ücretlerinden Terkin Edilen Gelir Vergisi Tutarı Üzerindeki Hak Sahipliği Sorunu”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 124, Mayıs-Haziran 2016, s.407-432 (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2016-124-1579>, 29.07.2017
- Baloğlu Filiz, Yılmaz Binhan Elif, Şeker Murat : **Sosyolojik Açıdan Türkiye’de Halkın Vergiye Bakışı**, İstanbul, İTO Yayınları No: 2010-61, 2010

- Balseven, Hale : “Vergilerin Emek Arzı Üzerindeki Gelir İkame ve Mali Etkileri”, **Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi**, Sayı: 2/2003, s.217-238, (Çevrimiçi)
iibfdergisi.gazi.edu.tr/index.php/iibfdergisi/article/viewFile/313/303, 16.09.2015
- Bank, Steven A. : **Anglo-American Corporate Taxation: Tracing the Common Roots of Divergent Approaches**, Cambridge University Press, New York, 2011
- Başak, Levent : “Yurt Dışından Vadeli Mal İthal Edilmesi Halinde Ödenen Vade Farkları KVK’nın 30. Maddesine Göre Kurumlar Vergisi Tevkifatına Tabi midir?-II”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 239, Kasım 2012.
- Başaran Murat, Atay Tezcan : **Spor ve Sporcunun Vergilendirilmesi ve Vergi Avantajları**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Haziran 2003
- Başaran, Funda : “Vergi Ödeyen Yurttaşların Kamu Harcamaları Üzerindeki Hak ve Sorumlulukları Toplantısı (11.11.2000) Raporu” **Vergi Ödeyen Yurttaşların Kamu Harcamaları Üzerindeki Hak ve Sorumlulukları**, İstanbul, Çözüm Reklam, Aralık 2001
- Başöz Lütfü, Çakmakçı Ramazan : **Kurumlar Vergisi Kanunu**, İstanbul, Legal Yayıncılık, 1. Baskı: Haziran 2006
- Baydemir, Mehmet : **Veraset ve İntikal Vergisi – Kuram ve Uygulamada**, Aydın, Aydın Tuna Matbaacılık, 1. Baskı: Mart 2011
- Baykara, Bekir : **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, t.y.
- Bayrak Serbülen, Tan Mustafa : **Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirme Esasları**, Ankara, Türmob Yayınları No: 284, 2006
- Bayrak, Serbülen : **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Mevzuatı**, Ankara, Yargı Yayınevi, 2008
- Benlikol Sabahattin, Müftüoğlu Hilal : **Yeni Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi (1998)**, İstanbul, İTO Yayın No: 2000-25, Ağustos 2000
- Bıyık Recep, Kıratlı Aydın : **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 3. Baskı: Temmuz 2006
- Bildirici, Ziyaettin : **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 852, 1995
- Bilici, Nurettin : **Avrupa Birliği ve Türkiye (Temel Bilgiler, İktisadi – Mali Konular)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 3. Baskı: Ekim 2007
- Bilici, Nurettin : **Vergi Hukuku (Genel Hükümler, Türk Vergi Sistemi)**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 21. Baskı: Mart 2009

- Brys Bert, : “Tax Policy and Tax Reform in the People's Republic of China”,
Matthews **OECD Taxation Working Papers, No. 18**, OECD Publishing,
Stephen, Herd 2013, s.31-37 (Çevrimiçi),
Richard, Wang <http://dx.doi.org/10.1787/5k40l4dlmnzw-en>, 03.10.2014
Xiao
- Budak, Tamer : **Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç**, İstanbul,
On iki Levha Yayıncılık, 1. Baskı: Kasım 2010
- Bulutoğlu, : **Kamu Ekonomisine Giriş – Devletin Ekonomik Bir Kuramı**,
Kenan İstanbul, Filiz Kitabevi, 5. Baskı: 1997
- Bulutoğlu, : **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 8. Baskı:
Kenan 2004
- Bundeszentrale : “Tax Facts At a Glance 2015”, (Çevrimiçi)
mt für Steuern http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Allgemeine_Informationen/DieWichtigstenSteuernAufEinenBlick/dieWichtigstenSteuern_node.html, 27.03.2016
- Coşgun, Okan : “Serbest Meslek Hizmeti, Gayrimaddi Hak mıdır?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:236, Ağustos 2012
- Çağlar, Selda : “Hukuk Devleti Açısından Hukuki Belirlilik – Hukuk Güvenliği İlişkisi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Seminer Tebliği, 08-09.11.2013, **Hukuk Güvenliği**, Yay. Haz. Ece Göztepe, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 277, Şubat 2015
- Çankaya, İslam : **4369 sayılı Yasaya Göre Dönem Karının Vergilendirilmesi, Dağıtımı, Muhasebesi**, Ankara, TÜRMOB Yayınları-69, 1999
- Çelik, Binnur : **Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi)**, Ankara, Gazi Kitabevi,
Tüzün Mayıs 2001
- Çelik, Emrah : “Dar Mükellef Kurumlar Tarafından Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 240, Aralık 2012
- Çiçek Halit, : **Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması**,
Karakaş Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın
Mehmet, Yıldız No:2008/381, 2008
Abdunnur
- Çiçek, Halit : **Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergiye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)**, İstanbul, İSMMO Yayın No: 65, Ağustos 2006
- Çolak, Mustafa : **Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Eylül 2004
- Çolak, Mustafa : **Tüm Yönleriyle Çalışma Hayatındaki Toplu Ödeme, Tazminatlar ve Vergilendirilmesi (Analizi ve Öneriler)**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2012

- Çomaklı, Şafak : **Vergi Ceza Hukukunda Mahsus Suç**, Ankara, Savaş Yayınevi, 2008
- Daunton, : “What is Income”, **Studies in The History of Tax Law**, Haz. Martin John Tiley, Portland Oregon, Hart Publishing, 2004
- Daunton, : **Just Taxes: The Politics of Taxation in Britain, 1914-1979**, Martin Cambridge, Cambridge University Press, New York, 2002
- Daunton, : **State and Market in Victorian Britain: War, Welfare and Capitalism**, Woodbridge, Boydell Press, 2008, (Çevrimiçi) Martin <https://books.google.com.tr>, 01.12.2014
- Deloitte : “Corporate Tax Rates 2016”, (Çevrimiçi) <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-corporate-tax-rates.pdf>, 03.04.2016
- Deloitte : “China Highlights 2016”, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 09.04.2016
- Deloitte : “Italy Highlights 2016”, s.2, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 03.04.2016
- Deloitte : “Japan Highlights 2016”, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 09.04.2016
- Deloitte : Japan: Individual Taxation 2013, (Çevrimiçi) http://www.tohmatsu.com/assets/Dcom-Japan/Local%20Assets/Documents/EN/service/tax/jp_tax_gesbrochure_individual_taxation2013_190813.pdf, 04.10.2014
- Deloitte : “Korea Highlights 2016”, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 11.04.2016
- Deloitte : “Taxation and Investment in China 2015”, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 09.04.2016
- Deloitte : “Taxation and Investment in Italy 2015”, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 03.04.2016
- Deloitte : Taxation and Investment in United Kingdom 2015”, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 08.04.2016
- Deloitte : “United Kingdom Highlights 2016”, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 04.04.2016
- Deloitte : “United States Highlights 2016”, (Çevrimiçi) <https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>, 09.04.2016
- Demir, Nevin : **Anonim Ortaklıklar ve Vergi Hukuku Yönünden İç Kaynaklardan Sermaye Arttırımı**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yurtman Yayınları No:157, 1997

- Demircan, A. Savaş : “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 2015-116, s.270-271, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-116-1448>, 17.08.2017
- Demirkol Selami, Tekin M. Önder, Toktaş Nihat : **Danıştay Vergi Dava Daireleri Karar Özetleri**, İstanbul, Beta Yayınları, 2. Baskı: Temmuz 2006
- Desai, Anuj C. : “What a History of Tax Withholding Tells Us About The Relationship Between Statutes and Constitutional Law”, **Northwestern University Law Review**, Vol. 108 No:3, 2014, s.871 (Çevrimiçi), <https://www.law.northwestern.edu/lawreview/v108/n3/859/LR108n3Desai.pdf>, 06.11.2014
- Devlet Planlama Teşkilatı : **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, DPT, 2007
- Devlet Planlama Teşkilatı : **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (2001-2005) Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Ankara, Yayın No: (DPT:2597 – ÖİK: 603), 2001
- Doğrusöz, Ahmet Bumin : **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**, İstanbul, İSMMMO Yayın No:5, 2007
- Doğrusöz, Ahmet Bumin : **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme**, İstanbul, Doktora Tezi, 1989
- Doğrusöz, Ahmet Bumin : “Vergilemede Bazı Anayasal İlkeler”, **Dünya Gazetesi**, 05.05.2016, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/vergilemede-bazi-anayasal-ilkeler/28032>, 13.07.2017
- Doğrusöz, Ahmet Bumin : “Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi”, **Dünya Gazetesi**, 28.02.2017, (Çevrimiçi) <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-odenen-ucetlerin-vergilendirilmesi/351652>, 08.07.2017
- Doğrusöz, Ahmet Bumin : “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu - Anayasal Mali Düzen (Bodrum, 14-16.05.1998)**, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000, s.135-160
- Duman Ömer, Karyağdı Nazmi : **Telif Kazançlarının Hukuki Mahiyeti ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Temmuz 2010

- Edizdoğan : **Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Yayınevi, 3. Baskı: Aralık 2007
Nihat, Özker
Niyazi,
Ferhatoğlu
Emrah, Bilge
Semih
- Elbaşı, Ahmet : “Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme ve KDV”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 52, 2004, s.275-278, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2004-52-34>, 30.06.2017
- Emekci, : “Vergi Kılavuzu – 2011 (Özel Ek), **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 272, Mayıs 2011
Muzaffer,
Kızıltepe Fatih
- Erginay, Akif : **Vergi Hukuku**, Ankara, Savaş Yayınları, Şubat 1990
- Ernst & Young : “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016”, Nisan 2016, (Çevrimiçi) <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/Global-tax-guide-archive>, 17.04.2016
- Erol Ahmet, : **Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım
Yıldırım A.
Ercan
Yayıcılık, Şubat 2001
- Erol, Ahmet : **Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku**, Ankara, Yaklaşım
Yayıcılık, Ağustos 2008
- European : “Assessment of the Application and Impact of the Optional
Commission “Reverse Charge Mechanism” Within the EU VAT System”,
Kasım 2014, (Çevrimiçi) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_060_en.pdf, 17.04.2016
- European : Assessment of the Application and Impact of the Optional
Commission “Reverse Charge Mechanism” Within the EU VAT System –
Executive Summary, Kasım 2014, (Çevrimiçi) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/kp_07_14_061_en.pdf, 17.04.2016
- Fantorini : **Avrupa Birliğinin Vergilendirme Politikası ve Türkiye’nin**
Stefano, **Uyumu**, İstanbul, İKV Yayınları, Temmuz 2001
Üzeltürk Hakan
- Ferhatoğlu, : “Uluslararası Vergi Hukukunda Örtülü Sermaye”, **Prof. Dr.**
Emrah **Şükrü Kızılot’a Armağan**, Ankara, 2014, s.308-325,
(Çevrimiçi) http://www.emrahferhatoglu.net/index_htm_files/thincap_ferhatoglu.pdf, 15.06.2017
- Feyzioğlu, Bedî : “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hâdise)”,
Necmettin **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 7
Sayı: 1, 1952, s.52-89, (Çevrimiçi) <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/351/3644.pdf>, 10.08.2017

- Gelir İdaresi Başkanlığı : “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları”, (Çevrimiçi) http://www.gib.gov.tr/uluslararası_mevzuat, 14.02.2016
- Gelirler Kontrolörleri Derneği : **Gelir Vergisi Rehberi**, Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 6. baskı: Mart 2006
- Gençbay, Abdurrahman : “Yargı Kararları Işığında Vergileme İlkeleri”, **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri**, Ed. Cenker Göker, Ankara, Ankara Üniversitesi Yayını No: 300, 2011
- Gerçek, Adnan : **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2003
- Gerek Şahnaz, Aydın Ali Rıza : **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı: Ocak 2005
- Germany Trade & Invest : “Payment of Wage Tax”, (Çevrimiçi) <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/the-tax-return.html>, 27.03.2016
- Germany Trade & Invest : “Taxation of Dividends”, (Çevrimiçi) <http://www.gtai.de/GTAI/Navigation/EN/Invest/Investment-guide/The-tax-system/Comp any-taxation/corporate-income-tax-for-corporations.html>, 27.03.2016
- Giray, Filiz : **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Efektif Vergi Oranları**, Bursa, Ezgi Kitabevi, 1. Baskı: Eylül 2010
- Görgün, Sevim : **Maliye Politikası Ders Notları**, İstanbul, İ.Ü.S.B.F. Ders Notu Yayın No:3, 1994
- Güçlü, Yaşar : **Vergi Kanunlarında Yer Alan Süreler**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 1. Baskı: Nisan 2010
- Güneş, Gülsen : **Türk Hukukunda Entellektüel Sınai Haklar ve Vergilendirilmesi**, İstanbul, Alfa Basım Yayın Dağıtım, 1997
- Güneş, Gülsen : “Verginin Anayasal Temelleri, İdarenin Temelsiz Tasarrufları ve Anayasa’ya İlişkin Bazı Öneriler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 237, Haziran 2008, s.163-178
- Güneş, Gülsen : “Yeni Binyıl Türkiye’inde Yer Almaması Gereken Vergi Kuralları”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı: 39, Yıl: 2001, s.71-87, (Çevrimiçi) <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/7385>, 30.06.2017.
- Hamzaçebi, Akif : “Vergi Sisteminin Adalet Açısından Değerlendirilmesi” Seminer Tebliği - 10.10.2001, **Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması**, İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, 2001, s.83
- Harris, Peter : **Income Tax in Common Law Jurisdictions: From the Origins to 1820**, Cambridge University Press, New York, 2006

- Her Majesty's Revenue & Customs : "Corporation Tax Rates", (Çevrimiçi) <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>, 04.04.2016
- Her Majesty's Revenue & Customs : "PAYE Tax and Class 1 NICs", (Çevrimiçi) <https://www.gov.uk/guidance/rates-and-thresholds-for-employers-2016-to-2017>, 04.04.2016
- Her Majesty's Revenue & Customs : "3. Rates For Capital Gains Tax", (Çevrimiçi) <https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-capital-gains-tax/capital-gains-tax-rates-and-annual-tax-free-allowances>, 05.04.2016
- Her Majesty's Revenue & Customs : "A Tax to Beat Napoleon", (Çevrimiçi) <http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+/http://www.hmrc.gov.uk/history/taxhis1.htm>, 02.11.2014.
- Internal Revenue Service : "(Circular E), Employer's Tax Guide for use in 2016 (Publication 15)", 23.12.2015, s.45, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p15.pdf>, 09.04.2016
- Internal Revenue Service : "Tax Guide 2015 for Individuals (Publication 17)", 24.12.2015, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p17.pdf>, 09.04.2016
- Internal Revenue Service : "Tax Guide for US Citizens and Resident Aliens Abroad for use in preparing 2015 Returns (Publication 54)", 14.12.2015, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf>, 09.04.2016
- Internal Revenue Service : "Tax Withholding and Estimated Tax for use in 2016 (Publication 505)", 30.03.2016, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p505.pdf>, 09.04.2016
- Internal Revenue Service : "Withholding of Tax on Nonresident Aliens and Foreign Entities, for use in 2016 (Publication 515)", 23.02.2016, (Çevrimiçi) <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p515.pdf>, 09.04.2016
- Invitalia : "Italy's Tax System", (Çevrimiçi) <http://www.invitalia.it/site/eng/home/business-environment/documento3064.html>, 06.09.2014
- Işık A. Kadir, Karayılmazlar Ekrem, Organ İbrahim, Işık Hayriye : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Bursa, Ekin Kitabevi Yayınları, 2005
- Işık, Hüseyin : **Çokuluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye, Uluslararası Düzenlemeler ve Uygulamalar ile Türk Vergi Sisteminin Karşılaştırılması ve Öneriler**, Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/370, 2005
- İnan, Atilla : **Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme Esasları**, Ankara, Türmob Yayınları No:126, 2000

- İncel, Fatih : “Serbest Meslek Kazançlarında Özellikli Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 246, Mart 2009, s.156-167
- İSMMMO : **2002 Vergi Raporu**, İstanbul, İSMMMO Yayınları, 09.01.2003
- İstanbul Ticaret Odası : **Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi – Seminer**, İstanbul, İTO Yayınları No: 2008/77, 2008
- Joshi Anuradha, Prichard : Taxing the Informal Economy: Challenges, Possibilities and Remaining Questions, **IDS Working Paper**, Volume 2013 No 429, August 2013, s.13 (Çevrimiçi), <http://www.ids.ac.uk/publication/taxing-the-informal-economy-challenges-possibilities-and-remaining-questions>, 03.12.2014
- Wilson, Heady Christopher : Taxing the Informal Economy: Challenges, Possibilities and Remaining Questions, **IDS Working Paper**, Volume 2013 No 429, August 2013, s.13 (Çevrimiçi), <http://www.ids.ac.uk/publication/taxing-the-informal-economy-challenges-possibilities-and-remaining-questions>, 03.12.2014
- Kahng, Lily : “Investment Income Withholding in the United States and Germany”, 15.08.2010. **Florida Tax Review**, Vol. 10, No. 3, 2010, s.322-326 (Çevrimiçi) <http://ssrn.com/abstract=1659382>, 30.11.2014
- Kaneti, Selim : **Vergi Hukuku**, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2. Baskı: 1989
- Karadağ, Neslihan Coşkun : “Finansal Araçların Vergilendirilmesi, İhtiyari Beyan ve Sağladığı Vergi Avantajları”, **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 2, 2014, s.205-224 (Çevrimiçi) <http://dergi.cumhuriyet.edu.tr/cumuiibf/article/view/5000016519/5000065770>, 27.07.2017
- Karakoç, Yusuf : **Genel Vergi Hukuku**, Ankara, Yetkin Yayınları, 2011
- Kardeş, Salâhaddin : **Milli Emlak**, Muhasebat Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara, 2007
- Karyağdı, Nazmi : **Amerika Birleşik Devletleri Gelir İdaresi’nde Vergi İncelemesi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2006/371, Kasım 2006
- Kavak, Ahmet : “Jokeylere ve Jokey Yamakları ile Antrenörlere Ödenen Ücretler Üzerinden Yapılan Gelir Vergisi Tevkifatının Beyan ve Ödeme Süresine İlişkin Sorun”, **Mali Çözüm**, Sayı:70, Ocak – Mart 2005, s.36-40
- Kaya, Ömer : “ÖTV’de Yeni Bir Müessese: Tevkifat”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 393, Mayıs 2014, s.156-160
- Kayıhan Şaban, Yıldız Habib : **Elektronik Ticaretin Hukuki ve Vergi Boyutu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2004
- Keith, E.Gordon : “History of Individual Income Taxation, Continental Europe”, **Britannica** (Çevrimiçi), <http://www.britannica.com/EBchecked/topic/284849/income-tax/71951/The-negative-income-tax>, 09.11.2014
- Kırbaş, Sadık : **Vergi Hukuku**, Ankara, Siyasal Kitabevi, Eylül 2000
- Kırman, Ahmet : **488 sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, Ankara, 1997

- Kırman, Ahmet : **Yatırım Fonları, Katılma Belgeleri ve Vergilendirme Esasları**, Ankara, Türkiye Bankalar Birliği Yayın No: 212, Ağustos 1999
- Kızılot Şükrü, Kılıç Cem, Müderrisoğlu Okan : **AB Yolunda Mali Dünyamız**, Ankara, TİSK Yayınları, Temmuz 2006
- Kızılot Şükrü, Taş Metin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2. Baskı: Şubat 2010
- Kızılot, Şükrü : **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi – Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 15. baskı: Nisan – Mayıs 2010
- Kızılot, Şükrü : **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 5. Baskı: Nisan – Mayıs 2010
- Kızılot, Şükrü : **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması - Cilt I**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000
- Kirmanoglu, Hülya : **Kamu Ekonomisi Analizi**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2. Baskı: Kasım 2009
- Kobetsky, Michael : **International Taxation of Permanent Establishments: Principles and Policy**, Cambridge University Press, New York, 2011
- KPMG : “KPMG Japan e-Tax News – No.105”, 01.04.2016 (Çevrimiçi) <http://www.kpmg.com/Jp/en/knowledge/article/e-tax-news/documents/e-taxnews-20160401.pdf>, 09.04.2016
- KPMG : “Taxation in Japan 2015”, 18.11.2015, (Çevrimiçi) <http://www.kpmg.com/jp/en/knowledge/article/research-report/documents/taxation-in-japan-201511.pdf>, 10.04.2016
- KPMG : Thinking Beyond Borders, (Çevrimiçi) <http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/thinking-beyond-borders/documents/italy.pdf>, 06.09.2014
- Kumrulu, Ahmet : “Anayasa Mahkemesinin Bir Kararı Nedeniyle Vergi Borcunda Objektif Sorumluluk Esasına Dayanan Teselsül”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı: 1988/3, s.412-439, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m1988-19883-1067>, 09.08.2017
- Kutadgu, Mukib Cevdet : “Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İradları Stopajı ve Tatbikatı”, **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Sayı 4, 1958, (Çevrimiçi) <http://www.journals.istanbul.edu.tr/iuamank/article/view/1023014231>, 22.11.2014
- Lent, George E. : “Collection of the Personal Income Tax at the Source”, **Journal of Political Economy**, Vol. 50, No. 5, Ekim 1942, s.727 (Çevrimiçi) <http://www.jstor.org/stable/1824671>, 29.11.2014

- Maç, Mehmet : **KDV 6-9**, (Çevrimiçi) <http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-9.pdf>, 26.08.2015
- Maç, Mehmet : **KDV 6-10**, (Çevrimiçi) <http://www.denet.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-10.pdf>, 01.08.2017
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği : **Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi – Örnekler ve Açıklamalar**, İstanbul, TÜRMOB Yayınları – 183, Haziran 2002
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği : **2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1. cilt Gelir Vergisi Kanunu)**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2013
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği : **2013 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2. cilt Kurumlar Vergisi Kanunu)**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2013
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği : **2017 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1. cilt Gelir Vergisi Kanunu)**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2017
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği : **2017 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2. cilt Kurumlar Vergisi Kanunu)**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2017,
- Maliye Hesap Uzmanları Vakfı : **Türk Vergi Sistemi – Sorunlar, Çözüm Önerileri**, Ankara, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, 2002
- Morbel Süleyman, Budak Alparslan, Emre Zeynep, Fıkrıkoca Ekin : **Para ve Sermaye Piyasalarının Vergilendirilmesi**, İstanbul, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği Yayın No: 19, Ekim 2004
- Mutlu, Abdullah : **Tanzimattan Günümüze Türkiye’de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi**, Ankara, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Yayın No. 2009/390, 2009
- Mutluer M. Kâmil, Öner Erdoğan, Kesik Ahmet : **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. Baskı: Aralık 2010
- Mutluer, M. Kâmil : **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, Eylül 2008
- Mutluer, M. Kâmil : **Vergi Özel Hukuku**, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. Baskı: Mayıs 2007

- National Tax Agency : “National Tax Agency Report”, 2014, (Çevrimiçi) http://www.nta.go.jp/foreign_language/Report_pdf/2014e.pdf, 07.10.2014
- National Tax Agency : “Withholding Tax Guide”, 2008, (Çevrimiçi) http://www.nta.go.jp/foreign_language/withholdingtax2008.pdf, 07.10.2014
- National Tax Service : “Individual Income Tax and Benefit Guide for Foreigners 2015”, May, 2015, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_21.asp?minfoKey=MINF7420080211223143, 12.04.2016
- National Tax Service : “Korean Taxation 2012”, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_21.asp?minfoKey=MINF7420080211223143&page=2#none, 12.04.2016
- National Tax Service : “Tax Guide for Foreign Taxpayers in Korea”, November 2012, s.57, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/resources/resour_21.asp?minfoKey=MINF7420080211223143, 20.10.2014
- National Tax Service : “Income Tax Act No. 9872”, Article 127-128, 21.05.2009, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/data/7_INCOME_TAX_ACT.pdf, 12.04.2016
- National Tax Service : “Corporate Tax Act No. 9673”, 21.05.2009, Article 1-(3), (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/data/1_CORPORATE_TAX_ACT.pdf, 12.04.2016
- National Tax Service : “Enforcement Decree of The Corporate Tax Act No. 9673”, 21.08.2009, Article 115, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/data/2_ENFORCEMENT_DECREE_OF_THE_CORPORATE_TAX_ACT.pdf, 12.04.2016
- National Tax Service : “Enforcement Decree of The Income Tax Act No. 9672”, 26.06.2009, Article 189, 194, (Çevrimiçi) http://www.nts.go.kr/eng/data/8_ENFORCEMENT_DECREE_OF_THE_INCOME_TAX_ACT.pdf, 12.04.2016
- Neumark, Fritz : **Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi: Teori, Tarihçe, Pratik**, İstanbul, Hak Kitabevi, 1946
- Okkalı Adnan, Gündoğdu Nadire : **Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi**, Ankara, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi: 8, 2003
- Oktar, Kemal : **Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Savaş Yayınevi, 1. Baskı: Temmuz 2008
- Oktar, S. Ateş : **Vergi Hukuku**, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı: 2017

- Oktar, S. Ateş : “Vergi Usul Hukukunda Vergi Kesenlerin Sorumluluğu ve Müteselsil Sorumluluk Üzerine Düşünceler” **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 25, Nisan – Haziran 1997, s.95, (Çevrimiçi) <https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der25m9.pdf>, 12.08.2017
- Oktay, Ahmet Naim : **Sosyal Güvenlik ve Vergi Mevzuatı Işığında Emeklilik Ödenekleri ve Vergilendirilmesi (Avrupa Birliği ve Türkiye)**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2007
- Oluş Yayıncılık : **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008
- Oluş Yayıncılık : **Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Mayıs 2008
- Öncel Muâlla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami : **Vergi Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2010
- Öner, Erdoğan : **Amerika Birleşik Devletleri Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)**, Ankara, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/366, Ocak 2005
- Öz, Semih : **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay: Elde Etme**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006
- Öz, Semih : **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2005
- Özbalcı, Yılmaz : **Son Yasal Değişiklikleri İle Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, Ocak 2006
- Özbudun, Fahri : **Vergilerde Tevkifat**, Ankara, Recep Ulusoglu Basımevi, 1953
- Özyürek Mustafa, Sönmez Erdal, Ayaz Garip : **Telif Kazançlarında Vergileme**, Ankara, Türmob Yayınları – 65, 1999
- Pehlivan, Osman : **Vergi Hukuku**, Trabzon, Derya Kitabevi, 2010
- Pınar, Abuzer : **Maliye Politikası – Teori ve Uygulama**, Ankara, Naturel Yayınları, 2. Baskı: Ekim 2006
- Price Waterhouse Coopers : “Development of Attacking and Imposing China Tax on Offshore Indirect Equity Transfer of Chinese TRE, Asia Pasific Tax Notes”, (Çevrimiçi) <http://www.pwchk.com/webmedia/doc/6353619427> 19804011_aptn_2014_cn. pdf, 03.10.2014

- Price Waterhouse Coopers : “The People’s Republic of China, Tax Facts and Figures 2015”, (Çevrimiçi) http://www.pwccn.com/home/eng/cn_tax_facts_figures.html, 09.04.2016
- Price Waterhouse Coopers : “UK Pocket Tax Guide 2015/16”, September 2015, s.2, (Çevrimiçi) <http://www.pwc.co.uk/tax>, 05.04.2016
- Public Finances General Directorate : “Overview of The French Tax System”, (Çevrimiçi) http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf, 27.03.2016
- Ricardo, David : **Siyasal İktisadın ve Vergilendirmenin İlkeleri**, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 1. Baskı: Mart 2008
- Saban, Nihal : **Franchising ve Vergilendirme**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, Temmuz 1997
- Saban, Nihal : **Vergi Hukuku**, İstanbul, Beta Yayınları, Nisan 2009
- Saraç, Özgür : **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları – Türkiye Değerlendirmesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ağustos 2006
- Saraçoğlu, Fatih : **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2006
- Sarı, Mustafa Ali : **Türk Vergi Hukukunda Sorumluluk**, İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınevi, 2004
- Seligman, Edwin R. A. : **Income Tax: A Study of The History, Theory and Practice of Income Taxation At Home and Abroad**, New York, The Mcmillon Company, 1911
- Seviğ, Veysi : “Kesinti Suretiyle Vergilendirme Çağdaş Bir Uygulama Değildir”, **Prof. Dr. Adnan Tezel günleri : "Vergi Hukuku" : 14/15 Ocak 2005 Bahçeşehir Üniversitesi Beşiktaş Kampüsü**, Haz. Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, İstanbul, Arıkan Yayınları, 2006
- Seviğ, Veysi : “Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması” Seminer Tebliği - 10.10.2001, **Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması**, İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, 2001
- Sherlock Molly F., Marples Donald J. : **Overview of the Federal Tax System**, CRS Report for Congress, 23.01.2014, (Çevrimiçi) www.crs.gov, 20.09.2014
- Slemrod, Joel : “Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion”, **Journal of Economic Perspectives**, Volume 21, Number 1, Winter 2007, s.25-48, (Çevrimiçi) [darplse.ac.uk/papersdb/Slemrod_\(JEP07\).pdf](http://darplse.ac.uk/papersdb/Slemrod_(JEP07).pdf), 30.11.2014

- Soos, Pirooska E. : **The Origins of Taxation at Source in England**, IBFD Publications, Amsterdam, 1998 kitabından yeniden üretilen makale (Çevrimiçi) <http://old.tax.org.uk/showarticle.pl?id=1622>, 02.11.2014
- Soydan, Billur Yaltı : **Avrupa Birliğinde Dolaysız Vergiler**, İstanbul, Beta Yayınları, 1. Baskı: Kasım 2002
- Soydan, Billur Yaltı : **Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi (Bir Karşılaştırmalı Hukuk Denemesi)**, İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1. Baskı: Kasım 1998
- Soydan, Billur Yaltı : **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, İstanbul, Beta Yayınları, 1. Baskı: Temmuz 1995
- Soydan, Billur Yaltı : “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu - Anayasal Mali Düzen (Bodrum, 14-16.05.1998)**, İstanbul, Marmara Üniversitesi, Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 12, 2000
- Stiglitz, Joseph E. : **Economics of the Public Sector**, New York, W.W. Norton & Company, 3rd Ed. : 1999
- Şakar Ayşe Yiğit, Şakar Müjdat : **İş Hukuku, Sosyal Güvenlik Hukuku ve Vergi Hukuku Açısından İşçiye Ödenecek Tazminatlar**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Nisan 2010
- Şenlik, Mehmet : **İnşaat Muhasebesi – Özellikli İşlemler, Örnek Uygulamalar, Asgari İşçilik, Ayrıntılı Hesap Planları**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Haziran 2011
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan : **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 5. Baskı: Ocak 2011
- Şenyüz Doğan, Yüce Mehmet, Gerçek Adnan : **Vergi Hukuku**, Bursa, Ekin Yayıncılık, Ocak 2011
- Şenyüz, Doğan : “İşyeri Kira Gelirlerinin Beyan Durumu ve Vergi Yükünün Ölçülülük ve Eşitlik İlkeleri Bakımında Değerlendirilmesi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, No:112, Yıl: 2014, s.9, 27-28, (Çevrimiçi) <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-112-1377>, 10.06.2017
- Şenyüz, Doğan : **Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 12. Baskı: Ekim 2005
- Şin, Sevil : **Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları**, İstanbul, İTO Yayın No: 2005-17, 2005

- Taş, Metin : **Vergi Hukuku**, Bursa, Ekin Kitabevi, 2007
- Tekin Cem, Kartaloğlu Emre : **Yeni Sisteme Göre Menkul Kıymet Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006
- Tekin, Cem : “Kurumlar Vergisi Rehberi (Özel Ek)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 259, Nisan 2010
- Tekin, Selçuk : “Yurt Dışından Gelen Yöneticiler için Yapılan Ödemelerde Stopaj Sorunu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 282, Mart 2012
- Tuay Elif, Güvenç İnci : **Türkiye’de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, Ankara, GİB Yayın No: 51, Kasım 2007
- Tuncer, Selahattin : **Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme**, İstanbul, y.y., t.y.
- Tuncer, Selahattin : “Türkiye’de Finans Kesiminin Vergilendirilmesi”, **Türkiye’de Finans Kesiminin Vergilendirilmesi**, Ed. Selahattin Tuncer, İstanbul, İAV Yayınları, 1997
- Tuncer, Selahattin : “Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması” Seminer Tebliği - 10.10.2001, **Türkiye’de Vergi Adaletinin Sağlanması**, İstanbul, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları, 2001
- Tuncer, Selahattin : **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayınları, Ekim 2006
- Turhan, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, Filiz Kitabevi, Ocak 1998
- Turut, Şenol : **Bilgisayar Programlarının Hukuki Niteliği ve Vergilendirilmesi**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Şubat 2009
- Türk Dil Kurumu : Büyük Türkçe Sözlük (Çevrimiçi), <http://www.tdk.gov.tr>, 30.10.2015
- Türk, İsmail : **Maliye Politikası – Amaçlar, Araçlar ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, Ankara, Turhan Kitabevi, 19. Baskı: Ağustos 2006
- Türkay, İmdat : **Yurt İçi ve Yurt Dışı Harcırak Ödemelerinin Vergilendirilmesi**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2006
- Türkiye İstatistik Kurumu : **Yurtiçi Üretici Fiyat Endeksi Kullanıcıları için Rehber (04.02.2014 - 04)**, (Çevrimiçi), www.tuik.gov.tr/duyurular/duyuru_1648.pdf, 18.02.2015
- Türkmen, Nedim : **Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı**, İstanbul, Türkmen Yayınları No:3, Nisan 2008
- Uluatam Özhan, Methibay Yaşar : **Vergi Hukuku**, Ankara, İmaj Yayıncılık, 2000

- Uluatam, Özhan : **Kamu Maliyesi**, Ankara, İmaj Yayınevi, 10. Baskı: Eylül 2009
- Ulusoy, Yılmaz : **Anonim ve Limited Şirketlerde Kâr Dağıtım ve Vergilendirme**, Ankara, y.y., 1987
- Uyanık, Atilla : **Denetim Muhasebe ve Vergilendirme**, İstanbul, Beta Yayınları, Kasım 2001
- Uyanık, Atilla : **Finansal Ürünlerin Vergilendirme ve Yasal Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi**, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No:79, Temmuz 1997
- Uysal Ali, Eroğlu Nurettin : **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, Sözkese Matbaacılık, 2. Baskı: 2008
- Uysal Ali, Eroğlu Nurettin : **Açıklamalı ve Örnekli Vergi Usul Kanunu**, Ankara, Sözkese Matbaacılık, 4. Baskı: 2009
- Uysal, Hilmi : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, Ekim 2005
- Ünsal, Hilmi : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ankara, Detay Yayıncılık, 1. Baskı: 2008
- Ürel, Gürol : **Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mart 2009
- Üyümez, Mustafa Erkan : **Yüksek Mahkemelerin Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi**, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2025, 2010
- Vauban, Sébastien Le Prestre de : **Projet Dune Dixme Royale**, y.y., 1707, (Çevrimiçi) https://archive.org/download/projetdunedixmer00vaub/projetdune_dixmer_00vaub.pdf, 29.11.2014
- Vural, İrfan : **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, İstanbul, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 1. Baskı: Ocak 2009
- Whiting, Richard : **The Labour Party and Taxation: Party Identity and Political Purpose in Twentieth-Century Britain**, Cambridge, Cambridge University Press, 2003
- Yalçın, Hüseyin : **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, İstanbul, Kılavuz Yayıncılık, Ekim 1998
- Yatkin, M. Cüneyt : **Türkiye’de Sporcuların Vergilendirilmesi**, Ankara, Atılım Üniversitesi Yayınları – 23, 2006
- Yavaşlar, Funda Başaran : **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, İstanbul, Beta Yayıncılık, 1. Baskı: Mart 2003

- Yavaşlar, Funda Başaran : “Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak Vergi Hukukunda Yasallık İlkesi”, Kamu Hukukçuları Platformu, Seminer Tebliği, 08-09.11.2013, **Hukuk Güvenliği**, Yay. Haz. Ece Göztepe, Ankara, Türkiye Barolar Birliği Yayınları No: 277, Şubat 2015
- Yıldırım Ali Haydar, Bayrak Serbürent : **Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, Türmob Yayınları No: 291, 2006
- Yılmaz, Ayhan : **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme**, Ankara, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi : 10, 2003
- Yılmaz, Celali : **Sermaye Piyasasında Vergilendirme**, Ankara, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 23, Aralık 1995
- Yılmaz, Kazım : **Türk Vergi Hukuku**, Ankara, Ce-Ka Yayınları, Mayıs 2005
- Yin, George K. : “Principles and Practices to Enhance Compliance and Enforcement of The Personal Income Tax”, **Virginia Tax Review**, Vol. 31:381, (Çevrimiçi), <http://www.law.virginia.edu/pdf/faculty/hein/yin/31vataxrev381.pdf>, 03.12.2014
- Yüce, Mehmet : “Vergi İncelemelerinde Ortaya Çıkan Matrah Farkı Kâr Dağıtımı Sayılır mı?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 200, Ağustos 2009.

EKLER

EK 1: GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ ORANLARI (GVK. Md. 94)

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde yer alan kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisi oranları 2012/3571 sayılı BKK, 2012/3322 sayılı BKK, 2010/1182 sayılı BKK, 2011/1854 sayılı BKK, 2009/ 14592 sayılı BKK ve 2013/4552 sayılı BKK ile aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.		
No	Açıklama	Oran (%)
1.	Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61. maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103. ve 104. maddelere göre,	
2.	Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);	
a.	18. madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden	17
b.	Diğerlerinden	20
3.	GVK. 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden	3
4.	Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden	20
5.	a. GVK. 70. maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden	20
b.	Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden	20
6.	a. Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)	15
b.	Tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)	15
7.	GVK. 75. maddenin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)	
a.	Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut idaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerden	0
b.	Diğerlerinden;	
ba.	Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;	
i.	Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden	10
ii.	Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden	7
iii.	Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden	3
iv.	Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden	0
bb.	Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının;	
i.	Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden	10

		ii.	Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden	7
		iii.	Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden	3
		iv.	Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden	0
	bc.	(ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için		10
8.	Mevduat faizlerinden (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)			15
9.	GVK. 75. maddenin ikinci fıkrasının (12) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye İratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)			15
10.	a.	Başbayiler hariç olmak üzere, 14.03.2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin olarak; bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden		15
	b.	4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden		20
11.	Çiftçilerden satın alınan ziraî mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;			
	a.	Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için,		
		i.	Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için	1
		ii.	(i) alt bendi dışında kalanlar için	2
	b.	Diğer ziraî mahsuller için,		
		i.	Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için	2
		ii.	(i) alt bendi dışında kalanlar için	4
	c.	Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için,		
		i.	Orman İdaresine veya Orman İdaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için	2
		ii.	Diğer hizmetler için	4
	d.	Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için		0
12.	PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden			20
13.	Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,			
	a.	9. maddenin birinci fıkrasının (6) ve (8) numaralı bendinde yer atan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden		2
	b.	Hurda mal alımları için		2
	c.	Diğer mal alımları için		5
	d.	Diğer hizmet alımları için (a, b ve c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır.)		10

14.	GVK. 75. maddenin ikinci fıkrasının (14) numaralı bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan demek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)	15
15.	a. GVK. 75. maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	15
	b. GVK. 75. maddenin ikinci fıkrasının (15) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	10
16.	a. GVK. 75. maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (a) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	15
	b. GVK. 75. maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	10
	c. GVK. 75. maddenin ikinci fıkrasının (16) numaralı bendinin (c) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratlarından	5
17.	Vergilendirme rejiminin, Türk vergi sisteminin sahip olduğu vergilendirme kapasitesi ile en az aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişiminde bulunup bulunmadığı hususu da göz önünde bulundurulmak suretiyle, Bakanlar Kurulunca ilan edilecek ülkelerde yerleşik veya faaliyette bulunanlara (Türkiye'de yerleşik olanların bu ülkelerde bulunan işyerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden,	30

Kaynak: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **2017 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1. cilt Gelir Vergisi Kanunu)**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2017, s.681-682

EK 2: GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ ORANLARI (GVK. Geçici 61, 67, 68 ve 72. Maddeleri)

Madde	Açıklama	Oran (%)
Geç.61	24.04.2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yararlanılan yatırım indirimi tutarı üzerinden (4842 sayılı Kanun ile 24.04.2003'den itibaren)	19,8
Geç.68	Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemelerden	20
Geç.72	Sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan Ödemelerden (5766 sayılı Kanun ile 01.07.2008-31.12.2017 tarihleri arasında)	
	1. Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligdekiler için	15
	2. Lig usulüne tabi spor dallarında en üst altı ligdekiler için	10
	3. Lig usulüne tabi spor dallarında diğer liglerdeki için	5
	4. Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden	5
Geç.67/1	1. 01.01.2006 tarihinden itibaren iktisap edilen, tam mükellef kurumlara ait olup Borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan kısa süreyle elde tutulan hisse senetlerinin (Menkul kıymetler yatırım ortaklıkları hisse senetleri hariç) elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardan;	
	a. Dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	0
	b. Tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	0
	2. İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören aracı kuruluş varantları (hisse senetlerine ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar için)	
	a. Dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	0
	b. Tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	0
	3. Menkul kıymet yatırım fonu katılma belgelerinin ilgili fona iadesinden sağlanan gelirlerden (Sürekli olarak portföyünün en az % 51'i İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisse senetlerinden oluşan yatırım fonlarının 1 yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin fona iadesinde tevkifat yapılmaz);	
	a. Dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
	b. Tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
	4. 01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarının (eurobondlar ve tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikaları hariç) elden çıkarılmasından sağlanan kazançlardan;	
	a. Dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
	b. Tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
	5. Hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin olarak elde edilen kazançlardan;	

		a.	Dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	0
		b.	Tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	0
Geç.67/1,2	1.		01.01.2006 tarihinden itibaren Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin elde tutulması veya elden çıkarılması suretiyle sağlanan kazançlardan;	
		a.	Dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
		b.	Tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
	2.		Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen kazançlardan (Hisse senetlerine veya hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan işlemlerden elde edilen kazançlar hariç);	
		a.	Dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
		b.	Tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
Geç.67/2	1.		01.01.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonusu (Eurobondlar ve tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ile tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikaları hariç) faizlerinden;	
		a.	Dar mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
		b.	Tam mükellef gerçek ve tüzel kişiler için (2010/926 s. BKK ile 01.10.2010'dan itibaren)	10
Geç.67/4	1.		Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere;	
		a.	Döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizlerden ve katılım bankalarınca döviz katılma hesaplarına ödenen kar paylarından:	
		i.	Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	18
		ii.	1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	15
		iii.	1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	13
		b.	Mevduat faizlerinden ve katılım bankalarınca katılma hesaplarına ödenen kar paylarından	
		i.	Vadesiz ve ihbarlı hesaplar ile 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli hesaplarda	15
		ii.	1 yıla kadar (1 yıl dahil) vadeli hesaplarda	12
		iii.	1 yıldan uzun vadeli hesaplarda	10
	2.		Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar paylarından	15
	3.		Repo gelirlerinden (Menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler) (01.01.2006'dan itibaren)	15
Geç.67/8	1.		Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları üzerinden;	
		a.	Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için (2006/10731 sayılı BKK ile 01.10.2006'dan itibaren)	0
		b.	Yukarıda sayılanlar dışında kalan menkul kıymet yatırım fonları ile ortaklıkları için (2006/10731 sayılı BKK ile 01.10.2006'dan itibaren)	0

	2.	Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının GVK'nun Geçici 67. maddesinin 1, 2, 3 ve 4 numaralı fıkralarında belirtilen gelirleri üzerinden;	
	a.	Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları için (2006/10731 sayılı BKK İle 01.10.2006'dan itibaren)	0
	b.	Yukarıda sayılanlar dışında kalan menkul kıymet yatırım fonları ile ortaklıkları için (2006/10731 sayılı BKK ile 01.10.2006'dan itibaren)	0

Kaynak: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **2017 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (1. cilt Gelir Vergisi Kanunu)**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2017, s.683-684



EK 3: KURUMLAR VERGİSİ KESİNTİSİ ORANLARI

Madde	Açıklama	Oran
KVK 15/1-a	Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri	3
KVK 15/1-b	Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri	20
KVK 15/1-c	a. Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerden	0
	b. Diğerlerinden	
	ba. Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;	
	i. Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden	10
	ii. Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden	7
	iii. Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden	3
	iv. Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden	0
	bb. Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının	
	i. Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden	10
	ii. Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden	7
	iii. Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden	3
	iv. Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden	0
	bc. (ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için	10
KVK 15/2	Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere	15
KVK 30/1-a	Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri	3
KVK 30/1-b	a. Petrol arama faaliyetleri için yapılan serbest meslek kazancı ödemeleri	5
	b. Diğer serbest meslek kazancı ödemeleri (Ücret ödemeleri dahil)	20
KVK 30/1-c	a. 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında	1
	b. Diğer gayrimenkul sermaye iratları	20
KVK 30/1-ç	a. Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizlerinden	0
	b. Toplu Konut İdaresi ve Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun uyarınca kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarına sağlanan gelirlerden	0
	c. Nama yazılı tahvil faizlerinden	10
	d. Hamiline yazılı tahvil faizlerinden	10
	e. Diğerlerinden	
	ea. Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;	
	i. Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden	10
	ii. Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden	7
	iii. Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden	3
	iv. Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden	0

	eb.	(2011/1854 sayılı BKK ile 29.06.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere) Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının (29.06.2011 öncesi %10)	
	i.	Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden	10
	ii.	Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden	7
	iii.	Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden	3
	iv.	Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden	0
	ec.	(ea) ve (eb)'de belirtilenler dışında kalanlar için	10
	f.	Her nevi alacak faizlerinden;	
	fa.	Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı banka ve kurumlardan (03.02.2009 tarihinde yürürlüğe giren 2009/14593 sayılı BKK'ya göre, bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan) alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil)	0
	fb.	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
	fc.	Katılım bankaları tarafından ödenen kar payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden	5
	fd.	Diğerlerinden	10
	g.	GVK'nun 75/10'uncu maddesinde yazılı menkul sermaye iratları (Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri-yurtdışında mukim factoring kuruluşlarına ödenen faizler)	10
KVK 30/2		Ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, alameti farika ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devri ve temliki Karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından	20
KVK 30/3		Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kar payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kar payları üzerinden	15
KVK 30/5		Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırılarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden	0
KVK 30/6		Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kişinin kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden	15
KVK 30/7		Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı hususunun göz önünde bulundurulmak suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesabın yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın	30

Kaynak: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **2017 Beyanname Düzenleme Kılavuzu (2. cilt Kurumlar Vergisi Kanunu)**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Şubat 2017, s.634

EK 4: KATMA DEĞER VERGİSİ KISMİ TEVKİFAT ORANLARI

Kısmi KDV Tevkifatı Kapsamına Giren Hizmetler		
Sıra No.	Açıklama	Oran
1	Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve Etüt-Proje Hizmetleri	2/10
2	Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler	9/10
3	Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri	5/10
4	Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri	5/10
5	İşgücü Temin Hizmetleri	9/10
6	Yapı Denetim Hizmetleri	9/10
7	Fason Olarak Yaptırılan Tekstil ve Konfeksiyon İşleri, Çanta ve Ayakkabı Dikim İşleri ve Bu İşlere Aracılık Hizmetleri	5/10
8	Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmetleri	9/10
9	Spor Kulüplerinin Yayın, Reklâm ve İsim Hakkı Gelirlerine İlişkin İşlemler	9/10
10	Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetleri	7/10
11	Servis Taşımacılığı Hizmetleri	5/10
12	Her Türlü Baskı ve Basım Hizmetleri	5/10
13	Diğer Hizmetler	5/10

Kısmi KDV Tevkifatı Kapsamına Giren Teslimler		
Sıra No.	Açıklama	Oran
1	Külçe Metal Teslimleri	5/10
2	Bakır, Çinko, Alüminyum ve Kurşun Ürünlerinin Teslimleri	5/10
3	Hurda ve Atık Teslimleri	5/10
4	Metal, Plastik, Lastik, Kauçuk, Kâğıt, Cam Hurda ve Atıklarından Elde Edilen Hammadde Teslimleri	9/10
5	Pamuk, Tiftik, Yün ve Yapağı ile Ham Post ve Deri Teslimleri	9/10
6	Ağaç ve Orman Ürünleri Teslimleri	5/10

Kaynak: KDV Genel Uygulama Tebliğinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

ÖZGEÇMİŞ

1976'da İstanbul'da dünyaya geldi. İlkokulu Nevzat Ayasbeyoğlu İlkokulunda, ortaokul ve lise öğrenimini Kadıköy İntaş Lisesinde tamamladı. Lisans öğrenimini İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi İşletme Bölümünde alarak 1999 yılında mezun oldu. Akademik çalışmalarını Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde devam ettirerek, İktisat Anabilim Dalı, Uluslararası İktisat Bilim Dalında hazırladığı “Uluslararası Vergi Rekabetinin Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi” konulu tez çalışmasıyla yüksek lisans öğrenimini 2010 yılında tamamladı ve aynı yıl başladığı İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalındaki doktora çalışması kapsamında “Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme” konulu doktora tezini hazırladı.

Halen Maliye Bakanlığı, Milli Emlak Genel Müdürlüğünün taşra teşkilatına bağlı İstanbul Defterdarlığı, Avrupa Yakası Milli Emlak Dairesi Başkanlığı bünyesinde görev yapmaktadır. “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ruhsatı ve “Bağımsız Denetçi” lisansına sahip olup iyi derecede İngilizce bilmektedir.