

GAZİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE
GEÇİCİ VERGİ UYGULAMALARININ
İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

144977

MASTER TEZİ

HAZIRLAYAN
Mehmet BULUT
2001115056

144977

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Binnur ÇELİK

ANKARA-2004

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Mehmet BULUT'a ait "Türk Vergi Sisteminde Ve Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Geçici Vergi Uygulamalarının İncelenmesi Ve Değerlendirilmesi" adlı çalışma, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. Binnur GELİK

İmza :

Üye : Prof. Dr. Murat ÖZDEN

İmza :

Üye : Prof. Dr. Rifat ORTAÇ

İmza :

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	i
KISALTMALAR CETVELİ.....	vii
TABLolar CETVELİ.....	viii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GEÇİCİ VERGİ KAVRAMI, GEÇİCİ VERGİNİN AMACI, ETKİLERİ, ÜLKEMİZDEKİ TARİHÇESİ VE AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARI

I. Geçici Vergi Kavramı, Amacı ve Etkileri.....	3
A. Geçici Vergi Kavramı.....	3
B. Geçici Verginin Amacı ve Etkileri.....	4
1. Geçici Verginin Amacı.....	4
a. Enflasyondan Kaynaklanan Aşınmayı Gidermek....	4
b. Tahsilat Usulleri Arasındaki Farklılıkları	
Gidermek.....	5
2. Geçici Verginin Etkileri.....	6
a. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri.....	6
b. Vergi Maliyeti Üzerindeki Etkileri.....	7
c. Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkileri.....	9
II. Ülkemizde Geçici Vergi Uygulamasının Tarihçesi.....	9
A. 1981 Yılındaki Uygulama.....	9
B. 1982 Yılındaki Uygulama.....	10
C. 01.01.1986-31.12.1988 Tarihleri Arasındaki Uygulama.....	11

D. 01.01.1989-31.12.1993 Tarihleri Arasındaki Uygulama.....	13
E. 01.01.1994-31.12.1998 Tarihleri Arasındaki Uygulama.....	14
F. 01.01.1999 Tarihinden Sonraki Uygulamalar.....	15
III. Avrupa Birliği'ne Üye Ülkelerde Geçici Vergi Uygulamaları.....	18
A. Almanya'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	18
1. Almanya Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	18
2. Almanya Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	19
B. Avusturya'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	20
1. Avusturya Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	20
2. Avusturya Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	21
3. Avusturya Katma Değer Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	22
C. Belçika'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	22
1. Belçika Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	22
2. Belçika Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	23
D. Danimarka'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	24
1. Danimarka Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	24
2. Danimarka Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	26
E. Finlandiya'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	26
F. Fransa'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	27
1. Fransa Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	27
2. Fransa Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	28
G. Hollanda'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	28
1. Hollanda Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	28
2. Hollanda Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	29

H. İrlanda'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	30
1. İrlanda Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	30
2. İrlanda Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	31
I. İspanya'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	32
1. İspanya Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	32
2. İspanya Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	33
J. İsveç'te Geçici Vergi Uygulamaları.....	34
1. İsveç Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	34
2. İsveç Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	35
K. İtalya'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	35
1. İtalya Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	35
2. İtalya Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	36
L. Lüksemburg'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	37
1. Lüksemburg Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	37
2. Lüksemburg Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi...	38
M. Portekiz'de Geçici Vergi Uygulamaları.....	38
1. Portekiz Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	38
2. Portekiz Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	39
N. Yunanistan'da Geçici Vergi Uygulamaları.....	40
1. Yunanistan Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	40
2. Yunanistan Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi.....	41

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GEÇİCİ VERGİ

I. Geçici Verginin Mükellefleri ve Oranı.....	42
A. Gelir Vergisinde Geçici Vergi Mükellefleri.....	42
B. Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi Mükellefleri.....	44
C. Geçici Vergi Oranı.....	45
1. Gelir Vergisinde.....	45
2. Kurumlar Vergisinde.....	47
II. Geçici Vergide Vergilendirme Dönemi.....	48
A. Hesap Dönemi Takvim Yılı Olanlarda.....	48
B. Kendilerine Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenlerde.....	48
C. Üç Aydan Kısa Olan Vergilendirme Dönemlerinde.....	49
D. Tasfiye Halinde.....	50
III. Geçici Vergide Kazanç Tespiti.....	51
A. Geçici Vergide Ticari Kazancın Tespiti.....	51
B. Geçici Vergide Serbest Meslek Kazancının Tespiti.....	52
C. Geçici Vergide Kurum Kazancının Tespiti.....	53
IV. Geçici Vergi Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme Hükümleri.....	54
V. Geçici Vergide Amortisman Uygulamaları.....	56
VI. Geçici Vergide Enflasyon Düzeltmesi Uygulamaları.....	58
VII. Geçici Vergide Özellik Gösteren Durumlar.....	62
A. İndirim ve İstisnaların Dikkate Alınması.....	62
B. Geçmiş Yıl Zararları ve Yurt Dışı Zararları.....	64

C. Bağış, Yardım ve Sigorta Primleri.....	65
D. Yenileme Fonu Uygulaması.....	68
E. Kurumların Birleşme, Devir ve Nevi Değişikliği Durumlarında Geçici Vergi.....	69
F. Araştırma ve Geliştirme Giderleri.....	70
G. Kâr Payları.....	70
H. Yatırım İndirimi Uygulaması.....	70
I. Talih Oyunları Salonlarında Elde Edilen Kazançlarda Geçici Vergi Uygulaması.....	71
VIII. Geçici Verginin Hesaplanması, Beyanı, Ödenmesi, Mahsubu ve İadesi.....	72
A. Geçici Verginin Hesaplanması.....	72
B. Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi.....	76
C. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi.....	77
D. Geçici Verginin Ödenmemesi Durumu.....	81
IX. Geçici Verginin Eksik Beyanı.....	81
A. Eksik Beyan Edilen Verginin Daha Sonraki Bir Geçici Vergi Döneminde ya da Yıllık Beyanname Üzerinde Telafi Edilmiş Olması Hali.....	83
B. Eksik Beyan Edilen Verginin Daha Sonraki Bir Geçici Vergi Döneminde ya da Yıllık Beyanname Üzerinde Telafi Edilmemiş Olması Hali.....	84

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE
GEÇİCİ VERGİ UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE
ÖNERİLER**

I. Geçici Vergi Uygulamalarının Kapsam Açısından Değerlendirilmesi....	85
II. Geçici Vergi Uygulamalarında Vergilendirme ve Ödeme Dönemlerinin Değerlendirilmesi.....	90
III. Geçici Vergi Uygulamalarında Kazanç Tespitinin Değerlendirilmesi.....	94
IV. Geçici Vergi Uygulamalarında Dönem Sonu İşlemlerinin Değerlendirilmesi.....	100
V. Geçici Vergi Uygulamalarında Beyan, Ödeme, Mahsup ve İade Aşamalarının Değerlendirilmesi.....	108
SONUÇ.....	115
KAYNAKÇA.....	117
EKLER.....	129
ÖZET.....	130

KISALTMALAR CETVELİ

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Makale
a.g.w.s.	Adı Geçen Web Sitesi
A.Ş.	Anonim Şirket
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
Bkz	Bakınız
BSMV	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
DKK	Danimarka Kronu
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GÜİİBF	Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KKEG	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
KV	Kurumlar Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
LİFO	Last In First Out
md.	Madde
No	Numara
R.G.	Resmi Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
T.	Tarih
TEFE	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi
TL	Türk Lirası
TÜFE	Tüketici Fiyatları Endeksi
VUK	Vergi usul Kanunu
€	Euro

TABLOLAR CETVELİ

Tablo.1: Belçika kurumlar Vergisi Sisteminde Artırım ve Bonus Oranları.....	24
Tablo.2: İrlanda'da 2002-2006 Yılları Arasında Uygulanacak Olan Geçici Vergi Oranları.....	32
Tablo.3: Geçici Vergi Dönemleri Yeniden Değerleme Oranları.....	60
Tablo.4: Geçici Vergi Beyan ve Ödeme Süreleri.....	76
Tablo.5: 2002 Vergi Tahsilat Miktarları ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Toplamına Oranları.....	86
Tablo.6: 2002 Vergi Tahsilat Miktarları ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Toplamına Oranları (Geçici Vergi Miktarları Ayrıca Belirtilmiştir).....	86
Tablo.7: 2002 Vergi Tahsilat Miktarları ve Vergi Yüğü.....	89

GİRİŞ

Vergi sistemimize ilk defa 24.12.1980 tarihinde 2361 Sayılı Kanun ile giren geçici vergi uygulaması başlangıçta tüm özel sektör temsilcileri tarafından tepkiyle karşılanmış ancak zaman içinde herkesçe benimsenmiştir. Zaman içinde de birçok defa değişikliğe uğramıştır. Bu özelliği ile geçici vergi, kendisini sürekli olarak gündemde tutmayı başarmış ve tartışılmış bir uygulama olarak ortaya koymuştur.

Hükümetler, geçici vergi uygulamasını çeşitli amaçlarını yerine getirmek amacıyla değişik şekillerde kullanmışlardır. Bilindiği üzere vergilerin fiskal ve fiskal olmayan amaçları mevcuttur. Geçici vergi özünde, vergi gelirlerini daha erken tahsil edebilmeyi öngörür. Ancak geçici vergi ile extrafiskal sonuçlar da hedeflenmiştir. Bu açıklamalar çerçevesinde geçici vergi müessesesinin tüm ayrıntılarıyla incelenmesi ve değerlendirilmesi büyük önem arz etmektedir,

Geçici vergi uygulaması yalnızca ülkemiz vergi sisteminde yer alan bir düzenleme değildir. Dünyanın çeşitli ülkelerinde bu gibi peşin ödeme sistemlerine rastlamak mümkündür. Yaptığımız incelemelerde Amerika Birleşik Devletleri ve Kanada'dan tutun Japonya ve Hindistan'a kadar çoğu ülkelerde bu sistemin yer aldığı ve değişik şekillerde uygulandığı görülmektedir. Ülkelerin içinde bulunduğu farklı iktisadi ve sosyal durumlar göz önünde bulundurulduğunda peşin ödeme sistemlerinin amaçlarının ve uygulama şekillerinin de ülkeden ülkeye farklılık gösterdiği görülmüştür. Nitekim enflasyon oranının çok alt düzeylerde yer aldığı bir ülkede uygulanan peşin ödeme sisteminin, enflasyonun etkilerini giderici bir araç olarak uygulandığını söylemek yanlış olur. Bu açıdan bakıldığında diğer ülkelerdeki geçici vergi uygulamalarının da incelenmesi gerekmektedir. Yapacağımız tez çalışmasında Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik çabaları da göz önünde bulundurularak Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerdeki geçici vergi uygulamaları incelenecektir.

Çalışmamız üç bölümden oluşmakta olup birinci bölümünde, geçici vergi kavramı, geçici verginin amacı, etkileri, ülkemizdeki tarihçesi ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki uygulamaları incelenecektir. Çalışmanın ikinci bölümünde ise, Türk Vergi Sistemindeki Geçici Vergi uygulamaları ayrıntılarıyla ele alınacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise Türk Vergi Sisteminde ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde geçici vergi uygulamalarının değerlendirilmesi yer alacak, ayrıca önerilerimize yer verilecektir.



BİRİNCİ BÖLÜM

GEÇİCİ VERGİ KAVRAMI, GEÇİCİ VERGİNİN AMACI, ETKİLERİ, ÜLKEMİZDEKİ TARİHÇESİ VE AVRUPA BİRLİĞİNE ÜYE ÜLKELERDEKİ UYGULAMALARI

I. Geçici Vergi Kavramı, Amacı ve Etkileri

A. Geçici Vergi Kavramı

Geçici vergi, özellikle kazanç vergileri ile ilgili olmak üzere henüz vergileme dönemleri kapanmadan, cari dönemin vergisine mahsuben önceden hesaplanan ve tahsil edilen bir tür peşin vergidir.

Türk vergi sisteminde GVK'nın "verginin ödenmesi" başlıklı kısmında yer alan geçici vergi uygulaması nihai bir vergilendirme değildir. Yıl içinde tahsil edilen geçici vergi izleyen yıl beyan edilen yıllık kazanç vergisinden mahsup edilmektedir. Bu özelliğiyle geçici verginin, vergiyi doğuran olaydan yaklaşık bir yıl sonra hazinenin kasasına girecek olan verginin daha erken tahsilini sağlayan bir peşin ödeme uygulaması olduğu söylenebilir.

Geçici vergi kavramında yer alan "geçici" sözcüğü, söz konusu uygulamanın belli bir süre ile sınırlandırıldığı ve bu süre sonunda da yürürlükten kaldırılacağı anlamını işaret etmez. Tam aksine, günümüzde gerek ülkemizde gerekse de diğer ülkelerde uygulanan geçici vergi uygulamaları devamlılık göstermektedirler.

Geçici vergi kavramında kullanılan "vergi" sözcüğü de aslında söz konusu uygulamayla örtüşmeyen bir sözcüktür. Çünkü, geçici vergi bağımsız bir vergi uygulaması değildir, doğacak bir vergiye ilişkin ön ödemedir ve daha sonra söz konusu vergiden mahsubu söz konusudur. Bu özelliğiyle de vergi sistemlerinde uygulanan stopaj (vergi kesintisi veya tevkifatı) uygulamasıyla benzerlik göstermektedir. Nitekim ülkemiz vergi sisteminde ve diğer ülkelerin vergi sistemlerinde geçici vergi müessesesi ilgili olduğu kazanç vergisinin bağlı olduğu ve hüküm altına alındığı vergi kanununun

içinde yer almıştır ve “geçici vergi kanunu” gibi ayrı bir kanun söz konusu olmamıştır.

İlerleyen bölümlerde ülkemizde geçici verginin geçirmiş olduğu safhalar incelenirken de görüleceği üzere geçici vergi, 1981 yılında ilk uygulamaya konulduğu süre zarfında “peşin ödeme”, 1982 yılında “peşin vergi” adlarıyla uygulanmıştır. İzleyen yıllarda ise “geçici vergi” kavramı Türk vergi sistemi literatüründeki yerini almıştır. Diğer ülkelerde ise “geçici vergi” kavramının tam karşılığı olan “temporary tax” kavramı yerine genellikle peşin vergi (advance tax) veya peşin ödeme (advance payment) kavramları kullanılmaktadır.

B. Geçici Verginin Amacı ve Etkileri

1. Geçici Verginin Amacı

Vergiler, takip edilen amacın türüne göre “mali” ve “düzenleyici” vergiler olmak üzere iki kısımda incelenebilir. Bu tasnife göre, mali vergilerin temel fonksiyonu, kamusal ihtiyaçların karşılanması için gerekli parasal vasıtaların sağlanması olduğu halde, düzenleyici vergilerin fonksiyonu, devletin gelir ihtiyacı dikkate alınmaksızın, mükellef davranışlarını etkilemektir.¹ Ancak, vergi türlerine baktığımız zaman pek azının saf bir şekilde bu amaçlardan yalnız bir tanesini bünyesinde bulundurduğunu görmekteyiz. Hemen her vergi yukarıda sözü edilen iki amaca da hizmet etmektedir. Geçici vergi uygulamasında da asli amaç, vergilerin tahsil süresinin öne alınması olmakla beraber bu amacın uzantısında vergi mükelleflerinin davranışları etkilenmektedir.

a. Enflasyondan Kaynaklanan Aşınmayı Gidermek

Türk vergi sisteminde gelirin elde edildiği dönemi izleyen üçüncü ay ile yedinci ay arasında vergi alınmaktadır. Kazanç üzerinden alınan vergilerin devlet kasasına vergiyi doğuran olaydan yaklaşık bir yıl sonra girmesi, kamu

¹ Salih TURHAN, *Vergi Teorisi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul 1982, s.111

idaresini, söz konusu vergi gelirlerinin tahsilini öne almaya yönelik çalışma yapmaya itmiştir.²

Ülkemizde olduğu gibi yüksek oranda enflasyon yaşanan ülkelerde vergi gelirleri reel anlamda bir erozyona uğramaktadır. Söz konusu bu erozyon gelir ve kurumlar vergisinde diğer vergilere nazaran daha fazla olmaktadır. Çünkü gelir ve kurumlar vergisinde (stopaj yoluyla ödenen vergiler hariç) elde edilen kazanç izleyen yıl beyan edilmekte ve taksitler halinde ödenmektedir. Örneğin ülkemizde 2003 ve önceki yıllardaki uygulamalara göre elde edilen gelir vergisine tabi bir kazancın vergisi elde edildiği yılı takip eden takvim yılının Mart ayında beyan edilmekte ve Mart-Haziran-Eylül olmak üzere üç eşit taksitte ödenmekteydi. Dolayısıyla cari yılın içinde elde edilen gelirler kıstas alındığı taktirde, bu gelirlere ilişkin vergiler 3 ila 21 ay arasında değişen sürelerin sonunda tahsil edilebilmiştir. Gelir ve kurumlar vergisinde bu şekilde ortaya çıkan yasal gecikmeler, enflasyonun şiddetini artırdığı veya azaltmadığı dönemlerde yeni arayışları da beraberinde getirmiştir. Geçici vergi uygulaması da bu arayışlar neticesinde ortaya çıkmıştır. Bu soruna çare olabilmesi düşüncesiyle ülkemiz vergi sisteminde de yaklaşık olarak 23 yıldır geçici vergi müessesesi yer almaktadır.

b. Tahsilat Usulleri Arasındaki Farklılıkları Gidermek

Vergi tahsilat usullerine baktığımız zaman karşımıza beyan usulü ve kaynakta vergilendirme usulü çıkmaktadır.

Beyan usulü, modern vergicilikte ileri bir tarh usulü olarak benimsenmiş olmasına, vergi adaletini en iyi şekilde gerçekleştiren ve gelir elastikiyeti açısından uygun bir usul niteliğinde görülmesine karşın, mükellefi sıkan, mali psikoloji açısından mükellefe baskı yapan bir usuldür. Kaynakta vergilendirme ise, vergi sorumluluğu mekanizması ile vergi idaresi ve mükellef arasında verginin ödenmesi bakımından aracılık yapılması

² M.Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, *Geçici Vergi Uygulaması*, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2000, S.232, s.30

suretiyle, verginin toplanmasına imkan sağlamaktadır. Kaynakta vergilendirme usulü çağdaş vergi sistemlerinde geniş çapta uygulanmakta ve İngiltere, ABD, Fransa, Almanya ve diğer gelişmiş ülkeler vergi sistemlerinde ve yurdumuzda özellikle gelir vergisi açısından önemli bir yer tutmaktadır.³

Belirtilen iki sistem sonucunda mükellef grupları arasında vergi ödeme açısından bazı adaletsizlikler ortaya çıkmaktadır. Vergisini yıl içinde tevkif suretiyle peşin ödeyen mükellefler ile yıllık beyanname vermek suretiyle ertesi yılda ödeyen mükellef arasındaki ayrıcalığın giderilmesi geçici vergi uygulamasının amaçlarından birisidir.⁴

2. Geçici Verginin Etkileri

a. Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri

Her ne kadar geçici vergi daha çok fiskal amaçlara hizmet etmesi amacıyla uygulanmakta ise de gelir dağılımını dengelemek gibi extrafiskal amaçları da bünyesinde bulundurabilmektedir. Bu yönüyle geçici vergi, kapsam ve/veya oransal olarak ayrıştırmalara gitmek suretiyle, gayri safi milli hasılanın toplumsal kesimlere eşit olarak dağılımında rol oynayabilmektedir.

Devlet, gelir dağılımındaki adaletsizliği, yürürlüğe koyduğu ekonomi, vergi, bütçe ve harcama politikaları ile gidermeye çalışır ve buna dönük etkin ve tutarlı önlemleri alır.⁵

Vergiler, gelir, servet, harcamalar gibi çok geniş konular üzerinden alınır ve herkes vergi mükellefidir. Bu yönüyle hemen herkes üzerinde etki yaratılabilir ve politika aracı olarak etkin kullanılabilir.⁶

³ Abdurrahman AKDOĞAN, *Vergide Tahsil Yönteminin, Vergilendirmenin Etkinliği Açısından Önemi ve Fonksiyonu*, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 1992, Cilt 8, S.1, s.114,115

⁴ Gelirler Genel Müdürlüğü, *Bazı Dünya Ülkelerinde ve Türkiye'de Peşin(Geçici) Vergi Uygulamaları Hakkında Rapor*, Ankara Kasım 1991, s.1

⁵ Mehmet E. PALAMUT, *Gelir Dağılımı*, Yeni Türkiye Dergisi, Türk Ekonomisi Özel Sayısı, S.28, s.28

⁶ İlyas ÇELİKOĞLU, *Gelir Dağılımı – İstihdam Meseleleri ve Karşılıklı İlişkiler Açısından Türkiye Uygulaması*, Ankara 1991, Gazi Üniversitesi (Yüksek Lisans Tezi), s. 22

Bir ekonomik sistemde devlete gelir sağlamak amacıyla toplanan verginin işlevlerinden birisi de gelir dağılımını düzenleyici yönde etkiye bulunmasıdır. Vergi, bu işlevini yerine getiriyorsa, vergileme sonrası gelir dağılımının vergileme öncesindeki gelir dağılımından daha eşitliğe yakın durumda olması beklenir.⁷

Vergilendirme tekniğindeki farklılıklarla da gelir dağılımı üzerinde etki yaratmak mümkündür. En az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma kuramı gibi teoriler, ödeme gücü ile ilgilidir. Dolayısıyla gelir dağılımı üzerinde dolaylı olarak etki yaratılmaktadır.⁸

Geçici vergi uygulamasında vergisini peşin olarak ödeyen mükellefler, vergisini izleyen yılda ödeyenlere nazaran daha dezavantajlı durumda olurlar. Dolayısıyla bazı vergi mükelleflerini geçici vergi kapsamı dışında bırakarak bunlar lehine bir durum ortaya konabilir. Bir başka deyişle gelir dağılımı bu vergilendirme politikasıyla yeniden düzenlenebilir.

Nitekim ülkemizdeki geçici vergi uygulaması kapsamına sadece kurumlar vergisi mükellefleriyle, gelir vergisi mükelleflerinden ticari ve serbest meslek kazanç sahipleri alınmıştır. Bazı ülkelerde ise sadece kurumlar geçici vergi kapsamına alınmış ve gerçek kişiler lehine bir durum ortaya çıkarılmıştır. Geçici vergi uygulamaları sonucunda, geçici vergi maddi gücü fazla olan mükelleflere konulursa gelir dağılımı yeniden düzenlenebilmektedir.

b. Vergi Maliyeti Üzerindeki Etkisi

Vergi ilkelerinden iktisadilik ilkesine göre, vergi hazineye girene kadar yapılan giderler en aza indirilmelidir, başka bir ifade ile verginin tarh ve tahsili sırasında yapılacak giderler olabildiğince düşük tutulmalıdır.⁹ Nitekim verginin maliyeti kavramı bu noktada büyük önem taşımaktadır ve verginin iktisadiliği ve verimliliğinde oldukça etkili olmaktadır.

⁷ Raziye SELİM ve Ümit ŞENESEN, *Gelir Vergisinin 1960'dan Sonra Türkiye Kişisel Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi*, İktisat, İşletme ve Finans Dergisi, Mayıs 1999, s. 31

⁸ İlyas ÇELİKOĞLU, a.g.e., s. 20

⁹ Binnur ÇELİK, *Vergilemede Müdahale İlkesi*, Gazi Kitabevi, Ankara 2001, s.10

“Vergi maliyeti, vergi uygulaması dolayısıyla katlanılan açık ve saklı maliyet unsurlarının tümünü ifade eder. Maliyetin, tüm vergilere yönelik olmak üzere toplam maliyet şeklinde belirlenmesi söz konusu olabileceği gibi, her bir vergiye yönelik olmak üzere hesaplama yapılabilir. Devlete olan maliyet yanında mükelleflere olan maliyetinden de söz edilebilir.”¹⁰

Vergi maliyeti, bir vergi sisteminin değerlendirilmesindeki en önemli unsurlardan biri olduğu halde, çoğu zaman ihmal edilme eğilimindedir. Bunun nedeni, parasal anlamda ölçme ve ifade etmedeki zorluklardır. Nitekim bu hususta yapılmış olan çalışmalar genellikle tartışılabilir nitelikteki varsayımlara dayanmaktadır. Vergi maliyeti, temel olarak vergi idaresinin katlandığı yönetim maliyeti ve mükellefin katlandığı uyum maliyetinden oluşmaktadır.¹¹

Açık maliyet açısından olaya bakıldığında, zaman geçici vergi sonucunda vergi dairelerinin iş yükünün çoğaldığı görülmektedir. Çünkü geçici vergi dolayısıyla vergi idaresi normal yıllık vergi beyannamelerinin beyanı ve ödenmesinden başka geçici vergi dönemlerinde de mükellefle muhatap olmaya başlayacaktır. Ayrıca geçici verginin beyanı için ayrıca bir geçici vergi beyannamesi düzenlenmesi gerekecektir. Bu da vergi idaresinin kırtasiyeye yönelik masraflarını artıracaktır. Aynı şekilde geçici vergiye yönelik tahakkuk fişi ve tahsilat makbuzlarının kullanımı da kırtasiyeciliği artıracak diğer unsurlardır. Geçici vergi uygulamasıyla birlikte arşivleme ve vergi inceleme giderlerinde de artış ortaya çıkmaktadır.

Saklı maliyet açısından baktığımız zaman durumun farklı olmadığını görmekteyiz. Geçici vergi mükellefi olan bir kişi her geçici vergi döneminde gelir tablosu çıkarmak, gerekli kayıtları yapmak, beyanname düzenlemek ve ödeme yapmak zorundadır. Vergi ile ilgili işlemlerini kendisi yapan mükelleflerin bu gibi giderlerinin yanında danışmanlık giderleri ve kırtasiye giderleri de artacaktır. Vergi ile ilgili işlemlerini kendisi yapmayan

¹⁰ Abdurrahman AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, Gazi Büro Kitabevi, Ankara 1996, s.150

¹¹ F.Nilgün BALKAYA AKÇA, *Vergi Maliyeti Üzerine*, G.Ü.İ.B.F. Dergisi, Sayı 99/1, Ocak 1999, s.67,68

mükelleflerin ise muhasebecilerine verdikleri ücret, diğer personellerine verdikleri ücret v.b. giderlerinde artış olacaktır.

c. Kamu Harcamaları Üzerindeki Etkisi

Geçici vergi ile birlikte yaklaşık bir yıl sonra tahsil edilecek olan kazanç vergisi cari yıl içinde taksitler halinde devlet kasasına dahil olmaktadır. Bu da belki de devletin borçlanma ile karşılamak zorunda olacağı kamu harcamalarını borçlanmadan karşılaması imkanını doğurmaktadır. Ayrıca bir yıl sonra enflasyon ile aşınacak olan vergi geliri bugünden tahsil edilmek suretiyle ayrıca bir avantaj sağlanmaktadır. Bu da bir yıl sonra enflasyon nedeniyle daha pahalıya yapılacak olan kamu hizmetinin bugünden yapılabilmesi anlamına gelmektedir.

Cari yıl içinde tahsil edilen geçici vergi ertesi yıl kazanç vergisinden mahsup edilmektedir. Bu da ertesi yılki vergi tahsilatının azalacağına bir işarettir. Geçici verginin adının tersine geçici olmaması ve devamlılık arzemesi durumu bu azalmayı telafi etmektedir ve vergi, kazanç elde edildikçe ödendiği için normal yıllık beyanname ile vergi tahsilatına nazaran avantaj sağlamaktadır. Bu da devletin daha rahat kamu harcaması yapmasını ve kısa vadeli borçlanmalardan uzak durmasını sağlamaktadır.

II. Ülkemizde Geçici Vergi Uygulamasının Tarihçesi

A. 1981 Yılındaki Uygulama

Ülkemizde geçici vergi ya da peşin vergi olarak adlandırılan sistem uzun zamandan beri çeşitli aralıklarla ve değişik şekillerde uygulanmıştır. Türk vergi sisteminde ilk defa 24.12.1980 gün ve 2361 Sayılı Kanun ile geçici vergi uygulamasına başlanmış, ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin peşin ödeme yapmaları esası getirilmiştir.

2361 Sayılı Kanunla geçici verginin sadece gelir vergisi mükelleflerine uygulanması öngörülmüştür¹². Bu verginin kapsamına, gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahipleri alınmıştır. Ancak, telif kazancı sahipleri ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, geçici vergi kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu uygulamada mükellefler 50.000 TL ile 600.000 TL arasında değişen 5 gruba ayrılarak peşin ödemede bulunmuşlardır.

Bu ilk uygulama "komisyon taktirine dayalı olarak peşin ödeme tespiti" şeklinde olmuştur¹³. Gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı yapılan bu düzenleme neticesinde kurulan özel komisyonlar tarafından kanunda belirlenen derecelerden birine intibak ettirilerek, söz konusu dereceler için belirlenmiş peşin ödeme bir önceki yılın gelir vergisi taksitleri ile birlikte üç eşit taksitte ödemişlerdir¹⁴.

Mükelleflerin peşin ödeyecekleri vergiler esas ödeyecekleri vergiden fazla ise fark vergi dairesince mükellefe bildirilecek ve mükellef 1 yıl içinde yapacağı müracaat üzerine bu farkı geri alabilecektir.¹⁵

B. 1982 Yılındaki Uygulama

1982 yılında 2574 Sayılı Kanun ile geçici vergi uygulamasında bazı küçük değişiklikler yapılmıştır. 1982 yılından önceki düzenlemede peşin ödeme deyimi kullanılıyor iken 2574 Sayılı Kanun ile birlikte peşin vergi deyimi kullanılmaya başlanmıştır¹⁶. Söz konusu değişikliklerden birincisi, peşin verginin beyan edilen gelirin vergisinin %30'u olduğu, ancak bu rakamın ticari kazanç sahiplerinde 30.000 TL'den, serbest meslek erbabında ise 50.000 TL'den az ve 3.000.000 TL'den fazla olamayacağı esasının getirilmesidir. Bu uygulamayla idare tarafından belirlenen götürü peşin vergi

¹² Tugay YÜCEL, İkmalen ve Re'sen Tarh Olunan Vergilerden Geçici Vergi Aranıp Aranmaması Sorunu, Maliye Postası Dergisi, 1 Şubat 1995, S.346, s.37

¹³ Engin DİNÇ, 4369 Sayılı Kanun İle Getirilen Geçici Vergi Uygulaması ve Yarattığı Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi Nisan 1999, S.127, s.129

¹⁴ Şükrü KIZILOĞLU, a.g.e., s. 2321

¹⁵ Müfid KUTLAN, Peşin Vergi ve Gelir Beyanları, Vergi Dünyası, 1981, S.4, s.41

¹⁶ M. Nuri ASLAN, Son Yasa Değişikliği Işığında Peşin Ödeme, Vergi Dünyası, Şubat 1982, S.6, s.53

usulünden beyana dayalı peşin vergi sistemine geçilmiştir. Ayrıca peşin vergide alt ve üst sınırlar getirilmek suretiyle beyanları düşük olan mükelleflerin beyanlarını yükseltmek amaçlanmıştır¹⁷. Diğer değişiklik ise, yıllara yaygın inşaat ve onarma işi ile ev pansiyonculuğu işini yapanların 1982 yılında uygulanan peşin ödemenin kapsamından çıkartılmasıdır¹⁸.

Cari takvim yılında ödenen peşin vergi, ilgili döneme ilişkin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilmekteydi. Peşin vergi hesaplanan gelir vergisinden fazla ise fark sonraki döneme ilişkin olarak ödenmesi gereken peşin vergiye mahsup edilecekti. Bu iki mahsuba rağmen yükümlünün alacaklı kalması halinde ise bu meblağ yükümlüye bildirilerek, yükümlünün tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde başvurması üzerine kendisine ret ve iade olunmaktaydı.

Mükelleflerin beyanname vermemeleri halinde ise; geçmiş takvim yılında ödenen peşin vergiden az olmamak üzere, asgari peşin verginin iki katı vergi dairesince mükellefe ödenmesi için tebliğ edilmekte ve bu durumda pişmanlık müessesesinden yararlanılamamaktaydı.

C. 01.01.1986 – 31.12.1988 Tarihleri Arasındaki Uygulama

1981 ve 1982 yıllarında bu şekilde uygulanan geçici vergi uygulaması başlangıçta tüm özel sektör temsilcileri tarafından tepki ile karşılanmıştır. Nitekim 01.01.1983 tarihinden itibaren 31.12.1982 gün ve 2772 Sayılı Kanun ile geçici vergi uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Bu tarihten 31.12.1985 tarihine kadar 3 yıl süre ile geçici (peşin) vergi esaslı uygulanmamıştır. Ancak, 01.01.1986 tarihinden itibaren 3239 Sayılı Kanun¹⁹ ile katma değer vergisi baz alınan ve “dahili tevkifat” olarak adlandırılan bir peşin vergi sistemi getirilmiştir.

Dahili tevkifat sistemi, mükelleflerin ödemeleri gereken KDV baz alınmak suretiyle hesaplanarak cari yıl içinde beyan edilen ve nihai vergi

¹⁷ Şükrü KIZILOĞLU, *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Savaş Yayınları, Cilt 2, Ankara 1989, s. 2320

¹⁸ Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.3

¹⁹ R.G., T.11.12.1985, S.18955

niteliğinde olmayan bir ödeme olarak düzenlenmişti. Bu sistem, kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari ve zirai kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabına uygulanmakta ve bu mükellefler tarafından cari yıl içinde ödenen dahili tevkifat, bu yıla ilişkin olarak verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmekteydi. Bu uygulama ile, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai, serbest meslek kazanç sahipleri, adi ortaklıklar, kollektif şirketler, adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükelleflerinin, cari dönemin gelir – kurumlar vergisine mahsuben “dahili tevkifat” adı altında hesaplayacakları vergiyi peşin olarak vergi dairesine yatırmaları sistemi getirilmiştir. Bu vergi esas olarak KDV sistemi üzerine oturtulmuştu. KDV mükelleflerinde KDV tutarı, Banka ve Sigorta Vergisi mükelleflerinde BSMV, KDV’ye özel matrah şekilleri ile tabi tutulan, temel gıda maddelerinin alım-satımını yapanlarda, mal alım-satım bedeli arasındaki fark, diğer mükelleflerde de teslim karşılığı alınan bedel dahili tevkifatın matrahını oluşturmuştur²⁰.

Dahili tevkifat sisteminde yıl içinde yapılan ödemelerin yıllık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinden fazla olması halinde, bu tutarın iadesi mümkün değildi. Dahili tevkifat sistemi, mükelleflerin hasılatını baz almaktaydı. Bu sisteme göre, mükelleflerin bir dönem içinde ödeyecekleri KDV’nin %50’si (bazı istisnalar dışında), dahili tevkifat olarak hesaplanmaktaydı. 01.11.1988 tarihinden önceki dönemlerde mükellefler, satışını yaptıkları mal üzerinden %12 KDV tahsil etmekte ve bunun yarısını da dahili tevkifat olarak hesaplamaktaydılar. Bu uygulama, mükelleflerin belgesiz mal satışını cazip hale getirmiş, ayrıca belgesiz mal satışı ile ilgili pazarlık etme alışkanlığını da teşvik etmiştir. Bunun içindir ki geçici verginin KDV’den ayrılarak, bir başka baza göre hesaplanması zorunlu olmuştur.²¹

²⁰ Şükrü KIZILOĞ, a.g.e., s. 2321.

²¹ Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.4

D. 01.01.1989 – 31.12.1993 Tarihleri Arasındaki Uygulama

31.12.1988 gün ve 3505 Sayılı Kanunun 34. maddesinin (b) bendi ile 01.01.1989 tarihinden itibaren dahili tevkifat uygulamasına son verilmiştir. Bu kanunla özünde mükellef beyanına dayanan, daha kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir olan Geçici Vergi uygulamasına geçilmiştir.

3505 Sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen mükerrer 120. madde ile dahili tevkifat esasına göre verginin hesaplanması usulü değiştirilmiş, ayrıca zirai kazanç sahipleri de kapsam dışına çıkarılmıştır. Yapılan değişiklikle kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, bir sonraki yılın Mart ayında, cari yıl gelirleri için verecekleri yıllık beyannamelerine göre hesaplanacak olan gelir vergilerinden mahsup edilmek üzere, cari yıl içinde geçici olarak vergi ödemekle yükümlü kılındılar. Geçici olarak ödenecek verginin hesaplanmasında, bir önceki yıl gelirleri için cari yılda verilmiş olan yıllık beyannamelere göre hesaplanan gelir vergisi esas alınmaktaydı.

3505 Sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen mükerrer 120. maddesine göre; geçici vergi tutarı, içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, ticari ve mesleki kazanç (bu kanunun 42. maddesi kapsamına giren kazançları elde edenlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) isabet eden kısmının %50'sidir. Bu oranı, %100'e kadar artırmaya veya %25'e kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Geçici vergi, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilir ve yıllık gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirilir. Geçici verginin ilk taksiti yıllık beyannamenin verildiği Mart ayında, diğer taksitleri ise; her ayın 20. günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenir.

Söz konusu kanunda da 1989 yılına kadar olan uygulamalarda olduğu gibi götürü usule tabi ticaret ve sanat erbabı ile vergiden muaf esnaf geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Kanunda %50 olarak yer alan geçici

vergi oranı 89/14913 sayılı BKK ile gelir vergisi mükellefleri için %30 olarak belirlenmiştir.

3505 Sayılı Kanun ile getirilen geçici vergi, nihai bir vergileme olmayıp, ertesi yılda verilecek yıllık beyannameler üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilmektedir. Mahsup edilmeyen tutar, o yıl ile ilgili olarak ödenecek geçici vergi taksitlerine, o da yetmediği takdirde diğer vergi borçlarına mahsup edilmekte, arta kalan bir tutarın olması halinde de bu tutar iade olunmaktaydı.

Yine 3505 Sayılı Kanunla değiştirilen KVK'nın mükerrer 40. maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, GVK'nın mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi ödeyecekleri; ancak geçici verginin beyanı hakkında KVK hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

E. 01.01.1994 – 31.12.1998 Tarihleri Arasındaki Uygulama

31.12.1993 gün ve 21805 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 93/5143 sayılı BKK ile yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden tahakkuk ettirilecek geçici vergi oranı %30'dan %50'ye, 93/5141 sayılı BKK ile de yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak geçici vergi oranı %50'den %70'e yükseltilmiştir.

1994 yılında yürürlüğe giren 3946 Sayılı Kanun ile geçici vergi uygulamasında önemli değişikliklere gidilmiştir. Söz konusu kanunun 24.maddesiyle GVK'nın mükerrer 120. maddesine eklenen ve 01.01.1994 tarihinde yürürlüğe giren üçüncü fıkra şöyledir;

"Kurumlar da dahil olmak üzere, mükellefler dilerlerse, ilgili hesap döneminin üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre hesaplanan kazançlarının %25'ini geçici vergi olarak öderler. Bu usulde hesaplanan geçici vergi, üçer aylık dönemleri takip eden ayın 20. günü akşamına kadar gelir ve kurumlar vergisi bakımından bağlı

olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Bu usulü seçen mükellefler iki yıl geçmeden bu usulden dönemezler.”

3946 Sayılı Kanunun belirtilen hükmüyle yapılan değişikliğin amacı ele geçmemiş gelirin vergisini ödemeye olan yoğun tepkinin yumuşatılmasıydı. Tüm mükelleflerin haklı olarak yaptığı bu eleştiriye rağmen, çok az sayıda mükellefin ihtiyarilik hakkından yararlandığı görülmüştür. Üçer aylık bilançolarını çeşitli sebeplerle çıkarmak zorunda olan mükelleflerin dahi bu ihtiyarilik haklarından yararlanmadıkları ve eski yıl kazançları üzerinden geçici vergi beyan etmeyi tercih ettikleri görülmüştür. Bunun nedenini mükelleflerin ilk üç dönemdeki bilançolarını çeşitli saiklerle olduğundan iyi gösterme gayreti içinde olmaları olarak değerlendirebiliriz. Düzenli olarak hesaplarını dönem içinde belirlemeyen mükellefler ise hesap dönemi sonlarında yapabildikleri düzenlemeleri ve hesaplarla oynama imkanlarını ellerinden kaybetmemek düşüncesiyle ihtiyarilik haklarından yararlanmamışlardır.²²

F. 01.01.1999 Tarihinden Sonraki Uygulamalar

Çeşitli vergi kanunlarında değişiklik yapan, 4369 Sayılı Kanun²³ ile geçici vergi uygulamasında birçok değişiklikler yapılmıştır. Uygulamada yapılan değişikliklerin asıl nedeni ise vergi toplayıcısının enflasyondan doğan kayıplarını en aza indirmek ve adaletli vergi uygulamasını sağlamaktır.²⁴

4369 Sayılı Kanun ile birlikte geçici vergi esasında yapılan değişiklikler ise 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği²⁵ ile ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

4369 Sayılı Kanun ile, ihtiyari olarak bilanço usulünde defter tutan gelir vergisi mükellefleriyle kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre tespit edilen kazançlar üzerinden geçici vergi

²² İbrahim TÜRKLİŞ, 4369 Sayılı Kanun ve 217 Seri Nolu GVK Genel Tebliği Çerçevesinde Geçici Verginin Hesaplanması, Vergi Sorunları, Şubat 1999, S.125, s.124,125

²³ R.G., T. 29.07.1998, S. 23417

²⁴ Engin DİNÇ, a.g.m., s.129

²⁵ R.G., T.27.12.1998, S.23566

hesaplanması usulü zorunlu olarak tüm geçici vergi mükelleflerine getirilmiştir. Ayrıca yeni düzenleme ile gelir vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı gelir vergisi nispetlerini düzenleyen GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifenin ilk dilimi için geçerli olan oran (01.01.1999 tarihinden itibaren söz konusu gelir vergisi oranı %15'tir), kurumlar vergisi mükellefleri için ise %25 olmuştur.

3946 Sayılı Kanunla geçici vergiye ilişkin olarak yapılan düzenlemelere göre geçici vergi beyanı üçer aylık dönemleri izleyen ayın 20.günü akşamına kadar beyan edilirken yeni düzenlemeye göre geçici vergi beyanı üçer aylık dönemleri izleyen ikinci ayın 15. günü akşamına kadar beyan edilecektir.

3946 Sayılı Kanuna göre geçmiş dönemlere ilişkin olarak yapılan incelemelerde geçici verginin eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi durumunda bu eksikliğin oranı ne olursa olsun ikmalen veya re'sen geçici vergi tarh edilmekte iken, 4369 Sayılı Kanuna göre; geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde ikmalen veya re'sen geçici vergi tarh edilebilecektir.

4369 Sayılı Kanundan önce geçici vergi, gelir ve kurumlar vergisi baz alınarak hesaplanmaktaydı. Bir başka ifadeyle geçici verginin matrahı gelir veya kurumlar vergisiydi. 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra ise, geçici verginin matrahı artık ticari, mesleki veya kurum kazancının bizzat kendisi haline gelmiştir.²⁶

4369 Sayılı Kanun ile birlikte getirilen bu düzenlemeler esas itibariyle iki noktada eleştirilmiştir. Bunlardan ilki, geçici verginin üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanmasına yönelik işlemlerin mükelleflere büyük bir külfet yüklediği; ikincisi ise, belirlenen geçici vergi oranlarının işletmeler üzerinde büyük bir mali külfet yarattığı şeklindeydi.²⁷

²⁶ Şakir DORUKKAYA, Fercan AYKUTLU, **Vergi Yasalarında 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler**, Yaklaşım Dergisi Eki, Eylül 1999, S.81, s.14,15

²⁷ Şakir DORUKKAYA, Fercan AYKUTLU, a.g.e., s.15

4444 Sayılı Kanun²⁸ ile geçici vergi uygulamasında bazı değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu kanunun 01.01.2000 tarihinde yürürlüğe giren 2. maddesi ile geçici vergi beyanname dönemi üç aydan altı aya çıkarılmıştır. Diğer bir anlatımla mükellefler cari altı aylık dönemler itibariyle tespit edecekleri kârları üzerinden geçici vergi hesaplayıp ödeyeceklerdir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükellefleri için geçici vergi oranı söz konusu kanun ile 01.01.2000 tarihinden sonra 5 puan düşürülmüş ve %25'ten %20'ye indirilmiştir. Gelir vergisi mükellefleri için ise oran bakımından her hangi bir değişikliğe gidilmemiştir.

Hükümet, 2001 yılı geçici vergi uygulamasında da iki önemli değişiklik gerçekleştirmiştir. Bunlar 08.12.2000 tarih ve 24254 sayılı RG'de yayımlanmıştır. Bakanlar Kurulu'nun 25.10.2000 tarih ve 2000/1514 sayılı kararı gereğince GVK'nın mükerrer 120. maddesinde yer alan geçici vergi dönemleri yeniden üçer ay, beyan ve ödeme süreleri de yeniden üçer aylık dönemleri izleyen ikinci ayın 15. günü akşamı olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu'nun 25.10.2000 tarih ve 2000/1515 sayılı kararı ile kurumlar için %20 olan geçici vergi oranı, 2001 yılında yapılacak beyanlarla ilgili olarak %25'e yükseltilmiştir. Gelir vergisi mükelleflerinin geçici vergi oranında ise bir değişiklik yapılmamıştır.

Son olarak ise 4842 Sayılı Kanun²⁹ 36/2-c maddesi ile kurumlar vergisi mükelleflerinde geçici vergi oranı kurumlar vergisi oranında belirlenmiştir. Bu durumda geçici vergi oranı kurumlar vergisi mükelleflerinde 24.04.2003 tarihinden itibaren %30 oranına ve 01.01.2004 tarihinden itibaren ise 5035 Sayılı Kanunla³⁰ kurumlar vergisi oranı %33'e artırıldığından %33'e yükseltilmiştir. Aynı kanun ile birlikte gelir vergisi mükelleflerinde ise geçici vergi oranı %20 olarak belirlenmiştir.

²⁸ R.G., T. 14.08.1999, S. 23786

²⁹ R.G., T. 24.04.2003, S. 25088

³⁰ R.G., T. 02.01.2004, S. 25334

III. Avrupa Birliğine Üye Ülkelerde Geçici Vergi Uygulamaları

A. Almanya'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. Almanya Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Almanya'da yerleşik olan gerçek kişiler tüm dünyada elde etmiş oldukları gelirlerinden ötürü gelir vergisi öderler. Yerleşik olmayanlar ise sadece Almanya kaynaklı gelirlerinden vergi öderler.³¹

Gelir vergisinin tahsilatında vergiye kaynaklık eden gelir unsurlarının türüne göre farklılıklar bulunmaktadır. Gelirin unsurları yedi başlık altında toplanmıştır. Bunlar; tarım ve ormancılık gelirleri, serbest meslek ve ticaret gelirleri, ücret gelirleri, sermaye yatırımları, kira gelirleri, diğer gelirlerdir.³²

Söz konusu gelir unsurlarından ücretler, sosyal güvenlik primleri ile birlikte direkt olarak şahısların ücretlerinden kaynakta kesilir. Söz konusu vergi kesintisi işe başlandığı zaman şahsa verilen "gelir vergisi kartı" (Lohnsteuerkarte) üzerinde yapılır. Eğer kişi birden fazla işte çalışıyorsa her iş için ayrı vergi kartına ihtiyaç duyulur.³³ Sermaye yatırımları ise vergi %25 veya %30 oranlarında tevkifat yoluyla alınır.³⁴

Serbest meslek kazancı ve ticari kazanç elde edenler vergilerini yıllık geçici vergi yoluyla öderler. Yıllık gelir vergisi beyannameleri gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 31 Mayıs akşamına kadar verilir.³⁵

Serbest meslek kazancı ve ticari kazanç elde edenler geçmiş mali yılın gelir vergisi tahakkuku esas alınarak peşin ödemede bulunurlar. Bu ödemeler serbest meslek kazancı sahiplerinde 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralıktır. Ticari kazanç sahiplerinde ise 15 Şubat, 15 Mayıs, 15 Ağustos ve 15 Kasım tarihleridir. Bu tarihlerde ödenecek olan geçici (peşin)

³¹ Taxation System in Germany, www.europa.eu.int/scadplus/citizens/en/ge/1080.htm

³² Taxation System in Germany, a.g.w.s.

³³ Taxation System in Germany, a.g.w.s.

³⁴ European Communities, *Inventory Of Taxes*, Luxembourg 2000

³⁵ Taxation System in Germany, a.g.w.s.

vergiler için ayrıca beyanname düzenlenmesine gerek duyulmamaktadır ve geçmiş yıl tahakkukuna göre tahsilat yapılmaktadır.³⁶

Yıl içinde dört taksit halinde yapılan bu peşin ödemeler izleyen vergilendirme döneminde (31 Mayıs tarihinde) verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılır ve ödenecek olan gelir vergisinden mahsup edilir.³⁷

2. Almanya'da Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Almanya'da kurumlar vergisinde de gelir vergisine benzer şekilde bir geçici vergi (peşin ödeme) sistemi uygulanmaktadır. Kurumlarda mali yıl takvim yılıdır. Kurum başka bir süreyi mali yıl olarak tespit ettirebilir. Yıllık vergi beyannameleri mali yılı izleyen yılın beşinci ayının sonuna kadar düzenlenir. Bu tarih, mali yıl olarak takvim yılını seçenlerde 31 Mayıstır. Bazı durumlarda mükellefin talebine göre bu süre uzatılabilir.³⁸

Kurumlar da önceki yıl hesaplanan vergi tahakkuklarına göre peşin ödemede bulunurlar. Ödeme taksitleri aynen gelir vergisindeki peşin ödemeler gibidir. Taksitler, ticari kazançtan kaynaklanan vergiler için 15 Şubat, 15 Mayıs, 15 Ağustos ve 15 Kasımdır. Ticari kazanç dışındaki kurum kazançları için ise 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralıktır. Yapılan bu ödemeler yıllık kurumlar vergisi ödemesinde dikkate alınır ve mahsup edilir.³⁹

Hem gelir hem de kurumlar vergisinde peşin ödemeler ve yıllık ödemelerde ortaya çıkan gecikmeler aylık %6 faize tabidir. Ayrıca vergi idaresince gönderilen vergi tahakkukuna dayanan nihai ödeme gecikirse aylık %1 ceza uygulanır.⁴⁰

³⁶ Lex Mundi International Tax Desk Book, Germany, www.lexmundi.org/publications/Tax_Guides, s.6

³⁷ Lex Mundi International Tax Desk Book, a.g.e., s.6

³⁸ Ernst & Young Global Limited, *Worldwide Corporate Tax Guide*, 2002, s.243

³⁹ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.243

⁴⁰ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.243

B. Avusturya'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. Avusturya Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Eğer bir şahıs Avusturya'da ikamet ediyor ise ve/veya Avusturya vatandaşı ise tüm dünyada elde ettiği gelirlerinden ötürü gelir vergisi mükellefidir. Bu kişiler tam mükelleftirler. Avusturya vatandaşı olmayanlar ve burada daimi olarak ikamet etmeyenler ise sadece Avusturya'da elde ettikleri gelirlerinden ötürü gelir vergisi mükellefi olurlar.⁴¹

Mali yıl genelde takvim yılıdır ve 12 aydır. Eğer işe başlama ve işe son verme durumları varsa veya tarım, ormancılık gibi özel dönemler gerektiren durumlar mevcutsa başka bir vergilendirme dönemi tespit edilebilir.⁴²

Gelir vergisinin tahsilatı Avusturya gelir vergisi kanununda tespit edilmiş olan gelir unsurlarına göre farklılık arz etmektedir. Avusturya'da gelir vergisi aşağıdaki unsurlardan alınmaktadır;⁴³

- Tarım ve ormancılık gelirleri,
- Serbest meslek gelirleri,
- Ticaret gelirleri,
- Ücret gelirleri,
- Yatırım gelirleri,
- Maddi ve gayrimaddi kiralamalardan sağlanan gelirler,
- Diğer gelirler.

Bu gelir unsurlarından ücretler tevkifat yoluyla vergilendirilmektedir. İşveren her ay, çalışanın vergisini hesaplayıp vergi dairesine ödemekle yükümlüdür.⁴⁴ Yatırım gelirleri (kâr payı, tahvil geliri ve faiz gibi) ise stopaj

⁴¹ Taxation System in Austria, www.europa.eu.int/scadplus/citizens/en/at/1080.htm, s.1

⁴² Taxation System in Austria, a.g.w.s., s.1

⁴³ Taxation System in Austria, a.g.w.s., s.2

⁴⁴ www.myfreelancer.at/en/machfrei/steuern/all.htm, Taxes in Austria, 2002

yolu ile %25'lik oranla vergilendirilir. Diğer gelirlerde ise vergi, yıllık olarak tahakkuk eder ve tahsil edilir.⁴⁵

Avusturya gelir vergisi sisteminde serbest meslek kazancı sahibi şahıslar yıllık gelir vergisi tahakkukundan önce 4 taksitte geçici vergi (peşin gelir vergisi) ödemesi yaparlar. Bu ödemeler 15 Şubat, 15 Mayıs, 15 Ağustos ve 15 Kasım tarihlerinde yapılır. Söz konusu peşin ödemeler geçmiş yılın gelir vergisi tahakkuku esas alınarak hesaplanır. Eğer işe yeni başlanmış ise peşin ödemeler tahmini olarak hesaplanır ve ödenir.⁴⁶

Yıllık gelir vergisi beyannamesi gelirin elde edildiği yılı takip eden takvim yılının 31 Mart akşamına kadar vergi idaresine sunulmalıdır. Verilmiş olan yıllık beyannamede hesaplanmış olan vergi miktarı şayet ödenmiş olan geçici vergiden fazla ise artan miktar bir ay içinde ödenmelidir. Peşin ödemeler fazla ise artan miktar iade olunur.⁴⁷

2. Avusturya Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Kurumlar da aynen gelir vergisi mükellefleri gibi eğer merkezi ve idaresi Avusturya'da ise tüm dünyadaki gelirlerinden ötürü vergilendirilir. Sadece şubesi bulunan kurumlar ise Avusturya kaynaklı gelirlerinden dolayı vergi öderler.⁴⁸

Avusturya'da kurumlar vergisi oranı %34'dür. Hiç gelir elde edilmese bile halka açık olmayan şirketlerde 1750 €, halka açık şirketlerde 3500 €, banka ve sigorta şirketlerinde 5452 € ve yeni kurulan şirketlerde ise 1092 € minimum kurumlar vergisi ödenmesi zorunludur.⁴⁹

Kurumlar da aynen şahıslar gibi önceki yıl vergi tahakkuku üzerinden 15 Şubat, 15 Mayıs, 15 Ağustos ve 15 Kasım'da olmak üzere dört eşit taksitle peşin ödemede bulunurlar. Yapılan bu ödemeler, gelirin elde edildiği yılı takip eden takvim yılının 31 Mart akşamına kadar verilecek olan yıllık

⁴⁵ European Communities, a.g.e., s.339

⁴⁶ www.myfreelancer.at/en/machfrei/steuern/all.htm, Taxes in Austria, 2002

⁴⁷ www.myfreelancer.at/en/machfrei/steuern/all.htm, Taxes in Austria, 2002

⁴⁸ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.40

⁴⁹ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.40

kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılır. Bazı durumlarda yıllık beyanname verme süresi mükellefin talebi üzerine uzatılabilir.⁵⁰

3. Avusturya Katma Değer Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Avusturya'da tüm mal ve hizmet teslimleri KDV'nin (turnover tax) konusudur. Genel vergi oranı %20'dir. İndirimli oran ise %10'dur. Şarap üretiminde ise çiftçilerden %12 oranında KDV alınır. KDV'den mal ve hizmet alımından ötürü yüklenilen vergi indirilir ve ödenecek vergi miktarına ulaşılır.⁵¹

Eğer önceki yıl 22.000 €'nun altında satış varsa 2. ayın 15'inden itibaren 3'er aylık taksitlerle KDV ödenir. Eğer önceki yıl 22.000 €'nun üstünde satış varsa KDV aylık taksitler halinde ödenir.⁵²

KDV aylık olarak ödendiği takdirde yıl sonuna kadar özel bir geçici (peşin) vergi ödemesi yapılır. Ödenecek miktar vergi idaresi tarafından re'sen, cari yıl ödenmiş olan toplam KDV göz önünde tutularak hesaplanır ve söz konusu miktar 15 Aralık'a kadar ödenir. Ödenen peşin vergi, izleyen yıl yapılacak olan aylık ödemelerden mahsup edilir.⁵³

C. Belçika'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. Belçika Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Belçika'da serbest meslek kazancı sahipleri ile ticari kazanç sahipleri kişisel gelir vergilerini öderlerken geçici vergi (advance payment) sistemini uygulatır. Söz konusu geçici vergi, vergi idaresi tarafından geçmiş yıl vergi matrahı göz önünde tutularak hesaplanır.

Aşağıdaki ödemeler yukarıda da gösterildiği üzere indirilebilir ve geri ödenebilir;⁵⁴

- Taşınabilir mülkten elde edilen gelir üzerinden alınan stopaj vergisi,

⁵⁰ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.41

⁵¹ www.myfreelancer.at/en/machfrei/steuern/all.htm, Taxes in Austria, 2002

⁵² www.myfreelancer.at/en/machfrei/steuern/all.htm, Taxes in Austria, 2002

⁵³ www.myfreelancer.at/en/machfrei/steuern/all.htm, Taxes in Austria, 2002

⁵⁴ E. DELODDERE, Ch. VALENDUC, Tax Survey- Belgium, www.treasury.fgov.be/intersalgen/thema/publicaties/memento/pdf/TS2002_Vpart1.pdf, s.41

- Kazanılan gelirden alınan stopaj vergisi,
- Peşin ödemeler (advance payments).

Belçika gelir vergisi sisteminde geçici vergi (peşin ödeme) sistemi uygulanırken artırımlar (increases) ve ikramiyeler (bonuses) adı verilen değişik bir yöntem uygulanır. Mükellefler tarafından geçici vergi ödemeleri yapılmadığı ya da yetersiz yapıldığı zaman, vergi artırımını deneyen yöntem uygulanır. İlk defa işe başlayan bir mükellefe 3 yıl boyunca vergi artırım uygulanmaz. Ayrıca, mükellef, geçici vergi kapsamında olmayan bir geliri için de peşin ödemelerde bulunabilir. Bu ödemeler mükellefe bir vergi bonusu (indirimi) kazandırır. Artırımlar ve bonuslar, mükellefin kârına uygulanan referans bir oran esasına göre hesaplanır. 2001 yılı geliri için (2002 vergi yılı) bu oran %5'tir. Bu oran 2002 yılı gelirleri için ise %4'dür.⁵⁵

Peşin ödemeler aşağıdaki dönemlerde yapılır;⁵⁶

- İlk çeyrek için 10 Nisan'dan önce;
- İkinci çeyrek için 10 Temmuz'dan önce;
- Üçüncü çeyrek için 10 Ekim'den önce;
- Dördüncü çeyrek için 20 Aralık'tan önce.

2. Belçika Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Belçika'da kurumlar vergisi mükellefi olan tüccarlar, firma yöneticileri, serbest meslek ve şirket üyeleri, vergilerin peşin ödemelerini dört taksitte yapmak zorundadırlar. Bu taksitler 10 Nisan, 10 Temmuz, 10 Ekim ve 20 Aralıktır.⁵⁷

Kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik geçici vergi esasında da artırımlar ve bonuslar sistemi geçerlidir. Burada geçici vergi taksitlerine farklı farklı uygulanan oranlar söz konusudur. Bu oranlar ilk taksitten son taksite doğru sabit aralıklarla azalmaktadırlar. (Bkz. Tablo.1). Söz konusu oranların

⁵⁵ E. DELODDERE, Ch. VALENDUC, a.g.e., s.41

⁵⁶ E. DELODDERE, Ch. VALENDUC, a.g.e., s.41

⁵⁷ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.70

giderek azalmasının nedeni geçici vergi taksitleri ile yıllık kurumlar vergisi ödeme süresi arasındaki zaman farkının giderek azalmasıdır. Örneğin; birinci geçici vergi dönemine ilişkin yapılmayan veya geç yapılan ödemenin devlet hazinesine olan zararı sonraki geçici vergi dönemlerine nazaran daha fazla olacaktır. Aynı şekilde birinci geçici vergi döneminde yapılacak geçici vergi kapsamı dışındaki bir gelire yönelik peşin ödemenin devlet hazinesine yararı sonraki geçici vergi dönemlerine nazaran daha fazla olacaktır.

TABLO.1: Belçika Kurumlar Vergisi Sisteminde Artırım ve Bonus Oranları

Artırım		Bonus	
Peşin Ödeme 1	%12	Peşin Ödeme 1	%6
Peşin Ödeme 2	%10	Peşin Ödeme 2	%5
Peşin Ödeme 3	%8	Peşin Ödeme 3	%4
Peşin Ödeme 4	%6	Peşin Ödeme 4	%3

D. Danimarka'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. Danimarka Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Danimarka'da mukim olmayanlar Danimarka'da elde ettikleri bazı gelirlerinden vergi öderlerken, mukim olanlar tüm dünyadaki gelirleri üzerinden vergi ödemekle yükümlüdürler.⁵⁸

Gelir vergisi mükelleflerinin gelirleri üç kategoriye ayrılır;⁵⁹

- Kişisel gelirler (maaş ve ücretler, ticari kazançlar, veraset ve intikal vergisine girmeyen bağış ve hediyeler ile emekli aylıkları),
- Sermaye gelirleri,
- Ortaklık payı gelirleri.

Bu sınıflandırma, indirilebilecek giderler ve uygulanacak vergi oranlarında farklılık sağlanabilmesini temin eder. İndirimsiz sermaye gelirleri

⁵⁸ www.turkembassy.dk, Danimarka Vergi Sistemi, Türkiye Koppenang Büyükelçiliği web sayfası

⁵⁹ www.turkembassy.dk, a.g.w.s.

ve kişisel gelirler toplam vergilenebilir gelir olarak tanımlanır. Ortaklık payı gelirleri ayrı vergilendirilir.

Gelir elde eden her birey nihai vergi beyannamesi düzenlemek zorundadır. Bu beyannameler vergilendirme dönemini takip eden yılın 1 Temmuz akşamına kadar düzenlenir. Gelirleri sadece ücret ve faiz geliri olanlar sadece basitleştirilmiş bir vergi beyannamesi verirler. Dar mükellefler ise tam mükelleflerle aynı prosedüre tabi tutulur.⁶⁰

Kasım ayında vergi idaresi önceki yılların tahakkuklarına göre hazırlanmış geçici bir beyannameyi mükellefe yollar. Şayet mükellefin gelir durumu geçmiş yıllara göre değişmişse gönderilen geçici beyannameye değişiklik yapılır. Geçici vergiler de vergi dairesi tarafından hesaplanmış olan bu ön tarhiyata göre ödenir. Söz konusu geçici vergi ödemeleri geçici beyanname ile birlikte gönderilen vergi kartı kullanılarak 10 eşit taksitte ödenir. Bu 10 taksit Ocak, Şubat, Mart, Nisan, Mayıs, Temmuz, Ağustos, Eylül, Ekim, Kasım aylarıdır.⁶¹

Şahıs gerçek gelirinin geçici vergi tarhında gösterilen gelirden az olduğunu önceden tespit ederse ise 31 Aralık tarihine kadar bu durumu vergi idaresine bildirir ve düzeltilmesini talep eder. Aksi taktirde mükellef düzeltme için nihai tahakkuku beklemek zorundadır.⁶²

Nihai tahakkuk vergi idaresi tarafından şahsın düzenlediği kesin beyannameye göre yapılır. İzleyen takvim yılının temmuz ayında kesin tahakkuk ilanı mükellefe yollanır. Bu ilan mükellefin gelirini, indirimlerini, ödenebilir vergisini, geçici vergi ödemelerini ve ödenecek nihai vergisini gösterir.⁶³

Eğer vergi mükellefinin nihai vergi yükümlülüğü ödediği geçici vergiler toplamını aşarsa, aşan kısım %7 veya %8 faizi ile birlikte artırılarak 3 aylık

⁶⁰ Torben HAANING, *Doing Business and Investing in Denmark*, Pricewater House Coopers in Denmark, January 1999, s.92

⁶¹ Torben HAANING, a.g.e., s.93; www.turkembassy.dk, a.g.w.s.

⁶² Torben HAANING, a.g.e., s.93

⁶³ Torben HAANING, a.g.e., s.93

taksitlerle ödenir. Bununla birlikte faizi dahil aşan kısım 12.900 DKK'dan azsa, belirtilen vergi yükümlülüğü gelecek yıla aktarılabılır. Mükellefin nihai vergi yükümlülüğü ödediği geçici vergiden azsa, fazla ödenen kısım %4 faizle mükellefe iade olunur.⁶⁴

2. Danimarka Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Danimarka'da kurumlar vergisi oranı 2002 yılı için %30'dur. Vergi yılı genelde takvim yılıdır. Ancak şirketler özel hesap dönemi seçebilirler. Bu seçim şirketlerin özel durumlarına göre belirlenir ve kabul edilir.⁶⁵

Danimarka'da kurumlar vergi idaresi tarafından hesaplanmış olan geçici vergi ödemesinde bulunurlar. Söz konusu geçici vergi miktarı mükelleflerin belirtecekleri özel durumlar hariç olmak üzere geçmiş yıl kurumlar vergisi miktarında olmaktadır. Geçici vergi taksitleri 1 Mart ve 1 Ekim tarihlerinde ödenir.⁶⁶

Tüm kurumlar vergi dönemleri bittikten 6 ay sonra bir vergi beyannamesi düzenleyip verirler. Bu beyannamede ödenmiş olan geçici vergiler mahsup edilir. Şayet hesaplanan nihai vergi fazla ise kalan miktar 20 Mart ve 20 Kasım tarihlerinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir.⁶⁷

E. Finlandiya'da Geçici Vergi Uygulamaları

Finlandiya'da gelir vergisi mükellefleri geçici vergi ödemezler. Kurumlar ise mali yıl boyunca her ay geçici vergi ödemesinde bulunurlar. Bu ödemeler bir önceki yıl beyannamesine göre hesaplanır. Eğer işe yeni başlanmışsa geçici vergi mükellefin kendi tahminine göre hesaplanır.⁶⁸

Geçici vergi taksitleri her ayın 23'üne kadar ödenir. Eğer geçici vergiler ait oldukları ay içinde ödenmezlerse bunlara faiz uygulanır ve yıllık

⁶⁴ www.turkembassy.dk, a.g.w.s.

⁶⁵ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.175

⁶⁶ European Communities, a.g.e., s.58

⁶⁷ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.175

⁶⁸ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.206

beyanname döneminde ödeme yapılır. Söz konusu ödemeler hesaplanırken son 10 yılın zararları da mahsup edilebilir.⁶⁹

Kurumlar mali yılın sonundan itibaren 4 ay içinde beyanname düzenlerler. Verilen yıllık beyannamede hesaplanan vergiden yapılan geçici vergi ödemeleri düşülür. Artan kısım varsa iade olunur. Şayet geçici vergiler az ise vergi tahakkuk eder. Bu durumda ayrıca ödenecek vergiye %6 faiz uygulanır. Bunun nedeni ödenmiş geçici vergilerin yıllık kurumlar vergisini karşılayamamış olmasıdır.⁷⁰

F. Fransa'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. Fransa Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Fransa'da ikamet eden kişiler tüm dünyada elde ettikleri gelirlerinden ötürü gelir vergisi öderler. Dar mükellefler ise sadece Fransa'da kazandıkları gelir üzerinden vergi verirler.⁷¹

Temettü gelirleri ve ücret gelirleri stopaj yoluyla vergilendirilirken, diğer gelirler yıllık olarak beyan usulü ile vergilendirilir. Yıllık gelir vergisi beyanamesi gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın Mart ayı içinde verilir.⁷²

Vergilerini beyan usulü ile ödeyen mükellefler aşağıdaki iki sistemden birini seçerler. Bu iki sistem de geçici vergi esasına dayalıdır.⁷³

a) Standart Sistem (Tiers Provisionnels): Bu sistemde geçici vergi ödemeleri 15 Şubat ve 15 Mayıs'ta olur. Bu ödemelerin her biri önceki yıl vergi tutarının 1/3'üdür. Yapılan bu ödemeler yıllık beyannamede dikkate alınır ve mahsup edilir. Kalan miktar Kasım ve aralık aylarında iki eşit taksitte ödenir.

b) Aylık Ödemeler Sistemi (Mensualisation): Geçici vergi ödemeleri 10 aylık taksitlerle yapılır ve ödemelerin herbiri bir önceki yıl vergi borcunun

⁶⁹ Gunnar WESTERLUND, *Finland Tax Deskbook*, Roschier Holmberg Attorneys Ltd., Missouri/Finland January 2003, s.4

⁷⁰ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.206

⁷¹ European Communities, a.g.e., s.193

⁷² Philippe LEGENTIL, *France Tax Deskbook*, www.lexmundi.org/publications/Tax_Guides/tax-france.htm, s.19

⁷³ Philippe LEGENTIL, a.g.e., s.20

%10'udur. Yapılan bu ödemeler yıllık beyannamede mahsup edilir ve kalan miktar da iki taksitte Kasım ve Aralık aylarında ödenir.

2. Fransa Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Fransa'da kurumlar mali yılın bitiminden itibaren üç ay içinde beyanname düzenleyip verirler.⁷⁴

Kurumlar vergisinin ödenmesinde ise geçici vergi esası uygulanır. Geçici vergi ödemeleri dört taksitte yapılır. Taksitler 15 Mart, 15 Haziran, 15 Eylül ve 15 Aralıkta yapılır. Mahsup işlemi ise gelecek yılın 15 Nisan günü yapılır. Özel hesap dönemine sahip olanlar ise kendi mali yıllarının bitiminden 3,5 ay sonra mahsup yaparlar. Bu tarihte ayrıca %3'lük fon payı ödemesi yapılır.⁷⁵

Süresinde ödenmeyen vergiler ve verilmeyen beyannameler için %10 ceza uygulanır. Uygulanacak olan ek tahakkuka ise %0,75 aylık faiz uygulanır.

G. Hollanda'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. Hollanda Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Hollanda'da gelir vergisi için üç farklı gelir unsuru bulunmaktadır. Bu gelir unsurları şunlardır;⁷⁶

- a) Meslekten veya mülkiyeti kişiye ait meskenden edinilen gelir,
- b) Hisse paylarından elde edilen gelirler,
- c) Tasarruf hesaplarından ve yatırımdan elde edilen gelir. Bu gelir türüne şunlar girmektedir;
 - Biriktirilmiş olan para,
 - İkinci meskenden elde edilen kira geliri,
 - Hisse senedi ve menkul değer taşıyan evrak,

⁷⁴ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.217

⁷⁵ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.217

⁷⁶ Belastingdienst, **Hollanda Yeni Vergi Sistemi**, Haziran 2000

Eğer iki veya üç farklı gelir unsurundan birden gelir elde ediliyorsa bunlar ayrı ayrı işlem görür ve ayrı ayrı vergilendirilir. Bu üç gelir grubu için farklı vergi tarifesi uygulanır. Ayrıca bir gruptaki zararlar diğer gruptaki gelirlerden düşülemez. Birinci grup için %33,2'den %52'ye kadar olan artan oranlı bir tarife uygulanır. İkinci grup için %25, üçüncü grup için ise %30'luk sabit birer oran uygulanır. Bu üç gruptaki vergiler toplandıktan sonra genel vergi indirimi, çalışma indirimi, çocuk indirimine ilave indirim, birleştirilmiş indirim, yaşlılık indirimine ilave indirim gibi indirimler yapılarak ödenecek vergiye ulaşılır.⁷⁷

Yapılan bu hesaplamalar sonucunda 1 Nisandan önce bir vergi beyannamesi düzenlenmelidir. Bu vergi beyannamesi verildikten sonra vergi idaresi tarafından mükellefe geçici vergi miktarlarını gösteren bir doküman yollar. Bu dokümana göre hesaplanmış olan miktar aylık eşit taksitlerle ödenir. Bir sonraki yıl 1 Nisanda yapılan nihai tarhiyatta yapılmış olan bu geçici vergi ödemeleri mahsup edilir.⁷⁸

2. Hollanda Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Hollanda'da kurumlar, vergilendirme döneminin bitişinden itibaren 6 ay içinde yıllık vergi beyannamesi düzenlerler. Bazı durumlarda bu süre 9 aya kadar uzatılabilir.⁷⁹

Kurumlar yıl boyunca geçici vergi ödemesinde bulunurlar. Bu ödemeler bir veya daha fazla ön tarhiyata dayanılarak yapılır. Söz konusu tarhiyatlar şu şekillerde hesaplanır ve ödenir;⁸⁰

- Birinci ön tarhiyat tutarının cari yılın birinci ayı sonunda ödenmesi gerekir. Bu miktar geçmiş iki yılın ortalama mali kârının %104'ünün %35'idir.

- İkinci ön tarhiyat cari yılın 8. ayı sonunda ödenmesi gerekir. Bu miktar tahmini yatırım ödeneğinden tahmini kârın çıkarılmasından kalan miktarın %35'idir.

⁷⁷ Belastingdienst, a.g.e., s.3

⁷⁸ www.msi-network.com/content/technical_article_de_waard_dutch_tax.asp

⁷⁹ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.513

⁸⁰ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.513

Vergi borcunun doğduğu tarihten itibaren üç yıl içinde ise nihai tarhiyat yapılır. Eğer beyannamede gösterilen miktardan yüksek vergi borcu ortaya çıkarsa bu farka faiz uygulanır. Eğer ödenen ön tarhiyatlardan az vergi ortaya çıkarsa aynı oranda faiz ile iade yapılır.⁸¹

H. İrlanda'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. İrlanda Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

İrlanda'da yerleşik vatandaşlar tüm dünyadaki gelirlerinden dolayı vergi öderler. Yabancılar ise sadece İrlanda'daki gelirlerinden vergi öderler. Şahısların gelirleri artan oranlı bir tarifeye tabi tutulur. Oranlar ise %22 ile %44 arasındadır. İrlanda'da vergilendirme dönemi takvim yılı belirlenmiştir.⁸²

İrlanda'da çalışanların vergileri stopaj yolu ile işverenler tarafından aylık olarak ödenir. Sermaye kazançları ise %20'lik standart bir oran ile vergilendirilir. Diğer gelirler ise beyan usulü ile vergilendirilir, ödemelerde ise geçici vergi yöntemi uygulanır.⁸³

İrlanda'da serbest meslek kazancı elde edenler yıllık beyanname düzenlemelerinden önce geçici vergi ödemesinde bulunurlar. Söz konusu ödeme 1 Ekimde olur. Bu ödemeler şahısların cari yıl için tahmin ettikleri vergi miktarının %90'ı veya önceki yıl ödenen vergi miktarının aynısıdır. Yıllık beyannameler ise 30 Ocakta düzenlenir.⁸⁴

Buna göre örneğin, 2003 yılı içinde elde edilen gelirin beyannamesi 2004 yılının 30 Ocağına kadar verilir. 31 Ekim 2003'de ise 2003 yılı geliri için tahmin edilen gelirin %90'ı veya 2002 yılı gelirinden ötürü 30 Ocak 2003'de ödenen vergi miktarının aynısı ödenir. 2003 yılında peşin ödemeye yeni bir alternatif daha getirilmiştir. Bu yeni yöntemle göre 2001 yılı vergi borcunun %142'si peşin olarak ödenebilmektedir.⁸⁵

⁸¹ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.514

⁸² www.worldwide-tax.com/ireland/ireecono.htm, Income Tax in Ireland, 2001

⁸³ www.worldwide-tax.com/ireland/ireecono.htm, Income Tax in Ireland, 2001

⁸⁴ Pricewater House Coopers, Tax Facts 2003-İreland, www.pwcglobal.com/ie/eng/about/sucs/tls/pwc_taxfact_2003.pdf, 2003, s.4

⁸⁵ Pricewater House Coopers, a.g.e., s.4

2. İrlanda Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

İrlanda'da kurumlar vergisi standart oranı ticari kazançlar için %16'dır. Ticari gelirleri 254.000 €'yu aşmayan küçük şirketler için ise oran %12,5'dur. Ticari olmayan kazanç elde edenler için ise kurumlar vergisi oranı %25'dir.⁸⁶ Söz konusu %25'lik oran faiz, telif kazancı, kâr payı ve kira geliri elde eden kurumlar içindir.⁸⁷

1 Ocak 2002'de getirilen yeni vergi sistemine göre kurumlar hesap yılının bitiminden bir ay önce geçici vergi ödemesi yaparlar. Bu yeni rejime geçiş beş yıllık bir süreç ile gerçekleştirilecektir. 2003 yılı için mali yıl bitmeden bir ay önce son nihai vergi borcunun %36'sı kadar geçici vergi ödemesi yapılır. Mali yıl bittikten sonraki 6 ay içinde ise ikinci geçici vergi ödemesi yapılır ve bu iki ödemenin miktarı hesaplanmış nihai vergi borcunun %90'ı olur. Buna göre ikinci taksit %54 oranındadır. Bu ikinci ödeme 6. ayın 28'inden önce yapılmış olmalıdır. Kalan %10'luk kısım ise vergi tahakkuk ettikten sonra 1 ay içinde ödenir.⁸⁸

Şayet kurum geçici vergi ödemelerini zamanında yapmaz ise %5 oranında ceza öder. Bu ceza maksimum 12.695 € olabilir.⁸⁹

Yukarıda belirtilen geçici vergi sistemi 5 yıllık bir süreçte değişik oranlarda uygulanacaktır ve 2006'dan sonra değişmeyecektir. Söz konusu oranlar 5 yıllık süreçte şöyle olacaktır;⁹⁰

⁸⁶ Pricewater House Coopers, a.g.e., s.16

⁸⁷ Barry FORREST, *Doing Business In Ireland*, [www.uhy.com/uhyllers.nsf/wwwalldocsbyld/PGID-5J468E/\\$File/Doing_Business_in_Ireland.pdf](http://www.uhy.com/uhyllers.nsf/wwwalldocsbyld/PGID-5J468E/$File/Doing_Business_in_Ireland.pdf)

⁸⁸ Pricewater House Coopers, a.g.e., s.17; Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.323

⁸⁹ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.324

⁹⁰ Pricewater House Coopers, a.g.e., s.29

Tablo.2: İrlanda'da 2002-2006 Yılları Arasında Uygulanacak Olan Geçici Vergi Oranları

Yıl	Mali Yılın Bitiminden 1 Ay Önceki % Ödeme	Mali Yılın Bitiminden 6 Ay Sonraki % Ödeme	Tahakkuktan Sonra Yapılan % Ödeme
2002	18	72	10
2003	36	54	10
2004	54	36	10
2005	72	18	10
2006	90	0	10

1. İspanya'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. İspanya Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

İspanya'da gelir vergisine konu olan gelir unsurları şunlardır;⁹¹

- Ücret gelirleri,
- Sermaye gelirleri,
- Mesleki gelirler,
- Sermaye artışları.

Bunlardan ücret gelirleri işveren tarafından kaynakta vergilendirilir. Bu kesinti esnasında şahsın sahip olduğu çocuk sayısı gibi bazı kıstaslara dikkat edilir. Sermaye gelirlerine giren faiz, kâr payı gibi gelirler %18 oranında vergilendirilirler. Sermaye artışları ise %35 oranında vergilendirilirler.⁹²

Mesleki gelirler ise artan oranlı bir tarifeye göre alınır. Mesleki gelir elde edenler Nisan, Ekim ve Ocakta olmak üzere önceki yıl kârının (önceki yıl gelir vergisi matrahının) %20'si oranında üç eşit taksitte geçici vergi ödemesinde bulunurlar. Bu şahıslar gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 1 Mayısından 20 Haziranına kadar yıllık gelir vergisi beyannamesi düzenleyip

⁹¹ European Communities, a.g.e., s.169

⁹² Taxation System in Spain, www.europa.eu.int/scadplus/citizens/es/at/1080.htm, s.1

verirler. Beyanname verilirken yapılmış olan geçici vergi ödemeleri mahsup edilir. Şayet bu ödemeler mahsup için yetersiz kalırsa artan kısım beyanname verilmesi zamanında ödenir. Artan geçici vergi ödemeleri ise iade olunur.⁹³

2. İspanya Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

İspanya'da kurumlar vergisi; şirketlerin, diğer tüzel kişiliklerin ve organizasyonların gelirlerinden alınır. Genel vergi oranı %35'dir. Ancak satış hadleri belli bir düzeyin altında olan şirketler için indirimli %30'luk oran uygulanır. İspanya'da daimi bir idari merkezi olmayan dar mükellef kurumların gelirleri ise %25 oranında vergilendirilirler.⁹⁴

Vergilendirme dönemi takvim yılı olabileceği gibi başka bir süre de seçilebilir. Ancak bu süre 12 ayı aşamaz. Beyanname vergi yılını takip eden 6. ayın 25. gününe kadar düzenlenir. Her takvim yılının Nisan, Ekim ve Aralık aylarında kurumlar vergisi kıstas alınarak hesaplanacak geçici vergi ödemelerinde bulunulur. Bu ödemeler aşağıdaki iki yöntemden biri ile yapılabilir;⁹⁵

a) Önceki vergilendirme dönemindeki vergi borcunun %18'i. Bu oran Nisan, Ekim ve Aralık aylarına ayrı ayrı uygulanır. Buna göre toplam geçici vergi oranı önceki vergilendirme dönemindeki vergi borcunun %54'ü olacaktır.

b) İlgili geçici vergi döneminden önceki ayın sonundaki yıllık kâra kurumlar vergisi oranının 5/7'si oranının uygulanması sonucu çıkan miktardan önceki yılda ödenen geçici vergi toplamının çıkarılması ile bulunan tutar. Bu tutar da Nisan, Ekim ve Aralık taksitlerine ayrı ayrı uygulanır.

Örneğin; 2003 Ekim ayı geçici vergilendirme dönemi için ödenecek geçici vergi şöyle hesaplanır;

⁹³ Pierre LOUIS, *Tax in Spain*, www.lexmundi.org/publications/Tax_Guide/tax-spain.htm, s.7,8

⁹⁴ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.718

⁹⁵ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.718

[(Eylül ayı sonundaki yıllık kâr) x (Kurumlar vergisi oranı x 5/7)] - [2002 yılında ödenen geçici vergi toplam tutarı]

Söz konusu ikinci alternatif, bir önceki yıl satış tutarı belli bir miktardan fazla olan şirketler için zorunludur.⁹⁶

Söz konusu ödemeler tam mükellef kurumlar ve ülkede sürekli olarak faaliyet gösteren dar mükellef kurumlarca yapılmaktadır. Yapılan bu ödemeler 6. ayın 25'inde yapılan nihai kurumlar vergisi ödemesinden mahsup edilecektir.⁹⁷

J. İsveç'te Geçici Vergi Uygulamaları

1. İsveç Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

İsveç'te gelir vergisi 3 gelir unsuru üzerinden alınmaktadır;⁹⁸

- Ücret gelirleri
- Sermaye gelirleri
- Mesleki gelirleri

Bu üç gelir unsuruna değişik hükümler ve vergi oranları uygulanır. Ücret gelirleri ile sermaye gelirleri stopaj yöntemi ile vergilendirilirken mesleki gelirlerin vergilendirilmesinde beyan usulü uygulanmaktadır.

Verginin ödenmesi mesleki gelirlerde geçici vergi yoluyla yapılmaktadır. Ödenen geçici vergi tahmine dayanılarak hesaplanmaktadır. Başka ifade ile gerek bir önceki yıl ve gerekse de cari yıldaki bir değer kıstas olarak alınmamaktadır. Şahıslar gelirin elde edildiği yılı takip eden takvim yılının 2 Mayıs gününden önce yıllık beyannamelerini verdiklerinde yaptıkları geçici vergi ödemelerini mahsup ederler. Verilen beyannamede hesaplanan vergi miktarı geçici vergi ödemelerinden fazla ise fark üzerinden faiz hesaplanır.

⁹⁶ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.718

⁹⁷ Pierre LOUIS, a.g.e., s.6

⁹⁸ The Swedish Institute, Fact Sheets On Sweden- Taxes in Sweden, www.sweden.se, November 2001, s.4

Eğer hesaplanan vergi miktarı geçici vergi ödemelerinden az ise bu sefer aradaki fark faiz ile mükellefe iade olunur.⁹⁹

2. İsveç Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

İsveç'te vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Ancak bazı durumlarda 1 Mayıs-30 Nisan, 1 Temmuz-30 Haziran, 1 Eylül-31 Ağustos da vergilendirme dönemi olabilir.¹⁰⁰

Kurumlar beyannamelerini 31 Marttan önce vermelidirler. Kurumlar vergi ödemelerini yıl içinde peşin olarak yaparlar. Geçici vergi ödemeleri ilgili oldukları yıl içinde yapılır ve nihai denkleştirici ödeme 2 yıl sonra olur. Örneğin; mali yıl 2002 takvim yılı ise geçici vergi ödemesi 2002 yılı içinde yapılır, vergi beyannamesi 31 Mart 2003'de verilir ve nihai denkleştirici ödeme ise Nisan 2004'de yapılır. Bu nihai denkleştirici ödemede 2 yıl önce yapılmış olan geçici vergi ödemeleri mahsup edilir.¹⁰¹

K. İtalya'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. İtalya Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi Uygulaması

İtalya'da gelir vergisi burada yerleşik bulunan şahısların tüm dünyadaki gelirlerinden ve yerleşik olmayan şahısların İtalya'daki gelirlerinden hesaplanır ve ödenir.¹⁰²

Gelir vergisi şu unsurlar üzerinden alınır; gayrimenkul gelirleri, sermaye gelirleri, bağımlı işçi gelirleri, bağımsız işçi gelirleri, girişim gelirleri, arızı gelirler.¹⁰³

İşverenler, işçilerin brüt ücretleri üzerinden vergi ve sosyal güvenlik primlerini keserler izleyen ayın 16. gününe kadar bir beyanname düzenleyip ödeme yaparlar. Sermaye gelirleri ile girişim gelirleri ise %12,5 ve %27 oranlarında vergilendirilirler.

⁹⁹ The Swedish Institute, a.g.e., s.4

¹⁰⁰ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.741

¹⁰¹ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.741

¹⁰² www.orlandi-contucci.com/Documenti/ExecutiveTax%20in%20Italy.pdf, **Executive Tax in Italy**, January 2003

¹⁰³ www.orlandi-contucci.com/Documenti/ExecutiveTax%20in%20Italy.pdf, **Executive Tax in Italy**, January 2003

Diğer şahıslar için ise mali yıl takvim yılıdır ve gelir vergisi izleyen takvim yılının Mayıs ayı içinde ödenir. Ayrıca bu şahıslarda geçici vergi uygulaması ile vergi ödenmektedir.

İtalyan gelir vergisi sisteminde eğer şahsın ödediği vergi miktarı belli bir sınırı aşıyor ise bir önceki yıl ödenen gelir vergisinin %98'i kadar geçici vergi öderler. Eğer ödenen geçici vergi belli bir sınırın altında ise tek taksit olarak Kasım ayında ödeme yapılır. Şayet söz konusu sınırı geçen bir ödeme yapılacaksa geçici vergi 2 taksitte yapılır. Birinci taksit geçici verginin %40'ını başka ifade ile bir önceki yıl ödenen gelir vergisinin %39,2'sini içerir ve 31 Mayısta ödenir. İkinci taksit ise geçici verginin %60'ını başka ifade ile bir önceki yıl ödenen gelir vergisinin %58,8'ini içerir ve 30 Kasımda ödenir.¹⁰⁴

Yapılan bu geçici vergi ödemeleri izleyen yılın Mayıs ayında verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır.¹⁰⁵

2. İtalya Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

İtalya'da kurumlar vergisi beyannamesi yıllık mali raporlar kabul edildikten sonra bir ay içinde düzenlenir. Ayrıca geçici vergi ödemesinde de bulunulur. Bu ödemeler önceki yıl ödenen kurumlar vergisi miktarının %98'ine eşittir. Vergi beyannamesinin düzenlendiği tarihte kurumlar geçici vergi ödemesinin %40'ını başka ifade ile önceki yıl kurumlar vergisinin %39,2'sini öderler. Kalan %60'ı başka ifade ile önceki yıl kurumlar vergisinin %58,8'i ise şirketin vergilendirme döneminin 11. ayında ödenir. Söz konusu birinci taksit ödemesi genellikle 5. ay içinde yapılmaktadır.¹⁰⁶

Aşağıdaki ödemeler izleyen mali yılda verilecek olan beyannamede indirim konusu yapılacaktır,¹⁰⁷

¹⁰⁴ European Communities, a.g.e., s.246

¹⁰⁵ www.orlandi-contucci.com/Documenti/ExecutiveTax%20in%20Italy.pdf, **Executive Tax in Italy**, January 2003

¹⁰⁶ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.357

¹⁰⁷ www.rowbotham.com/knowledgenet/countryprofiles/italy.pdf, **Italy Country Profile**, 1999, s.9

- Geçici vergi ödemeleri,
- Kaynaktan kesme yoluyla yapılan peşin ödemeler,
- Yurt dışında ödenen vergiler,
- Kâr dağıtımından kaynaklanan vergi alacağı.

Eğer söz konusu indirimler ödenmesi gereken yıllık vergiyi aşıyorsa artan miktar gelecek yıllara aktarılır, iade olunmaz. Aşmıyorsa kalan miktar kurumlar vergisi olarak ödenir.

L. Lüksemburg'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. Lüksemburg Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Lüksemburg'da şahıslar ticari kazanç, tarım ve ormancılık geliri, bağımsız meslek geliri, bağımlı meslek geliri, emekli aylığı geliri, sermaye geliri, kira geliri ve diğer gelirlerinden dolayı gelir vergisi öderler;¹⁰⁸

Bu gelirlerden ücret (bağımlı meslek) gelirleri, emekli aylığı geliri ve sermaye gelirleri kaynaktan kesme yolu ile vergilendirilir. Kaynaktan kesme yoluyla yapılan bu ödemeler ile zararlar yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılırlar.¹⁰⁹

Yıllık gelir vergisi beyannamesi, gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 31 Martına kadar düzenlenir. Genelde mali yıl takvim yılıdır. Ödemeler ise geçici vergi yöntemi ile yapılmaktadır. Her yıl miktarı vergi idaresi tarafından bildirilecek olan 4 taksitlik geçici vergi ödemeleri yapılır. Bu taksitler 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralıkta ödenir. Yapılan bu ödemeler yıllık beyannamede hesaplanan vergiden indirilir. Fazla yapılan ödemeler mükellefe iade olunur.¹¹⁰

¹⁰⁸ Bonn Schmitt STEICHEN, *Luxembourg Tax Deskbook*, Lexmundi International Tax Dexbook, Luxembourg July 2002, s.6,7

¹⁰⁹ Bonn Schmitt STEICHEN, a.g.e., s.14

¹¹⁰ Bonn Schmitt STEICHEN, a.g.e., s.12

Söz konusu geçici vergi ödemeleri zamanında yapılmazlar ise aylık %1'lik gecikme faizi uygulanır.¹¹¹

2. Lüksemburg Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi

Lüksemburg'da kurumların mali yılı genellikle takvim yılıdır. Yıllık beyanname ise mali yılı izleyen yılın 31 Martında önce düzenlenir. Bu süre mükellefin talebi üzerine uzatılabilir.¹¹²

Mükellef kurum tarafından yıl içinde 4 taksit halinde geçici vergi ödenir. Ödemeler 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralıkta yapılır. Geçici verginin miktarı vergi idaresince mükelleflere bildirilir. Belirlenen miktar genellikle geçmiş yılki vergi tahakkuku ile aynı olur. Ama bazen geçmiş yıldan bağımsız olarak da tespit edilebilir.¹¹³

Yapılan peşin ödemeler ile yıllık beyannameye hesaplanmış olan vergi karşılaştırılır. Eğer fazla ödenen geçici vergi mevcutsa iade olunur veya gelecek yıla aktarılır. Geçici vergiler az gelirse vergi 1 ay içinde ödenir. Hem geçici vergiler ödemeler hem de yıllık vergi zamanında ödenmezse aylık %0,6 faiz tahakkuk eder.¹¹⁴

M. Portekiz'de Geçici Vergi Uygulamaları

1. Portekiz Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Portekiz gelir vergisi sisteminde gelir unsurları 9 ayrı kategoriye ayrılmıştır. Bu kategoriler şöyledir;

Kategori A: Ücretler

Kategori B: Serbest Meslek Kazancı

Kategori C: Ticari ve Sınai Kazanç

Kategori D: Zirai Kazanç

Kategori E: Yatırım Kazançları

Kategori F: Gayrimenkul Kazançları

¹¹¹ European Communities, a.g.e., s.284

¹¹² Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.428

¹¹³ Bonn Schmitt STEICHEN, a.g.e., s.4

¹¹⁴ Bonn Schmitt STEICHEN, a.g.e., s.4; Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.428

Kategori G: Menkul Sermaye Kazançları

Kategori H: Emekli Aylıkları

Kategori I : Diğer Gelirler

Bu kategorilerden serbest meslek kazançları, ticari ve sınai kazançlar, gayrimenkul kazançları ve menkul sermaye kazançlarının zararları diğer kategorilerden indirilemezler ve kendi içlerinde değerlendirilirler.¹¹⁵

Portekiz'de gelir vergisi yıllık olarak tahsil edilir. Serbest meslek kazancı, ticari ve sınai kazanç ve zirai kazanç elde edenler geçici vergi ödemesinde bulunurlar. Ücretler ile emekli aylıkları ise kaynağa vergilendirilirler.¹¹⁶

Geçici vergi ödemeleri 20 Temmuz, 20 Ekim ve 20 Aralıkta olmak üzere 3 taksitte yapılır. Bu ödemeler gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 30 Nisan gününe kadar verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamesinden mahsup edilir. Şayet artan geçici vergi ödemesi mevcut olursa iade olunur.¹¹⁷

2. Portekiz Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Portekiz'de kurumlar vergisi yıllık olarak ve beyana göre tahsil edilir. Beyanname gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 31 Mayıs gününe kadar düzenlenir. Vergi ise 4 taksitte tahsil edilir. Bunların ilk üçü geçici vergi taksitidir. Geçici vergi ödemeleri önceki yıl ödenen kurumlar vergisi kıstas alınarak hesaplanır.¹¹⁸

Yıllık satışları 150.000 € - 498.000 € arasında olan kurumlar bir önceki yıl ödenen kurumlar vergisinin % 75'i kadar geçici vergi öderler. Bu vergi ise 30 Temmuz, 30 Eylül ve 31 Aralık olmak üzere üç taksitte ödenir. Buna göre her bir taksit bir önceki yıl ödenen kurumlar vergisinin %25'i kadar olacaktır. Kurumun yıllık satışları 498.000 €'dan fazla ise %85 oranında geçici vergi

¹¹⁵ European Communities, a.g.e., s.372

¹¹⁶ European Communities, a.g.e., s.373

¹¹⁷ www.lexmundi.org/publications/Tax_Guides/tax-portugal.htm, Lex Mundi Tax Deskbook-Portugal, s.8

¹¹⁸ www.lexmundi.org/publications/Tax_Guides/tax-portugal.htm, Lex Mundi Tax Deskbook-Portugal, s.4

öderler. Bu kurumlar da 30 Temmuz, 30 Eylül ve 31 Aralıkta ödeme yaparlar. Bu kurumlarda ise herbir taksit bir önceki yıl ödenen geçici verginin yaklaşık %28,3'ü kadar olacaktır.¹¹⁹

Geçici vergi ödemeleri üç taksitte yapılmaktadır. Bu taksitlerden birincisi (30 Temmuz taksiti) mecburidir. Ancak diğer iki ödeme idarenin insiyatindedir. Mesela şirket cari yıl içinde zor durumda kalır ve zarar ederse durumu vergi idaresine bildirir. Bu durumda 2. ve 3. taksitler ödenmez.¹²⁰

Kurumlar gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 31 Mayıs'da beyanname verirler. Verginin 4. taksiti de 31 Mayıs'ta ödenir. Bu ödemede daha önce ödenmiş olan üç geçici vergi taksiti mahsup edilir. Eğer ödenmiş geçici vergiler yıllık beyanname'de hesaplanan vergiden azsa ve bu vergi geçici vergi ödemelerini %20 aşıyorsa faiz ödenir.¹²¹

N. Yunanistan'da Geçici Vergi Uygulamaları

1. Yunanistan Gelir Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Yunanistan'da gelir vergisinin konusunu üç gelir unsuru oluşturmaktadır. Bu unsurlar; ücretler, serbest meslek ve ticari kazançlar ile yatırım gelirleridir.¹²²

Bu gelir unsurlarından ücretler ve yatırım gelirleri stopaj yolu ile vergilendirilmektedir. Serbest meslek ve ticari kazanç sahipleri ise vergilerini beyan yolu ile tespit etmekte ve geçici vergi yolu ile ödeme yapmaktadırlar.

Şahısların gelir vergisi beyanname'leri her mali yılın 1 Mart günü düzenlenmektedir. Bir önceki yıl ödenen gelir vergisinin %55'i Ocak, Mart ve Mayıs aylarında olmak üzere üç taksitte geçici vergi olarak ödenir. Yapılan

¹¹⁹ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.618

¹²⁰ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.618

¹²¹ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.618

¹²² Ernst&Young, **Greece Tax System**, Athens October, 2001, s.1

bu ödemeler izleyen yıl verilecek olan yıllık gelir vergisi beyannamesinden mahsup edilir.¹²³

2. Yunanistan Kurumlar Vergisi Sisteminde Geçici Vergi

Yunanistan'da kurumlar cari yılın kurumlar vergisi borcu üzerinden geçici vergi ödemesi yapmalıdırlar. Bu ödeme beyannamede gösterilen gelir vergisinin %55'idir. Bu oran bankalar için %60'dır. Kurumlar mali yıl bittikten sonra izleyen yılın 5. ayının 10. gününe kadar yıllık beyannamelerini düzenleyip verirler. Yapılan geçici vergi ödemeleri de yıllık beyannameden mahsup edilir. Geçici vergiler 5 eşit taksitte ödenir. Birinci taksit ödeme zamanı ise beyannamenin düzenlendiği gündür.¹²⁴



¹²³ Lila VASSILAKI, Lex Mundi Deskbook-Greece, www.lexmundi.org/publications/Tax_Guides/tax-greece.htm, s.1

¹²⁴ Ernst & Young Global Limited, a.g.e., s.261

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE GEÇİCİ VERGİ

I. Geçici Verginin Mükellefleri ve Oranı

Türk vergi sisteminde geçici vergi, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme dönemlerinin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanıp ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır. Dolayısıyla geçici verginin kapsamını gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere iki ayrı başlık altında incelenebilir.

A. Gelir Vergisinde Geçici Vergi Mükellefleri

GVK'nın mükerrer 120. maddesine göre basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere ticari kazanç sahipleri ve serbest meslek erbapları geçici vergi mükellefleridir.

Ticari veya mesleki faaliyetin adi ortaklık, kollektif şirket veya komandit şirketler tarafından yürütülmesi durumunda ortaklık veya şirket ortaklarının geçici vergi karşısındaki durumunun ayrıca incelenmesi gerekir. Bilindiği üzere, adi ortaklıkların ve kollektif şirketlerin gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetleri bulunmamaktadır. Bunların kazançlarından ortaklarının payına düşen tutarlar, ortakların şahsi ticari veya serbest meslek kazancı sayılmaktadır. Bu nedenle anılan ortaklık ve şirketlerin ortakları da geçici vergi mükellefi olabilecektir. Ancak kazancı basit usulde tespit edilen ortaklıkların ortakları geçici vergi mükellefi olmayacaktır.¹²⁵

Adi ve hisseli komandit şirketlerde de benzer bir durum söz konusudur. Komandit şirketlerde iki çeşit ortak söz konusudur. Komandite ortak, şirkette sınırsız, komanditer ortak ise şirkette sınırlı sorumludur. Vergi hukukunda, komandite ortakların komandit şirketten aldıkları pay şahsi ticari kazanç, komanditerlerin aldıkları pay ise menkul sermaye iradıdır (GVK md.37). Dolayısıyla komanditer ortaklar geçici verginin mükellefi olmazken, gerek

¹²⁵ M.Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, a.g.m., s.31

ticari gerekse mesleki faaliyetle iştigal eden komandite ortaklar geçici verginin mükellefi olacaklardır.

Diğ er yandan GVK'nın 52. maddesinde de kollektif şirketlerle, adi ve eshamlı komandit şirketlerin zirai faaliyetle uğraşsalar bile ifti sayılmayacakları, zirai faaliyetle iştigal eden kollektif şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortaklarının şirket karından aldıkları payların şahsi ticari kazanç sayılacağı hükmü bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kazançlar da geçici vergiye tabi olacaklardır.

Geçici vergi ödemekle yükümlü olmayan gelir vergisi mükellefleri 217 Seri No'lu GVK Genel Tebliğ'i'nde belirtilmiştir. Buna göre geçici vergi ödemekle yükümlü olmayan mükellefler aşağıdaki şekilde sıralanabilir;

- Kazançları basit usulde tespit edilenler
- Zirai kazanç sahipleri, ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğ er kazanç ve irat elde edenler
- Gelir vergisinden muaf olanlar
- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlar

GVK'nın 42. maddesine göre; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiğı yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kazançlar her yıl itibariyle tespit edilmez. Burada, yıllara yaygın taahhüt işlerinin kazancı işin süresine bağılı olarak belli bir süre sonra vergilenmektedir. Bu sistemde, özellikle uzun yıllar devam eden taahhüt işlerinde enflasyonist etki de göz önünde bulundurulursa verginin kamu ekonomisine katkısı azalmaktadır. Bu durum vergide genellik ve eşitlik ilkelerine de aykırıdır. Bu sebeplerle taahhüt işleri hasılatı üzerinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca, hasılat elde edilme dönemleri itibariyle gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Söz konusu tevkifat ise mükelleflerin ilgili taahhüt işi kazancının tespit ve beyan edildiğı dönemin gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmektedir. GVK'nın 94. maddesi

uyarınca hasılat üzerinden %5 oranında yapılan bu tevkifat bir peşin vergilendirme olduğundan bu tür kazançlar da geçici verginin kapsamı dışında bırakılmıştır.¹²⁶ Ancak, bu işlerinin dışında ticari ve sınai faaliyet de icra eden mükellefler, diğer işlerinden dolayı elde ettikleri kazançlar üzerinden geçici vergi ödeyeceklerdir.¹²⁷

- Noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığı'nca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemeyeceklerdir.

B. Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi Mükellefleri

KVK'nın 25. maddesine göre geçici vergi mükellefleri aynı kanunun 1. maddesinde kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilen kurumlardır. Söz konusu madde hükmüne göre kurumlar vergisi mükellefi olan;

- Sermaye şirketleri (Anonim şirketler, limited şirketler, eshamlı komandit şirketler, sermaye piyasası kanununa göre kurulan yatırım fonları),
 - Kooperatifler,
 - İktisadi kamu müesseseleri,
 - Dernek, vakıf, sendika ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler,
 - İş ortaklıkları,
- geçici verginin de mükellefidirler.

Ayrıca birkaç kurumun bir araya gelerek konsorsiyum veya adi ortaklık oluşturmaları halinde, bunları oluşturan kurumların her biri ayrı ayrı geçici verginin mükellefi olurlar.¹²⁸

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan kurumlar bu işlerden elde ettikleri kazançlar için geçici vergi ödemezler. Bu kazançlar dışındaki kazançları için geçici vergi öderler. Ayrıca KVK'nın 7. maddesine göre kurumlar vergisinden muaf olanlar da geçici vergi ödemezler. Bu

¹²⁶ Muzaffer KÜÇÜK, Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Mükellefin Dergisi, Ekim 2002, S.118, s.34

¹²⁷ Mehmet MAÇ, Şenol TURUT, Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi, Vergi Dünyası, Temmuz 1999, S.215, s.42

¹²⁸ Tezcan ATAY, Şubat 2000, a.g.e., s.66

mükelleflerden muafiyet şartlarını kaybedenler, kurumlar vergisi mükellefi oldukları tarihten itibaren geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. Son olarak; KVK'nın geçici 21. maddesinin c bendi uyarınca Maliye Bakanlığı'ndan alınan istisna belgesine dayanan; eğitim, sağlık ve spor işletmeleri istisnasından yararlanan kurumlar, söz konusu kazançlarına münhasır olarak geçici vergi ödemeyeceklerdir.

4369 Sayılı Kanunla iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olmaları ihtiyari hale getirilmiştir. İş ortaklıkları isterlerse kurumlar vergisi kapsamında vergilendirilir, isterlerse adi ortaklık olarak vergilendirilirler. İş ortaklıkları münhasıran yıllara yaygın inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlere ilişkin bir işin gerçekleştirilmesi için oluşturulabilir. Bu tür işlerden sağlanan kazançlar geçici verginin kapsamı dışındadır.¹²⁹

Türkiye'de ticari faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi kurumlar, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları dolayısıyla geçici vergi ödeyeceklerdir. Bu kazançların içinde KVK'nın 24. maddesine göre tevkifata tabi tutulmuş kazançların da bulunması, durumu değiştirmeyecektir. Diğer taraftan, Türkiye'de sadece KVK'nın 24. maddesi gereğince tevkifat yoluyla vergilendirilen kazanç ve iratları elde eden dar mükellefiyete tabi kurumlar, ihtiyarilik hakkını kullanarak bu kazançları için yıllık beyanname vermiş olsalar bile geçici vergi ödemeyeceklerdir.¹³⁰ Dar mükellef kurumlar ancak ticari faaliyette bulunmaları halinde geçici vergi mükellefi olurlar. Ayrıca 36 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'ne¹³¹ göre özel beyanname veren dar mükellefiyete tabi kurumlar geçici vergi ödemeyeceklerdir.

C. Geçici Verginin Oranı

1. Gelir Vergisinde

Gelir vergisinde geçici verginin oranı, GVK'nın mükerrer 120. maddesinin 1. fıkrası gereğince anılan kanunun 103. maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan orandır. 4842 Sayılı Kanun ile birlikte

¹²⁹ M.Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, a.g.m., s.31

¹³⁰ Tezcan ATAY, Şubat 2000, a.g.e., s.67

¹³¹ R.G., T.19.01.1989, S.20054

GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarife yeniden düzenlenmiştir. Bu kanunun yayımlandığı tarih olan 24.04.2003 tarihinden önce, GVK'da yer alan tarife ücret gelirlerine göre ayarlanmıştı ve %15'lik dilim ile başlamaktaydı. Dolayısıyla da gelir vergisi mükelleflerinde geçici vergi oranı %15 olarak uygulanmaktaydı. Yeni uygulamaya göre GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarife %20'den başlamaktadır. Bu bağlamda, 4842 Sayılı Kanunla gelir vergisi tarifesinde yapılan değişiklik geçici vergi oranını da değiştirmiş olup, söz konusu değişiklik 2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere, 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre, gelir vergisi mükelleflerinin birinci geçici vergi dönemi 31.03.2003 tarihinde sona erdiğinden, bu mükelleflerin birinci geçici vergi dönemine ilişkin olarak beyan ettikleri geçici vergi matrahına %15 oranı uygulanacak, müteakip dönemlere ait geçici vergi matrahları ise %20 oranında vergiye tabi tutulacaktır.

Ancak, aynı vergilendirme döneminde değişik geçici vergi oranlarının söz konusu olması uygulamada bazı sorunlara neden olmaktadır. Söz konusu bu soruna Maliye Bakanlığı 07.08.2003 tarih ve GVK-2/2003-2 sayılı gelir vergisi sirküleri ile açıklık getirmiştir. Buna göre, farklı vergi oranına tabi dönemlerde beyan edilen matrahların ayrıştırılması ve her birine o dönemde geçerli olan oranın uygulanması suretiyle hesaplanan geçici vergi tutarının bulunması gerekmektedir.

Bu kapsamda, 2003 yılının ikinci dönemine ilişkin olarak verilecek geçici vergi beyannamesinin 25 numaralı satırına yazılacak olan "hesaplanan geçici vergi tutarı", matrahın birinci dönemde beyan edilen tutar kadarlık kısmına % 15, geri kalan kısmına ise % 20 oranı uygulanmak suretiyle bulunacaktır.

Örneğin; vergilendirme dönemi takvim yılı olan bir ticari kazanç mükellefi, birinci geçici vergi döneminde 4 milyar TL geçici vergi matrahı beyan etmiş ve bu matrahın % 15'i oranında hesaplanan geçici vergiyi ödemiştir. Mükellefin 6 aylık bilançosuna göre kazancı 9 milyar TL'dir. Mükellef tarafından beyannamenin hesaplanan geçici vergi satırına yazılacak tutar 4 Milyar TL'nin % 15'i olan 600.000.000,-TL ile kalan 5

Milyarın % 20'si olan 1.000.000.000,-TL'nin toplamı olan 1.600.000.000,-TL olacaktır. Beyannamede aşağıdaki tutarlar görülecektir.

Geçici Vergi Matrahı	9.000.000.000
Hesaplanan Geçici Vergi	1.600.000.000
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi	600.000.000
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi	1.000.000.000
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı	0
Mahsup Edilecek Geçici Vergi ve Tevkifat	600.000.000
Ödenecek Geçici Vergi	1.000.000.000

2003 yılının ikinci geçici vergi dönemine ilişkin bu açıklamalar, 2003 yılına ilişkin izleyen geçici vergi dönemlerinde de geçerli olacaktır.

2. Kurumlar Vergisinde

4842 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 25. maddesinde yapılan değişiklikle, kurumlar vergisi mükelleflerinin "kurumlar vergisi oranında" geçici vergi ödemeleri hükmüne bağlanmış ve söz konusu değişiklik 24/04/2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, hesap dönemleri takvim yılı olan kurumlar vergisi mükelleflerinin birinci geçici vergi dönemi 31/03/2003 tarihinde sona erdiğinden, bu mükelleflerin birinci geçici vergi dönemine ilişkin olarak beyan ettikleri geçici vergi matrahlarına % 25 oranı uygulanacak, müteakip dönemlere ait geçici vergi matrahları ise % 30 oranında vergiye tabi tutulacaktır. Bu geçiş dönemi ile ilgili yayımlanan gelir vergisi sirkülerinde yer alan açıklamalar kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir.

Özel hesap dönemine tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergileri ise Nisan ayının içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren % 30 oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

01.01.2004 tarihinden itibaren ise 5035 Sayılı Kanun ile kurumlar vergisi oranı %33'e yükseltilmiştir. Buna göre 2004 yılından itibaren geçici vergi oranı kurumlar vergi mükellefleri için %33 olmuştur.

II. Geçici Vergide Vergilendirme Dönemi

217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 8. maddesine göre, geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık dönemleri itibariyle beyan edilecektir. Buna göre, bir hesap dönemi ile ilgili olarak 4 ayrı geçici vergi dönemi söz konusudur.

A. Hesap Dönemi Takvim Yılı Olanlarda

Hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçici vergi dönemleri aşağıda belirtildiği gibi olacaktır.

Birinci dönem; Ocak-Mart,
İkinci dönem; Ocak-Haziran,
Üçüncü dönem; Ocak-Eylül,
Dördüncü dönem; Ocak-Aralık.

Hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin bu üçer aylık dönemleri takip eden ikinci ayın 15. günü akşamına kadar beyannamelerini verip ödemede bulunmaları gerekir.

Geçici vergi dönemleri üçer aylık olmakla birlikte, beyan edilecek kazancın hesaplanmasında 3, 6, 9 ve 12 aylık mali tablolar esas alınacaktır. Örneğin, üçüncü döneme ilişkin geçici vergi; Ocak-Eylül dönemine ilişkin olarak çıkarılacak 9 aylık mali tablolara göre bulunan kazanç üzerinden hesaplanan vergiden, birinci ve ikinci dönemlerde ödenen geçici vergilerin indirilmesiyle bulunacaktır.

B. Kendilerine Özel Hesap Dönemi Tayin Edilenlerde

217 Seri No'lu GVK Genel Tebliği'ne göre kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler için geçici vergi dönemleri, özel hesap döneminin başlangıç tarihinden itibaren üçer aylık dönemler olacaktır.

Özel hesap döneminin ilk ayından başlayarak üçer aylık geçici vergi dönemleri için hesaplanacak kazançlar için, geçici vergi beyannameleri dönemi takip eden ikinci ayın 15. günü verilecek ve tahakkuk eden vergiler de bu sürede ödenecektir.

GVK'nın geçici 51. maddesine göre kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, içinde bulundukları üç aylık dönemi takip eden dönemden başlayarak geçici vergi ödeyeceklerdir. Geçici vergi beyannamesi verilen dönemlere ilişkin yıllık beyannamelerde hesaplanan vergi üzerinden tahakkuk ettirilen geçici vergi taksitleri terkin edilir.

C. Üç Aydan Kısa Olan Vergilendirme Dönemlerinde

217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre işe başlama, işi bırakma veya hesap döneminin değişmesi gibi üç aydan kısa olan vergilendirme dönemlerinde;

- İşe başlamada, işe başlanılan tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar olan süre,
- İş bırakma veya tasfiye hallerinde işin bırakıldığı veya tasfiyeye girildiği tarihe kadar olan süre,
- Hesap döneminin değişmesi halinde yeni hesap döneminin başladığı tarihe kadar olan süre,

ayrı bir vergilendirme dönemi sayılacaktır.

Örneğin, öteden beri hesap dönemi takvim yılı olan bir mükellefe, isteği üzerine 1 Mayıs–30 Nisan özel hesap dönemi olarak tayin edilmişse geçici vergi uygulamasında, bu mükellefin ilk özel hesap döneminin başına kadar olan dört aylık sürenin ilk üç ayı bir vergilendirme dönemi, kalan bir aylık süre (1 Nisan – 30 Nisan) ise ayrı bir vergilendirme dönemi olarak kabul edilecektir. Buna göre, özel hesap döneminin başladığı 1 Mayıs tarihinden 31 Temmuz tarihine kadar olan süre, özel hesap dönemine ilişkin ilk geçici vergi dönemi olacaktır.

Yeni işe başlayan mükellefler, faaliyete başladıkları tarihten itibaren üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi ödemeye başlayacaklardır.

Bir başka örnek verilecek olursa; takvim yılı esasına göre vergilendirilen bir gelir vergisi mükellefi 18.05.1999 tarihinde işe başlamış ise bu mükellefin

ilk geçici vergilendirme dönemi işe başladığı günden Haziran ayı sonuna kadar olan dönem olarak karşımıza çıkacak, dolayısıyla da mükellef 15 Ağustos akşamına kadar geçici vergi beyannamesini vermek yükümlülüğüne girecektir.¹³²

GVK'nın mükerrer 120. maddesi çerçevesinde mükellef, işin bırakıldığı dönemleri izleyen dönemlerde de geçici vergi beyannamesi verecek ve ödeyecektir. Örneğin Eylül ayı içinde işi bıraktığını vergi dairesi aracılığıyla tescil eden mükellef Ocak-Eylül dönemindeki faaliyetlerine ilişkin kazancı üzerinden tarh edilen vergiyi, takip eden yılın ikinci ayının 15. günü akşamına kadar bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan ederek ödeyecektir ve daha sonraki dönemlerde geçici vergi beyannamesi düzenlemek gibi bir durum da söz konusu olmayacaktır.¹³³

D. Tasfiye Halinde

217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde tasfiyeye giren mükelleflerin geçici vergi karşısındaki durumları açıklanmıştır. Söz konusu tebliğe göre; kurumlar, tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekler, bu dönemden sonra geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

Tasfiye döneminde, şirket varlıklarının paraya çevrilmesi, alacaklarının tahsili, borçların ödenmesi ve artan kısmın paylaşılması esastır. Bu nedenle, tasfiyeye giren kurumlar, tasfiye döneminde geçici vergi ödemeyeceklerdir. Bununla birlikte, kurumlar tasfiye ile ilgili faaliyetleri dışında ticari faaliyette bulunmaları veya tasfiyeden vazgeçmeleri halinde, bu tarihten itibaren geçici vergi mükellefiyeti doğacaktır.

Geçici vergi beyannamesinin verilme süresinden önce aynı dönemi içeren gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi halinde, bu dönem için ayrıca geçici vergi beyannamesi verilmeyecektir.

¹³² Niyazi ÖZKER, 4369 Sayılı Yasa Işığında Gelir Vergisinde Geçici Vergi Uygulamasına Yönelik Son Düzenlemeler ve Yorumlar, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2001, S.243, s.147 ve 148

¹³³ Ömer DUMAN, Yeni Düzenlemeler Çerçevesinde Geçici Vergi Uygulaması, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Şubat 1999, s.288

III. Geçici Vergide Kazanç Tespiti

Mükellefler, vergilendirme dönemleri itibarıyla geçici vergiye tabi kazançlarının belirlenmesinde, ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadırlar.

Kurumlar vergisi mükellefleri, dönem kazançlarının belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin yanı sıra, safi kurum kazancının tespitine ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan hükümleri de dikkate alacaklardır.

A. Geçici Vergide Ticari Kazancın Tespiti

Ticari kazançta geçici vergi mükellefiyeti kazançları işletme hesabı esasına ve bilanço esasına göre tespit edilenleri kapsamaktadır.

- İşletme Hesabı Esasında

İşletme hesabı esasına göre ticari kazançların tespitinde, bir dönem içinde elde edilen hasılat ve işletme için yapılan giderler arasındaki müspet fark ticari kazançtır (GVK mad. 39). Bu usulde, elde edilen hasılat, tahsil edilen paralarla tahakkuk etmiş olan alacakları ifade etmektedir. Giderler ise satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler için ödenen paralar, borçlar ve işletmenin diğer giderlerini içermektedir.¹³⁴ Geçici vergiye esas olarak ticari kazanç tespit edilirken vergilendirme dönemlerinin sonu itibarıyla işletme hesabı özetinin çıkarılması ve geçici vergi beyannamesine eklenmesi gerekir.

- Bilanço Esasında

Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesi uyarınca bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilmekte, işletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunmaktadır.

¹³⁴ Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s.169

Bilanço veya işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitinde 213 sayılı VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın 40 ve 41. maddelerindeki hükümlere uyulacaktır.

Ticari kazancın tespitinde indirimi mümkün olan giderler GVK'nın 40. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Geçici vergiye esas ticari kazanç tespitinde bu giderler hasılatтан düşecektir. Ticari kazancın tespitinde ayrıca GVK'da yer alan diğer indirimler de ilgili dönem geçici vergi kazancından mahsup edilecektir. Bunlar; geçmiş yıl zararları, yurt dışı zararları, sigorta primleri, bağış ve yardımlardır.

Ticari kazancın tespitinde indirilemeyecek giderler ise GVK'nın 41. maddesinde düzenlenmiştir. İndirim konusu yapılamayan giderler genelde teşebbüs sahibinin ticari mameleki ile özel mameleki arasındaki ayırımla ilgilidir. Burada ticari varlıktan özel varlığı kıymet aktarılması suretiyle ticari işletme bünyesinde oluşacak kârın azaltılması önlenmek istenmiştir.¹³⁵ GVK'nın 41. maddesinde düzenlenmiş olan indirilmesi kabul edilmeyen giderler geçici vergi matrahının tespitinde de indirim konusu yapılamaz.

B.Geçici Vergide Serbest Meslek Kazancının Tespiti

GVK'nın 67. maddesine göre; serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.

GVK'nın 68. maddesinde serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler sayılmıştır. Bu maddeye göre sayılmış olan mesleki giderler geçici vergi dönemlerinde serbest meslek kazancının tespitinde de dikkate alınacaktır.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar ise gider olarak indirilemez.

¹³⁵ M.Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, a.g.m., s.34

C. Geçici Vergide Kurum Kazancının Tespiti

K.V.K.'nın 13. Maddesi gereğince kurumlar vergisi, mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancı ise, Gelir vergisi kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine göre belirlenmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri kural olarak bilanço esasında defter tutan kurumlardan olduğundan, bunların kazançlarının Gelir vergisi kanununun bilanço esasında ticari kazancın tespiti hükümlerine göre belirlenmesi gerekir.

Geçici vergide kurum kazancının tespitinde GVK'ya göre, ticari kazancın tespiti ile ilgili hükümlerinden sonra, KVK'nın 14. Maddesinde sayılan indirilecek giderlerin ve 15. maddesinde yer alan indirilemeyecek giderlerin ayrıca dikkate alınması gerekir. Geçici vergiye esas kurum kazancının tespit işlemi; geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla safi kurum kazancının tespit edilmesi işlemidir¹³⁶.

Eshamlı komandit şirketlerde komandite ortak, eshamlı komandit şirketin ortaklık kârından elde etmiş olduğu şahsi ticari kazançtan dolayı tacir konumundadır. Dolayısıyla komandite ortak GVK gereğince yıllık beyanname vermektedir. Geçici vergi dönemlerinde, eshamlı komandit şirketin elde etmiş olduğu kazançtan, komandite ortağa isabet eden kısım, bu ortak tarafından geçici vergi matrahı olarak beyan edilecektir. Eshamlı komandit şirketlerde kurumlar vergisi, komandite ortağın kâr payı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden alınır.¹³⁷

Konuyu bir örnekle açmaya çalışalım;¹³⁸

(A) Eshamlı Komandit Şirketin Ocak-Mart 2003 geçici vergi döneminde kazancının 100.000.000.000 TL olduğu varsayıldığında;(bu şirkette komandite ortağın kâr payı %40'dır) komandite ortağın Ocak-Mart/2003 geçici vergi döneminde beyan edeceği ticari kazancı ve geçici vergi matrahı şu şekilde hesaplanacaktır.

¹³⁶ M.Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, a.g.m., s.34

¹³⁷ Tezcan ATAY, 1 Nisan 2003, a.g.m., s.145

¹³⁸ Tezcan ATAY, 1 Nisan 2003, a.g.m., s.145

Ticari kazanç	: 40.000.000.000 TL
Geçici vergi matrahı	: 40.000.000.000 TL
Geçici vergi oranı	: %15
Geçici vergi	: 6.000.000.000 TL

Eshamlı komandit şirketin ödeyeceği geçici vergi ise şöyle hesaplanacaktır;

Şirket kazancı	: 100.000.000.000 TL
Komandite ortağın payı	: 40.000.000.000 TL
Komanditer ortağın payı	: 60.000.000.000 TL
Geçici vergi matrahı	: 60.000.000.000 TL
Geçici Vergi (x%25)	: 15.000.000.000 TL

IV. Geçici Vergi Uygulamasında Dönem Sonu İşlemleri ve Değerleme Hükümleri

Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır. Ancak her geçici vergi döneminin kazancı diğerlerinden bağımsız olarak tespit edilmeyecek, kazanç tespiti kümülatif esasa göre yapılacaktır. Başka bir deyişle, bir hesap döneminde; ikinci geçici vergi döneminin kazancı, birinci geçici vergilendirme döneminin kazancını, üçüncü vergilendirme döneminin kazancı birince ve ikinci vergilendirme dönemlerinin kazançlarını da içerecektir. Son geçici vergi döneminin kazancı da önceki geçici vergi dönemleri kazancını içerecektir.¹³⁹

Geçici verginin düzenlendiği GVK'nın mükerrer 120. maddesi hükmü uyarınca geçici vergi dönem sonları itibariyle fiili envanter yapılması zorunluluğu yoktur. Bunun anlamı; geçici vergi dönem sonları itibariyle sadece kaydi envanter sonuçlarının dikkate alınacağıdır.¹⁴⁰

¹³⁹ Muzaffer KÜÇÜK, *Geçici Vergide Dönem Sonu İşlemleri*, Vergi Dünyası Derisi, Aralık 2001, S.244, s.147

¹⁴⁰ Muzaffer KÜÇÜK, Aralık 2001, a.g.m., s.148

Geçici vergiye esas kazanç tespit edilirken işletmeler değerlendirme sonuçlarını muhasebe kaydı yapmaksızın diğer kağıt ve ortamlarda izleyebilecektir. Ancak mükelleflerin değerlendirme işlemlerine ilişkin kayıtları yapmalarında yarar vardır. Bu hem işlemlerin doğruluğunu teyit edecek ve işlemleri kolaylaştıracak hem de işletme mali tablolarının fonksiyonlarını tam olarak yerine getirmesini sağlayacaktır. Kaldı ki değerlendirme işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılmamasının işletmeye hiçbir getirisi bulunmamaktadır.¹⁴¹

Geçici vergi uygulamalarındaki dönem sonu işlemlerinden şüpheli alacak karşılığı ayrılması, reeskont uygulamaları ve öz sermayenin değerlemesi bazı özellikler taşımaktadır;

- Şüpheli Alacak Karşılığı Ayrılması

Şüpheli hale gelen alacaklar için geçici vergi dönemi sonu itibariyle gerekli şartlarının bulunup bulunmadığına bakılarak şartların gerçekleşmesi halinde karşılık ayrılabilir. Bir vergilendirme döneminde şüpheli hale gelen bir ticari alacak için şayet içinde bulunulan geçici vergi döneminin sonunda herhangi bir nedenle karşılık ayrılmamışsa, içinde bulunulan takvim yılını aşmamak koşuluyla izleyen geçici vergi hesaplama dönemlerinin herhangi birinde karşılık ayırmak mümkündür.¹⁴²

Karşılık ayrılan alacaklardan izleyen geçici vergi dönemlerinde ya da hesap dönemi sonu itibariyle şüpheli alacak özelliğini kaybedenlerden muhasebe kaydı yapılanların karşılık ayırma işlemine ilişkin muhasebe kayıtları ters kayıtla iptal edilmelidir.¹⁴³

¹⁴¹ Muzaffer KÜÇÜK, Aralık 2001, a.g.m., s.148

¹⁴² Nuran CÖMERT DOYRANGÖL, 1999 Yılı Geçici Vergi Uygulaması İle İlgili Değerleme Sorunları, Öneriler ve Muhasebe İşlemleri, Mükellefin Dergisi, Haziran 1999, S.78, s.29

¹⁴³ Muzaffer KÜÇÜK, Aralık 2001, a.g.m., s.149

- Reeskont Uygulaması

Banka, banker ve sigorta şirketleri dışında kalan mükellefler geçici vergiye tabi kazançlarını tespit ederken dilerlerse senede bağlı alacak ve borçlarını reeskonta tabi tutabileceklerdir.

Bir yıl reeskont işlemi yapan mükellef diğer yıllarda reeskont uygulamasına devam etmek zorunda değildir. Borç ve alacakların reeskonta tabi tutulması geçici vergi dönemleri açısından da ihtiyaridir. Ayrıca bir geçici vergi döneminde reeskont yapılması, izleyen dönemlerde de aynı uygulamanın yapılmasını gerektirmez.¹⁴⁴

Geçici vergide reeskont uygulanırken dikkat edilmesi gereken bir husus da alacak ve borç senetlerinin vadelerinin geçici vergi dönemine ilişkin değerlendirme gününden sonra olmasıdır. Vadesi değerlendirme gününden önce dolan senetler reeskonta tabi tutulmayacaktır.¹⁴⁵

- Öz Sermayenin Değerlemesi

İşletme sermayesi, sermaye yedekleri, geçmiş yıllar kârı veya zararı ile kâr yedekleri geçici vergi dönemi sonu itibariyle mukayyet bedeli ile değerlendirilir. Mükelleflerin geçici vergi dönemi sonu itibariyle yasal veya ihtiyari yedek ayırma zorunluluğu yoktur. Yenileme fonuna yönelik kullanım süresi sınırlaması geçici vergi dönemleri itibariyle aranmaz.¹⁴⁶

V. Geçici Vergide Amortisman Uygulamaları

Geçici vergi dönemlerinde yapılacak olan amortisman uygulamaları hakkında 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklama yapılmış, ancak bu açıklamaların yetersiz kalması üzerine 278 Seri Nolu VUK Genel Tebliği ile daha geniş bir açıklama yapılmasına gerek duyulmuştur.

217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan düzenleme şu şekildedir;

¹⁴⁴ Volkan YÜKSEL, a.g.m., s.128

¹⁴⁵ M.Emin AKYOL, Ekim 2000, a.g.m., s.122

¹⁴⁶ Muzaffer KÜÇÜK, Aralık 2001, a.g.m., s.153

“Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılacak amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır. Örneğin, üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılacaktır. Bu şekilde amortismanına tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibariyle aktifte bulunması gerekmektedir.

Ancak, Vergi Usul Kanununun 320. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan binek otomobillerin amortismanına tabi tutulmasına ilişkin hüküm, geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde de dikkate alınacaktır.

Amortisman uygulamasında da yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemlerinde değiştirilmesi mümkün değildir. Benzer şekilde, mükellefler ilk defa aktive aldıkları kıymetler için geçici vergi açısından seçtikleri amortisman usul ve oranını yıllık olarak da uygulamak zorundadırlar.

Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri, peştemallıklar ve özel maliyet bedellerinin itfasında da yıllık olarak itfa edilecek tutardan ilgili döneme isabet eden kısım dikkate alınacaktır.”

278 Seri Nolu VUK Genel Tebliği'nde¹⁴⁷ yer alan amortismanlar ile ilgili düzenlemede ise yıllık amortisman miktarından geçici vergi dönemine isabet eden kısmın geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı açıklanmıştır.

Vergilemede karmaşıklığın önüne geçmek, uygulamada kolaylık ve birlik sağlamak için, amortisman uygulamasında yıllık olarak seçilen usulün geçici vergi dönemine ilişkin zaman diliminde değiştirilmesi yasaklanmıştır. Bu bağlamda ilk defa aktif kapsamına alınan kıymetler için geçici vergi

¹⁴⁷ R.G., T. 23.09.1999, S. 23825

açısından seçilmiş amortisman usulü değiştirilmeden yıllık olarak uygulanma zorunluluğu getirilmiştir.¹⁴⁸

Üçer aylık dönemler itibariyle amortisman ayrılmaması, yıllık gelir ve kurumlar vergisine tabi kazancın tespitinde amortisman ayrılmasına engel değildir. Üçer aylık dönemler itibariyle amortisman ayrılmaması mükellef aleyhine sonuçlar doğurur, başka bir deyişle daha fazla geçici vergi ödemelerine yol açar. Devletin geçici de olsa fazla vergi almasına yol açan bir davranışın cezai yaptırımını olamaz.¹⁴⁹

Ayrıca geçici vergi dönemlerinden herhangi birinde amortisman ayırma hakkı kullanılmadıysa bu hak daha sonraki dönemlerde kullanılabilir. Çünkü, işletmeler yıl içinde amortisman ayırma haklarını istedikleri bir geçici vergi döneminde kullanabilirler. Ancak, bu hak yıl sonuna kadar kullanılmalıdır. Yıl içinde kullanılmayan bir amortisman ayırma hakkı bir sonraki yıl kullanılamaz.¹⁵⁰

Geçici vergiye ilişkin kazanç tespit edilirken fevkalade amortismanla ilişkin esaslar da uygulanacaktır. İktisadi kıymetler tamamen kullanılmaz hale gelmişse, tespit yapıldığı geçici vergi döneminde meydana gelen değer kaybı fevkalade amortisman yoluyla gider yazılır.¹⁵¹

VI. Geçici Vergi Dönemlerinde Enflasyon Düzeltmesi Uygulamaları

5024 Sayılı Kanun¹⁵² ile 2004 yılından itibaren vergi mevzuatımıza “Enflasyon Düzeltmesi” sistemi getirilmiştir. Getirilen bu sistem ile birlikte vergi kanunlarımızda yer alan düzenlemelerin bir kısmı da yürürlükten kaldırılmıştır. Yeniden değerlendirme uygulaması, maliyet bedeli artırımı uygulaması, stokların değerlendirilmesinde kullanılan LIFO yöntemi ve finansman gider kısıtlaması bunlardandır.

¹⁴⁸ Niyazi ÖZKER, a.g.m., s.149

¹⁴⁹ Oğuz AYDEMİR, *Geçici Vergi İle İlgili Birkaç Önemli Konu*, Maliye Postası Dergisi, 1 Haziran 1999, S.450, s.23

¹⁵⁰ Tezcan ATAY, Şubat 2001, a.g.m., s.88

¹⁵¹ M.Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, *Bütün Yönleriyle Geçici Vergi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003, s.305

¹⁵² R.G., T.30.12.2003, S.25332

Enflasyon düzeltmesi sistemi uygulanmaya başlamadan önce geçici vergi ile ilgili düzenlemelerde yeniden değerlendirme müessesesi önemli bir yere sahipti. Ancak 5024 Sayılı Kanunun 2. maddesi ile VUK'un "Yeniden Değerleme" başlıklı mükerrer 298. maddesi değiştirilmiştir. Bu maddenin yeni başlığı "Enflasyon Düzeltmesi ve Yeniden Değerleme Oranı" olmuştur. Birçok kanunda yeniden değerlendirme oranına atıf yapılması sebebiyle, oranın tespitine yönelik düzenleme kaldırılmamıştır.

5024 Sayılı Kanunun Geçici 1. maddesine göre; dileyen mükellefler, 2004 yılının (kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerde 2004 yılında biten hesap döneminden sonra başlayan) ilk geçici vergi döneminde beyan edecekleri geçici vergi matrahının tespitinde; enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler yerine VUK'un bu kanunla değiştirilmeden önceki değerlendirme hükümlerini dikkate alırlar. Bu taktirde enflasyon düzeltmesinin dikkate alınmadığı hususu beyannamede belirtilir. Beyanname verme süresi içinde bu hususu bildirmeyen veya beyanname vermeyen mükelleflerin enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümleri dikkate almadıkları kabul edilir. 5024 Sayılı Kanunun bu maddesinden dolayı bu bölümde öncelikle kısaca geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme uygulamalarına değinip ardından enflasyon düzeltmesi uygulamalarını inceleyeceğiz.

217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde geçici vergi dönemlerinde uygulanacak olan yeniden değerlendirme ile ilgili şu açıklamalar yer almıştır;

"Geçici verginin hesaplanmasında esas alınacak kazançların tespiti ile ilgili olarak mükellefler, amortismanı tabi iktisadi kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutabilecekler ve yeniden değerlendirilmiş bedelleri üzerinden amortisman ayırabileceklerdir.

Yeniden değerlendirme işlemi, Bakanlığımızca üç aylık dönemler itibarıyla açıklanacak yeniden değerlendirme oranı kullanılmak suretiyle yapılacaktır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükellefler, geçici vergi dönemlerinin ilk ayının içinde bulunduğu dönem için ilan edilen yeniden değerlendirme oranını dikkate alacaklardır.

Yeniden değerlendirme uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlanılabilecek ancak bu tercih hesap dönemi sonuna kadar değiştirilemeyecektir.”

Yeniden değerlendirme Maliye Bakanlığı'nca belirlenen oranlar esas alınarak yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra geçici vergi dönemleri itibariyle de yeniden değerlendirme oranları belirlemektedir. Söz konusu yeniden değerlendirme oranları 2001'den itibaren aşağıdaki tabloda belirtildiği gibi gerçekleşmiştir;

Tablo.3: Geçici Vergi Dönemleri Yeniden Değerleme Oranları

Dönemi	Oranı	Dönemi	Oranı
2001/1 (üç aylık)	% 6,8	2002/3 (dokuz aylık)	% 42,47
2001/2(altı aylık)	% 37,9	2002/4 (oniki aylık)	% 59,0
2001/3(dokuz aylık)	% 55,8	2003/1 (üç aylık)	% 8,6
2001/4(oniki aylık)	% 53,2	2003/2 (altı aylık)	% 18,6
2002/1 (üç aylık)	% 15,22	2003/3 (dokuz aylık)	% 23,7
2002/2 (altı aylık)	% 27,65	2003/4 (oniki aylık)	% 28,5

Hesap dönemleri sonunda yeniden değerlendirme için aranan koşullar, geçici vergi dönemleri sonu itibariyle de aranacaktır. Ayrıca iktisadi kıymetlerin aktife alındıkları hesap döneminde yeniden değerlendirme konusu yapılmaları mümkün olmadığından, aktife almanın gerçekleştiği hesap döneminin kapsadığı geçici vergi dönemlerinde de yeniden değerlendirme yapılmayacaktır. Geçici vergiye esas kazanç kümülatif esasa göre tespit edildiğinden, yeniden değerlendirme her geçici vergi döneminde hesap dönemi başındaki kayıtlı değerler ile birikmiş amortismanlar esas alınarak yapılacaktır.¹⁵³

5024 Sayılı Kanun ile yeniden değerlemeye ilişkin hükümler kaldırılarak enflasyon düzeltmesi uygulaması getirilmiştir ve 328 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği¹⁵⁴ ile enflasyon düzeltmesi uygulaması hakkında açıklamalar getirilmiştir. Tebliğe göre enflasyon düzeltmesi; paranın satın alma gücündeki değişimler nedeniyle gerçek durumu ifade edemeyen mali

¹⁵³ Üzeyir EYİMAYA, *Geçici Vergi Uygulamasında Yeniden Değerleme ve Amortisman-1*, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Şubat 2002, S.361, s.83

¹⁵⁴ R.G., T.28.02.2004, S.25387

tabloların, gerçek durumu ifade eder hale gelmelerini sağlamak üzere düzeltme işlemine tabi tutulmasıdır. Düzeltme, parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayıları ile çarpılması suretiyle gerçekleştirilecektir.

5024 Sayılı Kanunun 2. maddesi ile VUK'un mükerrer 298. maddesi değiştirilmiştir. Maddenin değiştirilmiş şekline göre; kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endekslerindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla mali tablolarını düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dahil önceki 36 ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son 12 ay dikkate alınır. Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır. Enflasyon düzeltmesi, bu özelliği ile yeniden değerlendirme uygulamasıyla benzerlik göstermektedir.

2004 yılının ilk geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için; TEFE'de

- 1/4/2001 – 31/3/2004 döneminde % 100'ün,
- 1/4/2003 – 31/3/2004 döneminde % 10'un,

üzerinde bir artış olması halinde enflasyon düzeltmesi yapılabilecektir. 3/4/2004 tarihinde Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından Mart 2004 ayına ilişkin açıklanan TEFE 7.862,2 olarak gerçekleşmiştir. Bu değer 1/4/2003 tarihine göre % 10'un üzerinde bir artışı göstermediğinden 2004 yılının ilk geçici vergi döneminde enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmediği

anlamına gelmektedir. Bu nedenle 2004 yılının ilk geçici vergi döneminin sonu itibarıyla Vergi Usul Kanununun mükerrer 298. maddesine göre enflasyon düzeltilmesi yapılmayacaktır.

Enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacak parasal olmayan kıymetler daha önceki yıllarda yeniden değerlemeye tabi tutulmuşsa bilançodaki değeri maliyet bedelinden farklı olacaktır. Enflasyon düzeltilmesinde Maliye Bakanlığı tarafından belli edilecek olan düzeltme katsayıları kıymetin maliyet bedeline uygulanması gerektiğinden önceden yapılmış olan yeniden değerlendirilmiş tutarları dikkate alınmayacaktır. Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilecek olan düzeltme katsayısı "mali tablonun ait olduğu aya ilişkin fiyat endeksi"nin "düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ilişkin fiyat endeksi"ne bölünmesiyle bulunur.

VII. Geçici Vergide Özellik Gösteren Durumlar

A. İndirim ve İstisnaların Dikkate Alınması

217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre; mükellefler geçici vergiye tabi kazançlarının tespitinde, söz konusu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmeleri halinde yararlanabilecekleri tüm indirim ve istisnaları dikkate alabileceklerdir.

İndirim ve istisnalardan yararlanma belirli şartlara bağlanmış ise, bu şartların yerine getirilip getirilmediği, ilgili geçici vergi döneminin son günündeki duruma göre belirlenecektir.

4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanunun¹⁵⁵ uygulamasında olduğu gibi, kazancın bütünüyle gelir ve kurumlar vergisinden istisna edildiği veya hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranlarda indirim yapıldığı durumlarda da geçici vergi beyannameşi verilecektir. Gerekli şartlar yerine getirildiği için kazancın bütünüyle istisna

¹⁵⁵ R.G., T. 23.1.1998, S. 23239

edildiği durumda, verilecek geçici vergi beyannamesinde kazanç beyan edilecek ancak geçici vergi hesaplanmayacaktır. Şarta bağlı olarak hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden belirli oranda indirim yapıldığı durumda ise, verilecek geçici vergi beyannamesinde, beyan edilen geçici vergi matrahına göre hesaplanacak geçici vergiden, hak kazanılan oranda indirim yapılmak suretiyle ödenmesi gereken geçici vergiye ulaşılacaktır.

Örneğin, hesaplanan geçici vergisi 100.000.000 TL olan ve gelir vergisinden % 40 oranında indirim hakkı bulunan bir ticari kazanç sahibi geçici vergi mükellefi, $[100.000.000 (1 - 0.40) =] 60.000.000$ TL geçici vergi ödeyecektir.

Öte yandan, istisna uygulaması için gerekli şartların kaybedilmesi halinde, bu durumun meydana geldiği tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren istisna uygulanamayacaktır. Bu durumda, şartların kaybedildiği tarihin içinde bulunduğu gelir ve kurumlar vergisi hesap dönemi bir bütün olarak değerlendirilecek, değişen geçici vergi uygulaması, aynı hesap döneminin şartların kaybedildiği tarihten önceki geçici vergi dönemlerini de kapsayacaktır. Ancak, şartların kaybedildiği dönemden önceki geçici vergi dönemlerine ilişkin olarak herhangi bir müeyyide uygulanmayacaktır.

Örneğin, hesaplanan gelir vergisinden indirim hakkını 15.10.1999 tarihinde kaybeden yukarıdaki mükellef, Ocak-Aralık arasını kapsayan dördüncü dönem geçici vergi matrahına % 15 oranını uygulayarak geçici vergisini hesaplayacaktır.

Geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınan indirim ve istisnalar için, Gelir Vergisi Kanununun 94/6 maddesi uyarınca herhangi bir kesinti yapılmayacaktır.

4325 Sayılı Kanunda yer alan mükelleflerin istisna ve vergi indirimi kapsamındaki kazançlarının yanı sıra, kapsama dahil olmayan illerdeki işyerlerinden elde edilen kazançları varsa;¹⁵⁶

- Verilecek geçici vergi beyannamelerinde, istisnaya ilişkin şartlar yerine getirildiği takdirde, kazancın tamamı beyan edilecek, ancak istisnaya isabet eden kazanç üzerinden geçici vergi hesaplanmayacaktır,

- Verilen geçici vergi beyannamelerinde, vergi indirimi için öngörülen şartlar yerine getirildiği takdirde, yine kazancın tamamı için geçici vergi beyannamesi verilecektir. Verilen geçici vergi beyannamesinde beyan edilen geçici vergi matrahına göre hesaplanacak geçici vergiden, 4325 Sayılı Kanun kapsamında vergi indirim hakkı bulunan kısma isabet eden geçici vergiye hak kazanılan oranda indirim yapılmak suretiyle ödenmesi gereken geçici vergiye ulaşılacaktır.

B. Geçmiş Yıl Zararları ve Yurt Dışı Zararları

Geçici vergi matrahının hesaplanmasında, indirimi mümkün olan geçmiş yıl zararları dikkate alınacaktır. Yıllık beyanında yeterli kazanç olmadığı için indirilemeyen geçmiş yıl zararları geçici vergi matrahının hesaplanmasında indirim konusu yapılabilir.

Ayrıca tam mükellefiyete tabi kişilerin yurt dışı zararları, söz konusu zararlarla ilgili sonuçların Türkiye'deki hesaplara intikal ettirildiği ve vesikaların vergi dairesine ibraz edildiği geçici vergi döneminde kârlardan mahsup edilebilecektir. Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararların, ilgili ülkede de mahsup edilmesi durumunda, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç mahsup öncesi tutar olacaktır.¹⁵⁷ Ayrıca GVK'nın 88. maddesi uyarınca, Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içinde elde edilen kazanç ve iratlardan mahsup edilemeyecektir.

¹⁵⁶ Mürsel Ali KAPLAN, 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası ile Vergi İndiriminin Geçici Vergi Uygulaması Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2000, S.88, s.150

¹⁵⁷ Tezcan ATAY, Şubat 2001, a.g.m., s.94

ÖRNEK:

(A) A.Ş.'nin 2001 ve 2002 yıllarına ait toplam 20.000.000.000 TL zararı vardır. Zararın tamamı indirilmesi mümkün olan zararlardandır. (A) A.Ş.'nin 2003 yılı üçer aylık dönemler sonu hesaplanan kurum kazancı şu şekildedir;

Birinci dönem:	8.000.000.000 TL
İkinci dönem:	16.000.000.000 TL
Üçüncü dönem:	28.000.000.000 TL
Dördüncü dönem:	35.000.000.000 TL

Şirketin zarar mahsupları ve geçici vergi ödeme durumu şu şekilde olacaktır;

Birinci Dönem:

- Kurum Kazancı	8.000.000.000
- Geçmiş yıl zararları	20.000.000.000
- Geçici vergi matrahı	Yok
-Ödenecek Geçici Vergi	Yok

İkinci Dönem:

- Kurum Kazancı	16.000.000.000
- Geçmiş yıl zararları	20.000.000.000
- Geçici vergi matrahı	Yok
-Ödenecek Geçici Vergi	Yok

Üçüncü Dönem:

- Kurum Kazancı	28.000.000.000
- Geçmiş yıl zararları	20.000.000.000
- Geçici vergi matrahı	8.000.000.000
- Hesaplanan Geçici Vergi (%25)	2.000.000.000
- Ödenecek Geçici Vergi	2.000.000.000

Dördüncü Dönem:

- Kurum Kazancı	35.000.000.000
- Geçmiş yıl zararları	20.000.000.000
- Geçici vergi matrahı	15.000.000.000
- Hesaplanan Geçici Vergi (%25)	3.750.000.000
- Önceki Dönemden Hes. Geç. V.	2.000.000.000
- Ödenecek Geçici Vergi	1.750.000.000

C. Bağış, Yardım ve Sigorta Primleri

217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre; geçici vergi mükellefi gerçek kişiler, Gelir Vergisi Kanununun 89. maddesinde belirtilen bağış, yardım ve sigorta primi indiriminden, kurumlar ise Kurumlar Vergisi Kanununun 14. maddesinin 6 numaralı bendinde belirtilen bağış ve yardım indiriminden geçici vergiye esas kazançlarını tespit ederken yararlanabileceklerdir. Bu durumda, söz konusu maddelerde yer alan oranlar geçici vergiye esas kazançta uygulanmak suretiyle indirim konusu

yapılabilecek tutar belirlenecektir. Yıllık beyannamede beyan edilen kazanç olmaması veya yetersiz olması halinde, geçici vergi dönemlerinde indirilen bağış ve yardım tutarının, yıllık beyannameye göre yararlanılması mümkün olan kısmı; gelir vergisi mükelleflerince beyan edilen gelirden indirilecek, kurumlar vergisi mükelleflerince gider olarak dikkate alınacaktır. Kalan kısım, gelir vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılamayacak, kurumlar vergisi mükelleflerince ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

Bağ-Kur ve SSK primlerinin geçici vergiye tabi kazançtan indirilebilmesi için ilgili dönem içinde ödenmiş olması gerekir. Bağ-Kur ve SSK primleri fiilen ödenen tarihte veya ödemenin gerçekleştiği geçici vergi döneminde verilecek olan geçici vergi beyannamesinde indirilecek giderler arasına dahil edilerek dönem matrahından indirilecektir. Geçici vergi dönemlerinde ödenmeyen sigorta primleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınır.¹⁵⁸

Gerek gelir gerekse kurumlar vergisi mükelleflerinin geçici vergi dönemlerinde %5'lik sınıra bağlı olarak yapılacak bağış ve yardımlar haricinde %5'lik sınıra tabi olmaksızın bazı bağış ve yardımların tamamı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince geçici vergi dönem kazançlarının tespitinde doğrudan dikkate alınacaktır.

ÖRNEK:¹⁵⁹

i. Şirketin Tüm Geçici Vergi Dönemlerinde Kâr Etmesi Durumu:

Veriler:

- Mükellefin SSK Primleri tahakkukunun aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır.

¹⁵⁸ Tezcan ATAY, **SSK Prim Borçlarının Ödenmemesi ve Geçici Vergide Yaratmış Olduğu Sorunlar-II**, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2002, S.114, s.111

¹⁵⁹ Tezcan ATAY, Haziran 2002, a.g.m., s.112 vd.

SSK Priminin Ait Olduğu Ay (2001)	SSK Prim Tahakkuku	Primin Ödenmesi
OCAK	100.000.000	Ödenmemiştir
ŞUBAT	50.000.000	Nisanda ödenmiştir
MART	50.000.000	Ödenmemiştir
NİSAN	20.000.000	Ödenmemiştir
MAYIS	30.000.000	Temmuzda ödenmiştir
HAZİRAN	50.000.000	Ödenmemiştir
TEMMUZ	50.000.000	Ödenmemiştir
AĞUSTOS	50.000.000	Ekimde ödenmiştir
EYLÜL	50.000.000	Ödenmemiştir
EKİM	40.000.000	Ödenmemiştir
KASIM	60.000.000	Ödenmemiştir
ARALIK	50.000.000	Ödenmemiştir

- Mükellefin geçici vergi dönem kazançları şöyledir;

2001/1-3:	200.000.000.000
2001/1-6:	300.000.000.000
2001/1-9:	400.000.000.000
2001/1-12:	500.000.000.000

- Mükellefin 2001 ticari kazancı 500.000.000.000 TL'dir.

Bu veriler ışığında mükellefin geçici vergileri ve kurumlar vergisi şu şekilde hesaplanır: (x 1.000.000)

Geçici vergi dönemi	2001/1-3	2001/1-6	2001/1-9	2001/1-12
Ticari kazanç	200.000	300.000	400.000	500.000
KKEG (Ödenmeyen SSK Primi)	200.000	300.000	450.000	600.000
Kâr ve ilaveler toplamı	400.000	600.000	850.000	1.100.000
Diğer indirimler (Önceki dönemlerde Ödenmemiş bu dönemde ödenen SSK primleri)	-	50.000	80.000	130.000
Geçici vergi matrahı	400.000	550.000	770.000	970.000
Hesaplanan geçici vergi	100.000	137.500	192.500	242.500
Mahsup edilecek geçici vergi	-	100.000	137.500	192.000
Ödenecek geçici vergi	100.000	37.500	55.000	50.000

Mükellefin kurumlar vergisinin hesaplanması:

Ticari Kazanç	: 500.000.000.000
KKEG	: 600.000.000.000
Kâr ve ilaveler	: 1.100.000.000.000
Diğer indirimler	: 130.000.000.000
Kurumlar vergisi matrahı	: 970.000.000.000
Hesaplanan KV	: 291.000.000.000
Mahsup edilecek geçici vergi	: 242.500.000.000
Ödenecek KV	: 48.500.000.000

ii. Şirketin Bazı Geçici Vergi Dönemlerinde Zarar Etmesi ve İlk Üç Dönemde Vergi Çıkmaması Durumu:

Yukarıdaki örneğimizde yer alan sadece aşağıda belirtilen veriler hariç tüm bilgiler aynen geçerlidir.

- Mükellefin geçici vergi dönem kazançları şöyledir;

2001/1-3:	300.000.000.000 (zarar)
2001/1-6:	350.000.000.000 (zarar)
2001/1-9:	400.000.000.000 (zarar)
2001/1-12:	200.000.000.000 (kâr)

- Mükellefin 2001 ticari kazancı 200.000.000.000 TL'dir.

Geçici vergi dönemi	2001/1-3	2001/1-6	2001/1-9	2001/1-12
Ticari kazanç	-300.000	-350.000	-400.000	200.000
KKEG (Ödenmeyen SSK Primi)	200.000	300.000	450.000	600.000
Kâr ve ilaveler toplamı	-100.000	-50.000	50.000	800.000
Diğer indirimler (Önceki dönemlerde Ödenmemiş bu dönemde ödenen SSK primleri)	-	50.000	80.000	130.000
Geçici vergi matrahı	-100.000	-100.000	-30.000	670.000
Hesaplanan geçici vergi	-	-	-	167.500
Mahsup edilecek geçici vergi	-	-	-	167.000
Ödenecek geçici vergi	-	-	-	167.500

Mükellefin kurumlar vergisinin hesaplanması:

Ticari Kazanç	: 200.000.000.000
KKEG	: 600.000.000.000
Kâr ve ilaveler	: 800.000.000.000
Diğer indirimler	: 130.000.000.000
Kurumlar vergisi matrahı	: 670.000.000.000
Hesaplanan KV	: 189.750.000.000
Mahsup edilecek geçici vergi	: 167.500.000.000
Ödenecek KV	: 22.250.000.000

D. Yenileme Fonu Uygulaması

Mükelleflerce VUK'un 328. maddesi hükmü uyarınca amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılmasından kaynaklanan kârın yenileme fonuna alınmak suretiyle vergi matrahına eklenmemesi uygulaması geçici vergi matrahının tespitinde de yapılabilecektir. Dolayısıyla, yeni iktisadi kıymet

iktisap edilmesi halinde, yenileme fonuna aktarılan kâr, bu kıymete ilişkin geçici vergi dönemlerinde ayrılacak amortismanlara mahsup edilecektir.¹⁶⁰

VUK'da yer alan şartların varlığı halinde geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde yenileme fonu ayrılmaya başlanabilir. Ancak başladıktan sonra yıl sonuna kadar ve yıl sonunda da yenileme fonu ayrılmalıdır. Ayrıca geçici vergi dönemleri itibariyle yenileme fonu ayrılmamış olsa bile yıl sonu itibariyle yıllık kazancın tespiti sırasında yenileme fonu uygulaması yapılabilir.¹⁶¹

E. Kurumların Birleşme, Devir ve Nevi Değişikliği Durumlarında Geçici Vergi

217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre; birleşme ve devir hallerinde, birleşme ve devir tarihi itibariyle hukuki varlığı sona eren kurumlar, birleşme veya devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

Şekil değiştiren kurum, eski şirketin devamı addolunacağından yeni işe başlama sayılmayacak ve bu kurumlar genel esaslar çerçevesinde münfesi kurum adına tahakkuk eden geçici verginin devir tarihinden sonraki taksitlerini ödeyeceklerdir. Münfesi kurumun, devir tarihine kadar olan kazançlarının vergilendirilmesi için verilen devir beyannamesinde, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen geçici verginin kalması halinde bu tutar devralan kuruma intikal edecektir. İntikal eden bu geçici vergi, devralan kurumun öncelikle diğer vergi borçlarına mahsup edilecek, artan kısım ise devralan kuruma iade edilecektir. Birden fazla kurumun birleşerek yeni bir kurum oluşturmaları halinde ilk beyanname verilinceye kadar geçici vergi aranmayacaktır. (38 Seri No'lu KVK Genel Tebliği¹⁶²)

¹⁶⁰ Tezcan ATAY, Şubat 2001, a.g.m., s.97

¹⁶¹ Sema KÜÇÜK, Muzaffer KÜÇÜK, Geçici Vergide Tercihli Hususlar, Mükellefin Dergisi, Ocak 2001, S.97, s.65

¹⁶² R.G., T.25.04.1989, S.20149

F. Araştırma ve Geliştirme Giderleri

Geçici vergi dönemleri sonunda hesaplanan geçici vergiler üzerinden araştırma ve geliştirme faaliyetlerinden vergi erteleme yapılması mümkün değildir. Çünkü kanun koyucu vergi ertelemesinin yıllık kurumlar/ gelir vergisi üzerinden yapılacağını belirtmiştir. Dolayısıyla araştırma ve geliştirme giderleri geçici vergi dönemlerinde dikkate alınamayacaktır.¹⁶³

G. Kâr Payları

Kurumlardan elde edilen kâr payları esas olarak menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmekle beraber, ticari bir faaliyete bağlı olarak elde edildiklerinde ticari kazanç sayılmaktadırlar. Ancak, ticari kazanç sayılan kâr paylarının, geçici vergi matrahına dahil olup olmadığı hakkında gerek GVK'nın mükerrer 120. maddesinde ve gerekse de 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde bir açıklama yer almamıştır.

GVK'nın mükerrer 120. maddesi hükmü dikkate alınca geçici vergi matrahının tespiti açısından genel bir belirleme yapıldığı ve buna bağlı olarak da geçici vergi matrahına dahil olmayan unsurların da tadadî olarak sayıldığı görülmektedir. Ayrıca ticari kazanç sayılan kâr paylarının geçici vergi matrahına dahil edilmeyeceği yönünde bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle, kâr paylarının ticari kazanç sayıldıkları hallerde geçici vergi matrahına dahil edilmeleri gerekmektedir.¹⁶⁴

H. Yatırım İndirimi Uygulaması

4842 Sayılı Kanun yayımlanmadan önce geçici vergi dönemlerinde yatırım indirimi çok önemli özellikler içeriyordu. Nitekim GVK'nın mükerrer 120. maddesinin birinci fıkrasının son paragrafında; "Geçici vergi matrahının hesabında, yıllık beyannamede kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç, harcama yapılmadıkça yatırım indirimi

¹⁶³ Tezcan ATAY, Şubat 2001, a.g.m., s.101

¹⁶⁴ AKYOL M.Emin, Kâr Paylarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2001, S.240, s.14

uygulanmaz.” şeklinde bir hüküm bulunmaktaydı. 4842 Sayılı Kanun ile birlikte bu hüküm yürürlükten kaldırılmıştır.

4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümler çerçevesinde yatırım indiriminden yararlanma hakkı olan mükellefler, 24/04/2003 tarihinden sonraki ilk geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar (hesap dönemi takvim yılı olanlar için 15/05/2003) tercihlerini bağlı bulundukları vergi dairesine bildirmeleri kaydıyla yatırım indirimi istisnasından yeni düzenleme çerçevesinde yararlanabileceklerdir. Birden fazla yatırım teşvik belgesinin bulunması halinde, bu tercihin alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması gerekmektedir. Bu durumda, teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarla ilgili olsa dahi 24/04/2003 tarihinden itibaren yapılacak harcamalar için (öngörülen yatırım harcamaları kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış olanlar hariç) yeni düzenleme çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanılabilecektir.

Bir önceki yıl kazancının yetersiz olması nedeniyle mahsup edilemeyen yatırım indirimi tutarının geçici vergi uygulamasında da endekslenmesi mümkündür. Üçer aylık dönemler itibarıyla belirlenen yeniden değerlendirme oranları geçici vergi uygulamasında endeksleme oranı olarak kullanılacaktır.¹⁶⁵

I. Talih Oyunları Salonlarında Elde Edilen Kazançlarda Geçici Vergi Uygulaması

Talih oyunları salonları işletmeciliği yapan gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile kurumlar vergisi mükellefleri için GVK'nın mükerrer 111. maddesi uyarınca değişik bir geçici vergi uygulaması daha öngörülmüştür. Bu uygulama normal geçici vergi uygulaması ile benzerlikler de göstermektedir.

Söz konusu madde hükmüne göre, 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu'na göre talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan

¹⁶⁵ Sema KÜÇÜK, Ekim 2000, a.g.m., s.139

gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri; cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, talih oyunları salonlarında bulundurdıkları ilk 6 oyun masasının her biri için aylık 800.000.000 TL, sonra gelen her oyun masası için ise 600.000.000 TL ve ilk 60 oyun makinesinin her biri için 80.000.000 TL, sonra gelen her oyun makinesi için ise 60.000.000 TL asgari vergi ödeyeceklerdir.

Aylık dönemler itibariyle hesaplanan bu vergi, müteakip ayın 20'nci günü akşamına kadar gelir vergisi bakımından bağlı bulunan vergi dairesine bir beyanname ile beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir. Bir önceki yıl içinde tahakkuk eden bu vergiler, yıllık beyanname üzerinden bu faaliyete ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir, mahsup edilemeyen vergiler ise red ve iade edilmez.

Cari vergilendirme dönemine ilişkin ödenmemiş geçici verginin talih oyunları salonlarından elde edilen kazançta isabet eden kısmının; bu madde gereğince ödenen asgari vergi kadarki kısmı terkin edilir. Geçici verginin talih oyunları salonlarından elde edilen kazançta isabet eden kısmı, talih oyunları salonlarından sağlanan hâsılatın toplam hâsılat içindeki payına göre hesaplanır.

Talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere aynı maddede belirtilen esaslar çerçevesinde asgari vergi öderler.

VIII. Geçici Verginin Hesaplanması, Beyanı ve Ödenmesi, Mahsubu ve İadesi

A. Geçici Verginin Hesaplanması

Geçici vergi, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançlarına, gelir vergisi mükellefleri için Gelir Vergisi Kanununun 103. maddesinde yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan % 20 oranının, kurumlar vergisi mükellefleri için ise kurumlar vergisi oranının (2004 yılı için %33) uygulanması suretiyle hesaplanacaktır.

Mükellefler, ödeyecekleri geçici vergi tutarını hesaplamak için öncelikle ilgili hesap döneminin 3, 6, 9 ve 12. ayların sonu itibariyle ticari veya mesleki kazançlarını, GVK'nın mükerrer 120. maddesi hükmüne göre açıklanan kazancın tespitine yönelik düzenlemeleri de dikkate almak suretiyle belirleyeceklerdir.

Hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilecektir. Mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olacaktır. Bu hususta 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde şu açıklamalar bulunmaktadır;

“Üzerinden geçici vergi ödenecek kazançla ilgili olarak geçici vergi dönemi içerisinde tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, beyanname üzerinde gösterilmek ve aşağıda belirtilen şekilde belgelendirilmek koşuluyla hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.

Tevkif suretiyle ödenen vergi, vergi sorumlusunun adı, soyadı ve varsa unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası ile yapılan ödemenin nevi, tutarı ve tevkif edilen vergiyi gösterir mükellef tarafından düzenlenecek bir liste ile belgelendirilecektir.

Bir geçici vergi döneminde tevkif suretiyle kesilen vergiler hesaplanan geçici vergi tutarından fazla ise, artan tutar izleyen geçici vergi dönemlerinde hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir.

Geçici vergiden mahsup edilecek tevkif edilmiş vergilerin, geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olması gerekmektedir. Örneğin, geçici verginin konusuna girmeyen, Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde belirtilen kazançlarla ilgili olarak yapılan tevkifatların, geçici vergiye tabi olan diğer kazançlar üzerinden hesaplanacak geçici vergiden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.”

İlgili olduğu geçici vergi döneminde mahsubu unutulmuş gelir vergisi stopajlarının nasıl bir işleme tabi tutulacağı hususunda ise tartışmalar

mevcuttur. İlgili geçici vergi döneminde mahsubu unutulmuş gelir vergileri iki şekilde işleme tabi tutulabilir. Bunlar;¹⁶⁶

i. Düzeltme Beyannamesi: Bu tür mahsup hakları, ilgili geçici vergi dönemi için düzeltme beyannamesi verilmesi suretiyle düzeltme konusu yapılabilir. Bu durumda ilgili geçici vergi döneminde vergilemede hata veya yanlış olduğu kabul olunur. Böylece mahsup hakkının kaybedilmesinden bahsedilemez. Mahsup işleminin unutulduğu geçici vergi döneminde veya izleyen dönemlerde ödenecek geçici vergi çıkmışsa, düzeltme yoluyla mahsup hakkının dikkate alınması mükellef için en uygun çözüm yolu olacaktır. İlgili dönemde ödenecek geçici vergi çıkmaması halinde, düzeltme beyannamesi vermenin bir avantajı olmayabilir.

ii. İzleyen Dönemlerde Mahsup: İlgili geçici vergi döneminde, ödenmesi gereken geçici vergiden mahsubu unutulmuş gelir vergisi stopajı, takvim yılı aşılmamak kaydıyla, izleyen geçici vergi dönemlerinde mahsup konusu yapılabilecektir. Geçici vergi beyannamelerinin tamamında, kazanç tespit dönemi başlangıcının yılbaşı (Ocak ayı) olması, söz konusu stopajların herhangi bir dönemde mahsup edilebilmesi sonucunu doğurmaktadır.

Yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin, ödenecek geçici verginin tespitinde mahsup olarak dikkate alınması, söz konusu verginin yıllık gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmesini engellemez. Söz konusu mahsup işlemleri mükerrerlik de taşımaz. Çünkü vergi döneminde yapılan mahsup ödenecek geçici verginin tespitine yöneliktir. Diğer taraftan ödenen geçici vergiler yıllık gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edildiğinden, stopajların mahsubu mükerrerlik göstermez.¹⁶⁷

Ödenecek olan geçici verginin hesaplanmasında önem arzeden bir diğer husus ise önceki geçici vergi döneminde hesaplanan geçici vergi tutarının mahsubudur. Geçici vergiye esas olacak kazanç kümülatif olarak tespit edilmektedir. Başka bir deyişle; ikinci geçici vergi döneminin kazancı

¹⁶⁶ Sema KÜÇÜK, Stopaj Gelir Vergisinin Geçici Vergiden Mahsubu, Mükellefin Dergisi, Eylül 2002, S.117, s.32

¹⁶⁷ Sema KÜÇÜK, Eylül 2002, a.g.m., s.33

birinci dönemin, üçüncü geçici vergi döneminin kazancı da birinci ve ikinci geçici vergi dönemlerinin kazancını içermektedir. Bu nedenle ikinci ve takip eden geçici vergi dönemlerinde ödenecek vergi tespit edilirken, bir önceki dönemde hesaplanan geçici verginin de, hesaplanan vergiden indirilmesi gerekir.¹⁶⁸

Geçici vergiden ilgili mahsuplar yapılırken öncelikle son dönem geçici vergisinden bir önceki döneme ait hesaplanan geçici vergi indirilir. Bu şekilde cari döneme ait vergi bulunur. Sonra da vergi hesaplamasında dönem içinde stopaj yoluyla ödenen vergilerin, hesaplanan geçici vergiden indirilmesi gerekir.

ÖRNEK:

(X) A.Ş.'nin 2002 yılına ait verileri şöyledir;

Geçici Vergi Dönemleri	Kurum Kazancı	Tevkifat
1. Dönem	1.000.000.000	15.000.000
2. Dönem	2.500.000.000	20.000.000
3. Dönem	5.000.000.000	25.000.000
4. Dönem	8.000.000.000	40.000.000

i- Birinci geçici vergi dönemi geçici vergi hesabı

Kurum Kazancı	1.000.000.000
Hesaplanan Geçici Vergi (x%25)	250.000.000
Önceki Dönem Hesaplanan Geçici Vergi	-
Mahsubu gereken tevkifat	15.000.000
Ödenmesi gereken geçici vergi	235.000.000

ii- İkinci geçici vergi dönemi geçici vergi hesabı

Kurum Kazancı	2.500.000.000
Hesaplanan Geçici Vergi (x%25)	625.000.000
Önceki Dönem Hesaplanan Geçici Vergi	250.000.000
Mahsubu gereken tevkifat	20.000.000
Ödenmesi gereken geçici vergi	355.000.000

¹⁶⁸ M.Emin AKYOL, Kasım 2000, a.g.m., s.13

iii- Üçüncü geçici vergi dönemi geçici vergi hesabı

Kurum Kazancı	5.000.000.000
Hesaplanan Geçici Vergi (x%25)	1.250.000.000
Önceki Dönem Hesaplanan Geçici Vergi	625.000.000
Mahsubu gereken tevkifat	25.000.000
Ödenmesi gereken geçici vergi	600.000.000

iv- Dördüncü geçici vergi dönemi geçici vergi hesabı

Kurum Kazancı	8.000.000.000
Hesaplanan Geçici Vergi (x%25)	2.000.000.000
Önceki Dönem Hesaplanan Geçici Vergi	1.250.000.000
Mahsubu gereken tevkifat	40.000.000
Ödenmesi gereken geçici vergi	710.000.000

B. Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Mükellefler tarafından hesaplanan geçici vergi, ilgili olduğu üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 10. günü akşamına kadar, geçici vergi beyannamesi ile beyan edilecek ve 17. günü akşamına kadar ödenecektir. Buna göre geçici vergi dönemlerini ve beyan ve ödeme sürelerini şu şekilde gösterebiliriz.

Tablo.4: Geçici Vergi Beyan ve Ödeme Süreleri

Geçici Vergi Dönemi	Beyan Süresi	Ödeme Süresi
1. geçici vergi dönemi (Ocak-Mart)	10 Mayıs'a kadar	17 Mayıs'a kadar
2. geçici vergi dönemi (Ocak-Haziran)	10 Ağustos'a kadar	17 Ağustos'a kadar
3. geçici vergi dönemi (Ocak-Eylül)	10 Kasım'a kadar	17 Kasım'a kadar
4. geçici vergi dönemi (Ocak-Aralık)	10 Şubat'a kadar	17 Şubat'a kadar

Geçici vergi beyannamesi verilirken bir takım belgelerin beyannameye eklenmesi gerekmektedir. 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde bu belgeler şu şekilde belirtilmiştir;

"Bilanço esasında defter tutan mükellefler verecekleri geçici vergi beyannamesine, geçici verginin ilgili olduğu dönem sonu itibarıyla çıkaracakları gelir tablosunu ekleyeceklerdir.

Söz konusu gelir tablosu, dönem sonu işlemler kayıtlarda gösterilmeksizin geçici vergi döneminin son günü itibariyle çıkarılacak mizandan hareketle düzenlenebilecektir. Bu durumda, dönem sonunda yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak yasal defter kayıtları dışında yapılan hesaplamalar ve mizan, istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilecektir.

İşletme defteri tutan mükellefler geçici vergi beyannamelerine, beyannamelerinin ilgili olduğu dönemin son günü itibariyle çıkaracakları işletme hesabı özetini ekleyeceklerdir.

Serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler ise, beyannamelerinin ilgili olduğu dönemin son günü itibariyle çıkaracakları ve dönem içinde elde edilen gayri safi hasılat, yapılan gider ve dönem kar veya zararını gösteren serbest meslek kazanç bildirimini beyannamelerine ekleyeceklerdir.”

Geçici vergi ödemeleri ilgili vergi dairesine ödenebileceği gibi tahakkukun önceden alınıp ödemenin yetkili kılınan bankalar aracılığı ile daha sonradan yapılması da mümkündür. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında kullanılan mizan, bu mizana göre hesaplanan kâra ilave ve indirim şeklindeki düzeltmeler ile ilgili bilgi ve belgelerin, istenildiği takdirde ibraz edilmek üzere saklanması gerekmektedir.¹⁶⁹

C. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120. maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

¹⁶⁹ Selahattin TUNCER, 2001 Yılı Dördüncü Dönem Geçici Vergi Uygulaması, Mükellefin Dergisi, Şubat 2002, S.110, s.64

252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Teliği'ne göre¹⁷⁰, mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibariyle tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Geçici verginin mahsubu için gerekli şart olan ödemededen kasıt kanun metninde açıkça belirtilmemekle birlikte gelir veya kurumlar vergisinin tahakkuk zamanından önce ödenmiş olmasıdır. Örneğin, 2003 yılının birinci dönemine ait geçici verginin kurumlarda 1 Nisan 2004'den, gelir vergisi mükelleflerinde 1 Mart 2004'den önce ödenmiş olması mahsup işlemi için yeterlidir.¹⁷¹

Cari yıl beyannamesi verilip vergi tahakkuk etmemiş olması sebebiyle mahsubu yapılamayan ve diğer vergi borçlarına mahsup talebiyle iade talebinde de bulunulmamış olan geçici vergiler için yanlışlıkla beyannamenin de ilgili sütununda da gösterilmemişlerse mükelleflerin ilgili vergi dairesine VUK'un 114. maddesinde yazılı süre içerisinde yapacakları düzeltme talebi üzerine vergi borçlarına mahsubu ve iadesi yapılabilecektir.¹⁷²

Yıllık beyanname üzerinden mahsup edilmesi gereken hem stopaj hem de geçici vergi mevcutsa sıra sorunu ortaya çıkmaktadır. Bu konuda yerleşmiş uygulamaya göre, öncelikle stopajlar daha sonra da geçici verginin mahsubu yapılacaktır. Kurumlar vergisi beyannamesinin formatı da buna uygun olarak düzenlenmiştir.¹⁷³

252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre; ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına

¹⁷⁰ R.G., T.06.04.2004, S.25425

¹⁷¹ M.Emin AKYOL, Kasım 2000, a.g.m., s.13

¹⁷² Cevdet Okan BAHAR, Unutularak Mahsubu Yapılamayan Geçici Verginin İadesi veya Mahsubu Yapılabilir mi?, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2000, S.96, s.222

¹⁷³ Gürol ÜREL, Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler İle Geçici Verginin Mahsup ve İadesine İlişkin Esaslar, Mükellefin Dergisi, Haziran 2002, S.114, s.24

mahsup edilir. Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır. Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenler de, mahsup sonrası kalan geçici vergilerini özel hesap dönemi sonlarında değil, o takvim yılının sonuna kadar yazılı olarak başvurmak suretiyle geri alabileceklerdir¹⁷⁴. Nakden iade için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvuran mükelleflere, VUK'un 120. maddesi hükmüne göre ilgili vergi dairesince, iade edilecek miktar, müracaat edilecek muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle tanzim olunan düzeltme fişi tebliğ olunur. Mükellef, düzeltme fişinin tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını almak üzere müracaat etmez ise hakkı düşer.

Mahsuplardan arta kalan geçici verginin iadesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurmayan mükelleflerin nakden iade alma hakkı ortadan kalkar. Bu durum mahsuben iadelerde söz konusu değildir. Söz konusu vergilerin mahsuben iadesi için, düzeltme zamanaşımı içinde her zaman müracaat edilebilir.¹⁷⁵

¹⁷⁴ Bayram GÜZEL, *Geçici Verginin Mahsubu ve Mahsup Sonrası Kalan Geçici Verginin Durumu*, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2001, S.103, s.153

¹⁷⁵ Bayram GÜZEL, a.g.m. ,s.153

252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre; geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz. Geçici verginin iadesinde inceleme raporu ve teminat aranmaması, idarenin gerektiğinde inceleme yapmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak idarenin incelemeye sevk yapıldığı gerekçesiyle iadeyi geciktirmesi mümkün değildir. Bununla birlikte geçici verginin ödendiğine ilişkin belgenin sıhhati hususunda idare kayıtları ile mükellefin ibraz etmiş olduğu ödeme makbuzları arasında tutarsızlık mevcutsa iadenin yapılamayacağı tabidir.¹⁷⁶

Mahsup sonrası iade edilecek geçici verginin nakden iadesinde damga vergisi kesintisi yapılacaktır. Mahsuben iadelerde ise damga vergisi kesintisi yapılmamaktadır.¹⁷⁷

Her ne kadar mahsuplardan arta kalan geçici vergi şartlar yerine getirilince nakden iade olunabilecekse de 50 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'ne¹⁷⁸ göre mükellefin isteği üzerine müteakip üçer aylık dönemlerin geçici vergilerinden mahsup edilmesi de mümkündür.

Geçici vergi fazladan ödenmişse yıllık beyanname üzerinden mahsup edilmeleri söz konusu olamaz. Zira bu durum vergi hatası kapsamında bulunmaktadır. Bu durumda fazla ödenmiş olan geçici vergilerin mükellefin ilgili vergi dairesine dilekçe ile müracaatı üzerine düzeltme fişine dayanılarak terkin edilmesi ve iadesi gerekir. Mükellef bu durumda düzeltme fişinin kendine tebliğinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak durumundadır.¹⁷⁹

¹⁷⁶ İsmail ASLAN, Nisan 2002, a.g.m., s.178

¹⁷⁷ İsmail ASLAN, Nisan 2002, a.g.m., s.178

¹⁷⁸ R.G., T. 11.03.1995, S.22224

¹⁷⁹ Garip AYAZ, Erdal SÖNMEZ, **Geçici Verginin Mahsubunda Ödeme Şartı**, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2000, S.88, s.140

D. Geçici Verginin Ödenmemesi Durumu

Geçici verginin tahsil edilememesi durumu ile ilgili olarak 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde şu açıklamalar yer almıştır;

“Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.”

Geçici verginin ödenmemesi durumunda gecikme zammı uygulanacak süreler vergilendirme dönemine ve yıllık vergi tarh zamanına göre farklılık arzeder. Örneğin 2004 yılı birinci dönem geçici vergi ödenmemiş ve terkin edilmiş ise faiz hesaplanacak süre, kurumlar vergisi mükellefleri için 17 Mayıs 2004-1 Nisan 2005 tarihleri arası, gelir vergisi mükellefleri için ise 17 Mayıs 2004-1 Mart 2005 tarihleri arası olacaktır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenler için süreler, tayin edilen dönemler dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Burada 31 Mart yerine 1 Mart, 30 Nisan yerine ise 1 Nisan tarihlerinin kıstas alınması mükelleflerin lehine bir durum ortaya çıkarmaktadır ve en az bir ay eksik gecikme zammı hesaplanmaktadır.

IX. Geçici Verginin Eksik Beyanı

Geçici verginin eksik beyan edilmesi hali ile ilgili GVK'nın mükerrer 120. maddesinde şu hüküm bulunmaktadır;

“Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.”

Konuyla ilgili daha ayrıntılı açıklama ise 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde şu şekilde yapılmıştır;

“Geçici verginin % 10’u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespit edilmesi halinde, % 10’u aşan kısım re’sen veya ikmalen tarhiyata konu olacaktır. Bu durumda, tarh edilecek ek vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. İkmalen veya re’sen tarhiyata konu matrah farkının Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır.”

Geçici vergi uygulamasında eksik beyan edilen kısmı değil, eksik beyan edilen kısmın %10’luk marjı aşan tutarı ilave tarhiyata konu edilecektir. Başka bir deyişle eksik beyan edilen geçici vergi tutarı ile kanunun öngördüğü %10’luk marj karşılaştırılacak, eksik beyan edilen geçici vergi tutarı bu marj tutarı içinde kaldığı sürece herhangi bir ilave tarhiyat yapılmayacaktır. Eğer eksik beyan edilen geçici vergi tutarı %10’luk marj tutarını aşarsa, aşan kısım ikmalen ya da re’sen tarhiyata konu edilecektir.¹⁸⁰

Ödenecek geçici vergi çıkmadığı durumlarda, kazanç %10’un üzerinde eksik beyan edilse dahi hazineye intikali engellenmediği ya da gecikmediği için cezadan veya gecikme faizinden söz edilmez. Örneğin; mükellef A’nın dördüncü geçici vergi döneminde 100 milyar TL zarar beyan ettiğini, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde ise 20 milyar TL zarar beyan ettiğini varsayalım. Bu örnekte eksik kazanç beyanı 80 milyar TL, olması gereken kazanç beyanının %400’ü olmasına rağmen, ortada geçici vergi matrahı ve ödenecek vergi olmadığından, başka bir deyişle hazineye intikal edecek bir ödeme bulunmadığından, eksik beyan için vergi cezası ve gecikme faizi uygulanmayacaktır.

Yapılan incelemeler sırasında mahsup dönemi geçmemiş geçici verginin tespit edilmesi halinde geçici verginin aslı ile birlikte gecikme faizi ve ceza da istenir. Şayet geçici verginin mahsup dönemi geçmiş ve geçici vergi

¹⁸⁰ Ali Rıza AKBULUT, **Geçici Vergide İlave Tarhiyata Konu Edilecek vergi Tutarının Hesaplanması**, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2000, S.226, s.126

kesinleşmiş ise geçici vergi terkin edilir, sadece ceza ve gecikme faizi istenir.¹⁸¹

A. Eksik Beyan Edilen Verginin Daha Sonraki Bir Geçici Vergi Döneminde ya da Yıllık Beyanname Üzerinde Telfi Edilmiş Olması Hali

Eksik beyan edilen verginin daha sonraki bir geçici vergi döneminde ya da yıllık beyanname üzerinde telfi edilmiş olması halinde, aslında hazinenin nihai anlamda bir vergi kaybı yoktur. Yalnızca verginin hazineye geç intikali söz konusudur ki, bu da gecikme faizi ile giderilmektedir. Ancak tahakkukun zamanında yapılmaması durumu vergi ziyası olarak değerlendirildiğinden bu durum vergi ziyası cezasının da kesilmesini gerekli kılmaktadır. Ancak mükellef vergi ziyası cezasını, beyanındaki eksikliği tespit ettiğinde VUK'un 371. maddesine göre bir pişmanlık dilekçesi vererek önleyebilir.¹⁸²

Eksik tahakkuk ettirilen vergilerin gecikme faizi, eksikliğin giderildiği başka bir deyişle hazinenin kaybının ortadan kalktığı döneme kadar uygulanması gerekir. Nitekim bu husustaki bir özelge şu şekildedir;¹⁸³

"Bilindiği üzere, 213 Sayılı VUK'un 112. maddesinde ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda verginin ait olduğu dönemin normal vade tarihinden verginin kesinleştiği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi uygulanması öngörülmüştür.

Ancak, sözü edilen madde hükmünün genel amacı, verginin ait olduğu dönemin normal vadesine göre, ödenmesinde gecikilmiş olan süre için hesaplanmasıdır. Dolayısıyla verginin önceden ödenmiş olması halinde gecikme faizinin verginin normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar geçmiş olan süre için hesaplanması Bakanlığımızca benimsenmiş bir görüştür."

¹⁸¹ Şerafettin ÖZCAN, 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrası Geçici Verginin Eksik Beyan Edildiğinin Tespiti Halinde Yapılacak İşlemler, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1999, S.131, s.93,94

¹⁸² Mehmet MAÇ, Şenol TURUT, Geçici Vergide Eksik Beyan ve Sonuçları, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2000, S.227, s.25

¹⁸³ Maliye Bakanlığı'nın 30.09.1994 tarih ve B.07.0.GEL.0.04/424-124.2440 sayılı özelgesi

B. Eksik Beyan Edilen Verginin Daha Sonraki Bir Geçici Vergi Döneminde ya da Yıllık Beyanname Üzerinde Telafi Edilmemiş Olması Hali

Eksik beyan edilen verginin daha sonraki bir geçici vergi döneminde ya da yıllık beyanname üzerinde telafi edilmemiş olması halinde yine eksik beyan edilen vergi için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. Ancak bu defa eksiklik giderilmemiş olduğundan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi verginin normal ödeme vadesinden, eksikliğin idarece tespiti halinde ceza ihbarnamesinin düzenlendiği tarihe (gecikme faizinde tahakkukun kesinleştiği tarihe) kadar uygulanacaktır. Eksikliğin mükellef tarafından tespiti ve pişmanlıkla düzeltilmesi halinde ise ödemenin yapıldığı tarihe kadar pişmanlık zammı hesaplanacaktır.¹⁸⁴

Eksikliğin idarece tespiti halinde geçici verginin mahsup süresinin bittiği başka bir deyişle geçici verginin aslının ortadan kalktığı tarihe (yıllık vergiye ilişkin tahakkukun kesinleştiği tarihe) kadar, eksik tahakkuk ettirilen geçici vergi için ceza ve gecikme faizi hesaplanır. İkinci aşama olarak ise yıllık beyannamesinde eksik beyan edilen matrah için vergi ziyai cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. Bu durumda aynı kaynağa bağlı matrah üzerinden mükellefe iki defa vergi ziyai cezası uygulanacağı görülür.¹⁸⁵

Eksikliğin mükellef tarafından tespiti ve pişmanlıkla beyanında geçici vergilerin mahsup süresinin bittiği başka bir ifade ile geçici verginin aslının ortadan kalktığı tarihe (gelir vergisi mükellefleri için 1 Mart, kurumlar vergisi mükellefleri için 1 Nisan) kadar, eksik tahakkuk ettirilen geçici vergi için pişmanlık faizi uygulanır.

¹⁸⁴ Mehmet MAÇ, Şenol TURUT, Temmuz 2000, a.g.m., s.27

¹⁸⁵ Mehmet MAÇ, Şenol TURUT, Temmuz 2000, a.g.m., s.28

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NE ÜYE ÜLKELERDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

I. Geçici Vergi Uygulamalarının Kapsam Açısından Değerlendirilmesi

Geçici vergi uygulamalarıyla, genellikle yıllık olarak tahsili öngörülmüş olan vergilerin hazine kasasına daha erken girmesi amacı güdülmektedir. Bu amaç, mükelleflerin elde ettikleri yıllık kazançları üzerinden hesaplanacak olan vergi tutarının daha erken mükellef kasasından çıkması sonucunu da beraberinde getirmektedir. Bu da hiç şüphesiz mükellefe daha fazla mali yük getirmektedir. Geçici vergi uygulamalarının bir diğer amacı olan tahsilat yöntemleri arasındaki farklılıkları gidermek ise bir bakıma gelirleri yıllık olarak beyan edilen mükelleflerin durumunu stopaj yolu ile vergi ödeyen mükelleflerin durumu ile dengelemek hedefine hizmet etmektedir. Geçici vergi uygulamalarının bu amaçlara ulaşabilmesi için kullanılabilecek en etkin araç ise söz konusu tahsilat yönteminin uygulanacağı mükellef gruplarının doğru şekilde belirlenmesidir. Bu mükellef gruplarını belirlerken de mutlaka vergi ödeme gücü ve uygunluk ilkeleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Tablo 5'te görüldüğü gibi, ülkemizde gelir vergisi mükelleflerinde tevkifat yoluyla vergilendirme oldukça yüksek bir orana sahip bulunmaktadır. Nitekim gelir ve kurumlar vergisindeki beyana dayanan tahsilatın gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranı %35 iken, tevkifat yoluyla tahsil edilen vergilerin oranı %65'i bulmaktadır. Dolayısıyla söz konusu %65'lik vergi tahsilat miktarı kazancın elde edildiği ayı takip eden ay devletin kasasına girmekte iken %35'lik orana tekabül eden vergi tahsilat miktarı bir yıl gecikmeli olarak devlet kasasına girmektedir. Söz konusu zaman farkı kurumlar vergisi mükelleflerinde oransal olarak daha yüksektir.

Tablo.5: 2002 Vergi Tahsilat Miktarları ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Toplamına Oranları

Vergi Türü	Tahsilat Miktarı (Milyar TL)	Gelir vergisi ve Kurumlar vergisi Toplamına oranı (%)
Gelir ve Kurumlar Vergisi	19.293.119	100
1.Gelir Vergisi (GV)	13.717.630	71
a)Beyana Dayanan GV	1.185.892	6,1
b)Basit Usulde GV	41.164	0,2
c)Tevkifat	12.490.574	64,7
2.Kurumlar Vergisi (KV)	5.575.489	28,9
a)Beyana Dayanan KV	5.523.202	28,6
b)Tevkifat	52.287	0,3

Kaynak: <http://www.muhasabat.gov.tr/mbulten/menu1.asp> adresinden derlenmiştir.

Yukarıda yer alan duruma geçici vergi uygulamasını ayrıca gösterdiğimiz zaman ise karşımıza Tablo 6'daki durum çıkmaktadır.

Tablo.6: 2002 Vergi Tahsilat Miktarları ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Toplamına Oranları (Geçici Vergi Miktarları Ayrıca Belirtilmiştir)

Vergi Türü	Tahsilat Miktarı (Milyar TL)	Gelir vergisi ve Kurumlar vergisi Toplamına oranı (%)
Gelir ve Kurumlar Vergisi	19.293.119	100,0
1.Gelir Vergisi (GV)	13.717.630	71,0
a)Beyana Dayanan GV	860.621	4,5
b)Basit Usulde GV	41.164	0,2
c)Tevkifat	12.490.574	64,7
d)GVK'ya göre alınan geçici vergi	325.271	1,6
2.Kurumlar Vergisi (KV)	5.575.489	28,9
a)Beyana Dayanan KV	1.079.548	5,6
b)Tevkifat	52.287	0,3
c) KVK'ya göre alınan geçici vergi	4.443.654	23,0

Kaynak: <http://www.muhasabat.gov.tr/mbulten/menu1.asp> adresinden derlenmiştir.

Geçici vergi uygulaması ile birlikte özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinde beyan usulüne göre yapılan tahsilatların büyük bölümü ve gelir vergisi mükelleflerinden bir bölümü geçici vergi kapsamında vergi ödemeye başlamışlardır ve 6 No'lu tablodan da görülebileceği gibi sonuçta beyana dayalı tahsilat miktarının daha az oranda gerçekleştiği anlaşılmaktadır. Böylelikle vergilerin hazine kasasına daha hızlı bir şekilde intikali sağlanmıştır.

Ülkemizde üçer aylık kümülatif gelirler üzerinden alınan geçici vergi, şahısların ve kurumların elde ettikleri gelirlerin önemli bir kısmını uzun süre ellerinde tutmalarına ve değerlendirmelerine engel olmaktadır. Ülkemizde her ne kadar basit usulde vergi ödeyen mükellefler geçici vergi kapsamı dışında tutulmuşsa da bu yeterli değildir. Sözgelimi yılın ilk üç ayı içinde kâr elde eden bir mükellef daha sonraki dokuz ay ilk üç aydaki kârdan daha fazla zarar elde etmişse normal koşullar altında yıllık gelir vergisi (veya kurumlar vergisi) ödemeyecektir. Ancak ilk üç ayda elde edilen gelirin vergisi yıllık bazda zarar eden mükelleften alınarak yıllık beyannamenin verildiği zamana kadar kendisine de iade olunmamaktadır. Bu nedenle her dönemde kâr elde edip etmediğine bakılıp buna göre geçici vergi alınmalıdır.

Ayrıca, geçici vergi uygulanacak olan kapsam belirlenirken yalnızca kazanç türünü belirlemekle yetinilmeyip aynı zamanda matrah açısından da belli bir sınır konabilir. Bu sınırı aşan mükellefler aynı zamanda geçici vergi mükellefi sayılabilir. Ya da belli bir matrah sınırının altındaki mükellefler daha az taksitlerle (örneğin yılda iki eşit taksit ile) geçici vergi ödeyebilirler. Burada bahsettiğimiz matrah sınırı geçmiş yıl geliri kıstas alınarak da belirlenebilir. Buna benzer uygulamalar birinci bölümde incelediğimiz Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden İtalya'da da uygulanmaktadır.

Ülkemizdeki uygulama açısından gelir vergisi mükelleflerinden ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahipleri ile kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergisi kapsamına alınmışken Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden Avusturya, İrlanda, İspanya ve İsveç'de gelir vergisi mükelleflerinden ticari

kazanç sahipleri geçici vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Finlandiya'da ise sadece kurumlar vergisi mükellefleri geçici vergi ödemektedirler.

Avusturya'da geçici vergi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanı sıra katma değer vergisi mükelleflerinden de alınmaktadır.

Zirai kazanç sahiplerinin geçici vergi kapsamı dışında tutulmalarının nedeni verginin uygunluk ilkesi gereğidir. Zirai kazançlar yılın belli bir bölümünde elde edilmektedir. Bu zaman diliminin dışında zirai kazanç sahiplerinden geçici vergi tahsili yapmak uygunluk ilkesine aykırıdır. Zaten bu, yaygın bir uygulama da değildir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden sadece Portekiz'de ticari kazanç ve serbest meslek kazancının yanı sıra zirai kazançlar üzerinden de üç eşit taksit ile geçici vergi tahsil edilmektedir.

Geçici vergi uygulamalarında adaleti sağlayabilmenin bir başka yolu ise geçici vergi oranlarını mükellef gruplarına göre farklılaştırabilmektir. Ülkemizde 4842 Sayılı Kanun'dan önce geçici vergi gelir vergisi mükelleflerinden %15, kurumlar vergisi mükelleflerinden ise %25 oranında alınmaktaydı. 4842 Sayılı Kanun ile birlikte geçici vergi oranı gelir vergisi mükelleflerinde %20 ve kurumlar vergisi mükelleflerinde ise %33 olmuştur. Yapılan bu değişiklik özellikle kurumlar vergisi mükellefleri için oldukça mantıklıdır. Çünkü kurumlar vergisi oranı da %33'dür ve bu orandan daha düşük geçici vergi oranı uygulamasında üçer aylık kümülatif dönemlerde normalden az vergi tahsilatı yapılmış olacak ve aradaki fark bir sonraki yıl ödenecektir. Bu durum geçici verginin, tahsili geciken vergi gelirlerinin daha erken hazine kasasına intikali amacına ters düşmektedir. Ayrıca gelir vergisi mükelleflerinden gelir vergisi tarifesinin ilk dilimindeki orana göre geçici vergi alınırken kurumlar vergisi mükelleflerinden 5 puan daha az vergi alınması kurumlar lehine haksız rekabete yol açacaktır.

Son olarak geçici vergiyi kapsam olarak değerlendirirken geçici vergi mükelleflerinin üzerinde herhangi bir vergi yüküne sebep olup olmadığının da irdelenmesi gerekmektedir. Ülkemizde kazanç vergileri itibarıyla vergi yükü miktarlarını Tablo 7'deki gibi gösterebiliriz;

Tablo.7: 2002 Vergi Tahsilat Miktarları ve Vergi Yüğü

Milyar TL (2002 yılı)	Tahsilat Miktarı	GSMH içindeki oranı (Vergi Yüğü)
GSMH	273.463.000	
Toplam Vergi Gelirleri	59.634.483	21,81
Gelir ve Kurumlar Vergisi	19.293.119	7,05
1. Gelir Vergisi (GV)	13.717.630	5,01
a) Beyana Dayanan GV	860.621	0,31
b) Basit Usulde GV	41.164	0,02
c) Tevkifat	12.490.574	4,56
d) Geçici Vergi	325.271	0,12
2. Kurumlar Vergisi (KV)	5.575.489	2,04
a) Beyana Dayanan KV	1.079.548	0,39
b) Tevkifat	52.287	0,02
c) Geçici Vergi	4.443.654	1,62
Toplam Beyana Dayanan Tahs.	1.940.169	0,71
Toplam Tevkifat	12.542.861	4,59
Toplam Geçici Vergi Tahsilatı	4.768.925	1,74

Kaynak: <http://www.muhasibat.gov.tr/mbulten/menu1.asp> adresinden derlenmiştir.

Tablodan da anlaşılacağı üzere geçici vergi tahsilatının GSMH içindeki payı 2002 yılı itibariyle %1,74'dür. Ancak unutulmamalıdır ki söz konusu geçici vergi tahsilatı izleyen takvim yılında beyan edilecek olan gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Dolayısıyla başlı başına bir geçici vergi yükünden bahsetmek yanlış olacaktır. Çünkü söz konusu tahsilat beyana dayanılarak tahsil edilen gelir üzerinden alınan verginin bir parçası niteliğindedir. Ayrıca tahsil edilen geçici verginin izleyen yıl ödemesi gereken vergiden mahsubu ve hatta gerekli şartların yerine getirilmesi halinde fazladan ödenen geçici verginin iadesi söz konusu olduğu için söz konusu yılda geçici vergi açısından bir negatif vergi yükü ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir.

Ancak mükelleflerin izleyen takvim yılı içinde ödeyecekleri vergiyi geçici vergi yoluyla cari yıl içinde ödemeleri mükellefler için ekstra bir

vergi yükü yaratacağı da unutulmamalıdır. Geçici vergiden kaynaklanan vergi yükünün mükellef üzerinde doğrudan bir etkisinden bahsetmek oldukça güçtür. Ancak dolaylı olarak etkisi olduğu tartışılmaz niteliktedir.

II. Geçici Vergi Uygulamalarında Vergilendirme Dönemlerinin Değerlendirilmesi

Geçici vergi üçer aylık dönemler itibariyle beyan edilir ve ödenir. Bazı mükellefler üçer aylık dönemler tabirini, Ocak-Mart, Nisan-Haziran, Temmuz-Eylül ve Ekim-Aralık dönemleri şeklinde algılamaktadır. Oysa ki bu algılama son derece yanlıştır. Çünkü, bu şekilde gelir tablosunun hazırlanması son derece zaman alıcı ve zordur. Bu nedenle, geçici vergi dönemlerinin, Ocak-Mart, Ocak-Haziran, Ocak-Eylül ve Ocak-Aralık şeklinde belirlenmesi ve gelir tablolarının bu dönemler esas alınarak yapılması daha doğrudur. 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Tebliğinde gelir tablolarının 3, 6, 9 ve 12 aylık olarak düzenlenmesi gerektiğini belirtilerek bu yanlış anlama ortadan kaldırılmıştır. Buna göre, uygulamada iki kavram ortaya çıkmaktadır. Birincisi, üçer aylık gelir vergisi dönemleri kavramı; ikincisi ise, üçer aylık gelir tablosu dönemleri kavramıdır. Birincisinde dönemler, 3, 3, 3, 3 şeklinde ayrılırken, ikinci kavramda dönemler 3, 6, 9, 12 şeklinde ayrılmaktadır.¹⁸⁶

1. dönem kapandığında hesap sonuçları 2. ve müteakip dönemler açısından neticelenmemekte 2. dönem 1. dönemde elde edilen sonuçların üzerine kümülatif olarak hesaplanmaktadır. Aynı şekilde 3. dönem 1 ve 2. dönemlerin toplam sonuçları üzerine, 4. dönem de 1,2 ve 3. dönemlerin üzerine ilave olunmaktadır. Çünkü ikinci dönem sadece Nisan-Haziran tarihleri arasındaki hesap sonuçlarını ihtiva etmez, aksine ikinci dönemde 1 Ocak tarihinden 30 Haziran tarihine kadar yapılan işlemlerden elde edilen kâr-zarar hesap durumu dikkate alınmakta, aynı şekilde üçüncü ve dördüncü dönem yalnızca Haziran-Eylül, Ekim-Aralık tarihleri arasındaki hesap sonuçlarını ihtiva etmemekte, aksine üçüncü ve dördüncü dönemlerde 1

¹⁸⁶ Engin DİNÇ, a.g.m., s.130 ve 131

Ocak tarihinden 30 Eylül ve 1 Ocak tarihinden 31 Aralık tarihine kadar yapılan işlemlerden elde edilen kâr-zarar işlem sonuçları dikkate alınmaktadır. Bundan dolayıdır ki, sonraki dönemlerde önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergi neticesinde ödenen geçici vergiler mahsup edilmektedir.¹⁸⁷

Geçici verginin etkinliği, geçici vergi ödeme süreleri ile yıllık beyanname verme süresi arasındaki yakınlık veya uzaklığa göre değişiklik gösterir.

4842 Sayılı Kanun'dan önce gelir vergisi beyannamesi gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın Mart ayının sonuna kadar verilmekte ve üç eşit taksitte (Mart, Haziran ve Eylül) ödenmekteydi. Kurumlar vergisi ise gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın Nisan ayının sonuna kadar verilmekte ve üç eşit taksitte (Nisan, Temmuz ve Ekim) ödenmekteydi. Bu uygulama geçici verginin son (dördüncü) dönemini etkinsiz kılmaktaydı. Nitekim sürekli olarak dördüncü dönemin kaldırılmasına yönelik eleştiriler yapılmaktaydı. Son geçici vergi döneminin kaldırılmasına yönelik gerekçeler şöyle sayılabilir;¹⁸⁸

- Son dönem geçici vergi beyan zamanı, aynı yıla ilişkin kesin beyan zamanına çok yakındır. Bu nedenle kesin beyan zamanına bu kadar yakın bir dönemde geçici vergi istemek, mükelleflere ek bir külfet getireceği gibi idareye de fazla iş yükü getirmektedir. Diğer yandan geçici verginin beyan zamanına kadar zaten ilgili yıla ilişkin muhasebe işlemleri tamamlanmak ve dönem kazancı (hem kurumlar hem gelir vergisi mükellefleri için) tespit edilmek zorundadır.

- Geçici vergi sisteminden amaç; vergi gelirlerinin bir an önce devlet kasasına girmesini sağlayacak bir peşin vergileme yapmaktır. Bu amaçla alınan ve ön vergileme niteliğinde olan geçici verginin kesin vergileme takvimine çok yakın bir tarihte alınması, istenilen etkinin ortaya çıkmasını engelleyecektir. Geçici vergi beyanının en önemli fiskal etkisi, hesaplanan

¹⁸⁷ ASLAN İsmail, *Geçici Vergide Vergilendirme Dönemi ve Geçici Vergi Beyannamesinin Dizaynı*, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2002, S.110

¹⁸⁸ Muzaffer KÜÇÜK, *Son Geçici Vergi Dönemi Kaldırılmalıdır*, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2001, S.243, s.41

verginin aynı sürede ödenmesi ile sağlanmaktadır. Ancak son dönem geçici vergi için bu etki katlanılan zahmetle mütenasip değildir. Çünkü çok kısa bir süre sonra bu vergi mahsup konusu yapılacaktır.

- Geçici vergi eğer vadesinde ödenmezse, mahsup imkanı ortadan kalkmaktadır. Bunun anlamı geçici vergi yerine aynı tutarda kazanç vergisi ödemek demektir. Kazanç vergileri ise 4842 Sayılı Kanundan önce 3 taksitte ödenmekteydi. Bu şekilde bir işlem son geçici vergi dönemine ait taksiti ödemeyen mükellefe avantaj sağlayabilir. Bunun maliyeti ise vadesinde ödenmeyecek olan geçici vergi için hesaplanacak kurumlar vergisi için 45 günlük, gelir vergisi mükellefleri için ise 15 günlük gecikme zammıdır. Enflasyonist bir ortamda bu işlemin mükellefe maliyeti avantajından daha azdır. Dolayısıyla mükellefler son geçici vergi dönemine ait taksiti ödemeyerek söz konusu tutarı faiziyle birlikte üç eşit taksitte ödemeyi tercih etmekteydiler.

4842 Sayılı Kanun ile birlikte kurumlar vergisinin beyanname verme süresi içinde ödenmesi karara bağlanmıştır. Böylece, kurumlar vergisinin üç taksitte ödenmesi uygulamasına son verilmektedir. Bu uygulama 2003 yılı kazançlarına ilişkin kurumlar vergisinin ödenmesinde geçerli olmak üzere 2004 yılında başlayacaktır. Gelir vergisi ise iki taksit halinde Mart ve Temmuz aylarında ödenecektir. Bu uygulama da 2003 yılı kazançlarına ilişkin gelir vergisinin ödenmesinde geçerli olmak üzere 2004 yılında başlayacaktır.

Yapılmış olan değişiklikler son dönem geçici verginin ödenmeyip, gelir veya kurumlar vergisi olarak üç taksitte ödenmesinden doğan avantajı ortadan kaldırmaktadır. Böylece geçici vergi daha fonksiyonel hale gelmiş ve etkinlik kazanmıştır.

Ülkemizdeki geçici vergi uygulamasında geçici vergi dönemlerindeki kazançlar kümülatif olarak tespit edilmektedir ve üçer aylık dönemler ile beyan edilip ödenmektedir. Bu durum her vergilendirme döneminde ayrı ayrı beyanname düzenlenmesini gerektirmektedir. Başka bir ifade ile verilmiş bir

tane beyannameye istinaden yapılan 4 taksitli ödeme söz konusu değildir. Bu durum hem mükellefin hem de idarenin vergi maliyetini artırıcı etkide bulunmaktadır.

Söz ettiğimiz bu durum Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin hiçbirinde söz konusu değildir. Öyle ki çoğunda geçici vergi ödemeleri için beyanname dahi verilmemektedir.

Geçici vergi taksitlerinin sayısı da mükellefler ve idarenin vergi maliyetini artırıcı bir diğer unsurdur. Nitekim ülkemizde 4 taksit olan geçici verginin 2 taksit halinde alınması gerektiğine yönelik görüşler mevcuttur. Kanımızca da geçici vergi taksitlerinin altışar aylık kümülatif dönemler halinde alınması hem vergi maliyetini azaltacak hem de uygulamayı kolaylaştıracaktır. Ayrıca söz konusu taksit adetleri vergi ödeme gücü ilkesi doğrultusunda bir araç olarak kullanılabilir. Az gelir elde edenlerden daha az taksit ile geçici vergi tahsil etmek mümkündür. Şüphesiz geçici vergi taksit sayılarının az veya çok olmasının mükellef açısından avantaj ya da dezavantaj olması geçici verginin nasıl tespit edildiğine göre farklılık gösterecektir. Ülkemizdeki gibi kazanılmış gelirin üzerinden kümülatif olarak hesaplanacak olan geçici vergi uygulamalarında taksit sayısının az olması mükellef açısından avantajlı olurken, Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki geçmiş yıl verilerine veya tahmine dayanılarak ödettirilen geçici vergi uygulamalarında ise taksit sayılarının fazla olması mükellef açısından avantajlı olacaktır.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerdeki geçici vergi taksit sayılarına baktığımızda çok farklı rakamlar ortaya çıkmaktadır. Almanya, Avusturya ve Lüksemburg'da geçici vergi dört eşit taksitte ödenmektedir. Bu dört taksit hem gelir hem de kurumlar vergisi mükellefleri için aynıdır.

Hollanda ve Finlandiya'da alınan geçici vergi 12 taksitte alınmaktadır. Söz konusu ödemeler İspanya'da üç, İrlanda'da ise bir taksitte yapılmaktadır.

Bazı ülkelerde ise gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden farklı sayıda taksitlerle geçici vergi tahsil edilmektedir. Örneğin; Danimarka'da şahıslar on, kurumlar ise iki taksitte geçici vergi öderken Yunanistan'da şahıslar üç, kurumlar ise beş taksitte ödeme yapmaktadırlar. Bu durumda Danimarka'daki uygulama şahısların vergi ödeme gücü olarak daha alt düzeyde addedilmelerinin bir sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Yunanistan'daki uygulamanın kurumlar vergisi mükelleflerine avantaj sağladığı ortadadır. Sağlanan bu avantaj ise mükelleflerin kurumsallaşmalarını sağlamaya yönelik bir teşvik uygulamasının sonucu olabilir.

Bazı ülkelerde ise daha değişik uygulamalar karşımıza çıkmaktadır. Örneğin Fransa'da tercihli sistem mevcuttur. Fransa'da geçici vergi ödeyen gelir vergisi mükellefleri tercihlerine göre iki veya on aylık taksitlerle ödemede bulunabilirlerken kurumlar geçici vergi ödemelerini dört taksitte yapmak zorundadırlar. İtalya'da belli bir miktarın altında geliri olanlar bir taksit, üstünde geliri olanlar ise iki taksit ile ödeme yaparlar. Portekiz'de ise üç taksit halinde ödeme yapılmaktadır. Ancak bu taksitlerden yalnızca birincisi mecburidir. Şayet mükellef yıl içinde zor duruma düşmüş ise bunu vergi idaresine bildirir ve istek kabul edilirse ikinci ve üçüncü taksitler ödenmez.

III. Geçici Vergi Uygulamalarında Kazanç Tespitinin Değerlendirilmesi

Ülkemizde geçici vergiye esas olan kazanç ile yıllık kazanç tercihli hususlar dışında aynı esaslara göre belirlenmektedir. Böylece geçici vergiye esas olan kazanç ile yıllık kazanç tutar olarak büyük ölçüde örtüşmektedir. Bu durum olması gereken uygulamadır. Ancak geçici vergi dönemlerinde kazancın tespitinde birkaç husus tartışmalıdır. Bunlar yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan zararların geçici vergi matrahında dikkate alınıp alınamayacağı hususu, araştırma ve geliştirme giderlerinin durumu ile indirim ve istisnalar.

i. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinden Doğan Zararların Geçici Vergi Matrahında Dikkate Alınıp Alınamayacağı Hususu

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kazancının geçici vergi kapsamının dışında tutulması, bu işlerden doğan zararların da geçici vergi kapsamında olan faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelirler üzerinden hesaplanan geçici vergi matrahından düşülüp düşülmeyeceği konusunda iki farklı görüşün doğmasına sebep olmuştur. Şimdi bu görüşlere sırasıyla değinelim:

Birinci görüşe göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri zararları geçici vergi matrahından indirilebilmelidir. Bu görüşü savunanlara göre GVK'nın mükerrer 120. maddesinin birinci fıkrasında parantez içi hükümle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar geçici vergi kapsamı dışına çıkarılmıştır ancak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan zararın geçici vergi matrahından indirilmesi için bir engel bulunmamaktadır. Buna göre, cari yılda tamamlanan taahhüt işleri kazancı cari dönem kazancına dahil edilecektir. Kazancın geçici vergi dışında tutulmasının nedeni stopaj yapılmış olmasıdır. Ancak zararın geçici vergi uygulaması dışında tutulmasının nedeni yoktur.¹⁸⁹ Ayrıca, 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde geçmiş yıl zararlarının geçici vergiye esas kazancın tespitinde hasılatlardan mahsup edileceği belirtilmiş ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işi zararlarının da geçmiş yıl zararlarından bir farkı olmadığı belirtilerek geçici vergi matrahından indirilmesi gerektiği öne sürülmüştür.¹⁹⁰

Bizim de katıldığımız ikinci görüşe göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri zararları hiçbir şekilde geçici vergi matrahından indirilmemelidir.

Doktrinde yer alan bir görüşe göre; GVK'nın mükerrer 120. maddesinin parantez içi hükmü ile 42. madde kapsamındaki kazançlar geçici vergi

¹⁸⁹ Muzaffer KÜÇÜK, Yıllara Yaygın Taahhüt İşleri Zararlarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası dergisi, Kasım 2000, S.231, s.59

¹⁹⁰ M. Emin AKYOL, Geçici Vergide Yeni Sisteme Yönelik Eleştiriler, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2003, S.121, s.120

matrahına dahil edilmemiştir, ancak bu kazançlar pozitif (kâr) olabileceği gibi, negatif (zarar) da olabilir. Nitekim GVK'nın ticari kazancı düzenleyen 37 ve izleyen maddelerinde hep "ticari kazanç" ifadesi yer almaktadır. Bir ticari kazanç-kayıp veya kazanç-zarar ayrımı yapılmamıştır. Buradaki ve GVK'nın mükerrer 120. maddesindeki parantez içi hükümdeki kazanç kavramı hem kârı hem de zararı içermektedir. Başka bir ifade ile hem kârı hem de zararı geçici vergi matrahıyla aynı yönde ilişkilendirmek gerekmektedir.¹⁹¹

Ayrıca, söz konusu parantez içi hüküm aynı zamanda geçici vergiye yönelik bir istisnayı içermektedir. Vergi kanunlarının istisnaya yönelik hükümlerine bakıldığında, bir faaliyetten elde edilen kazanç vergiden istisna edildiği takdirde aynı zamanda "zarar" kelimesi yer almaz. Buna rağmen istisna kapsamındaki faaliyet zararlarla sonuçlansa bile, bu zarar vergi matrahının tespiti sırasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilemez.¹⁹²

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden doğan zararın geçici vergi matrahından indirileceği görüşünü savunanların bir başka gerekçesi olan, bu zararların geçmiş yıl zararları ile farkının olmadığı görüşü de yanlıştır. Geçmiş yıl zararlarının geçici vergi matrahından düşülmesinin nedeni işletmenin faaliyetinin sürekli olduğu ve birbirini izleyen yıllarda faaliyet hacminde çok büyük farklılıklar olmayacağıdır. Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin böyle bir özelliği yoktur. Bu sebeple bu işlerden doğan zararların geçici vergi matrahından indirimi doğru değildir.

Son olarak, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri zararlarının geçici vergi matrahından indirilmemesi durumunun mükellefe ek bir yük getirmesi sebebiyle indirim konusu yapılması gerektiğini savunmak yanlıştır. Bu husus yalnızca bir eleştiri konusu olabilir ama mevcut düzenlemeyi değişik yorumlamayı gerektirmez. Aynı yoldan hareket edilmesi halinde bu sefer de

¹⁹¹ Adem DURAK, *Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönemde Geçici Vergi Matrahından Düşülmez, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2002, S.249, s.49*

¹⁹² Adem DURAK, a.g.m., s.51

zarar geçici vergi matrahından büyük olduğu zaman nasıl bir yol izleneceği hususunda tartışmalar ortaya çıkacaktır.

ii. Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Durumu

Geçici vergi dönemlerinde kazancın tespitine yönelik tartışılan bir başka husus ise araştırma geliştirme giderlerinin durumudur. Söz konusu tartışma konusu mükelleflerin beyanında mahsup ve indirimlerden sonra ödenecek kurumlar vergisi çıkmaması durumunda veya ertelenecek olan kurumlar vergisinin ödenecek kurumlar vergisinden fazla olması durumunda vergi ertelemesinin nasıl yapılacağı noktasından çıkmaktadır.

Bir görüşe göre; mahsuplar sonrası ödenecek vergi olmaması durumunda, ertelenecek vergi de kalmamaktadır. Araştırma geliştirme gideri vergi ertelemesiyle ilgili daha önce mahsup edilen vergilerin iadesi şeklinde düzenleme bulunmaktadır. Ancak, bu görüşün kabul edilmesi, kanunen mükelleflere tanınan imkanın fiilen ortadan kalkması anlamına gelecektir. Zira, 4369 Sayılı Kanunla geçici vergi sisteminde yapılan değişiklik ile 1999 yılından itibaren geçici vergi, cari dönem kazançları üzerinden alınmaya başlamıştır. Daha önce beyan edilen ve ödenen geçici vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Böylece kurumlar; ödemeleri gereken yıllık vergilerinin büyük bir kısmını geçici vergi yoluyla ödemektedirler. Özellikle, 4842 Sayılı Kanunun 36. maddesiyle geçici vergi oranının %33'e çıkarılması, kurumlar vergisi beyannamelerinde muhtemelen ödenecek kurumlar vergisinin çıkmamasına neden olacaktır. Böyle bir durumda daha önce ödenen geçici vergilerin iadesi veya diğer vergi borçlarına mahsubu imkanı tanınmadığı taktirde, araştırma ve geliştirme giderleri vergi ertelemesi uygulaması fiilen ortadan kalkacaktır. Bu nedenle, mevcut düzenlemeler çerçevesinde ertelenmesi gereken vergi tutarı üzerinden daha önce ödenen geçici vergilerin iadesi veya en azından diğer vergi borçlarına mahsubu yapılmalıdır.¹⁹³

¹⁹³ Erol UÇMAZBAŞ, *Geçici Vergi Beyanında Ar-Ge Vergi Ertellemesinden Faydalanılmalıdır*, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2003, S.127, s.81

Araştırma ve geliştirmeyi teşvik amacı ile uygulanan vergi erteleme müessesesi mevcut düzenlemeler ile mümkün görülmemektedir. Ayrıca söz konusu uygulamanın geçici vergi yönünden uygulanması da oldukça zordur. Bu sebeple araştırma geliştirme harcamasına isabet eden geçici verginin iade edilmesi şeklinde bir düzenleme yapılmalıdır.

iii. İndirim ve İstisna Şartlarının Kaybedilmesi Hali

Geçici vergi dönemlerinde kazancın tespit edilmesinde tartışılan bir başka husus ise kazançlarını yıllık beyanname ile beyan eden mükelleflerin yararlanabilecekleri indirim ve istisnalar ile ilgili gerekli şartların geçici vergi dönemlerinde kaybedilmesi halinde nasıl bir uygulamanın söz konusu olacağıdır.

217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca; istisna uygulaması için gerekli şartların kaybedilmesi halinde, bu durumun meydana geldiği tarihin içinde bulunduğu geçici vergi döneminden itibaren istisna uygulanamayacaktır. Bu durumda, şartların kaybedildiği tarihin içinde bulunduğu gelir ve kurumlar vergisi hesap dönemi bir bütün olarak değerlendirilecek, değişen geçici vergi uygulaması, şartların kaybedildiği tarihten önceki geçici vergi dönemlerini de kapsayacaktır.

Bu durum geçici vergi uygulamalarındaki dönersellik ilkesine bir bakıma aykırılık göstermektedir. Her ne kadar geçici vergi kümülatif olarak hesaplanmış üçer aylık dönemler itibarıyla beyan edilip ödenmekteyse de yılın belli zamanlarında istisna kapsamında olup daha sonra şartların kaybedilerek tüm yıl kazancı için geçici vergi hesaplanması pek adil görünmemektedir. Nitekim hesap dönemi takvim yılı olan bir mükellefin faaliyeti istisna kapsamı içinde ise ve 11. ayda söz konusu istisna uygulaması yürürlükten kaldırılırsa Ocak-Aralık dönemini kapsayan dördüncü geçici vergi dönemine ait kazanç tespit edilirken ilk 11 ayda istisna kapsamında olan faaliyet de kazanca dahil edilecektir. Böylelikle 11. aya kadar yürürlükte olan istisna uygulamasının hiçbir hükmü olmayacaktır.

Kanaatimizce her ne kadar geçici vergiye tabi kazancın tespitinde kümülatif toplamlar kıstas alınsa da yukarıdaki örnekteki gibi durumlarda Ocak-Aralık dönemine ait geçici vergilendirme döneminde yalnızca Kasım ve Aralık aylarına ait daha önce istisna kapsamında yer alan faaliyete ilişkin olan gelir kazanca dahil edilmelidir. Kasım ayından önceki aylar için istisna uygulaması ise saklı tutulmalıdır. Bu şekildeki bir uygulama girişimcilerin yatırım kararlarını verirken riskten daha uzak durmalarını ve gelecek için daha rasyonel kararlar almalarını sağlar. İstisna olduğu düşüncesiyle bir sektöre yatırım yapan bir girişimci için daha sonra istisnadan vazgeçilmesi, yapılan araştırma ve geliştirme giderleri ile buna benzer batık maliyetlerin boşa gitmesi sonucunu doğurabilir. Bu sebeplerden ötürü genel tebliğde belirtilmiş olan bu esasın değiştirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Geçici vergiye tabi kazancın tespit edilmesinde gelir ve kurumlar vergisine tabi kazancın tespiti ile ilgili aynı yöntemler uygulanmaktadır. Bunun sebebi ülkemiz geçici vergi sisteminde kazanılmış olan gelirin vergisini ödeme prensibinin geçerli olmasıdır. 4369 Sayılı Kanundan önce geçici vergi, gelir ve kurumlar vergisi baz alınarak hesaplanmaktaydı. Bir başka ifadeyle geçici verginin matrahı gelir veya kurumlar vergisiydi. 4369 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra ise, geçici verginin matrahı artık ticari, mesleki veya kurum kazancının bizzat kendisi haline gelmiştir. Böylelikle kazanılmamış bir gelirin vergisi alınıyor şeklindeki eleştirilerin önüne geçilmiştir. Gerçekten de vergi ödeme gücü ilkesi gereğince, kazanılmamış bir gelirden (kazanılacağı düşüncesiyle) vergi alınması çok adaletsiz bir durumdur. Bu bakımdan şu an itibarıyla ülkemizde geçerli olan geçici vergi uygulaması kazanılmış geliri vergilendirdiği için gayet olumlu bir görünüm sergilemektedir. Ancak aynı durum Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde görülmemektedir. Bu ülkelerin çoğunda kazanılmış gelirin vergisi geçici vergi adı altında alınmamakta, geçmiş dönemlere ve tahminlere dayanılarak peşin ödemelerde bulunmaktadır.

Avrupa Birliği'ne üye ülkelerden Almanya, Avusturya, Danimarka ve Finlandiya'da geçici vergi geçmiş yıl gelir veya kurumlar vergisi

tahakkuklarına dayanılarak, aynı miktarda, taksitler halinde alınmaktadır. Başka bir deyişle bu ülkelerde bir önceki yıl işleri iyi giden bir mükellef, cari yılda büyük miktarlarda zarar etse dahi önceki yıl elde ettiği kârdan ötürü cari yıl içinde peşin ödemelerde bulunacaktır. Bu durum vergi ödeme gücü olmayan bir mükelleften vergi almak anlamına gelir. Söz konusu bu tahsilatın izleyen yıl içinde mahsup veya iade edilmesinin karşılaşılan bu durumdaki adaletsizliği telafi edemeyeceği düşüncesindeyiz.

Fransa'da da önceki yıl ödenen gelir vergisine göre geçici vergi tahsilatı yapılmaktadır. Ancak burada önceki yıl gelir vergisinin tamamı değil 2/3'ü kıstas alınmaktadır. Kurumlar ise önceki yıl ödenen kurumlar vergisinin tamamını cari yıl içinde geçici vergi olarak ödemektedirler. Yunanistan ve İtalya'da da buna benzer yöntemler uygulanmaktadır. Yunanistan'da önceki yıl gelir (veya kurumlar) vergisinin %55'i, İtalya'da %98'i geçici vergi olarak tahsil edilmektedir.

Bazı ülkelerde ise tahmin yöntemi uygulanmaktadır. İrlanda'da cari yıl için tahmin edilen vergi miktarının %90'ı veya önceki yıl ödenen vergi miktarının aynısı mükellefin isteğine bağlı olarak geçici vergi adı altında ödenir. İsveç'te ise yalnızca tahmine dayanılarak geçici vergi miktarı belirlenir.

Benelux ülkelerinde (Belçika, Hollanda ve Lüksemburg'da) ise geçici vergi bazı kıstaslara dayanılarak vergi idaresi tarafından hesaplanmakta ve mükellefe bildirilmektedir. Buradaki hesaplamalar genellikle geçmiş yıl ödenen kazanç vergisine yakın miktarlarda olmaktadır.

IV. Geçici Vergi Uygulamalarında Dönem Sonu İşlemlerinin Değerlendirilmesi

Ülkemizde geçici vergi, elde edilmiş gelirin vergilendirilmesi esasına dayandığı için geçici vergilendirme dönemlerinde kazancın tespitine yönelik bazı dönem sonu işlemlerinin de yapılması gerekmektedir. Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde ise geçici vergi matrahı geçmiş yıl kazancına ya da tahmine

göre tespit edildiği için her hangi bir dönem sonu işleminden bahsetmek mümkün değildir.

Geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme işlemleri ise geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibariyle yapılacaktır. Ancak her geçici vergi döneminin kazancı diğerlerinden bağımsız olarak tespit edilmeyecek, kazanç tespiti kümülatif esasa göre yapılacaktır. Dolayısıyla geçici vergi dönemlerinde yıl sonundan farklı olarak yapılan işlemlerin sayısı çok azdır. Burada söz konusu farklılıklarla ilgili tartışılan birkaç hususa değineceğiz.

i. Kıst Amortisman Uygulaması

Geçici vergi dönemlerinde uygulanan kıst amortisman uygulaması özellik arz etmektedir. Bu dönemlerde iktisap edilen binek otomobillerin alındığı yıldaki kıst amortisman toplam tutarının hangi geçici vergi döneminde ne kadarlık kısmının gelir veya kurum kazancının tespitinde dikkate alınacağı tartışılan bir husustur.

Geçici vergi dönemlerinde kıst amortisman uygulamalarında iki farklı görüş vardır. Bu görüşleri şu şekilde özetleyebiliriz;¹⁹⁴

Birinci görüşe göre, iktisap edilen binek otomobile geçici vergi dönemlerinde uygulanacak olan amortisman tutarı, binek otomobilin alım bedeline uygulanacak olan yıllık amortisman oranı neticesinde bulunacak tutarın dört geçici vergi dönemine eşit olarak bölünmesi suretiyle bulunacak kısım esas alınacaktır.

İkinci görüşe göre ise binek otomobile geçici vergi dönemlerinde uygulanacak olan amortisman tutarı, binek otomobilin alım bedeline uygulanacak olan yıllık amortisman oranı neticesinde bulunacak tutarın kıst döneme isabet eden kısmı esas alınacaktır. Kanımızca bu ikinci görüş

¹⁹⁴ Tezcan ATAY, Ağustos 2002, a.g.m., s.139

uygulama bakımından daha doğru ve mantıklıdır. Bu hususu bir örnek ile açıklayabiliriz;¹⁹⁵

ÖRNEK:

Şirket tarafından 01.03.2002 tarihinde 24.000.000.000 TL'ye bir binek otomobilin alındığını varsayalım. Bu durumda binek otomobili için 2002 ilk ve sonraki geçici vergilendirme döneminde ayrılacak amortisman tutarı şu şekilde olacaktır. (KDV ihmal edilmiştir)

Birinci görüşe göre:

- (A) Binek oto bedeli	24.000.000.000 TL
- (B) Yıllık amortisman nispeti	%20
- (C) Binek oto için 31.12.2002 tarihine kadar ayırabileceği amortisman tutarı. $(B \times A/12) \times 10$	4.000.000.000.TL
- 1. geçici vergi döneminde yazılabilecek amortisman tutarı. $(C/4 \times 1)$	1.000.000.000 TL
- 2. geçici vergi döneminde yazılabilecek amortisman tutarı. $(C/4 \times 2)$	2.000.000.000 TL
- 3. geçici vergi döneminde yazılabilecek amortisman tutarı. $(C/4 \times 3)$	3.000.000.000 TL
- 4. geçici vergi döneminde yazılabilecek amortisman tutarı. $(C/4 \times 4)$	4.000.000.000 TL

¹⁹⁵ Tezcan ATAY, Ağustos 2002, a.g.m., s.140,141

İkinci görüşe göre:

- (A) Binek oto bedeli	24.000.000.000 TL
- (B) Yıllık amortisman nispeti	%20
- (C) Binek oto için 31.12.2002 tarihine kadar ayırabileceği amortisman tutarı. $(B \times A / 12) \times 10$	4.000.000.000 TL
- 1. geçici vergi döneminde yazılabilecek amortisman tutarı. $(C / 10 \times 1 \text{ ay})$	400.000.000 TL
- 2. geçici vergi döneminde yazılabilecek amortisman tutarı. $(C / 10 \times 4 \text{ ay})$	1.600.000.000 TL
- 3. geçici vergi döneminde yazılabilecek amortisman tutarı. $(C / 10 \times 7 \text{ ay})$	2.800.000.000 TL
- 4. geçici vergi döneminde yazılabilecek amortisman tutarı. $(C / 10 \times 10 \text{ ay})$	4.000.000.000 TL

Görüldüğü üzere ikinci görüşte kıst amortisman uygulama mantığına uygun olarak amortisman tutarı, geçici vergi dönemlerine ait olan ay sayısına uygun olarak hesaplanmaktadır. Yine binek otomobilin amortisman ayrılmayan iki aylık amortisman tutarı olan 800.000.000 TL, eğer geçici vergide herhangi bir düzenleme yapılmazsa 2006 yılının geçici vergilendirme dönemlerine eşit olarak yansıtılarak amorti edilecektir.¹⁹⁶

ii. Dönem Sonu Muhasebe Kayıtları

Geçici vergi uygulamalarında dönem sonu işlemleri ile ilgili olarak tartışılan bir diğer husus ise dönem sonlarında muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmayacağı ile ilgilidir. Geçici vergiye tabi dönem kazancının tespitinde VUK'un değerlemeye ilişkin hükümlerine uyulacağı GVK'nın mükerrer 120. maddesinde düzenlenmiş ancak muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmayacağı hususuna değinilmemiştir. Aynı durum geçici verginin

¹⁹⁶ Tezcan ATAY, Ağustos 2002, a.g.m., s.142

uygulanması ile ilgili çıkarılmış olan 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de söz konusudur.

Geçici vergi dönemi boyunca, işletmeler tarafından yapılan işlemlerin muhasebe kayıtlarının, VUK'da düzenlenen sürelerde kayıt nizamına uygun olarak yapılmaya devam edilmesi gerekmektedir. Geçici vergi dönemi boyunca bilanço hesaplarına, gelir tablosu hesaplarına ve maliyet hesaplarına gerekli kayıtlar yapılacaktır. Yine geçici verginin tahakkuk ve ödenme aşamalarında muhasebe kayıtları aynı çerçevede yapılacaktır.¹⁹⁷

Dönem sonu işlemlerine ilişkin olup geçici vergi dönemleri itibariyle yapılıp yapılmayacağı tartışmalı olan muhasebe kayıtlarını şu şekilde özetleyebiliriz;¹⁹⁸

- Envanter işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları,
- Değerleme işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları,
- Karşılık ve amortisman işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları,
- Dönem kazancının tespitine ilişkin muhasebe kayıtları,
- Maliyet hesaplarının kapatılması,
- Gelir tablosu hesaplarının kapatılması.

Mükellefler geçici vergi beyannamelerine, geçici vergi dönemi sonu itibariyle çıkartılacak mizan ve gelir tablosunu (bilanço esasında) eklemek zorundadırlar. Bu durumda, dönem sonunda yapılması gereken işlemlere ilişkin olarak yasal defter kayıtları dışında yapılan hesaplamalar ve mizan istenildiğinde ibraz edilmek üzere muhafaza edilecektir.

Geçici vergiye esas olan kazancın tespitinde dönem sonu işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarının yapılıp yapılmayacağı konusunda üç ayrı görüş bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki şekilde özetlememiz mümkündür;¹⁹⁹

¹⁹⁷ Muzaffer KÜÇÜK, **Geçici Vergide Muhasebe Kayıtları**, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2000, S.228, s.60

¹⁹⁸ M.Emin AKYOL, **Geçici Vergi Matrahının Tespitinde Muhasebe Kayıtları**, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2001, S.103, s.85

- Muhasebe Kayıtları Yapılmasının Gerekli Olmadığı Görüşü

Bu görüşe göre, geçici vergi matrahının tespitine ilişkin dönem sonu işlemlerinin muhasebeleştirilmesi gerekli değildir. Geçici vergi dönem sonu itibariyle bir geçici mizan çıkarılması yeterli olup, bu mizandan hareketle gelir tablosu düzenlenebilecektir. Gelir tablosunda yer alan dönem kazancına, VUK'un değerlendirme hükümlerine ilişkin ilave ve indirimler yapılarak geçici vergiye esas olacak kazanç hesaplanacaktır. Geçici vergiye esas olacak kazançta indirim ve istisnalar uygulandıktan sonra geçici vergi matrahı bulunacaktır. Bu nedenle dönem sonu işlemlerinin kayıtlara intikal ettirilmesi zorunlu olmayıp, kayıtlar dışındaki mizan ve hesapların gerektiğinde ibraz edilmek üzere muhafazası yeterlidir.

- Muhasebe Kayıtlarının Yapılıp Takip Eden Dönemde İptal Edilmesi Gerektiği Görüşü

Bu görüşe göre, dönem sonu işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları her geçici vergi döneminde yapılmakta ancak takip eden geçici vergi dönemi başında ters kayıtlarla iptal edilmektedir. Böylece geçici vergiye esas olan kazanç kayıtlar üzerinde tespit edilecek, ancak takip eden dönem başında yapılacak iptal işlemiyle kayıtlar eski haline getirilecektir. Kayıtların iptal nedeni, ilk dönem dışındaki geçici vergi dönemlerinin, önceki dönemi de kapsaması ve kümülatif olmasıdır. Bu görüşe göre son geçici vergi dönemine ilişkin kayıtlar iptal edilmeyecektir. Zira bu kayıtlar aynı zamanda hesap dönemi faaliyet sonucunu da göstermektedir.

- Muhasebe Kayıtlarının İptal Edilmemek Üzere Yapılması Gerektiği Görüşü

Bu görüşe göre, dönem sonu işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtları geçici vergi dönemleri sonu itibariyle hem bilanço hesapları hem gelir tablosu hesapları hem de maliyet hesapları bazında yapılacaktır. Yapılacak kayıtlar iptal edilmeyecek ancak dönem sonu işlemlerine ilişkin kayıtlar geçici vergi dönemleri itibariyle birbirini ikmal ederek (tamamlayarak)

yapılacaktır. Örneğin; ikinci geçici vergi döneminde ayrılacak amortisman hesaplanırken altı aylık amortisman ile birinci dönem amortisman gideri arasındaki fark dikkate alınacaktır.

Diğer bütün muhasebe kayıtlarında da aynı esasta ikmal yapılacaktır. Sadece reeskont hesaplanmasında ikmal yapılmayacaktır. Geçici vergi dönem sonu itibariyle ayrılan reeskontlar izleyen geçici vergi dönem başında ters kayıtla kapatılacaktır. İzleyen geçici vergi dönemlerinde ise mevcut senetlere göre tekrar reeskont hesaplanabilecektir.²⁰⁰

Yukarıda saymış olduğumuz üç görüş de geçici vergi hükümlerine aykırılık göstermez. Ancak hangi yöntem uygulanırsa uygulansın, geçici vergi matrahının tespitine ilişkin kayıt, işlem ve belgelerin muhafaza ve istenildiğinde ibraz edilmesi gerekmektedir.

Üçüncü görüş daha fazla işlem ve kayıt gerektirmesine karşın uygulama açısından en çok önerilen yöntemdir. Çünkü dönem sonu işlemlerinin kayıtlara yansıtılması hata ihtimalini azaltacak, belli dönemler itibariyle mali tablo oluşturulmasını kolaylaştıracak, geçici vergi dönemleri itibariyle kârlılık durumunun görülmesine imkan verecek ve geçici vergiye ilişkin belge ve bilgilerin muhafaza ve ibrazını kolaylaştıracaktır.²⁰¹

ÖRNEK: İlk üç aylık dönemde mali kârı 10 milyar TL olan bir AŞ'nin hesaplanan geçici vergisi 3,3 milyar TL olarak tahakkuk ettirilmiştir. Bununla ilgili olarak yapılması gereken kayıt şöyledir;

<u>31/03/04</u>		
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	3.300.000.000	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		3.300.000.000
Tahakkuk Kaydı...		
<u>15/05/04</u>		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	3.300.000.000	
100 Kasa		3.300.000.000
Ödeme Kaydı...		
_____ / _____		

²⁰⁰ Muzaffer KÜÇÜK, Ağustos 2000, a.g.m., s.62

²⁰¹ M.Emin AKYOL, Temmuz 2001, a.g.m., s.87

İşletmenin yıllık kazancı üzerinden hesaplanan vergi karşılığı tutarının 15 milyar TL olduğunu ilk 9 aylık geçici vergilendirme dönemlerinde toplam 10 milyar TL geçici verginin ödendiğini, dördüncü 3 aylık dönemi için 3 milyar TL geçici vergi tahakkuk ettirilerek ödendiğini varsayalım. Bu taktirde 31 Aralık 2004 tarihinde ve 2005 yılında yapılacak kayıtlar şöyle olacaktır;

<u>31/12/04</u>	
691 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yasal	
Yükümlülük Karşılığı	15.000.000.000
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yasal	
Yükümlülük Karşılığı	15.000.000.000
<u>31/12/04</u>	
371 Dönem Kârı Peşin Ödenen Vergi	
ve Diğer Yükümlülükler	10.000.000.000
193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	10.000.000.000
1.dönem geçici vergi: 3.300.000.000	
2.dönem geçici vergi: 3.300.000.000	
3.dönem geçici vergi: 3.400.000.000	
15.02.2005	
371 Dönem Kârı Peşin Ödenen Vergi	
ve Diğer Yükümlülükler	3.000.000.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	3.000.000.000
Ödenecek Geçici Vergi...	
30.04.2005	
370 Dönem Kârı Vergi ve Diğ. Yasal	
Yükümlülük Karşılığı	15.000.000.000
371 Dönem Kârı Peşin Ödenen Vergi	
ve Diğer Yükümlülükler	13.000.000.000
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	2.000.000.000
Ödenecek Kurumlar Vergisi...	
/	

V. Geçici Vergi Uygulamalarında Beyan, Ödeme, Mahsup ve İade Aşamalarının Değerlendirilmesi

Geçici vergi, ülkemizde ilgili olduğu üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın 10. günü akşamına kadar geçici vergi beyannamesi ile beyan edilecek ve 17. günü akşamına kadar ödenecektir. Mükellefler bu üçer aylık dönemlerde beyanname vermek suretiyle geçici vergilerini tahakkuk ettireceklerdir. Bu durum mükellefler için verginin maliyetini artırıcı bir etkidir. Oysa Avrupa Birliğine üye ülkelerde geçici vergi ödemeleri için beyanname verilmemektedir. Bu ülkelerin çoğunda mükellefler ödeyecekleri taksitlerini gösteren bir tahakkuk fişi ile bütün geçici vergi ödemelerini vergi idaresi ile muhatap olmaksızın yapabilmektedirler. Tabi ki bunun nedeni bu ülkelerde kazanılmamış gelirin vergilendirilmesidir. Bu sebeple kanun koyucu geçici vergi müessesesini düzenlerken “vergi maliyetini azaltmak” ile “vergi ödeme gücü ilkesini sağlamak” arasında bir seçim yapmalıdır. Ülkemizde bu iki tercihten vergi ödeme gücü ilkesini sağlamak seçilmişken, Avrupa Birliği ülkelerinde vergi maliyetini azaltmak tercih edilmiştir. Kanaatimizce bu iki seçeneğin beraber sağlanabileceği bir sistem sağlayabilmek mümkündür.

Bizim şahsi görüşümüz; her ne kadar kazanılmamış bir gelirin vergilendirilmesi olarak tanımlanarak eleştirilere maruz bırakılsa da, mükellefin geçmiş yıl geliri üzerinden belli oranda hesaplanacak ve üç taksitte ödenecek olan bir geçici vergi uygulamasının ülkemizde uygulanması gerektiğidir. Bu uygulamaya Portekiz’de geçerli olan; mükellef yıl içinde zor duruma düştüğünü başka bir deyişle zarar ettiğini ispat ederse ikinci ve üçüncü taksitleri ödememesi şeklinde bir düzenleme eklenmesi yoluyla vergi ödeme gücü ilkesinin ihlal edildiği yönündeki eleştiriler de engellenmiş olacaktır. Bu önerinin başlıca nedeni; ülkemizde şu an uygulanmakta olan geçici vergi müessesesinin verginin maliyetini çok fazla artırıcı bir özelliğinin oluşudur. Mükelleflerin her üç ayda bir muhasebe kayıtlarını ve gelir tablolarını düzenleyerek vergi dairesine beyanname vermeleri, vergi dairelerini de elemanlarını daha etkin ve incelemeye yönelik işlerde kullanmaktan mahrum bırakarak mükellefle daha çok muhatap

etmeleri verginin maliyetini artırıcı unsurlardandır. Ayrıca önerdiğimiz düzenlemede mükellefe bir defaya mahsus bir geçici vergi tahakkuk fişi düzenlenip verilecek ve ödemelerini de bu fişe istinaden ister vergi dairesi ister banka yoluyla yaparak, bir yıl içinde dört defa geçici vergi beyannamesi verip vergi ödemenin itici ve zahmetli bir hale gelmesi önlenmiş olacaktır.

Geçici vergiye ilişkin düzenlemelerin yer aldığı GVK'nın mükerrer 120. maddesinde; yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir hükmü yer almaktadır. Bu %10'luk marj, konuluş amacına bakıldığı zaman günümüz itibarıyla pek etkin bir uygulama değildir. Geçici vergiye ilişkin madde hükmünde yer alan böyle bir düzenleme, yürürlüğe giriş yıllarında yeni olan bu sisteme kolay geçiş yapma ve sistemin yerleşmesini sağlamaya yönelik bir uygulamadır.

Bu %10'luk marj bazı mükellefler tarafından vergiden kaçınma yolu olarak kullanılmaktadır. Bu sebeple söz konusu marj belli bir geçiş dönemi boyunca uyum amaçlı olarak kullanılmalı, belirli bir süre sonunda ise (mükellefler geçici vergi uygulamasına tam olarak uyum sağladıklarında) yürürlükten kaldırılmalıdır.

Yukarıda belirtilen %10'luk marj uygulamasında tartışılan bir başka husus ise bu oranın ceza uygulamasının dışına çıkarılıp çıkarılamayacağıdır. Örneğin, geçici vergi beyanını %15 oranında eksik yaptığı inceleme ile kesinleşen bir mükellefe ilişkin olarak, eksik beyan edilen geçici verginin tamamının mı yoksa %10'u aşan %5'lik kısmının mı tarhiyat ve cezaya konu edileceği tartışmalı bir husustur. Bu hususta değişik düşünceler olmakla beraber kanaatimizce %10'u aşan kısım tarhiyat ve cezaya konu edilmelidir. Çünkü Kanun buna cevaz vermektedir.

GVK'nın geçici vergi ile ilgili mükerrer 120. maddesinde ve ilgili tebliğde eksik beyan edilen geçici vergi tutarının hesaplanmasında uygulanacak olan %10 oranının, beyan edilen geçici vergi tutarına mı yoksa beyan edilmesi

gereken geçici vergi tutarına mı uygulanması gerekeceği hakkında herhangi bir açıklamada bulunulmamıştır.

Bir görüşe göre; geçici vergide %10'luk yanılma payının, beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Bu görüşü savunanlar bakanlıkça yayınlanan özelveği kıstas almışlardır. Diğer görüşe göre; geçici vergide %10'luk yanılma payı beyan edilen geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Konuyla ilgili bir örnek vermemiz bu iki görüşü de kıyaslayabilmemiz açısından yararlı olacaktır;

ÖRNEK:²⁰²

İki farklı kurumlar vergisi mükellefinin (A ve B A.Ş.) Ocak-Mart 1999 vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyannameleri özeti şöyledir;

	(A) AŞ	(B) AŞ
Kurum Kazancı	19.000.000.000	19.000.000.000
K.K.E.G.	1.000.000.000	1.000.000.000
Kâr ve İlaveler Toplamı	20.000.000.000	20.000.000.000
İndirimler (-)		
-Yatırım İndirimi	15.000.000.000	10.000.000.000
Geçici Vergi Matrahı	5.000.000.000	10.000.000.000
Hesaplanan Geçici Vergi	1.250.000.000	2.500.000.000
Ödenecek Geçici Vergi	1.250.000.000	2.500.000.000

1999 yılı içinde yapılan bir vergi incelemesinde her iki mükellefin de yatırım indirimi tutarları reddedilmiş olsun. Bu durumda mükelleflerin eksik beyan ettikleri geçici vergi tutarları aşağıdaki gibi olacaktır:

	(A) AŞ	(B) AŞ
Beyan edilen geçici vergi tutarı	1.250.000.000	2.500.000.000
Beyan edilmesi gereken geçici vergi tutarı (20.000.000.000 x %25)	5.000.000.000	5.000.000.000
Eksik beyan edilen geçici vergi tutarı	3.750.000.000	2.500.000.000

- %10'luk marjın beyan edilen geçici vergi tutarı üzerinden hesaplanması durumu;

	(A) AŞ	(B) AŞ
Beyan edilen geçici vergi tutarı	1.250.000.000	2.500.000.000
Beyan edilen geçici vergi tutarının %10'u	125.000.000	250.000.000
Eksik beyan edilen geçici vergi tutarı	3.750.000.000	2.500.000.000
Eksik beyan edilen geçici vergi tutarının %10'luk marjı aşan kısmı	3.625.000.000	2.250.000.000

Bu durumda (A) AŞ adına 3.625.000.000 TL üzerinden, (B) AŞ adına ise 2.250.000.000 TL üzerinden ilave tarhiyat yapılacaktır. Sonuçta (A) ve (B) AŞ'nin vergi yükleri aşağıdaki gibi olacaktır.

	(A) AŞ	(B) AŞ
Beyan edilen geçici vergi tutarı	1.250.000.000	2.500.000.000
İlave tarh edilen geçici vergi tutarı	3.625.000.000	2.250.000.000
Toplam	4.875.000.000	4.750.000.000

Aynı tutarda geçici vergi beyan etmeleri gereken iki kurumlar vergisi mükellefi için bu şekildeki bir uygulama verginin mali güce göre alınması ilkesine tamamen aykırı görünmektedir. Şimdi diğer görüşü inceleyelim;

- %10'luk marjın beyan edilmesi gereken geçici vergi tutarı üzerinden hesaplanması durumu:

	(A) AŞ	(B) AŞ
Beyan edilen geçici vergi tutarı	1.250.000.000	2.500.000.000
Beyan edilmesi gereken geçici vergi tutarı	5.000.000.000	5.000.000.000
Beyan edilmesi gereken geçici vergi tutarının %10'u	500.000.000	500.000.000
Eksik beyan edilen geçici vergi tutarı	3.750.000.000	2.500.000.000
Eksik beyan edilen geçici vergi tutarının %10'luk marjı aşan kısmı	3.250.000.000	2.000.000.000

Bu durumda (A) AŞ adına 3.250.000.000 TL üzerinden, (B) AŞ adına ise 2.000.000.000 TL üzerinden ilave tarhiyat yapılacaktır. Sonuçta (A) ve (B) AŞ'nin vergi yükleri aşağıdaki gibi olacaktır.

	(A) AŞ	(B) AŞ
Beyan edilen geçici vergi tutarı	1.250.000.000	2.500.000.000
İlave tarh edilen geçici vergi tutarı	3.250.000.000	2.000.000.000
Toplam	4.500.000.000	4.500.000.000

Aynı tutarda kurum kazancı beyan etmiş olan mükellefler için bu şekildeki bir uygulama sonucunda verginin mali güce göre alınması prensibi çerçevesinde her iki mükellefin de aynı vergi yükü ile karşı karşıya kalması

sağlanmaktadır. Dolayısıyla %10'luk marjın beyan edilmesi gereken geçici vergi üzerinden hesaplanması doğru olan uygulamadır.

Ülkemizde ödenmiş olan geçici vergiler yıllık vergiden az olduğu takdirde bir yaptırım uygulanmamakta ve eksik kalan tutar faizsiz bir şekilde tahsil edilmektedir. Bazı Avrupa Birliği ülkelerinde ise cari yıl içinde ödenen geçici vergi miktarı, izleyen yıl verilecek beyanname ile karşılaştırıldığında ortaya çıkacak fark (hem mükellef hem de vergi idaresi aleyhine olabilir bu fark) faize tabi tutulmaktadır. Örneğin; Danimarka'da mükellefin nihai vergi yükümlülüğü ödediği geçici vergiler toplamını aşarsa, aşan kısım %7 veya %8 faizi ile birlikte artırılarak 3 aylık taksitlerle ödenir. Eğer mükellefin nihai vergi yükümlülüğü ödediği geçici vergiden azsa, fazla ödenen kısım %4 faizle mükellefe iade olunur. Burada mükellefin ve idarenin arta kalan tutarları ödemeleri halinde ayrı oranların uygulanması pek adil görülmemektedir.

Hollanda ve İsveç gibi ülkelerde ise mükellefin ve idarenin farklardan doğan ödemelerine aynı oranda faiz uygulanmaktadır. Kanımızca uygulanması gereken ve adil olan sistem de bu şekilde olmalıdır. Finlandiya'da ise sadece mükellef ödemelerine faiz uygulanmakta, vergi idaresinin fazla ödenen geçici vergiyi iadesi sırasında ise herhangi bir faiz uygulanmamaktadır.

Geçici verginin uygulanması esnasında karşılaşılan bir başka sorun ise önceki dönemlerde ödenen geçici vergi ile tevkifat yoluyla kesilen vergilerin geçici vergi dönemlerinde mahsubu sırasında ortaya çıkan karışıklıktır. Sonraki geçici vergilendirme dönemlerinde mahsup edilecek tevkifat tutarının önceki dönemlerde mahsup edilip edilmediğinin dikkate alınması gerekmektedir²⁰³. Eğer bu hususa dikkat edilmezse önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergiden mahsup edilmiş tevkifat tutarları geçici vergi beyannamesinin tanzimi gereği hem bu döneme ilişkin hesaplanan geçici vergiden önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergi olarak mahsup

²⁰³ İsmail ASLAN, Şubat 2002, a.g.m., s.204

olunacak, hem de mahsup edilecek tevkifat tutarı için de beyan edilerek mükerrer mahsuba sebebiyet verilecektir. Bu ise haksız vergi mahsubu oluşturduğundan vergi ziyai halini teşkil etmektedir.²⁰⁴

Yukarıda belirtilen bu sorun aslında geçici vergi beyannamesinin yapısından kaynaklanmaktadır. Çünkü beyannamenin yapısı geçmiş dönemlerde hesaplanan geçici vergiden mahsup edilen tevkifat tutarını açık olarak göstermemekte, bunun takibini mükelleflere bırakmaktadır(Bkz. Ek.1 Geçici Vergi Beyannamesi).

Geçici vergi beyannamesinde 28. satır "mahsup edilecek tevkifat tutarı" olarak geçmektedir. Bu satırın isminin "mahsup edilmemiş tevkifat tutarı" olarak değiştirilmesi gerekmektedir. Böylece yukarıda bahsettiğimiz sorun giderilmiş olacaktır. Ayrıca beyannamedeki "önceki dönemlerde hesaplanan geçici vergi" olarak adlandırılmış olan 26. satırın "önceki geçici vergilendirme dönemlerinde ödenecek geçici vergi" olarak değiştirilmesi gerekir. Bu değişiklikler yapıldığı takdirde önceki geçici vergi dönemlerinde indirim konusu yapılmış olan tevkifat yoluyla alınmış vergiler mükerrer indirim konusu yapılamayacak ve yapılan incelemeler sonucunda bir vergi ziyai suçuyla karşılaşılmayacaktır.

Geçici vergi dönemlerinde ödenecek geçici verginin net bir şekilde görülebilmesine imkan tanımak için beyannameye yeni bir satırın eklenmesi yararlı olacaktır. Bu satır geçici vergi beyannamesindeki 26. satır olan "önceki geçici vergilendirme dönemlerinde ödenecek geçici vergi" ile 30. satır olan "ödenecek geçici vergi" toplamına eşit olacak ve "takip eden geçici vergi dönemlerinde mahsup edilecek ödenen geçici vergi toplamı" adı altında beyannameye ilave edilecektir. Yalnız son geçici vergilendirme dönemi için ilave edilecek satırın gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden mahsup edilecek geçici vergiler toplamı olarak teşkili ve bu

²⁰⁴ İsmail ASLAN, Şubat 2002, a.g.m., s.204

satırın; mahsup edilecek ödenen geçici vergi ve mahsup edilecek tevkifat tutarları toplamı olarak ikiye ayrılması gerekmektedir.²⁰⁵

Yıllık kazanç vergisinden iade edilecek olan geçici vergi ödemelerinin ve tevkifatların uygulama prosedürü farklı esaslara dayandırılmaktadır. Bu sebeple geçici vergi beyannamesi üzerinde mahsup edilememiş yıllık beyannameye intikal etmiş tutarların çeşidinin açık bir şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir.

Ülkemizdeki geçici vergi uygulamasında rastlanan başka bir sorun ise beyannameye mahsup edilemeyen geçici vergi ve tevkif suretiyle ödenen verginin nakden iade edilmesinde nereden (geçici vergiden mi yoksa tevkif suretiyle ödenen vergiden mi) kaynaklandığının tespit edilememesi halinde, iadenin tevkif suretiyle ödenen vergiden yapılmış gibi işlem yapıldığı ve mükelleflerin bu yönde ceza ve gecikme zammına muhatap tutulduğu konusundadır. Kanaatimizce öncelikle yıl içinde tevkif suretiyle ödenen verginin hesaplanan vergiden mahsup edilmesi gerekmektedir.²⁰⁶ Mahsup edilemeyerek iade konusu edilecek olan vergi şayet geçici vergi ise herhangi bir sınırlama olmadan iade işlemi gerçekleştirilmektedir. Ancak iade konusu olan verginin stopaj gelir vergisi olduğu kabul edilirse, iade işleminde teminat ve iade raporu istenilmektedir. Bu sebeple mükellef ve idareye ek yük çıkarmayacak şekilde, yıllık kazanç vergilerinden öncelikle stopaj usulü ile ödenen vergilerin mahsup edilmesi, arta kalan tutardan da geçici vergi ödemelerinin mahsup edilmesi uygulamasının benimsenmesi en uygun çözüm yolu olacaktır²⁰⁷

²⁰⁵ İsmail ASLAN, Şubat 2002, a.g.m.; s.207

²⁰⁶ İsmail ASLAN, Nisan 2002, a.g.m., s.179

²⁰⁷ M.Emin AKYOL, Muzaffer KÜÇÜK, a.g.e., s.501

SONUÇ

Gerek ülkemizde gerekse de Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde, bir vergi tahsilat yöntemi olarak, geçici vergi uygulamaları çok önemli bir yere sahiptir. Geçici verginin hem fiskal hem de extrafiskal amaçlara hizmet eden bir yapısının bulunması, devletler tarafından uygulamasından kolay kolay vazgeçilemeyecek bir tahsilat yöntemi olmasını sağlamıştır. Aynı derecede tepkilere de maruz kalan geçici vergi uygulamaları ülkeden ülkeye farklı şekilde uygulanmaktadır.

Her ne kadar Avrupa Birliği uyum sürecinde Avrupa Birliği üyesi ülkelerde yer alan uygulamaların örnek alınması gerekse de geçici vergi açısından ülkemizdeki uygulama daha adil bir yapı sergilemektedir. Nitekim Avrupa Birliği'ne üye ülkelerin hepsinde kazanılmamış bir gelirin değişik ölçüler kullanılarak tahsilatı söz konusu iken ülkemizde elde edilmiş gelirin geçici vergi yoluyla tahsilatı söz konusudur. Bu durum ülkemizde geçici vergi bakımından daha adil ve vergi ödeme gücüne ulaşma açısından daha etkin bir uygulamanın varolduğunu ortaya koymaktadır. Buna karşın ülkemizde uygulanmakta olan geçici vergi müessesesi vergi maliyetini çok fazla artırıcı bir nitelik taşımaktadır. Öyle ki her geçici vergi döneminde VUK hükümlerine göre değerlendirme ve dönem sonu işlemleri yapılmakta, gerekli şartlar sağlandığı takdirde enflasyon düzeltmesi yapılmakta, muhasebe kayıtları dönem sonlarındaki gibi düzenlenmekte ve belki de en önemlisi beyanname verilmektedir. Bu sayılanların hepsi vergi maliyetini artırıcı unsurlardır. Dolayısıyla hem vergi maliyetini azaltıcı hem de vergi ödeme gücüne aykırılık teşkil etmeyecek bir geçici vergi uygulaması yoluna gidilmelidir. Bu noktada Portekiz'de uygulanmakta olan geçici vergi müessesesi örnek olarak alınabilir.

Geçici vergi uygulamalarının çeşitli olgular üzerinde değişik etkileri mevcuttur. Ülkelerin içinde bulundukları değişik iktisadi, mali ve sosyal durumlara göre geçici vergi uygulamalarının etkileri de değişik olacaktır. Etkin bir maliye politikası uygulaması için geçici vergi müessesesi yararlı bir araç olarak kullanılabilir.

Ülkemizde yer alan geçici vergi uygulamasında bazı hususlar ise tartışmalıdır ve eleştiri konusu yapılmaktadır. Bunların başında araştırma ve geliştirme giderlerine yönelik vergi erteleme müessesesinin geçici vergi uygulaması ile birlikte fiili olarak ortadan kalkmış bulunmasıdır. Bu sorun gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi aşamasında ertelemeye tabi tutulacak miktarın tespiti ve aynı miktardaki geçici verginin mükellefe iadesi yoluyla tecil edilmesi şeklinde çözümlenebilir. Ülkemizdeki geçici vergi uygulamasıyla ilgili eleştiri alan bir başka husus ise %10'luk hata payı uygulamasıdır. Geçici vergi müessesesinin ilk defa vergi sistemimize girdiği yıllarda mükelleflerin uyumu amacıyla ortaya çıkan bu marj zamanla mükellefler tarafından bir vergiden kaçınma aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu sebeple söz konusu %10'luk marjın kaldırılması gerektiği düşüncesindeyiz. Ayrıca ülkemizde geçici vergi beyannamesinin yapısından kaynaklanan ve mükerrer stopaj yoluyla kesilen verginin mahsubuna yol açan bir sorun bulunmaktadır. Söz konusu sorun geçici vergi beyannamesinin yeniden dizaynı ile çözümlenebilir.

Geçici vergi uygulaması Türk vergi sisteminde sürekli olarak değişikliğe uğramış bir uygulamadır. Gelecekte de birçok kez değişikliğe uğrayacağı düşüncesindeyiz. Bu özelliği nedeniyle geçmişte ve günümüzde uygulanmış olan geçici vergi sistemlerinin incelenmesi, uygun ve etkin bir geçici vergi müessesesinin kurulması için gereklidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKDOĞAN Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Büro Kitabevi, Ankara 1996
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitabevi, Ankara 2001
- AKSOY Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999
- AKYOL M.Emin, Muzaffer KÜÇÜK, **Yeni Sistemi Göre Geçici Vergi Uygulama Esasları**, Ankara , Ağustos 2000
- AKYOL M.Emin, Muzaffer KÜÇÜK, **Bütün Yönleriyle Geçici Vergi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Şubat 2003, s.305
- ATAY Tezcan, **Vergi Hukukunda Geçici Vergi Müessesesi**, Vergi Sorunları Dergisi Şubat 2000 Eki, S.137
- AYAZ Garip, Erdal SÖNMEZ, **Geçici Vergi Uygulamaları**, TÜRMOB Sirküler Rapor, Seri No:7, Ankara 1999
- BAĞDINLI İ.Halil, Ufuk KURT, Tuncel ATABEY, Halil KIRLI, **Gelir Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ankara 2001
- Belastingdienst, **Hollanda Yeni Vergi Sistemi**, Haziran 2000
- BİNGÖL Mehmet, **Kurumlar Vergisi Ve Geçici Vergide Mali Revizyon**, TÜRMOB Yayınları-154, Ankara 2001
- BİNGÖL Mehmet, **Kurumlar Vergisi Ve Geçici Vergide Mali Revizyon**, TÜRMOB Yayınları-176, Ankara 2002
- ÇELİK Binnur, **Vergilemede Müdahale İlkesi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2001

- ÇELİKOĞLU İlyas, **Gelir Dağılımı – İstihdam Meseleleri ve Karşılıklı İlişkiler Açısından Türkiye Uygulaması**, Ankara 1991, Gazi Üniversitesi (Yüksek Lisans Tezi)
- DEMİR Ahmet, **Geçici Vergi Uygulaması**, Çağdaş Müşavirlik Pazarlama ve Tic.Ltd.Şti., İstanbul, Nisan 1999
- DORUKKAYA Şakir, Fercan AYKUTLU, **Vergi Yasalarında 4444 Sayılı Yasayla Yapılan Değişiklikler**, Yaklaşım Dergisi Eki, Eylül 1999
- European Commission, **Inventory of taxes levied in the member states of the European Union**, 17th edition, Italy 2000
- European Communities, **Inventory Of Taxes**, Luxembourg 2000
- ERNST&YOUNG, **Greece Tax System**, Athens October 2001
- Ernst & Young Global Limited, **Worldwide Corporate Tax Guide**, 2002
- Gelirler Genel Müdürlüğü, **Bazı Dünya Ülkelerinde ve Türkiye'de Peşin(Geçici) Vergi Uygulamaları Hakkında Rapor**, Ankara Kasım 1991
- HAANING Torben, **Doing Business and Investing in Denmark**, Pricewater House Coopers in Denmark, January 1999
- KIZILOT Şükrü, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Yayınları, Cilt 2, md 61-123, Ankara 1989
- ÖZBALCI Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık; Ankara 1998
- SAYIN Mahmut, **Vergi Klavuzu 2001**, Vergi Sorunları Dergisi Mayıs 2001 Eki
- SCHMÖLDERS Günter (Çev:Salih TURHAN), **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul 1976

- SEVİLENGÜL Orhan, **Genel Muhasebe**, Gazi Kitabevi, Ankara 1997
- STEICHEN Bonn Schmitt, **Luxembourg Tax Deskbook**, Lexmundi International Tax Deskbook, Luxembourg July 2002
- TURHAN Salih, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayınları, İstanbul 1982
- TÜRK İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Kasım 1996, 2.Baskı
- ULUATAM Özhan, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayıncılık, Ankara 1999
- WESTERLUND Gunnar, **Finland Tax Deskbook**, Roschier Holmberg Attorneys Ltd., Missouri/Finland January 2003

MAKALELER

- AKBULUT Ali Rıza, **Geçici Vergide İlave Tarhiyata Konu Edilecek vergi Tutarının Hesaplanması**, Vergi Dünyası Dergisi, Haziran 2000, S.226
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergilemenin Açık ve Saklı Maliyeti ve Vergileme Açısından Önemi**, Yeni İş Dünyası Dergisi, Yıl 2, S.16, Şubat 1981
- AKDOĞAN Abdurrahman, **Vergide Tahsil Yönteminin, Vergilendirmenin Etkinliği Açısından Önemi ve Fonksiyonu**, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, 1992, Cilt 8, S.1
- AKŞEHİR M.İrfan, **Geçici Vergide Gecikme Zammının Hesaplanması (2000/6 Sıra Numaralı Uygulama İç Genelgesinin Tahsilata Etkisi)**, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Şubat 2000, S.338

- **AKYOL M.Emin, Kâr Paylarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Maliye Postası Dergisi, 15 Mayıs 2000, S.473**
- **AKYOL M.Emin, Geçici Vergide Reeskont Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Ekim 2000, S.94**
- **AKYOL M.Emin, Geçici Vergide Ödenecek Tutarın Tespiti ve Kazanç Vergilerinden Mahsubu, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2000, S.231**
- **AKYOL M.Emin, Muzaffer KÜÇÜK, Geçici Vergi Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2000, S.232**
- **AKYOL M.Emin, Dönem Sonu Değerleme Ölçüleri ve Geçici Vergide Uygulama, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2001, S.97.**
- **AKYOL M.Emin, Geçici Vergi Matrahının Tespitinde Muhasebe Kayıtları, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2001, S.103**
- **AKYOL M.Emin, Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma işlerinden Doğan Zararın Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2001, S.107**
- **AKYOL M.Emin, Kâr Paylarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2001, S.240**
- **AKYOL M. Emin, Geçici Vergide Yeni Sisteme Yönelik Eleştiriler, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2003, S.121**
- **ARIKBOĞA Dursun, Yeniden Değerleme ve Geçici Vergi Uygulaması, Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2000, S.142**
- **ARIOĞLU Osman, Özel Hesap Dönemine Tabi Mükelleflerde Geçici Vergi Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2000, S.228**
- **ASLAN İsmail, Geçici Vergi Döneminde Ödenen Stopaj Gelir Vergilerinin Hesaplanan Geçici Vergiden Mahsup Edilmemesi Halinde Sonradan Düzeltme Konusu Yapılıp Yapılmayacağı, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2001, S.104**

- ASLAN İsmail, **Geçici Vergide Vergilendirme Dönemi ve Geçici Vergi Beyannamesinin Dizaynı**, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2002, S.110
- ASLAN İsmail, **Geçici Vergide Mahsup ve İade Sorunu**, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2002, S.112
- ASLAN İsmail, **Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Geçici Vergiye Tabi Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde İnşaat İşlerinden Doğan Zararın Diğer İşlerden Doğacak Geçici Vergi Matrahından Mahsubu Sorunu**, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2002, S.119
- ASLAN M. Nuri, **Son Yasa Değişikliği Işığında Peşin Ödeme**, Vergi Dünyası, Şubat 1982, S.6
- ATAY Tezcan, **Geçici Verginin Hesaplanması ve Beyanı**, Vergi Sorunları Dergisi, S.146
- ATAY Tezcan, **Geçici Vergide Sorunlar ve Çözüm Önerileri-1**, Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Temmuz 2000, S.323
- ATAY Tezcan, **Geçici Vergide Sorunlar ve Çözüm Önerileri-2**, Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Temmuz 2000, S.324
- ATAY Tezcan, **Geçici Vergide Sorunlar ve Çözüm Önerileri-3**, Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Ağustos 2000, S.325
- ATAY Tezcan, **Geçici Vergide Sorunlar ve Çözüm Önerileri-4**, Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Ağustos 2000, S.326
- ATAY Tezcan, **Geçici Vergide Yanılma Payı Sorunu**, Vergi Ve Muhasebeciyle Diyalog, Ağustos 2000, S.148
- ATAY Tezcan, **Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği-1**, Yaklaşım Dergisi, Ocak 2001, S.97

- **ATAY Tezcan, Geçici Vergide Çözüm Bekleyen Sorunlar ve Bakanlığın Acilen Bir Tebliğ Yayımlaması Gerektiği-2**, Yaklaşım Dergisi, Şubat 2001, S.98
- **ATAY Tezcan, SSK Prim Borçlarının Ödenmemesi ve Geçici Vergide Yaratmış Olduğu Sorunlar-I**, Yaklaşım Dergisi, Mayıs 2002, S.113
- **ATAY Tezcan, SSK Prim Borçlarının Ödenmemesi ve Geçici Vergide Yaratmış Olduğu Sorunlar-II**, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2002, S.114
- **ATAY Tezcan, Geçici Vergi Dönemlerinde Bağış Ve Yardımlar**, Mükellefin Dergisi, Haziran 2002, S.114
- **ATAY Tezcan, Geçici Vergi Dönemlerinde Binek Otomobillerde Kıst Amortisman Uygulamasına Farklı İki Yaklaşım**, Yaklaşım Dergisi, Ağustos 2002, S.116
- **ATAY Tezcan, Eshamlı Komandit Şirketlerde Geçici Vergi Uygulaması**, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Nisan 2003, S.389
- **AYAZ Garip, Erdal SÖNMEZ, Geçici Verginin Mahsubunda Ödeme Şartı**, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2000, S.88
- **AYDEMİR Oğuz, Geçici Vergi İle İlgili Birkaç Önemli Konu**, Maliye Postası Dergisi, 1 Haziran 1999, S.450
- **BAHAR Cevdet Okan, Unutularak Mahsubu Yapılamayan Geçici Verginin İadesi veya Mahsubu Yapılabilir mi?**, Yaklaşım Dergisi, Aralık 2000, S.96
- **BALKAYA AKÇA F.Nilgün, Vergi Maliyeti Üzerine**, G.Ü.İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 99/1, Ocak 1999
- **BİNGÖL Mehmet, Geçici Vergide Yeniden Değerleme ve Amortisman Hesabının Eleştirisi Ve Önerimiz**, Vergi Dünyası, Temmuz 1999, S:215

- **CANOĞLU M.Ali, Vergi Kesintisi ve Dahili Tevkifat, Vergi Dünyası, Nisan 1986, S.56**
- **CÖMERT DOYRANGÖL Nuran, 1999 Yılı Geçici Vergi Uygulaması İle İlgili Değerleme Sorunları, Öneriler ve Muhasebe İşlemleri, Mükellefin Dergisi, Haziran 1999, S.78**
- **DİNÇ Engin, 4369 Sayılı Kanun İle Getirilen Geçici Vergi Uygulaması ve Yarattığı Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi Nisan 1999, S.127**
- **DORUKKAYA Şakir, AYKUTLU Fercan, Vergi Yasalarında 4444 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler, Yaklaşım Dergisi Eki, Eylül 1999, S.81**
- **DUMAN Ömer, Yeni Düzenlemeler Çerçevesinde Geçici Vergi Uygulaması, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Şubat 1999**
- **DURAK Adem, Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönemde Geçici Vergi Matrahından Düşülmez, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2002, S.249**
- **EYİMAYA Üzeyir, Geçici Vergi Uygulamasında Yeniden Değerleme ve Amortisman-1, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Şubat 2002, S.361**
- **GÜZEL Bayram, Geçici Verginin Mahsubu ve Mahsup Sonrası Kalan Geçici Verginin Durumu, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2001, S.103**
- **GÜRBÜZ Turgay, Geçici Verginin Uygulama Esasları, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Ağustos 2001, S.349**
- **IRMAK Nuh, Geçici Vergide %10 Yanılma Payı Uygulamasına Eleştirel Bir Yaklaşım, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Kasım 2001, S.355**

- **KAPLAN Mürsel Ali, 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası ile Vergi İndiriminin Geçici Vergi Uygulaması Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Nisan 2000, S.88**
- **KUTLAN Müfid, Peşin Vergi ve Gelir Beyanları, Vergi Dünyası, 1981, S.4**
- **KÜÇÜK Muzaffer, Geçici Vergide Muhasebe Kayıtları, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 2000, S.228**
- **KÜÇÜK Muzaffer, Yıllara Yaygın Taahhüt İş Zararlarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası dergisi, Kasım 2000, S.231**
- **KÜÇÜK Muzaffer, Son Geçici Vergi Dönemi Kaldırılmalıdır, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2001, S.243**
- **KÜÇÜK Muzaffer, Geçici Vergide Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2001, S.244**
- **KÜÇÜK Muzaffer, Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Mükellefin Dergisi, Ekim 2002, S.118**
- **KÜÇÜK Sema, Muzaffer KÜÇÜK, Geçici Vergide Tercihli Hususlar, Mükellefin Dergisi, Ocak 2001, S.97**
- **KÜÇÜK Sema, Stopaj Gelir Vergisinin Geçici Vergiden Mahsubu, Mükellefin Dergisi, Eylül 2002, S.117**
- **MAÇ Mehmet, Şenol TURUT, Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi, Vergi Dünyası, Temmuz 1999, S.215**
- **MAÇ Mehmet, Şenol TURUT, Geçici Vergide Eksik Beyan ve Sonuçları, Vergi Dünyası Dergisi, Temmuz 2000, S.227**
- **MAÇ Mehmet, Şenol TURUT, Geçici Vergi Dönemleri İtibariyle Oluşan Kârdan Ortaklara Temettü Avansı Verilebilmelidir, Vergi Dünyası Dergisi, Mayıs 2001, S.237**

- **ÖZCAN Şerafettin, 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklik Sonrası Geçici Verginin Eksik Beyan Edildiğinin Tespiti Halinde Yapılacak İşlemler, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 1999, S.131**
- **ÖZKER Niyazi, 4369 Sayılı Yasa Işığında Gelir Vergisinde Geçici Vergi Uygulamasına Yönelik Son Düzenlemeler ve Yorumlar, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2001, S.243**
- **PAKER İbrahim Erten, Geçici Vergide Son Dönem Gerekli mi?, Mükellefin Dergisi, Ocak 2002, S.109**
- **PALAMUT Mehmet E., Gelir Dağılımı, Yeni Türkiye Dergisi, Türk Ekonomisi Özel Sayısı, S.28**
- **SARGIN Melek, Geçmiş Dönemlere İlişkin Geçici Verginin Eksik Beyanı Halinde %10'luk Yanılma Payı, Maliye Postası Dergisi, 1 Aralık 2000, S.486**
- **SELİM Raziye ve Ümit ŞENESEN, Gelir Vergisinin 1960'dan Sonra Türkiye Kişisel Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi, İktisat, İşletme ve Finans Dergisi, Mayıs 1999**
- **SİVRİKAYA Hamza, Mahsup Edilmeyen Geçici Verginin İadesinde Yazılı Başvuru Şartı Sorunu, Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Mart 2002, S.363**
- **SİVRİKAYA Hamza, Geçici Vergide %10'luk Yanılma Payı ve Doğurduğu Yanılgılar, Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi, 1 Ağustos 2002, S:373**
- **TAKAZ Hilmi, Geçici Vergi Uygulamasında Değerleme Sorunları ve Dönemsel Zararların Geçici Vergiye Etkisi, Vergi Sorunları Dergisi, Aralık 1998, S.123**
- **TANER Hamdi, Mahsup Edilemeyen Geçici Verginin İadesi, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Mart 2003, S.388**

- **TEMİZER Uygur, 4369 Sayılı Kanun'la Yapılan Değişikliklere Göre Yeniden Değerleme Uygulaması ve Muhasebeleştirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Aralık 1998, S.72**
- **TUNCER Selahattin, 2001 Yılı Dördüncü Dönem Geçici Vergi Uygulaması, Mükellefin Dergisi, Şubat 2002, S.110**
- **TÜRKİŞ İbrahim, 4369 Sayılı Kanun ve 217 Seri Nolu GVK Genel Tebliği Çerçevesinde Geçici Verginin Hesaplanması, Vergi Sorunları, Şubat 1999, S.125**
- **UÇMAZBAŞ Erol, Geçici Vergi Beyanında Ar-Ge Vergi Ertelemesinden Faydalanılmalıdır, Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2003, S.127**
- **ÜREL Gürol, Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler İle Geçici Verginin Mahsup ve İadesine İlişkin Esaslar, Mükellefin Dergisi, Haziran 2002, S.114**
- **VURAL Mahmut, Binek Otomobillerinde Amortisman Uygulaması, Maliye Postası, 15 Mart 2000, S.493**
- **YELMENOĞLU İbrahim, Geçici Vergi Esasında Yapılan Değişiklikler, Vergi Dünyası Dergisi, Ağustos 1998, S.204**
- **YERLİ Ali, Yıl İçinde Başlayıp Biten İnşaat Taahhüt İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2002, S114**
- **YILDIRIM A.Ercan, Geçici Verginin Eksik Beyan Edilmesi Durumunda Re'sen Veya İkmalen Tarhiyatta İki Farklı Görüş, Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi, 15 Temmuz 2000, S.324**
- **YÜCEL Tugay, İkmalen ve Re'sen Tarh Olunan Vergilerden Geçici Vergi Aranıp Aranmaması Sorunu, Maliye Postası Dergisi, 1 Şubat 1995, S.346**

WEB SİTELERİ

➤ E. DELODDERE, Ch. VALENDUC, **Tax Survey- Belgium**,
[www.treasury.fgov.be/ intersalgen/ tema/publicaties/ memento/pdf/ TS2002_Vpart1.pdf](http://www.treasury.fgov.be/intersalgen/thema/publicaties/memento/pdf/TS2002_Vpart1.pdf)

➤ Executive Tax in Italy, www.orlandi-contucci.com/Documenti/ExecutiveTax%20in%20Italy.pdf, January 2003

➤ FORREST Barry, **Doing Business In Ireland**,
[www.uhy.com/uhy/ers.nsf/ wwwalldocsbyld/PGID-5J468E/\\$File/Doing_ Business_in_Ireland.pdf](http://www.uhy.com/uhy/ers.nsf/wwwalldocsbyld/PGID-5J468E/$File/Doing_Business_in_Ireland.pdf)

➤ Income Tax in Ireland, www.worldwide-tax.com/ireland/ireecono.htm, 2001

➤ **Italy Country Profile**,
www.rowbotham.com/knowledgenet/countryprofiles/italy.pdf, 1999

➤ LEGENTIL Philippe, **France Tax Deskbook**,
[www.lexmundi.org/publications/ Tax_Guides/tax-france.htm](http://www.lexmundi.org/publications/Tax_Guides/tax-france.htm)

➤ Lex Mundi International Tax Desk Book,
Germany, [www.lexmundi.org/publications/ Tax_Guides](http://www.lexmundi.org/publications/Tax_Guides)

➤ Lex Mundi Tax Deskbook-Portugal,
www.lexmundi.org/publications/Tax_Guides/tax-portugal.htm, s.8

➤ LOUIS Pierre, **Tax in Spain**,
www.lexmundi.org/publications/Tax_Guide/tax-spain.htm, s.7,8

➤ Pricewater House Coopers, **Tax Facts 2003-Ireland**,
[www.pwcglobal.com/ie/eng/about/ sucs/tls/pwc_taxfact_2003.pdf](http://www.pwcglobal.com/ie/eng/about/sucs/tls/pwc_taxfact_2003.pdf), 2003

➤ Taxation System in Austria,
www.europa.eu.int/scadplus/citizens/en/at/1080.htm

➤ Taxation System in Germany,
www.europa.eu.int/scadplus/citizens/en/ge/1080.htm

- Taxation System in Spain,
www.europa.eu.int/scadplus/citizens/es/at/1080.htm
- Taxes in Austria, www.myfreelancer.at/en/machfrei/steuern/all.htm, ,
2002
- The Swedish Institute, **Fact Sheets On Sweden- Taxes in Sweden**,
www.sweden.se, November 2001
- Türkiye Kopphenang Büyükelçiliği web sayfası, www.turkembassy.dk,
Danimarka Vergi Sistemi
- VASSİLAKİ Lila, **Lex Mundi Deskbook-Greece**,
www.lexmundi.org/publications/Tax_Guides/tax-greece.htm
- www.msi-network.com/content/technical_article_de_waard_dutch_tax.asp

GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ
(GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ İÇİN)

1	1	1	1
V. D. KODU			
(Vergi Dairesine Doldurulacaktır)			

VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE

İL-İLÇE

VERGİLENDİRME DÖNEMİ						YILI	
OCA	SUB	MAR	NİS	MAY	HAZ		
TEM	AĞU	EYL	EKT	KAS	ARA		

1032

MÜKELLEFİN

Vergi Kimlik Numarası

Soyadı

Adı

Unvanı

Kanuni Merkez veya

İşyeri Adresi

Posta Kodu

Tel. No.

(İs)

İl/İlçe

(Alan Kodu)

Fax No.

(Alan Kodu)

BLO I

MATRAH BİLDİRİMİ

		ZARAR	KAR
Ticari Kazanç (Kurum Kazancı)			
Serbest Meslek Kazancı			
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler			
Zarar Olsa Dahil İndirilecek İstisnalar			
Kar ve İlaveler Toplamı (7+8+9)			
Zarar ve İndirimler Toplamı (7+8+10)			
Zarar (12-11)			
Kar (11-12)			
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları			
İndirime Esas Tutar (14-15)			
İNDİRİMLER	Risikolar		
	Yabancı İndirimi		
	Bağış ve Yardımlar		
	Diğer İndirimler		
TOPLAM (17+18+19+20)			
Dönem Zararı (22=13)			
Geçici Vergi matrahı (16-21)			

BLO II

VERGİ BİLDİRİMİ

Geçici Vergi Matrahı (24=23)		
Hesaplanan Geçici Vergi		
Önceki Dönemlerde Hesaplanan Geçici Vergi		
Ödenmesi Gereken Geçici Vergi (25-26)		
Mahsup Edilecek Tevkifat Tutarı		
Mahsup Edilecek Geçici Vergi ve Tevkifat Tutarı Toplamı (26+28)		
Ödenecek Geçici Vergi (25-29)		
Sonraki Döneme Devreden Tevkifat Tutarı (28-27)		
BEYANNAMENİN HANGİ SIFATLA VERİLDİĞİ		33 BEYANNAMEYİ DÜZENLEYEN S.M.veya S.M.M.'in
Mükellef ☐ Mirasçı ☐ Kanuni Temsilci (Veli, Vasi, Kayyım) ☐		
Vergi Kimlik No.		Vergi Kimlik No.
Kanuni Temsilci		Adı Soyadı
İl ve Soyadı		İmzası
İzması		Tarih
Tarih	.. / .. /	.. / .. /

ÖZET

Geçici vergi, özellikle kazanç vergileri ile ilgili olmak üzere henüz vergileme dönemleri kapanmadan, cari dönemin vergisine mahsuben önceden hesaplanan ve tahsil edilen bir vergi türüdür.

Geçici vergi uygulamasında asli amaç, hazinenin kasasına gecikmeli olarak giren vergilerin tahsil süresinin öne alınmasıdır. Bundan başka enflasyondan kaynaklanan aşınmayı gidermek ve tahsilat usulleri arasındaki farklılıkları gidermek gibi amaçları da bünyesinde bulundurmaktadır.

Ülkemiz vergi sisteminde 1981 yılından beri uygulanmakta olan geçici vergi, birçok kez değişikliğe uğramıştır.

Bir tahsilat yöntemi olarak ele alınabilecek geçici vergi uygulaması çoğu Avrupa Birliği ülkelerinde de varolup, aralarında bir uygulama birliği yoktur.

ABSTRACT

Advance tax is calculated and paid in advance against current year's tax and prior to tax year end. It especially concerns income taxes.

The main purpose of advance tax application is to bring forward the payment terms of taxes which under normal circumstances are paid after tax year end. Other advantages of this application are to eliminate value erosion due to inflation effect and differentials among payment methods.

Advance tax has been applied in Turkey's Tax System since 1981. Since then it has been modified a lot of times (almost regularly modified).

Most of the European Countries have the Advance Tax application as a method of payment but the application varies from Country to Country.