

ÜÇER AYLIK GEÇİCİ VERGİ DAHA MI ADİLDİR?

A- Genel Açıklamalar

Zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının genel olarak tevkifat esasına göre vergilendirilmesi, ticari kazancın ise (yıllara yaygın inşaat işleri hariç) tevkifat dışında tutulması; yüksek enflasyon olgusunu yaşayan ülkemizde, ticari kazançlar üzerinden alınan efektif vergi yükünü hafifletmektedir. Bu olgu haklı olarak vergilemede eşitlik ilkesi yönünden eleştiri konusu edilmektedir. Mükellefler arasındaki nominal vergi yükü efektif vergi yüküne yakınlıktır için ticari ve mesleki kazançların da tevkifata tabi tutulması önerilebilir. Ancak böyle bir düzenlemenin de uygulamada güçlükler yaratacağı açıktır. Tevkifat yoluyla vergilendirilen kazanç ve iratlar ile tevkifat dışı kalan serbest meslek kazancı ve ticari kazançtaki efektif vergi yükünü belli oranda dengelemenin en tutarlı yöntemi **geçici vergi** uygulaması olarak görülmektedir. Ancak bütün sorun “nasıl bir geçici vergi uygulaması” yapılması gerektirir.

B- Ülkemizde Uygulanan Geçici (Peşin) Vergi Uygulamaları

Ülkemizde bugüne kadar uygulanan geçici veya peşin vergi uygulamaları şunlardır:

- 1- Komisyon takdirine dayanarak peşin vergi tespiti. (24.12.1980 gün ve 2361 sayılı Kanun)
- 2- Geçmiş yıla ait gelir ve kurumlar vergisinin %30'u olarak hesaplanan ancak alt ve üst limitleri yasada belirtilen geçici vergi uygulaması (31.12.1981 gün ve 2574 sayılı Kanun)
- 3- Katma değer vergisi baz alınarak dahili tevkifat usulüne göre peşin vergi tespiti (3239 sayılı Kanun ile 1.1.1986 tarihinden itibaren uygulamaya sokulmuştur.)
- 4- Önceki dönem gelir ve kurumlar vergisinin esas alındığı geçici vergi uygulaması (3505 sayılı Kanun ile 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.)
- 5- İsteğe bağlı olarak üçer aylık dönem kazançları üzerinden geçici vergi hesaplanması.(İhtiyari)
- 6- Zorunlu olarak üçer aylık dönem kazançları üzerinden geçici vergi hesaplanması. (4369 sayılı yasa ile 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir.)

Görüleceği üzere 4369 sayılı yasa uyarınca 1.1.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren üçer aylık geçici vergi uygulaması 6. değişikliktir.

Peşin olarak şunu belirtmeliyiz ki, adil bir geçici vergileme yöntemi yoktur. Çünkü gelir bir yıllık faaliyetin sonucunda tespit edilir. Bu nedenle dönem içinde hangi yöntem uygulanırsa uygulansın vergilemede adaleti sağlamak mümkün değildir. Bu yazımızda 4369 sayılı Kanun ile 1.1.1999 tarihinden yürürlüğe giren “**zorunlu üçer aylık geçici vergi uygulaması**”nın, yürürlükten kaldırılan önceki yılın gelir veya kurumlar vergisi esas alınarak hesaplanan geçici vergi uygulamasından daha adil olup olmadığını ve yeni yöntemin uygulama esaslarını açıklamaya çalışacağız.

C- Geçici Verginin Kapsamı

4369 Sayılı Kanun ile GVK'nun mükerrer 120. ve KVK'nun 25.maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişikliklerle de geçici verginin kapsamına giren mükellefler değişmemiştir. **Kapsama girenler şunlardır:**

- Bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari kazanç sahipleri,
- Serbest meslek kazanç sahipleri,
- Kurumlar vergisi mükellefleri (Dar mükellefler dahil)

Kapsama girmeyenler ise şunlardır:

- Zirai kazanç sahipleri,
- Basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri,
- Ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat sahipleri,
- GVK'nun 42.maddesi kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle uğraşan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri,
- Geçici yetkili noter yardımcıları,
- Özel veya münferit beyanname vermek durumunda olan dar mükellefler,

- Adi ortaklıklar, kollektif şirketler ile adi komandit şirketler. (Ancak, bu şirketlerin ortaklarının şirketten aldıkları kazançlar şahsi ticari veya mesleki kazanç sayıldığından geçici verginin konusuna girmektedir.)

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşi Yapanların Dönem İçinde Geçici Kabul Tutanağı İmzalaması

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri geçici vergi kapsamına girmediğine göre dönem içinde geçici kabulü yapılan işlerden elde edilen kar veya zararın geçici vergi matrahı ile ilişkilendirilmesi bize göre doğru değildir. Bu durumdaki işlerin vergisi tevkifat yoluyla daha önce alındığından, bunların dönem sonunda dönem kazancı içinde değerlendirilmesi gerekir.

Öte yandan, inşaat işlerinin özelliği bakımından aynı takvim yılı içinde başlayıp biten işlerde iş devam ederken üçer aylık dönemlerde kazancı tespit etmekte güçlükler vardır. Bize göre, bu durumda olan mükelleflere, düzenledikleri **fatura tutarının %5'i gibi bir oranın geçici vergi** olarak beyan ettirilmesi daha pratik sonuç verebilir.

Yıllara Yaygın İnşaat İşi İle Diğer İşleri Birlikte Yapanların Durumu

Yıllara yaygın inşaat işi ile diğer işleri birlikte yapanlar, diğer işlerden elde edilen kazancı ayrı hesap kodlarında izleyerek üçer aylık kazançlarını tespit etmek ve geçici vergi beyan etmek zorundadırlar.

D- Geçici Verginin Hesabı

Geçici vergi, Gelir Vergisi Kanununun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlere göre indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye tabi hükümleri de dikkate alınarak cari yılın üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanacaktır. Kurumlar vergisi mükellefleri de kurum kazancının tespitine ilişkin hükümleri dikkate alarak üçer aylık dönem kazançlarını hesaplayacaklardır.

Geçici vergisinin hesabında yıllık kazancın hesabında kullanılan bütün değerlendirme hükümleri uygulanabilecektir. Geçici verginin hesabında dikkate alınabilecek bazı değerlendirme, indirim ve istisna hükümleri aşağıda belirtilmiştir.

- Senede bağlı alacak ve borç senetlerinin reeskonta tabi tutulması,
- Şüpheli alacak karşılığı ayırma,
- Yeniden değerlendirme yapma,
- Amortisman hesaplama,
- Geçmiş yıl zararlarının indirimi,
- Stok değerlendirme yöntemlerine göre stok maliyetlerinin uygun maliyet yöntemine göre hesaplanması,
- 4325 sayılı Kanun kapsamına giren mükelleflerde geçici verginin hesabında Olağanüstü Hal Bölgesi ve Kalkınmada Öncelikli Bölgelerdeki yatırımlarda söz konusu indirim veya istisnanın uygulanması,
- Yatırım indirimi istisnası, (Fiilen harcamanın yapılması gerekmekte olup, önceki dönemlerde yapılan harcamanın kullanılmayıp sonraki döneme devreden tutarlar endekslemeye tabi tutulabilir. Endekslemede dikkate alınacak üçer aylık oranlar Maliye Bakanlığınca tespit edilecektir.)
- Bağış ve yardımların ve sigorta primlerinin indirilmesi,
- Yenileme fonu hesaplanması,
- Maliyet artış ve gider artış fonunun hesaplanması.

Geçici vergi kümülatif esas göre hesaplanacaktır. Diğer bir ifade ile, örneğin Nisan/Haziran dönemine ait kazanç, Ocak/Haziran dönemine ait 6 aylık vergiden Ocak/Mart dönemine ait üç aylık geçici vergi indirilerek bulunacaktır. Örneğin 1. dönemin karlı, 2. dönemin zararlı, 3. dönemin karlı olması halinde, 3.dönem matrahının hesabında 2.dönem zararı ile birlikte 1.dönem beyan matrahının da mahsup edilmesi gerekir. Örnek:

Dönemler		Kümülatif Kazanç (Kar / Zarar)	Mahsup Edilecek Önceki Dönem Beyan Kazancı	Geçici Vergi Matrahı	Hesaplanan Geçici Vergi Matrahı
I. 1.1.99-31.03.99	(+)	1.000.000.000	-	1.000.000.000	250.000.000
II. 1.1.99-30.06.99	(-)	5.000.000.000	1.000.000.000	-	-
III. 1.1.99-30.09.99	(+)	2.500.000.000	1.000.000.000	1.500.000.000	375.000.000
IV. 1.1.99-31.12.99	(+)	2.000.000.000	2.500.000.000	-	-
				2.500.000.000	625.000.000

Buna göre işletmenin yıllık kazancı 2.000.000.000.-TL. olduğu halde 1. ve 3.dönemlerdeki karı nedeniyle ödediği geçici vergi 625.000.000.-TL. olmuştur. Bu kazanç üzerinden hesaplanması gereken kurumlar vergisi ise $2.000.000.000 \times \%30 = 600.000.000.-TL'$ dir. Fazla ödenen $(600.000.000 - 625.000.000 = -25.000.000.-TL)$ 'nin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte mükellefe iade edilmesi gerekir. Bu örnekte mükellef gerçek kazancından fazla geçici vergi ödemiş olmaktadır. Burada mükellef, dönem kazancı üzerinden beyan etmesi gereken kurumlar vergisinden daha fazla geçici vergi ödemiş olmaktadır. Yukarıdaki kazanç gelir vergisi mükellefi tarafından elde edilmiş olsaydı, hesaplanması gereken geçici vergi tutarı $(2.500.000.000 \times \%15 = 375.000.000.-TL)$ olacaktı.

E- Üçer Aylık Geçici Verginin Muhasebe Kaydı

Mükellefler, üçer aylık geçici vergi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirilen geçici vergileri aşağıdaki gibi muhasebeleştireceklerdir.

1)	/	
193-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	625.000.000.-	
10.Geçici Vergi		
360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	625.000.000.-	
10.Ödenecek Geçici Vergi		
/		

Örnek: 1998 yılına ilişkin bilgiler şöyle olsun:

Kurumlar Vergisi	500.000.000.-TL.
Fon Payı	50.000.000.-TL.
Kurum Stopajı	300.000.000.-TL.
Fon Payı	30.000.000.-TL.

Hesap dönemi sonunda, geçici vergi tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, gelir vergisi ve fon payından aşağıdaki gibi mahsup edilir. Geçici vergi öncelikle kurumlar vergisine mahsup edilir. Artan kısım diğer vergi borçlarına mahsup edilir. 193 no'lu hesap tutarında aktarılabilecek tutar 371.no'lu hesabın tutarından fazla olamaz. Fazla kısım 193 no'lu hesaba bırakılır.

2)	/	
691-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		
YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	880.000.000.-	
01.Kurumlar Vergisi	500.000.000.-	
02.Fon Payı	50.000.000.-	
03.Stopaj G.V.	300.000.000.-	
04.Fon Payı	30.000.000.-	
370-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		
YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	880.000.000.-	
01.Kurumlar Vergisi	500.000.000.-	
02.Fon Payı	50.000.000.-	
03.Stopaj G.V.	300.000.000.-	
04.Fon Payı	30.000.000.-	
/		
3)	/	

371-DÖNEM KARINDAN PEŞİN ÖDENEN		
VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	625.000.000.-	
01.Geçici Vergi	500.000.000.-	
02. Fon Payı	50.000.000.-	
03.Kurum Stopajı	75.000.000.-	
193-PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	625.000.000.-	
01.Geçici Vergi	625.000.000.-	
4)	30.04.99	
370-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER		
YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI	880.000.000.-	
01.Kurumlar Vergisi	500.000.000.-	
02.Fon Payı	50.000.000.-	
03.Stopaj G.V.	300.000.000.-	
04.Fon Payı	30.000.000.-	
371-DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN		
VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER	625.000.000.-	
01.Geçici Vergi	500.000.000.-	
02.Fon Payı	50.000.000.-	
03.Stopaj G.V.	75.000.000.-	
360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	255.000.000.-	
03.Stopaj G.V.	225.000.000.-	
04.Fon Payı	30.000.000.-	
	/	

Mükellef kurumlar vergisinden arta kalan geçici vergiyi diğer vergi borçlarına istediği şekilde mahsup edebilir. Geçici vergi gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere ödenen bir vergi olduğu için mahsup fazlasını stopaj gelir vergisi ve fon payı taksitlerine mahsup etmeyip iadesini de talep edebilir. Buna yasal bir engel yoktur.

F- Tevkif Suretiyle Kesilen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsup Edilmesi

Geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak dönem içinde tevkif suretiyle (örneğin, serbest meslek kazançlarından, mevduat faizlerinden v.b.) kesilen vergiler hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Örneğin, Ocak/Mart döneminde 2 milyar TL. kazanç beyan edilen bir serbest meslek kazanç sahibinden aynı dönem içinde 250 milyon lira tevkifat yapılmış ise mükellefin ödeyeceği geçici vergi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

Dönem Kazancı	2.000.000.000.-
Hesaplanan Geçici Vergi	300.000.000.-
Tevkifat Suretiyle Ödenen Vergi	250.000.000.-
Ödenecek Geçici Vergi	50.000.000.-

Tevkif suretiyle ödenen vergiyi hesaplanan geçici vergiden mahsup edebilmek için vergi sorumlusunun adı soyadı (ünvanı), bağlı olduğu vergi dairesi, hesap numarası, ödemenin tutarı, nev'ini gösteren bir liste geçici vergi beyannamesine eklenecektir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için vergi sorumlusunun kestiği vergiyi ilgili vergi dairesine **ödemesi gerekir**. Bilindiği gibi, mükellefler vergi sorumlularınca kesilen vergilerin vergi dairesine beyan edilip ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar. (VUK:Mad:11)

G- Değerleme, Amortisman ve Envanter İşlemleri

Üçer aylık dönem kazançları, normal dönem kazancının tespitinde dikkate alınan bütün hükümlere ve yöntemlere göre hesaplanır. Ancak, Kanun maddesinde dönem sonu mal mevcutlarını (stokların) kayıtlar üzerinden tespit edilebileceği belirtilmiştir. Diğer bir anlatımla mükellefler dönem sonlarında fiili envanter yapmadan kaydi envanter sonuçlarına göre kazanç tespit edebileceklerdir. Hemen belirtelim ki, fiili envanter yapmak mükellefin lehine olan bir uygulamadır. Fiili envanter yapmadan fireleri tespit etmek mümkün olmaz. Dolayısıyla “dönem sonu mal mevcutlarının kayıtlar üzerinden tespiti” mükellefin yararına bir yöntem değildir.

Üçer aylık kazanç tespitinde amortismanlar, yeniden değerlendirme işlemleri ve diğer değerlendirme işlemleri de üçer aylık olarak hesaplanabilecektir.

Öte yandan üçer aylık dönemlerde Hazine lehine olarak dikkate alınmayan değerlendirme hükümlerini sonraki üçer aylık dönemlerde dikkate alınması mümkündür. Örneğin, birinci üç aylık dönemde amortisman hesaplamayan mükellefler kullanmadığı bu hakkını ikinci üç aylık dönem kazancında kullanabilirler.

Ayrıca, dönem içinde satın alınan amortismanlara tabi iktisadi kıymetlere ait önceki aylara isabet eden amortisman giderlerinin tamamı o dönem gider yazılabilir. Örneğin, 8.ayda satın alınan bir amortismanla tabi iktisadi kıymete ait 9 aylık amortisman gideri 3. dönem geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

H- Hesap Dönemi Boyunca Değiştirilemeyecek Değerleme Yöntemleri

217 no'lu GVK Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre; yıllık olarak seçilen amortisman usulünün ve vergi oranının geçici vergi dönemlerinde değiştirilemeyeceği ve yıllık kazancın tespitinde de aynı usul ve oranın uygulamasının zorunlu olduğu belirtilmiştir. Bize göre, %10 marjı içinde kalmak kaydıyla amortisman usul ve oranının değiştirilmesinin yasal bir yaptırımı yoktur. Kaldı ki, mükellefler her zaman azalan bakiyeler usulünden normal usule geçilebilir. (VUK, Mükerrer Mad.320)

Binek otomobillerine ilişkin kıst amortisman uygulaması geçici vergi uygulaması için de geçerli olacaktır.

Diğer yandan 217 no'lu GVK Genel Tebliğinde 3 aylık dönemler itibarıyla uygulanacak yeniden değerlendirme oranının Maliye Bakanlığı'nca açıklanacağı, yeniden değerlendirme uygulamasına istenilen geçici vergi döneminde başlanılabileceği, ancak bu tercihin hesap dönemi sonuna kadar değiştirilebileceği belirtilmiştir.

Tebliğdeki bu açıklamanın da hukuksal bir dayanağı bulunmamaktadır. Çünkü yeniden değerlendirme oranının ne şekilde belirleneceği VUK'nun mükerrer 298.maddesinde açıklanmıştır. Maliye Bakanlığı'nın üçer aylık yeniden değerlendirme oranı tespit yetkisi yoktur. Ancak, geçici vergi uygulamasında üçer aylık TEFE endeksinin esas alınması veya bir önceki yılın yeniden değerlendirme oranı esas alınabilirdi. Mükelleflerin geçici vergi uygulamasında takvim yılı boyunca başlangıçta tercih edilen usulden dönülmeyeceğine ilişkin söz konusu kuralın da bir yaptırımı yoktur.

Gerek amortisman usul ve oranının gerekse yeniden değerlendirme uygulamasının geçici vergi dönemleri itibarıyla değiştirilmemesi, mali tabloların (gelir tablosu ve bilançonun) kıyaslanmasını ve yorumlanmasını kolaylaştırır.

217 no'lu GVK Genel Tebliğinde, geçici vergi uygulamasında tercih edilen maliyet tespit yönteminin de (LİFO, FİFO, Ortalama Maliyet Tespit Yöntemi gibi) dönem boyunca değiştirilemeyeceği ve yıllık kazancın tespitinde de dikkate alınması gerektiği şeklindedir.

I- Maliye Bakanlığınca Açıklanacak Oranlar ve Yabancı Para Cinsinden Alacak ve Borçların Değerlemesi

Geçici vergi uygulamasında üçer aylık yeniden değerlendirme oranından başka finansman gider kısıtlaması nedeniyle uygulanması gereken indirim oranı da Maliye Bakanlığınca üçer aylık dönemler itibarıyla açıklanacaktır.

Öte yandan, yabancı para cinsinden alacak ve borçların değerlendirilmesinde TC.Merkez Bankasınca Resmi Gazetede geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyla yayınlanan **döviz alış kurları** esas alınacaktır.

İ- Geçici Vergide Dönemsellik İlkesi

Geçici vergiye esas olan kazancın tespitinde de **dönemsellik esasına** uyulacaktır. Peşin ödenen giderler ve peşin tahsil edilen gelirlerin geçici vergi dönemleri dikkate alınarak Tek Düzen Muhasebe Hesap Planındaki 180 ve 380 no'lu hesapların kullanılması gerekir. Örneğin peşin kira giderleri, sigorta ödemeleri, yıllık üzerinden yapılan abonelik giderleri gibi giderler dönemsellik esasına göre muhasebeleştirilecektir.

J- Geçici Verginin Mahsubu ve Ödeme Koşulu

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilecek geçici verginin mutlaka fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Beyan edildiği halde nakden veya mahsuben ödenmeyen geçici vergi mahsup edilmeyecektir. Vadesinde ödenmeyen geçici vergiler ilgili gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği dönem sonu itibarıyla terkin edilecektir. Terkin edilen geçici vergi tutarına vade tarihinden terkin tarihine kadar geçen süre için gecikme zammı uygulanır. Kanun hükmü gereği ödenmeyen geçici verginin mahsubuna izin verilmemesi doğru bir uygulama gibi görünmekteyse de, bize göre tahakkuk esasına göre işlem yapılması teknik olarak daha anlamlıdır. Çünkü, aslı terkin edilen bir alacağa gecikme zammı uygulaması teknik olarak uygun değildir.

K- Fazla Ödenen Geçici Verginin İadesi

Beyan edilip ödenen geçici verginin beyan edilen gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, fazla kısmın mükellefin öncelikle diğer borçlarına mahsup edilmesi mahsup fazlasının ise yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayı izleyen ilk gün itibarıyla mükellefin yazılı olarak başvurması halinde iade edilir. İadenin üç ay içinde yapılmaması halinde Devletin mükellefe tecil faizi oranında faiz ödemesi gerekmektedir. (VUK, Mad:112/4) Mahsubu gereken borcun vadesi dolmuş olmalıdır.

L- Geçici Vergi Beyannamesine Eklenecek Belgeler

217 no'lu GVK Genel Tebliğinde belirtildiği üzere;

- Bilanço usulüne göre defter tutan mükellefler geçici vergi beyannamesine sadece “gelir tablosu”nu,
- İşletme defteri tutan mükellefler ise “işletme hesabı özeti”ni,
- Serbest meslek kazanç defteri tutanlar ise “serbest meslek kazanç bildirimi”ni,

ekleyeceklerdir. Geçici vergi beyannamelerine bilanço eklenmesine gerek duyulmaması olumlu olup, mükelleflere ve uygulayıcılara kolaylık sağlayacaktır.

M- Özel Hesap Dönemi Tayin Edilen Mükelleflerin Durumu

4369 sayılı kanun ile GVK'na eklenen Geçici 51.madde hükmüne göre, özel hesap dönemi tayin edilmiş bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri de 1.1.1999 tarihinden itibaren üçer aylık geçici vergi beyannamesi vereceklerdir. Geçici vergi beyannamesi verilen dönemlere ait olarak yıllık beyanname üzerinden tahakkuk ettirilen geçici vergi taksitleri terkin edilecektir. Madde hükmü şöyledir ;

“Geçici Madde 51- Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/1998 tarihi itibarıyla içinde bulundukları üç aylık dönemi takip eden dönemden başlayarak bu Kanunun değişik mükerrer 120 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 25.maddeleri uyarınca geçici vergi öderler. Geçici vergi beyannamesi verilen dönemlere ilişkin yıllık beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen geçici vergi taksitleri terkin edilir”

Örneğin, 1.7.1997/30.6.1998 özel hesap dönemine tabi olan bir kurumlar vergisi mükellefi 31.10.1998 tarihinde vereceği kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden kanunun değişmeden önceki hükümlerine göre geçici vergi hesaplayıp beyan edecektir. Bu mükellef, Ocak-Mart 1999 döneminde diğer mükellefler gibi üç aylık kazancı üzerinden yine geçici beyan edip ödeyecektir. Ancak, Ocak-1999 / Haziran-1999 dönemi için yıllık beyannameye göre tahakkuk eden geçici vergi taksitleri vergi dairesince terkin edilecektir. Bu durumda mükellef Ekim, Kasım, Aralık - 1998 aylarına ait geçici vergiyi eski hükümlere göre; Ocak/Haziran - 1999 dönemine ait geçici vergiyi ise yeni uygulamaya göre ödeyecektir. Örneğimizde belirtilen mükellef 1999 yılında vereceği kurumlar vergisi beyannamesinde 9 aylık geçici vergiyi mahsup edecektir.¹

N- İşin Bırakılması Veya Tasfiyeye Girilmesi Halinde Geçici Vergi

Mükerrer 120.maddenin 5.fıkrasında, “İşin bırakılması halinde , işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez” denilmektedir. Geçici vergi uygulaması faaliyette bulunulan dönemde elde edilen gerçek kazanç üzerinden hesaplanan bir vergilendirme yöntemine dönüşmüştür. Böyle olunca işin

¹ S.ŞEKER Age sy:424

birakıldığı tarih itibariyle faaliyet sona ermiş olduğundan geçici vergi hesaplama veya ödemenin bir anlamı kalmaz. Örneğin 15 Nisan - 1999 tarihinde işi bırakan mükellef Ocak/Mart-1999 dönemine ait geçici vergi beyannamesi , normal süresi olan 15 Mayıs 1999 tarihinde, 1 Nisan / 15 Nisan 1999 dönemine ait geçici vergi beyannamesinin de yine normal süre olan 15 Ağustos 1999 tarihine kadar verilmesi gerekir.

Tasfiyeye giren kurumlar Ticaret Sicil Memurluğu'ndan alacakları tasfiyeye girildiğine ilişkin belgeyi, mahkeme kararıyla tasfiyeye giren kurumlar ise mahkemeden alacakları tasfiyeye girildiğini belirten kararı tasfiyeye giriş bilançosu ile birlikte vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Kurumlar tasfiyeye girdikleri tarihi ihtiva eden geçici vergi dönem kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecekler, bu dönemden sonra geçici vergi ödemeyeceklerdir .

Birleşme ve devir hallerinde, birleşme ve devir tarihi itibariyle hukuki varlığı sona eren kurumların birleşme karı veya devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için 15 gün içinde beyanname verilmesi gerektiğinden, hukuki varlığı sona eren kurumlar, birleşme veya devir tarihinin içinde bulunduğu dönemler için geçici vergi beyannamesi vermeyeceklerdir.

O- Yeni İşe Başlayan Mükelleflerde Geçici Vergi Beyanı

Yeni işe başlayan mükellefler faaliyete başladıkları tarihin içinde bulunduğu dönemin sonuna kadar geçen süre, “geçici vergi dönemi” kabul edilerek bu dönem kazancı üzerinden geçici vergi beyan edeceklerdir. Örneğin 15 Şubat / 31 Mart dönemine ilişkin geçici vergi beyannamesini 15 Ağustos gününe kadar vereceklerdir.

Ö- Geçici Verginin Eksik Beyan Edildiğinin Tespiti Halinde Yapılacak İşlem Ve Gecikme Faizinin Hesabı

Yapılan incelemeler sonucunda geçmiş dönemlere ait geçici verginin %10'unu aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde eksik beyan edilen vergi kısmı için geçici vergi tarh edilir. %10'un (%10 dahil) altındaki noksanlıklarda ilave geçici vergi aranmaz. Buna göre gelir vergisi mükellefleri yönünden geçici vergi oranını %13.5 kurumlar vergisi oranını %22.5 kabul etmek mümkündür. Ancak, geçici vergi matrah üzerinden hesaplanacağı için mükellefin oran üzerinden bir indirim yapması mümkün değildir. Matrahın tespitinde “bilerek” yapılacak fahiş hatalarda da mükellefe bir kusur yüklenemez. Çünkü kanun %10 hata payını kabul etmiştir.

Mahsup süresi geçtikten sonra ortaya çıkarılan geçici vergi farkları kesinleştikten sonra vergi dairesince terkin edilir. Ancak , terkin edilen bu vergi için gecikme faizi ve ceza tahsil edilir. Uygulamada vergi inceleme elemanları düzenledikleri raporlarda mahsup süresi geçen geçici verginin aranmamasını belirtmektedir. Esasen geçici vergi tarh ve tahakkuk ettirilmeden üzerinden gecikme faizi ve ceza hesaplanması teknik olarak mümkün değildir. Önce vergi tahakkuk etmeli, terkin işlemi sonra yapılmalıdır.

Öte yandan gecikme faizi uygulamasında , geçici verginin mahsup tarihine kadar hesaplanacağı kabul edildiği halde; uygulamada VUK'nun 112.maddesindeki “tahakkuk tarihine kadar” ifadesi gerekçe gösterilerek gecikme faizi hesaplandığı görülmektedir. Örneğin, Ocak - 1995 döneminde beyanı gereken katma değer vergisini Şubat-1995 döneminde beyan edip ödeyen mükellef hakkında; bir aylık gecikme nedeniyle düzenlenen inceleme raporuna göre tarh edilen vergi Eylül 1998 ayında tahakkuk etmiş ise gecikme faizi Şubat-1995/Eylül-1998 dönemi için hesaplanmaz, sadece geciken bir aylık süre için hesaplanır.

Bu konuyla ilgili olarak 173 nolu GVK Genel Tebliğinin (C/3) bölümünde geniş açıklamalar yapılmıştır.

P- Re'sen Veya İkmalen Tarhiyat Ve Ceza Uygulaması

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 ziyayı cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. İkmalen veya re'sen tarhiyata konu matrah farkının Vergi Usul Kanununun 359.maddesinde belirtilen fiil ve işlemlerden kaynaklanması halinde, ayrıca söz konusu madde hükmüne göre ceza uygulanacaktır.

R- Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluğu

Tam tasdik sözleşmesi kapsamında tasdik yapan yeminli mali müşavirlerin 3'er aylık geçici vergi dönemleri için ayrıca tasdik raporu düzenlemelerine gerek yoktur. Ancak, yeminli mali müşavirler, geçici vergi matrahlarının doğruluğundan da sorumlu olup , düzenledikleri tasdik raporunda geçici vergiye ilişkin tespitlere de yer vereceklerdir.

Öte yandan , kendilerine gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerini serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavire imzalatma yükümlülüğü getirilen mükellefler geçici vergi beyannamelerini de imzalayacaklardır. ²

S- Devlet İç Borçlanma Senetlerinin Değerlemesi

4387 sayılı 1999 Mali Yılı Geçici Bütçe Kanunu'nun 5/a maddesine, "1999 yılı içinde ödenmesi gereken **gelir vergisi, kurumlar vergisi ve geçici vergi** yönünden bu Kanunun yürürlük tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan **devlet borçlanma senetleri** ile vadesi bir yıl ve daha uzun olan aynı neviden menkul kıymetler, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 279.maddesinin 4369 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükmüne göre değeri" hükmü eklenmiştir.

Bilindiği üzere VUK'nun 279.maddesinin 4369 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekline göre devlet iç borçlanma senetleri alış bedeli ile değerlendirilmekteydi. Yapılan değişiklikle 31.12.1998 tarihinden itibaren söz konusu menkul kıymetler borsa rayıcı ile değerlendirilecektir. Ancak, Kanun değişikliğine rağmen aşağıdaki menkul kıymetler eskiden olduğu gibi yine "alış bedeli" ile değerlendirilecektir.

- Hisse senetleri,
- Yatırım fonu katılım belgeleri (Fon portföyünün %51'inin Türkiye'de kurulu bulunan şirketlere ait hisse senetleri olması koşulu ile)
- Kar-zarar ortaklığı belgeleri

Bilindiği gibi Devletin ödünç para bulmak için ihraç ettiği bir yıl ve daha uzun vadeli iç borçlanma senetlerine **Devlet Tahvili**, bir yıldan daha kısa vadeli olarak ihraç edilen iç borçlanma senetlerine ise **Hazine Bonosu** adı verilmektedir. Hazine bonoları her yıl Bütçe Kanunu ile Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu bakana verilen yetki çerçevesinde çıkarılan bir borçlanma senedir. Devlet tahvilleri ve hazine bonoları 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanunu'nun 33.maddesi gereğince özel bir Kanuna ya da bütçe kanunlarına istinaden ihraç edilir.

Tapu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi Başkanlıklarınca bazı kamu yatırımlarını finanse etmek üzere çıkarılan menkul kıymetleri (GOS v.b.) de devlet iç borçlanma senedi olarak kabul etmek gerekmektedir. ³

1) 1.1.1999 Tarihinden Önce İhraç Edilen devlet Borçlanma Senetlerinin Değerlemesi

4387 Sayılı Geçici Bütçe Kanunu 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir. ⁴ Buna göre 1.1.1999 tarihinden önce ihraç edilmiş bulunan ve 31.12.1998 tarihinde işletmenin aktifinde bulunan **devlet borçlanma senetleri** vadesine bakılmaksızın alış bedeli üzerinden değerlendirilecektir. Geçici vergi uygulaması yönünden de 1.1.1999 tarihinden önce ihraç edilmiş olan devlet iç borçlanma senetleri 30.9.1999 tarihine kadar alış bedeli ile 4.döneme ait geçici verginin 15 Şubat 2000 tarihinde ödeneceği dikkate alınırse emsal bedeli ile değerlendirileceği anlaşılmaktadır. Aynı şekilde 1999 yılı dönem kazancının hesabında da 1.1.1999 tarihinden önce ihraç edilen devlet borçlanma senetleri borsa rayıcı ile değerlendirilecektir.

2) Vadesi Bir Yıl ve Daha Uzun Vadeli Devlet Borçlanma Senetlerinin Değerlemesi

² 217 nolu GVK Genel tebliği

³ 4046 Sayılı Özelleştirme Kanunu ile KOİ Başkanlığı Özelleştirme İdaresi Başkanlığına dönüştürülmüştür.

⁴ 4387 sayılı Kanun 30.12.1998 tarihli R.G.'de yayınlanmış olup yürürlük tarihi yayımlandığı tarih olarak belirtilmiştir. Ancak, Bütçe Kanunları kural olarak yılın ilk günü itibariyle yürürlüğe girer.

4387 sayılı Geçici Bütçe Kanunu'nun 5/a maddesinde, “..... vadesi bir yıl ve daha uzun olan aynı neviden menkul kıymetler”in de alış bedeline göre değerlendirileceği belirtilmektedir. Buradaki aynı neviden maksat, yine devlet borçlanma senetleri olmalıdır. Bize göre özel kesime ait devlet borçlanma senetleri ve tahviller aynı nev'i menkul kıymet kapsamına girmez.

1.1.1999 tarihinden sonra ihraç edilen ve vadesi en az bir yıl olan hazine bonoları ile 1.1.1999 tarihinden sonra ihraç edilen devlet tahvilleri (ki, bunların vadesi tanımı gereği bir yıl veya daha uzundur) 1999 yılının ilk üç dönemine ait geçici vergi hesabında alış bedeli üzerinden değerlendirilecektir. Ancak, 1.1.1999 tarihinden sonra ihraç edilen veya edilecek olan hazine bonolarından vadesi bir yılın altında olanlar **borsa rayicine** göre değerlendirilecektir.

3) Borsa Rayicine Göre Değerlenebilecek Menkul Kıymetler

İMKB Tahvil ve Bono Piyasası Yönetmeliğinin 4.maddesine göre aşağıda belirtilen menkul kıymetler borsada işlem görebilmektedir.

- Devlet Tahvilleri
- Hazine Bonosu
- Gelir Ortaklığı Senetleri
- Özel Sektör Tahvilleri
- Varlığa Dayalı Menkul Kıymetler
- Finansman Bonoları
- Diğer Kabul Edilecek Menkul Kıymetler

Buna göre devlet borçlanma senetlerinden borsada işlem görenlerin borsa rayicine göre değerlemesi halinde İstanbul Menkul Kıymetler Borsasındaki değerinin esas alınması gerekir. Söz konusu menkul kıymetlerin borsada işlem görmemiş olması halinde, değerlendirme günündeki değerinin “**Kıst Dönem Getirisi**” üzerinden hesaplanması gerekir. Kıst dönem getirisi, VUK'nun 279.maddesine göre, *menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmın eklenmesi suretiyle hesaplanacaktır.*

Özetle, 1.1.1999 tarihinden sonra ihraç edilen ve vadesi bir yıl veya daha az olan devlet iç borçlanma senetleri, 1999 yılında, geçici vergi uygulamasında alış bedeli üzerinden değerlendirilecektir. Ancak, 4.döneme ait geçici verginin ödeme vadesi 15 Şubat 2000 tarihinde ödeneceği için bu döneme ait geçici verginin tespitinde rayiç bedeli ile değerlendirilecektir. Keza, 1999 yılına ait gelir ve kurumlar vergileri de 2000 yılında ödenecek olduğu için 1999 yılına ait kazancın tespitinde de devlet borçlanma senetleri yine VUK'nun 279.maddesi uyarınca rayiç bedel üzerinden değerlendirilecektir. Ayrıca, 1999 yılı Geçici Bütçe Kanunu'nun 1.1.1999/30.6.1999 dönemini kapsadığını belirtelim.

Devlet borçlanma senetlerine yatırım yapan mükelleflerin borçlanma senetlerinin vadelerine dikkate etmeleri gerekmektedir. Özel kesime dahil menkul kıymetler ise VUK'nun 279.maddesine göre değerlendirilecektir.

Öte yandan , 3946 sayılı kanunla GVK'nun geçici 120.maddesinde yapılan değişiklikle kurumlar vergisi mükellefleri ile bilanço usulüne göre defter tutan gelir vergisi mükellefleri dilerse üçer aylık dönemler itibarıyla geçici vergi hesaplayabilmekteydiler. Bu yöntemi seçen mükellefler 1998 yılının 4.döneminde hazine bonusu , devlet tahvili ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresi Başkanlıklarınca çıkarılan menkul kıymetleri geçici vergi uygulamasında yine “**alış bedeli**”ne göre değerleyebileceklerdir. (VUK, Geçici madde : 20)

Ş- Geçici Vergi Yüğü Eski Uygulamaya Göre Artmıştır

Üçer aylık zorunlu geçici vergi uygulamasına geçiş nedenlerinden birisi de 3'er aylık zorunlu geçici vergileme yönteminin önceki yıl gelir veya kurumlar vergisinden daha adil olduğu şeklinde iddialar bulunmaktadır. Bize göre bu yöntem yürürlükten kaldırılan geçici vergi hesaplama yönteminden daha fazla adil değildir.

Bilindiği gibi eski uygulamada kurumlar vergisi oranı %25, geçici vergi ise kurumlar vergisinin %70'i kadardı. Gelir vergisi mükelleflerinde ise geçici vergi oranı %50 idi . Diğer bir ifade ile kurumlar vergisinde önceki yıl kazancının %17.5 oranında, gelir vergisi mükelleflerinde ise, vergi oranına bağlı olarak %12.5 ila %27.5 arasındaydı. Yeni yöntemde ise kurumlarda cari yılın (enflasyonlu kazancın) %25'i gelir vergisi mükelleflerinde ise %15'dir. Enflasyonun %60 olduğu kabul edilir ise kurumlardaki geçici vergi oranı %10.9 dan %25 e , gelir vergisi mükelleflerinde ise %7.8 ila %17.1 iken %15 olarak tespit edilmiştir. Bu da göstermektedir ki , vergi oranları genel olarak indirilirken geçici vergi oranı kurumlarda yaklaşık reel olarak %77 oranında, gelir vergisi mükelleflerinde ise alt dilimde %92 oranında artırılmıştır. Bize göre geçici vergiye karşı en önemli eleştiri oranın yüksekliğidir. Özellikle kurumlar vergisi mükelleflerinde geçici vergi oranı en az %15'e indirilmelidir. Aksi halde , oran yüksekliği mükelleflerin geçici vergiden kaçınmak amacı ile fatura kesmeyi yıl sonuna erteleyerek özellikle KDV yönünden efektif vergi kaybına neden olunabilir. Bu nedenle, üçer aylık geçici vergi beyanı ihtiyarı hale getirilmelidir. İsteyen mükellefler , geçmiş yıl gelir veya kurumlar vergisini esas alan eski uygulamayı sürdürebilmelidirler. Geçici vergi oranı ise hükümetin enflasyon tahmini dikkate alınarak tespit edilmeli, ancak bu oran cari yıl kazancının %10-15'inin geçmemelidir.

Sonuç olarak, üçer aylık faaliyet kazancı üzerinden hesaplanan geçici verginin de vergi adaletini gerçekleştireceği kanaatinde değiliz. Özellikle ülkemiz koşullarından kaynaklanan “**Vadeli çeke**” bağlı alacaklar ile senede bağlı olmayan alacakların vergi uygulamasında reeskonta tabi tutulmaması, şüpheli alacak karşılıklarının ayrılmasındaki sınırlamalar gerçek kazancın vergilendirilmesindeki diğer önemli engellerdir.