

## **Türkiye’de Geçici Vergi Uygulamasının Karşılaştırmalı Değerlendirmesi**

Semih ÖZ

semih.oz@politics.ankara.edu.tr

### **Comparative Evaluation of Advance Tax Payment in Turkey**

#### **Abstract**

The length of time between occurrence of taxable event and taxation of this activity has an impact on the amount of revenues in real terms. The importance of this effect is caused by erosion of state revenues, as defined Tanzi effect, increases during high-inflation times. This situation requires states to take measures to prevent erosion of tax revenues. In addition while some source of income is subject to withholding tax and some other source of income is subject to tax after a long period of occurrence of event may be queried in terms of the principles of equality and justice. In this study, taxation methods of some source of income during taxation period named as advance tax, internal withholding or temporarily tax in Turkey since the early 1980s are examined historical perspective and in comparison with other countries.

**Keywords** : Advance Payment Tax, Personal Income Tax, Corporate Income Tax, International Taxation.

**JEL Classification Codes** : H21, H24, H25, K34.

#### **Özet**

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile bu faaliyetten doğan gelirin vergilendirilmesi arasında geçen sürenin uzunluğu, devletlerin elde ettiği gelirlerin reel tutarı üzerinde etkide bulunmaktadır. Tanzi etkisi olarak da tanımlanan ve devlet gelirlerinde aşınmaya neden olan bu etkinin önemi yüksek enflasyon dönemlerinde daha çok artmaktadır. Bu durum, devletlerin vergi gelirlerinde aşınmayı önlemek için önlemler almalarını gerektirmektedir. Ayrıca bazı gelir unsurlarının kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirilmesi, buna karşılık bazı gelir unsurlarının vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin üzerinden uzun bir süre geçtikten sonra vergilendirilmesi, vergide eşitlik ve adalet ilkeleri açısından sorgulanabilmektedir. Bu çalışmada, Türkiye’de 1980’li yılların başından bu yana peşin vergi, dâhili tevkifat ve geçici vergi gibi adlarla uygulanmakta olan bazı gelir unsurlarının elde edildikleri dönem içerisinde vergilendirilmesi yöntemi, tarihsel süreç içerisinde ve halen dünyanın diğer ülkelerinde mevcut uygulama örnekleri ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

**Anahtar Sözcükler** : Geçici Vergi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Uluslararası Vergilendirme.



## 1. Giriş

Özellikle 1980’li yıllardan itibaren yüksek enflasyon baskısı altında kalan Türkiye ekonomisi, enflasyonun neden olduğu olumsuz etkilere açık hale gelmiştir. Bu olumsuz etkiler, maliye politikası genel çerçevesi içerisinde vergi uygulamaları içinde söz konusu olmuştur. Ancak enflasyonun vergi uygulamaları açısından etkisi, gerek yükümlüler gerekse vergi idaresi açısından farklı sonuçlar doğurmuştur. Örneğin, enflasyondan dolayı spesifik olarak alınan vergiler ile muafiyet, istisnaların reel tutarlarında aşınma meydana gelirken, işletme bilançolarına kayıtlı iktisadi kıymetlerin değerlerinin nominal olarak aynı kalması gibi nedenler yükümlülerin vergi matrahlarının fiktif olarak büyümesine neden olmuştur. Yine gelir vergisi tarifesi dilimlerinin aşınması, efektif vergi oranlarının artması sonucunu doğurmuştur. Buna karşılık, vergiyi doğuran olay ile bu faaliyetten elde edilen gelirin vergisinin ödenmesi arasında geçen sürenin uzunluğu da vergi gelirlerinin reel tutarını olumsuz etkilemiştir. Bu durum, vergi sisteminde meydana gelen olumsuzlukların etkilerinin giderilmesi için önlemler alınmasını gerektirmiştir. Bu nedenle, muafiyet ve istisna tutarları ile spesifik vergi tutarlarının her yıl artırılması, iktisadi kıymetlerin yeniden değerlendirilmesi ve enflasyon muhasebesi gibi uygulamalar bu dönemde ön plana çıkmaya başlamıştır.

Bu çalışmanın konusunu, enflasyonun vergi gelirleri üzerinde yarattığı olumsuz etkinin giderilmesini amaçlayan uygulamalar kapsamında değerlendirilen “geçici vergi” uygulaması oluşturmaktadır. Bu konu bağlamında, Türkiye’de geçici vergi uygulamasının zaman içerisinde gösterdiği değişimin ve son dönemlerde seçili bazı ülkelerde geçici vergi uygulamalarındaki farklılıkların incelemesi, çalışmanın amacını oluşturmaktadır.

Ücret başta olmak üzere bazı gelirlerin kaynağında kesinti yöntemiyle vergilendirildiği dikkate alındığında, geçici verginin, aynı zamanda yıl bazında vergilendirilen gelirler için vergi adaleti ve eşitliğin sağlanması gibi fonksiyonları yanında bütçe ve hazine dengesinin sağlanması için önceden gelir sağlama fonksiyonu da bulunmaktadır. Geçici vergi uygulaması (advance payment tax), süreklilik özelliği olan ve gelir üzerinden alınan dolaysız vergilerin, gelirin elde edildiği vergilendirme dönemi içerisinde belirli aralıklarla alınması ve dönem sonunda hesaplanacak kesinleşen vergi tutarından mahsup edilmesi esasına dayanmaktadır. Bu kapsamda çalışma, üç ana bölüme ayrılmıştır. Birinci bölümde, enflasyon ve vergi gelirleri ilişkisi, vergilendirme zamanının etkileri ve buna karşı devletlerin aldıkları önlemler açısından ele alınmaktadır. İkinci bölümde, Türkiye’de geçici vergi uygulaması tarihsel bir süreç içerisinde incelenmiştir. Üçüncü bölümde ise Türkiye’de uygulanan geçici vergi sisteminin diğer ülkelerle karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmanın sonunda, diğer ülke uygulamaları dikkate alınarak Türkiye’de mevcut geçici vergi sisteminin genel bir değerlendirmesi yer almıştır. Geçici vergi uygulaması dışında, enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisini gidermeyi amaçlayan diğer uygulamalar çalışmanın kapsamı dışında bırakılmıştır.

## 2. Enflasyon ve Vergilendirme Süresi İlişkisi

Enflasyon, vergilendirme sürecinde, gerek devletlerin toplayacakları vergi gelirini gerekse de yükümlülerin ödeyecekleri vergi tutarlarını etkilemektedir. Bu nedenle enflasyon, yükümlülerin davranışlarını değiştirebilmektedir. Örneğin, enflasyon dönemlerinde artan faiz oranına bağlı olarak gider olarak yazılan faiz tutarlarının artması vergi yükünün azalması sonucunu doğurduğundan, borçlanmak yükümlüler tarafından tercih edilen bir vergiden kaçınma yöntemi olabilmektedir. Enflasyon efektif vergi oranlarını değiştirmektedir (Leibfritz vd., 1997: 32-33). Diğer bir ifadeyle enflasyon, başta vergi matrahları olmak üzere vergi yasalarında yer alan ve “spesifik” olarak belirlenen istisna, muafiyet ve indirim tutarları ile gelir vergisinin artan oranlı tarife dilimlerini reel olarak aşındırmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergilerde gelirin elde edilmesi ile vergisinin ödenmesi sürecinde vergi gelirinin reel tutarını belirleyen etmenler; gelirin elde edildiği andan vergilendirme döneminin sona ermesine kadar geçen süre, vergilendirme döneminin sona ermesinden sonra beyanname verilmesine kadar geçen süre ve verginin taksitlendirilmesi durumunda taksit süreleridir. Ayrıca verginin süresi içerisinde ödenmemesi durumunda uygulanan faiz oranı ve faiz uygulama süresi de vergi gelirinin reel tutarını belirleyen diğer bir etmendir (Gürbüz, 1997: 5–6).

Enflasyonun devlet gelirleri açısından bir etkisi, vergi gelirinin reel tutarıyla ilgilidir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşme tarihi ile yükümlülerin bu vergiyi doğuran olayla ilgili vergilerini ödeme tarihleri arasındaki sürenin uzunluğunun, devletin tahsil edeceği vergi gelirlerinin reel tutarı üzerinde belirleyici bir özelliği bulunmaktadır. Özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde, bu sürenin uzaması devletlerin reel gelirinde aşınmaya neden olmaktadır. Tanzi etkisi<sup>1</sup> olarak da tanımlanan bu durumda, enflasyon oranı ve elde edilen gelirin vergilendirilme süresinin uzunluğu devletin vergi gelirinin reel tutarı konusunda belirleyici olmaktadır<sup>2</sup>. Bu durum, mali açığın daha da artmasına neden olmaktadır (Fisher vd., 2002: 4). Bu süre ne kadar uzunsu ve enflasyon oranı ne kadar yüksek ise, devletin tahsil edeceği verginin reel tutarı da o kadar düşük olmaktadır. Ayrıca, enflasyonun yüksek olduğu ve vergi ödeme süresinin uzun olduğu bir durumda Tanzi etkisi, mali sürüklenme (fiscal drag) etkisinden daha ağır basmaktadır (Tanzi, 2000: 4). Örneğin, Türkiye’de enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki olumsuz etkisinin

<sup>1</sup> Bu etki bazı kaynaklarda Oliveria-Tanzi etkisi olarak da tanımlanabilmektedir.

<sup>2</sup> Tanzi, bu durumu şöyle formüle etmektedir.  $T\pi = \frac{T_0}{(1+P)^n} = \frac{T_0}{(1+p)^{\frac{n}{\pi}}}$  : Formüle kullanılan simgeler ise P= aylık enflasyon oranı; n= vergiyi doğuran olay ile vergi tahsili arasında geçen süre (ay), T0 = enflasyonun sıfır olduğu durumda vergi gelirlerinin GSYİH’ye olan oranı, T π= enflasyon oranının π olduğu durumda vergi gelirlerinin GSYİH’ye olan oranı şeklindedir (Bkz. Tanzi, 1988).

hesaplanmasına yönelik olarak 1987–2000 yılları vergi gelirleri üzerine yapılan bir çalışmada, Tanzi etkisi olarak tanımlanan enflasyonun neden olduğu vergi kaybı, söz konusu yıllar için ortalama GSYİH’nın %1,4’ü olarak hesaplanmıştır (Şen, 2003). 1987–2005 yılları için yapılan diğer bir çalışmada ise her 1 TL’lik verginin enflasyondan arındırılmış reel değeri gösterilmiştir. Buna göre örneğin 1987 yılı için tahsil edilen 1 TL verginin reel değeri 0,87 TL olarak hesaplanmıştır. Bu durum, enflasyon dolayısıyla 1 TL’lik vergi gelirinde 0,13 TL değer azalmasının olduğunu göstermektedir. 2005 yılında ise 1 TL’lik verginin reel değeri 0,98 TL olarak hesaplanmıştır (Beşer, 2007: 89–108). Bu veriler, enflasyon oranı düştükçe, Tanzi etkisinin azaldığını göstermektedir<sup>3</sup>. Tanzi etkisi, uzun süre yüksek enflasyona maruz kalan Latin Amerika ülkelerinde de gözlemlenmiştir (Alvaredo ve Piketty, 2010).

Gelir vergisi tarifesindeki dilimlere ilişkin oranların yüksek olması, enflasyonun vergi geliri üzerindeki etkisinin daha yüksek olmasına neden olmaktadır. Diğer taraftan, son dönemlerde, vergi oranlarında indirim ve tek oranlı vergi sistemi (flat tax) gibi uygulamaların yaygınlaşması, bu etkiyi azaltmaktadır.

Vergilerin reel tutarındaki aşınma, daha çok dolaysız vergiler olarak tanımlanan gelir ve kurumlar vergilerinde ortaya çıkmaktadır. Çünkü bu vergilerde, vergilendirme dönemi olarak çoğunlukla bir takvim yılı esas alınmaktadır. Bu durum “geçmişe yönelik tarh esası” olarak da tanımlanmaktadır (Turhan, 1968: 297). Buna karşılık mal ve hizmetlerden alınan vergilerde ise vergilendirme dönemi, bir ya da üç ay gibi daha kısa dönemler olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla vergilendirme döneminin süresi bu konuda belirleyici bir diğer etmendir. Çünkü, vergilendirme döneminin uzunluğu, devletin vergi gelirini tahsil etme tarihinin daha ileri bir tarih olmasına neden olmaktadır. Bu sürenin belirlenmesinde vergiden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da önemli olabilmektedir. Örneğin, ileride detaylı olarak belirtileceği üzere, Türkiye’de toplam vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça yüksek olan petrol ürünleri üzerinden alınan özel tüketim vergisi (ÖTV) ayda iki kez beyan edilmektedir.

Vergilendirme döneminin uzunluğunun bütçe ve/veya hazine dengesi ile ilgisi de bulunmaktadır. Gerçi kamu harcamaları dikkate alındığında ters Tanzi etkisi olarak tanımlanan ve enflasyondan dolayı kamu harcamalarının reel tutarının daha az olmasına neden olan bir durum da söz konusu olabilmektedir<sup>4</sup>. Ancak kamu harcamaları daha sık

---

<sup>3</sup> Buna karşılık, bu çalışmalarda enflasyonun yükümlülerin aleyhine olan vergi gelirlerinin artması sonucu ortaya çıkan etkileri üzerinde durulmamıştır.

<sup>4</sup> Ters Tanzi etkisi, Patinkon etkisi olarak da tanımlanabilmektedir. Bu durumda, yüksek enflasyon var ise reel kamu harcamaları enflasyonun olmadığı duruma göre reel olarak daha düşük tutarda gerçekleşmektedir. (Bkz. Cardoso, 1998:620; Çavuşoğlu, 2005: 35–52).

aralıklarla hatta günlük olarak yapılırken, vergi gelirleri kural olarak yıllık ya da aylık olarak toplanmaktadır.

Vergi gelirlerinin belirli gün ya da dönemlerde toplanması, buna karşılık kamu harcamalarının günlük olarak gerçekleşmesi, devletleri belirli önlemler almaya zorlamaktadır. Örneğin, katma değer vergisi (KDV) uygulamasında vergilendirme dönemi, genel kural olarak Katma Değer Vergisi Kanunu'(KDVK)nun 39'uncu maddesinde üç ay olarak belirlenmiştir. Ancak maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden daha sonra idari bir düzenleme ile bu süre "bir ay" olarak belirlenmiştir. Maliye Bakanlığının bu uygulamasında Türkiye'de yakın zamana kadar var olan yüksek enflasyon oranları da etkin olmuştur. Her ne kadar KDVK'da vergilendirme dönemi üç ay olarak belirlense de, 41 ve 46'ncı maddelerde beyanname verme ve verginin ödenme süreleri sırasıyla her ayın 24'ü ve 26'sı olarak belirlenmiştir<sup>5</sup>. Dolayısıyla devletlerin her gün harcama yapması gerekirken, gelirleri belirli günlerde tahsil edilmektedir. Bazı vergilerde vergilendirme ve beyan dönemi süreleri daha da uzun olabilmektedir. Örneğin, gelir vergisinde vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır. Beyan süresi ise takvim yılını izleyen Mart ayının 1-25günleri arası (GVK md. 92) ve ödeme süresi ise iki eşit taksitte olmak üzere Mart ve Temmuz aylarıdır.

Bu nedenle devletlerin, harcamalarının yapılma tarihi ile gelirlerinin tahsil edilme süresi arasında bir denge sağlamaları gerekmektedir. Bu konuda devletlerin aldıkları başlıca önlemler aşağıdaki gibidir.

## 2.1. Vergilendirme Döneminin Kısa Tutulması

Devletler çoğunlukla birey ve kurumların gelirleri üzerinden alınan vergilerde, vergilendirme dönemini harcamalar üzerinden alınan vergilere kıyasla daha uzun bir süre olarak belirlemektedir. Örneğin gelir vergisi ve kurumlar vergisi bir yıllık dönem içerisinde elde edilen gelir üzerinden alınmaktadır. Buna karşılık, bu yükümlülerin gelirleri üzerinden değil ancak mal ve hizmet teslimleri üzerinden alınan ve asıl ödeyicinin bu mal ve hizmetleri satın alanların/kullanıcıların olduğu vergilerde, devletler bu süreyi daha kısa tutma eğilimindedir. Burada temel amaç, bu vergilerin "emanet" olarak kaldığı kişilerde bu sürenin mümkün olduğunca kısa tutulmak istenmesidir. Diğer taraftan, devletler farklı nedenlerle bazı yükümlü grupları açısından farklı ödeme süreleri belirleyebilmektedir. Örneğin Türkiye'de bir vergilendirme döneminde elde edilen gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisi (basit usulde vergilendirilen hariç) izleyen takvim yılının Mart ve Temmuz

---

<sup>5</sup> Yasada vergilendirme döneminin üç ay, buna karşılık beyan ve ödeme sürelerinin aylık olarak belirlenmesi bir çelişkidir. Bu, idari bir düzenlemeye Yasa'nın uydurulması halindedir. Ancak bu konu çalışmanın konusu dışında olduğu için burada sadece belirtilmiştir.

aylarında ödenmektedir. Ancak GVK’nın 117’nci maddesine göre<sup>6</sup> yıllık beyannamelerinde, zirai kazançları ile birlikte diğer kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildiren çiftçilerden, toplam gelir içindeki zirai kazançlarının payı %75 ve daha yüksek oranda olanlar için vergi ödeme zamanı, Kasım ve Aralık aylarıdır. Bu durumda, çiftçilerin zirai ürünlerinden hâsılât elde etme dönemleri ile verginin ödenme zamanı arasında bağlantı kurulması ön plana çıkmaktadır.

Bazı durumlarda, bu sürenin belirlenmesinde “gelir etkisi”, daha ağır basabilmektedir. Örneğin Türkiye’de özel tüketim vergisi (ÖTV) uygulamasında, vergilendirme dönemi, kural olarak, “bir ay” şeklinde belirlenmiştir. Ancak az sayıda yükümlüden Yasaya ekli (I) sayılı tarife göre petrol ve doğalgaz ürünleri üzerinden alınan ÖTV’nin vergilendirme dönemi sadece 15 gündür. Her ayın 1–15 ile 16–30 günleri arasında hesaplanan ÖTV izleyen on gün içerisinde beyan edilmek ve ödenmek zorundadır. Söz konusu vergilerin 2009 yılında toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %13,2’dir.<sup>7</sup> Bu oranın yüksek olması, beyan ve ödeme süresinin kısa tutulmasının en önemli nedenidir. İthalde alınan ve gümrük vergisi ile birlikte aynı zamanda ödenen KDV’nin de toplam vergi gelirleri içerisindeki payı %19,1’dir<sup>8</sup>. Bütçe gelirlerinin yaklaşık 1/3’ünü oluşturan bu iki verginin ödeme zamanının tespitinde, doğal olarak gelir etkisi öncelikli olmaktadır.

Gelirin tahakkuk esasına ya da tahsilât esasına göre vergilendirilmesi de enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki etkisinin büyüklüğü konusunda önemli olabilmektedir. Özellikle Türkiye’de taşınmazlardan (GMSİ) ya da serbest meslek kazançlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi örneklerinde olduğu gibi, vergilendirmenin *tahsil esasına* göre gerçekleştirilmesi durumunda, gelirin elde edilme süresine bağlı olarak, enflasyonun bu süre üzerindeki negatif etkisi, tahakkuk esasına göre vergilendirilen gelirlere göre daha belirgindir<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Zirai kazançlarda bu ödeme süreleri maddenin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden 250 seri No’lu Gelir Vergisi Tebliği ile yapılan düzenleme göre belirlenmiştir.

<sup>7</sup> 2011 yılında petrol ürünleri üzerinden alınan ÖTV tutarı 33.572.623.000 TL, toplam vergi gelirleri ise 253.765.370.000 TL’dir. Bu durumda ÖTV’nin toplam vergi gelirlerine oranı  $33.572.623.000/253.765.370.000 = \%13,2$  oranı olmaktadır. bkz. Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006-2011) <<http://www.bumko.gov.tr>>, 08.07.2012.

<sup>8</sup> İthalde alınan KDV tutarı, 2011 yılında 48.684.783.000 TL’dir. <<http://www.bumko.gov.tr>>, 08.07.2012.

<sup>9</sup> Gelirin tahakkuk esasına göre vergilendirildiği durumda, ticari kazançlarda olduğu gibi miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi ile gelir elde edilmiş sayılmakta ve dolayısıyla vergilendirilmesi için yeterli olmaktadır. Buna karşılık, tahsil esasında, gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi yanında ayrıca gelirin kişinin memelikine girmesi koşulu da aranmaktadır (bkz. Öz, 2006).

## 2.2. Kaynakta Kesinti Uygulaması

Devletler, vergi sistemlerini yükümlülerin elde ettikleri gelirlerin yine kendileri tarafından beyan edilmesi esasına dayandırmakla birlikte vergilendirme kolaylığı açısından kaynakta kesinti yöntemini de uygulayabilmektedirler. Enflasyon oranlarının yüksek olduğu bir durumda, devletlerin aldığı bir önlem de kaynakta kesinti (stopaj) yöntemiyle vergilendirilen gelir unsurlarını arttırmak olmaktadır. Bu durumda, ücret gelirlerinde olduğu gibi, henüz gelirin iktisadi olayı gerçekleştiren tarafından elde edilmesi aşamasında vergilendirilmesi ve kesintiyi yapanın daha kısa dönemlerde (örneğin aylık) bu vergiyi hazineye intikal ettirmesi durumunda, enflasyonun vergi gelirleri üzerindeki etkisi daha sınırlı olmaktadır.

Diğer taraftan kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilenler, kesintinin nihai olduğu vergilendirme olduğu durumda gelirleri için beyanname vermemektedirler. Bu durumda, vergi ödemelerinin zamanını belirleyen etmenlerden birisinin de beyannamelerin verilme süresi olduğu dikkate alındığında, bu sürenin beyannamelerin verilme hazırlığı gibi nedenlerle uzaması, kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilenler yönünden mevcut eşitsizliği daha da arttırmaktadır (Neumark, 1975: 413–14.). Bu eşitsizlik, vergilerin reel tutarı için de geçerlidir.

## 2.3. Geçici Vergi Uygulaması

“Peşin vergi” ya da “önceden ödeme” gibi kavramlarla da tanımlanan geçici vergi uygulaması, devletlerin gelire daha fazla gereksinim duyduğu dönemlerde, hazinenin bir önlem olarak bütçe yılı başında belirli bir haddin üzerinde vergi ödeyen yükümlülere, geçmiş yıl ödedikleri verginin belirli bir bölümünü örneğin  $\frac{1}{4}$ ’ünü avans olarak almaları esasına dayanmaktadır (Gürsoy, 1963: 171). Peşin vergi uygulaması bazı kaynaklarda “geleceğe yönelen tarh esası” olarak da tanımlanmaktadır (Turhan, 1968: 297). Bu durumda hazine ve bütçe dengesi, diğer bir ifadeyle gelir etkisi, geçici vergi uygulamasında daha çok ön plana çıkmaktadır. Devletler, vergi gelirlerinin enflasyon etkisinden arındırılması içinde geçici vergi uygulamaya başlamaktadırlar.

Geçici vergi, gelir üzerinden alınan vergilerle ilgili bir uygulamadır. Diğer bir ifade ile geçici vergi, birey ve kurumların kazançları üzerinden alınan vergilerle ilgili bir uygulamadır. Gelir üzerinden alınan vergiler çoğunlukla bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelirlerin, izleyen bir tarihte beyan edilmesi esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleşme tarihi ile bu faaliyetten elde edilen gelirin vergilendirilmesi arasında uzun bir süre olabilmektedir. Bu nedenle, devletler vergilendirme dönemi içerisinde oluşan kazançlar üzerinden belirli aralıklarla dönem sonunda kesinleşen kazanç üzerinden hesaplanacak vergiye mahsuben, geçici vergi almaktadırlar.



Geçici vergi uygulaması maliye politikası uygulamaları açısından da önemlidir. Çünkü kaynakta kesinti yoluyla tahsil edilen gelir türleri dışında kalanların vergisi bir sonraki yılda alındığı zaman, ulusal gelirdeki değişikliğin gelir vergisine yansımada da gecikme olabilmektedir (Nadaroğlu, 2000: 348). Bu gecikmenin önlenmesi ve gelir vergisinin ulusal gelirdeki değişikliklere duyarlı olabilmesi için, devletler geçici vergi uygulamasına önem verebilmektedirler.

Yükümlüler, “geçmişe yönelik tarh esası” uygulamasından farklı olarak geçici vergi uygulamasında vergilerini erkenden ödemektedirler. Bu durum, yükümlülerin lehine değildir. Çünkü reel olarak daha değerli bir ödemeyi ya da vergi ödeme tarihine kadar kullanıp ayrıca gelir elde edebilecekleri bir tutarı, erkenden devlete ödemektedirler. Ancak geçici vergi uygulamasının yükümlüler yönünden bir yararı, ekonominin daralma dönemlerinde ya da diğer nedenlerle işlerinin kötüleşmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Gelirin elde edilmesi ile bunun vergisinin ödenmesi için geçecek süre içerisinde mali durumu kötüleşen yükümlüler, borçlarını ödeyemeyebilirler ya da gecikme ile ödeyebilirler (Turhan, 1998: 127–8). Bu yönüyle geçici vergi uygulaması, devlet açısından bir güvence özelliği de taşımaktadır.

Geçici vergi uygulaması önce Almanya’da, daha sonra Fransa ve ABD’de uygulanmaya başlamıştır (Turhan, 1998:128). Almanya, 1920’de gelir vergisinin merkeze devlete geçmesinden sonra ticari-sınai kazançlar ile serbest meslek kazançlarında peşin ödeme sistemine geçmiştir. Almanya’nın bu dönemde yaşadığı yüksek enflasyon ortamının, bu uygulamanın başlamasının temel nedeni olduğu kabul edilmektedir. Peşin ödeme, bu dönemde dört taksitte yapılmaktadır. Genel kural olarak, peşin vergi ödeme tutarları bir önceki yılın vergisine göre hesaplanmaktadır. 1934 yılında çıkarılan bir Yasa ile Maliye Bakanlığına peşin ödemeleri azaltıp arttırma yetkisi verilmiştir. Fransa’da ise “peşin vergi uygulaması” 1942 yılında başlamıştır. Ancak bu sistem, gerçek anlamıyla bir peşin ödeme değildir. Vergi dairesinin yükümlünün beyanını incelemesi dolayısıyla geçmiş döneme ait gelirin vergisinin, kesinleşmeden beyanının vergi idaresince inceleme sürecinde ödenmesi esasına dayanıyordu. ABD’de peşin ödeme sistemine 1943 yılında geçilmiştir. Bu sistemde vergi yükümlüleri, 15 Mart’a kadar iki gelir vergisi beyannamesi vermekteydiler. Bunlardan birincisi geçmiş yılda elde ettiği gelirin, ikincisi ise o yıl içerisinde elde edeceği muhtemel gelirin beyanıyla ilgiliydi. Tahmin edilen gelir, dört eşit taksitte ödeniyordu. Tahmini gelir dolayısıyla fazla vergi ödemesi yapılmışsa ya gelecek yılın vergisine mahsup ediliyor ya da yükümlüye iade ediliyordu (Turhan, 1968: 299–306). 1970’li yıllardan sonra ise petrol krizi ve diğer etmenler, uygulanan maliye politikalarında değişime neden olmuş ve daha çok sayıda devlet; vergi gelirlerinde meydana gelen reel aşınmayı önlemek için peşin vergi uygulamasına başlamıştır.

### 3. Türkiye’de Geçici Vergi Uygulaması

Türkiye’de halen uygulanmakta olan geçici vergi uygulaması ilk olarak 1981 yılında “peşin ödeme” uygulaması adı altında başlamıştır. Bu tarih, bir önceki bölümde belirtildiği üzere, İkinci Dünya Savaşı sırasında görülen fiyat artışlarından sonraki dönemde, 1970’li yıllardan itibaren değişen koşullar sonucunda fiyatların tekrar artmaya başladığı bir dönemin başlangıcıdır. 1980 yılında Türkiye ilk kez üç haneli enflasyon oranıyla karşılaşmıştır. 1980’li yılların ortalarında fiyat artışları %45’ler dolayındadır (TÜİK, 2008: 19.19). Bu dönemde, vergi gelirlerinde zaman aralığından dolayı yaşanan reel kayıplar, geçici vergi uygulamasının başlamasının temel nedeni olmuştur. İzleyen bölümde, Türkiye’de bu konuda yapılan düzenlemeler yer almıştır.

#### 3.1. 2361 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenleme

Peşin vergi ödemesi uygulaması, Türk vergi sistemine 1980 yılında yapılan vergi değişiklikleri ile girmiştir. 1 Ocak 1981 tarihinde yürürlüğe giren 2361 sayılı Yasa ile GVK’ya eklenen mükerrer 117’nci madde ile o güne kadar Türk vergi sisteminde mevcut olmayan yeni bir uygulama ile ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin peşin vergi ödemeleri esası getirilmiştir.

1980 yılına kadar gelir vergisi sisteminde, ücretler ve menkul sermaye iratları (MSİ) dışında sadece yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle bazı serbest meslek kazancı ödemelerinde kesinti yapılması yoluyla peşin ödeme (kazandıkça öde) esası geçerlidir. O dönemde yaşanan mali zorluklar, kesinti yoluyla vergilendirilen gelirlerin artmasına neden olurken, ayrıca peşin vergi sisteminin de Türk vergi sistemine girmesine neden olmuştur.

Yapılan düzenleme ile ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek sahiplerinin merkez, il ve ilçelerde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kurulacak özel komisyonlar tarafından maddede yazılı beş dereceden<sup>10</sup> birine intibak ettirilmeleri ve yükümlülerin de intibak ettirildikleri dereceye karşılık gelen peşin vergiyi bir önceki yılın vergisi taksitleri ile birlikte ve üç eşit taksitte ödemeleri, daha sonra beyan ettikleri dönem kazancı üzerinden hesaplanan vergiden mahsup etmeleri öngörülmüştür. Bu sistem götürü olarak hesaplanan peşin vergi tutarlarına dayandığı için yoğun eleştiri almıştır (DPT, 1993: 7).

---

<sup>10</sup> 2361 sayılı Yasa gerekçesinde yedi derece öngörülmüş, ancak Yasa metninde beş derece yer almıştır (bkz. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987: 806).

### 3.2. 2574 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenleme

1 Ocak 1982 tarihinde yürürlüğe giren 2574 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemeyle, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç ile serbest meslek kazancı sahiplerinin bir önceki takvim yılı için verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin ticari kazançlarla serbest meslek kazançlarına isabet eden bölümünün %30’u kadar vergiyi, bir önceki yılın gelir vergisi ile birlikte ve normal taksit süreleri içinde peşin vergi olarak ödemeleri öngörülmüştür. Böylece idare tarafından tespit edilen götürü peşin ödeme sisteminden, beyana dayanan ancak önceki yıl matrahını esas alan peşin ödeme sistemine geçilmiştir. Söz konusu düzenleme 1 Ocak 1983 tarihinde yürürlüğe giren 2772 sayılı Yasanın 20/2 maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Peşin ödemeye geçişin serbest meslek sahiplerinin vergi yükünü geçiş yılında aşırı artırdığı, bu nedenle geçiş yılında birçok işyerinin kapatıldığı belirtilmektedir (Bulutoğlu, 2004: 116).

1980 yılında gerçekleşen enflasyon oranının geçici vergi uygulamasının başlamasında özel bir önemi bulunmaktadır. 2361 sayılı Yasa gerekçesinde peşin vergi uygulaması ile vergi kesintisine tabi gelir grupları aleyhinde mevcut adaletsizliğin ve eşitsizliğin giderilmesinin mümkün olduğu hem de vergi güvenliğini sağlayacak ve verginin fiskal amacına uygun bir uygulama getirildiği (Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1987: 777) belirtilmektedir. Ancak, peşin vergi uygulamasının (geçiş dönemi olmaksızın) başlamasında, bu dönemde uygulanan mali politikalar dikkate alındığında IMF’nin ısrarının da (Bulutoğlu, 2004: 116) dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca bu uygulamaya Odalar Birliği ile bir başka meslek kuruluşu Türkiye Barolar Birliğinin peşin vergi esasına karşı çıktığını belirtmek gerekiyor<sup>11</sup>.

### 3.3. 3239 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenleme

Peşin vergi deneyiminden sonra, 3239 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik sonucunda 1986 yılında “dâhili tevkifat” adı altında getirilen düzenleme ile peşin vergi uygulamasının farklı bir uyarlaması “geniş bir karşı kampanyaya rağmen<sup>12</sup>” yürürlüğe girmiştir. Sistem, yükümlülerin ödedikleri dolaylı vergilerden hareketle gelirlerinin kavranması esasına dayanmıştır.

Söz konusu Yasa ile Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın 94’üncü maddesine eklenen B fıkrasında, dâhili tevkifatın; katma değer vergisine tabi olan mükelleflerde adlarına tarh ve tahakkuk ettirilen katma değer vergisi üzerinden, katma değer vergisine

---

<sup>11</sup> KUMRULU, Ahmet (1988) *Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950–1985)*, AUHF–1988–40–01–04, s.217.

<sup>12</sup> KUMRULU, Ahmet (1988), *a.g.m.*, s. 217.

özel matrah şekilleri ile tabi tutulan mallarla temel gıda maddelerinin satışını yapan mükellefler satışını yaptıkları söz konusu malların alış ve satış bedelleri arasındaki fark üzerinden, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan mükelleflerde adlarına tarh ve tahakkuk ettirilen banka ve sigorta muameleleri vergisi üzerinden, bunlar dışında kalanlarda ise, yapılan teslimler karşılığı alınan bedel üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir.

Bu uygulamada, gerçek usulde gelir vergisine tabi tutulan ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri ile ortaklık olarak kazançları gelir vergisine ve kurumlar vergisine tabi tutulmayan adi ortaklıklar, kolektif şirketler ve adi komandit şirketler, cari takvim yılı kazancının gelir vergisine mahsup edilmek üzere dâhili tevkifat yapmak ve yapmış oldukları bu dâhili tevkifatı bağlı oldukları vergi dairesine ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'nın mükerrer 40'ncü maddesinde de, kurumlar vergisi yükümlülerinin cari vergilendirme dönemi vergilerine mahsup edilmek üzere dâhili tevkifat yapmaları öngörülmüştür. Görüleceği üzere, bir önceki düzenlemeden farklı olarak 3239 sayılı Yasa ile yapılan düzenleme, kurumlar vergisi yükümlüleri ile gerçek usule tabi zirai kazanç sahiplerini kapsamıştır.

Sistem, katma değer vergisine tabi olan yükümlülerin adlarına tarh ve tahakkuk ettirilen katma değer vergisine dayandırılmıştır. Dâhili tevkifatın hesaplanmasında esas alınan katma değer vergisi; mükelleflerin katma değer vergisine tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, indirilebilir katma değer vergisi düşüldükten sonra kalan miktar olarak belirlenmiştir. Banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan mükelleflerde de adlarına tarh ve tahakkuk ettirilen banka ve sigorta muameleleri vergisidir.

GVK'nın değişik 94'üncü maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkartılan 20.12.1985 tarih ve 85/10175 sayılı BKK'da, katma değer vergisine tabi olanların ödemeleri gereken katma değer vergisinin %50'si<sup>13</sup> oranında dâhili tevkifat yapacakları hükmüne bağlanmıştır.

Cari yılda ödenen dâhili tevkifat tutarlarının, bu yıla ilişkin olarak ertesi yılın Mart ayında verilen yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi, dâhili tevkifat tutarının beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması durumunda iade yapılmaması ve fazla ödenen verginin izleyen dönem dâhili tevkifat ödemelerinden mahsup edilmesi öngörülmüştür.

---

<sup>13</sup> Söz konusu BKK'nın 21.02.1986 tarih ve 86/10380 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik (III) üncü maddesinin (a) fıkrasında, geçici vergi uygulamasında kademeli bir geçiş öngörülmüştür. Buna göre katma değer vergisine tabi olanların ödemeleri gereken katma değer vergisinin 1.1.1986 – 31.03.1986 dönemi için %20'si, 01.04.1986 – 30.06.1986 dönemi için %30'u, 01.07.1986–30.09.1986 dönemi için %40'ı, 1.10.1986 tarihinden (bu tarih dâhil) sonraki dönemler için %50'si oranında dâhili tevkifat yapmaları öngörülmüştür.

3239 sayılı Yasa ile yapılan düzenlemeler sırasında, gelir vergisi yükümlüleri için öngörülen dâhili tevkifat uygulaması, 5422 sayılı KVK’ya eklenen mükerrer 40’nci madde ile GVK’nın dâhili tevkifat ile ilgili hükümlerine göre dâhili tevkifat yaparak vergi dairesine ödemeleri için kurumlar vergisi yükümlüleri için de öngörülmüştür.

### 3.4. 3505 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenleme

1986 yılında başlayan dâhili tevkifat uygulamasında yaşanan sorunlar nedeniyle<sup>14</sup> daha sonra 3505 sayılı Yasa ile GVK’ya eklenen mükerrer 120’nci madde ile 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren dâhili tevkifat uygulaması temelinden değiştirilerek, bugün de kullanılmakta olan tanımlama ile “geçici vergi” uygulaması başlatılmıştır.

Yasa hükmüne göre, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, geçici vergi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır. Bu dönemde, dâhili tevkifat uygulamasından farklı olarak zirai kazanç elde edenler geçici vergi uygulamasının dışında bırakılmışlardır. Yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşanlar ile noterlerin bu işlerden sağladıkları kazançlar geçici vergi uygulamasının dışında tutulmuştur.

Geçici vergi tutarı, içinde bulunulan yılda verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, ticari ve mesleki kazançta isabet eden tutarının %50’si olarak belirlenmiştir. Geçici verginin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi ve yıllık gelir vergisi ile birlikte tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Bu dönemde geçici vergi, ilk taksiti yıllık beyannamenin verildiği Mart ayından başlamak üzere her ayın 20’nci günü akşamına kadar olmak üzere on iki eşit taksitte ödenmiştir. Bir önceki takvim yılında tahakkuk eden geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir.

Yasada %50 olarak yer alan geçici vergi oranı 89/14913 sayılı BKK ile gelir vergisi mükellefleri için %30 olarak belirlenmiştir. Ancak daha sonra, 30.12.1993 günlü ve 93/5143 sayılı BKK ile geçici vergi oranı, yaşanan ekonomik kriz ortamı dikkate alınarak 1 Mart 1994 tarihinden itibaren gelir vergisi beyannameleri üzerinden tahakkuk ettirecek geçici vergi için uygulanmak üzere, tekrar %50’ye yükseltilmiştir.

3505 Sayılı Yasa ile KVK’nın mükerrer 40’nci maddesinde yapılan değişiklikle, kurumlar vergisi yükümlülerinin de cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine

---

<sup>14</sup> Bu ifade, 3505 sayılı Yasa gerekçesinde yer almakla birlikte, gerekçede bu sorunlara ilişkin ayrıca detaylı açıklama yer almamaktadır (Bkz. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, 1989:452). Bu duruma özellikle sürekli olarak sonraki döneme devreden KDV’si olan yükümlülerin geçici vergi ödememesi ve ayrıca KDV’nin ödenmemesinin cazibesinin artması gerekçe olarak gösterilebilir.

mahsup edilmek üzere, GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi ödeyecekleri; ancak geçici verginin beyanı hakkında KVK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Diğer taraftan, 25.6.1992 tarihli ve 3824 sayılı Yasanın 11'nci maddesi ile 5422 sayılı KVK'ya eklenen ve Mükerrer 25'nci maddede, asgari vergi farkı hesaplamasında, hesaplanan geçici verginin kurumların ödeyecekleri asgari vergi farkından indirileceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan %50 olarak uygulanan geçici vergi oranı 30.12.1993 günlü ve 93/5141 sayılı BKK ile kurumların 01.01.1994 tarihinden itibaren verilecek kurumlar vergisi beyannamelerine göre hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden tahakkuk ettirilecek geçici vergiler için %70 olarak yeniden tespit edilmiştir.

### **3.5. 3946 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenleme**

3505 sayılı Yasanın uygulandığı dönemdeki geçici vergi uygulamasında, yükümlülere geçen yılın kazancı yerine cari dönem kazancı üzerinden de geçici vergi ödemelerini sağlayan bir değişiklik yapılmış ve bu seçeneği tercih eden yükümlülere daha düşük oranda vergi ödeme olanağı sağlanmıştır.

3946 sayılı Yasa ile GVK'nın 120'nci maddesinde yapılan düzenleme ile 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar da dâhil olmak üzere, yükümlülerin dilerlerse, ilgili hesap döneminde üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre hesaplanan kazançlarının %25'ini geçici vergi olarak ödemeleri olanağı getirilmiştir.

Bu usulde hesaplanan geçici verginin, üçer aylık dönemleri takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi bakımından bağlı olunan vergi dairesine beyan edilmesi ve aynı süre içinde ödenmesi gerekmektedir. Bu yöntemi seçen yükümlülerin iki yıl geçmeden bu usulden dönmemeleri öngörülmüştür.

93/5143 sayılı Karamamede, 3946 sayılı Yasa ile getirilen, üçer aylık bilanço ve gelir tablosuna göre hesaplanan kurum kazançları üzerinden %25 oranında geçici vergi ödeme yöntemini seçenler hakkında, %70 oranının uygulanmayacağı, ayrıca belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 3946 sayılı Yasanın 38'nci maddesi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında dikkate alınan geçici vergi tutarı ile ilgili yukarıda bahsedilen mükerrer 25'inci maddesi uygulamadan kaldırılmıştır.

### **3.6. 4369 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenleme**

Türkiye'de bugün halen uygulanmakta olan geçici vergi uygulaması, 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişikliğe dayanmaktadır. 4369 sayılı Yasa gerekçesinde, değişiklikle ilgili aşağıdaki açıklama yer almıştır.

“Geçici verginin hesaplanmasında bir önceki takvim yılına ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisi tutarının esas alındığı durumda ödenecek geçici vergi tutarı ile mükellefin cari yıldaki faaliyeti arasındaki ilişki kopmaktadır. Örneğin mükellef cari yıl faaliyeti zararlı sonuçlanmasına karşın -geçici verginin hesabında bir önceki yıl faaliyetleri esas alındığından geçici vergi ödemek zorunda da kalmaktadır (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 2002: 389).”

4369 sayılı Yasa ile GVK’nın mükerrer 120’nci maddesinde yapılan değişiklik uyarınca, ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere GVK’nın ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK’nın değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları<sup>15</sup> (42’nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103’üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödemek zorundadırlar.

4369 sayılı Yasa ile GVK’nın 120’nci maddesinde yapılan değişiklik ile geçici vergi uygulamasında 3505 sayılı Yasa uygulamasında ihtiyari olan cari dönem kazancı üzerinden geçici vergi ödenmesi uygulaması zorunlu hale getirilerek, geçmiş dönem kazancı üzerinden vergi ödenmesi uygulamasından tamamen vazgeçilmiştir. 4369 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle, olmayan kazançtan vergi alınması sonucunu doğuran bir uygulamanın kaldırıldığı ve gerçek gelirin vergilendirilmesinin sağlandığı belirtilmektedir (Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 2002:389).

Aynı şekilde, 5422 sayılı KVK’nın 25’inci maddesinde yapılan değişiklik ve daha sonra bu Yasa yerine uygulama giren 5520 sayılı KVK’nın 32’nci maddesi uyarınca kurumlar vergisi yükümlüleri de cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, GVK’nın mükerrer 120’nci maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi ödemektedirler.

5422 sayılı KVK’nın uygulandığı dönemde kurumlar vergisi yükümlülükler için geçici vergi oranı, %30’dur. Ancak 5520 sayılı KVK uygulamaya girerken, kurumlar vergisi oranında gerçekleşen indirimle paralel olarak geçici vergi oranı da indirilmiştir.

---

<sup>15</sup> Yasa maddesinde altı aylık ibaresi olmakla birlikte 2000/1514 sayılı BKK ile bu süre üç ay olarak belirlenmiştir.

Halen kurumlar vergisi yükümlüleri, kurum kazançları üzerinden 2006 yılından itibaren %20 oranında geçici vergi öderlerken, gelir vergisi yükümlüleri 5479 sayılı Yasayla yapılan değişiklik sonucunda<sup>16</sup> %15 oranında geçici vergi ödemektedirler.

Diğer taraftan, mevcut geçici vergi uygulamasında vergi matrahlarının enflasyondan olumsuz etkilenmemesi için, yükümlüler lehine olmak üzere amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yeniden değerlemeye tabi tutulması gibi düzenlemeler de bulunmaktadır.

#### 4. Türkiye’de Geçici Vergi Gelirleri

Türkiye’de 2006–2009 yılları arasında gelir vergisi ve kurumlar vergisi gelirleri ile bu gelirlerin gayrisafi yurtiçi hâsıla (GSYH) ve toplam vergi gelirleri içerisindeki payları Tablo:’de gösterilmiştir. Türkiye’de gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, OECD ve AB standartlarındaki ülkelerin aynı oranları ile karşılaştırıldığında düşüktür (OECD, 2009:79,83). Bu nedenle, Türkiye’de geçici vergi uygulamaları birey ve kurumların elde ettikleri gelirler üzerinden hesaplandığı için, bu vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payına bağlı olarak geçici verginin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da düşük olmaktadır.

**Tablo:1**  
**Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Tahsilâtları**

	Gerçekleşme (Milyar TL)				GSYH Payları (%)				Toplam Vergi Gelirleri İçerisindeki Payı (%)			
	2008	2009	2010	2011	2008	2009	2010	2011	2008	2009	2010	2011
<b>Merkezi Yönetim Gelirleri</b>	209,6	215,1	254	296	22,06	22,72	23	23,1	100	100	100	100
<b>Genel Bütçe Gelirleri</b>	203	208,7	246	286	21,37	22,04	22,3	22,3				
<b>Vergi Gelirleri</b>	168,1	172,4	211	254	17,69	18,21	19,1	19,8				
<b>Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler</b>	54,9	56,5	61,3	75,8	5,78	5,96	5,6	5,9	32,7	32,8	29,1	29,8
<b>a) Gelir Vergisi</b>	38	38,4	40,3	48,8	4	4,06	3,7	3,8	22,6	22,3	19,1	19,2
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	1,8	2	2,1	2,8	0,2	0,2	0,2	0,2	1,1	1,2	1,0	1,1
Basit Usulde Gelir Vergisi	0,2	0,2	0,2	0,3	0	0	0	0	0,1	0,1	0,1	0,1
Gelir Vergisi Tevkifatı	34,8	35,1	36,8	44,3	3,7	3,7	3,3	3,5	20,7	20,4	17,5	17,4
Gelir Geçici Vergisi	1,2	1,1	1,2	1,4	0,1	0,1	0,1	0,1	0,7	0,6	0,6	0,6
<b>b) Kurumlar Vergisi</b>	16,9	18	20,9	26,9	1,8	1,9	1,9	2,1	10,1	10,4	9,9	10,6
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	0,5	0,5	0,5	3,5	0,1	0,1	0	0,3	0,3	0,3	0,2	1,4
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	0,2	0,2	0,2	0,3	0	0	0	0	0,1	0,1	0,1	0,1
Kurumlar Geçici Vergisi	16,2	17,3	20,1	23,1	1,7	1,8	1,8	1,8	9,6	10,0	9,5	9,1

Kaynak: Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Merkezi Yönetim Bütçe Gelirleri (2006–2011)’den Gerçekleşme ve GSYH Payları), <<http://www.bunko.gov.tr>>, Erişim: 29.03.2012.

<sup>16</sup> GVK’nın m.120’nci maddesinin atf yaptığı 103’üncü maddede yer alan gelir vergisi tarifesinin ilk dilim oranında yapılan indirim dolayısıyla, gelir vergisi yükümlülerinin geçici vergi oranında indirim meydana gelmiştir.



Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin Türkiye’de toplam vergi gelirlerine olan oranı 2009 yılında %29,8’dir. Bu oran 2008 yılında ise %32,7’dir. 2011 yılında toplam vergi gelirleri içerisinde gelir vergisinin payı %19,2, kurumlar vergisinin ise %10,6’dır. Ancak, özellikle beyana dayanan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı oldukça düşüktür. Gelir vergisi gelirleri, esas olarak, kesinti yoluyla ödenen vergilerden oluşmaktadır. Bu gelirlerin kaynağı ise başta ücretler olmak üzere GVK’nın 94’üncü maddesi uyarınca yapılan kesintilerdir. Beyana dayanan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, 2008–2011 yılları arasında ortalama %1,1 olarak gerçekleşmiştir. Aynı dönemde, geçici vergi gelirlerinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı da yaklaşık %0,6’dır. Bu durumda, yıl içinde ödenen geçici vergilerin dönem beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edildiği dikkate alındığında, beyana dayanan gelir vergisi, Türkiye’de toplam vergi gelirlerinin yaklaşık %1,5-%2 ’sini oluşturmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken bir nokta, beyana dayanan gelir vergisinin geçici vergi dâhil tutarının toplam vergi geliri ya da GSYH ile kıyaslanmasında “belirli” bir yıla ait beyana dayanan gelir vergisi tutarının “bir önceki” yıl geçici vergi tutarıyla birlikte dikkate alınması gerekliliğidir. Benzer durum, kurumlar vergisi için de geçerlidir.

Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, gelir vergisine kıyasla daha da düşüktür. Buna karşılık, toplam vergi gelirleri içerisinde beyana dayanan kurumlar vergisinin payı, beyana dayanan gelir vergisi payından oldukça yüksektir. Kurumlar vergisi hâsılâtının hemen hemen tamamı, gelir vergisinden farklı olarak beyana dayanan kurumlar vergisinden toplanmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi geliri de esas olarak geçici vergiden elde edilmektedir. Örneğin, ödenen geçici vergi tutarı 2008 yılında 16,2 milyar TL’, 2011 yılında 23,1 milyar TL’dir. 2010 yılına ait beyanlarda Nisan 2011’de 3,5 milyar TL kurumlar vergisi ödenirken daha önce ilave olarak 20,1 milyar TL geçici vergi ödenmiştir. Aynı yapı, önceki yıllarda toplanan kurumlar vergisi gelirleri içinde geçerlidir. Ancak, benzer durum gelir vergisi için geçerli değildir. Çünkü beyana dayanan gelir vergisi gelirleri içerisinde geçici vergiye konu olan ticari kazanç ve serbest meslek kazancı dışında, GMSİ gibi diğer gelir unsurları da yer almaktadır. Ayrıca, gelir vergisi yükümlüleri geçici vergi dönemi içerisinde gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi olan %15 oranı üzerinden vergi öderken, dönem sonu beyanında artan oranlı tarifeye göre vergi ödemektedirler. Oysa kurumlar vergisi yükümlüleri hem geçici vergi dönemlerinde hem de dönem sonunda daha önce belirtildiği üzere aynı oran üzerinden (%20) geçici vergi ödemektedirler.

Ayrıca, kurumlar vergisinden doğan geçici vergi hâsılâtı, gelir vergisinden doğan geçici vergi hâsılâtından genel olarak daha yüksektir. Örneğin, 2011 yılında gelir vergisi geçici vergi tutarı 2,8 milyar TL iken kurumlar vergisi geçici vergi tutarı 23,1 milyar TL’dir.

Bu durumda, gelir vergisinden doğan geçici vergi uygulaması Türkiye’de sorgulanabilir hale gelmektedir. Ancak, sorun esas olarak geçici vergi hâsılatının değil, beyana dayana gelir vergisi hâsılatının düşük olmasından kaynaklanmaktadır.

## 5. Diğer Ülkelerde Geçici Vergi Uygulamaları

1970’li yılların başlarında yaşanan petrol fiyatlarındaki önemli artıştan sonra, birçok ülke yüksek fiyat artışları ile karşı karşıya kalmıştı. Yüksek enflasyon oranlarının devletlerin vergi sistemlerine olan etkisi, Tanzi etkisini gidermeyi hedefleyen vergilendirme dönemlerinin kısılması ya da geçici vergi uygulamalarının yaygınlaşması gibi uygulamalar olmuştu. Çünkü geçici vergi uygulamasının olmadığı durumda, ödeme zamanı aralığı Tanzi etkisinin artması sonucunu doğurmaktadır (Escolano, 2010: 20).

Diğer ülke örnekleri incelendiğinde, bugün gelişmiş vergi sistemine sahip ülkelerin hemen hemen tamamında geçici vergi uygulamasının olduğu görülmektedir.

Geçici vergi uygulamasında ülke örnekleri incelendiğinde, temel özelliğin gelir vergisinin cari vergilendirme dönemi içerisinde alınması olmasına rağmen, matrahın belirlenmesi, geçici vergi dönemlerinin uzunluğu, geçici vergi uygulamasına muhatap olan yükümlü grubu gibi konularda uygulamaların ülkeden ülkeye değiştiği gözlenmektedir. Ayrıca bazı ülkelerde, gelir vergisi ile kurumlar vergisi yükümlülere farklı geçici vergi uygulamasına muhatap olabilmektedirler.

Devletlerin, geçici vergi uygulamalarının temel özellikleri Türkiye’de uygulanan sistemle karşılaştırmalı olarak aşağıda verilmiştir.<sup>17</sup>

### 5.1. Geçici Vergi Uygulamasına Muhatap Olan Yükümlü Grupları

Ülke uygulamaları incelendiğinde, geçici vergi uygulamalarına muhatap olan yükümlüler açısından az sayıda ülkede bütün gelir vergisi yükümlülere geçici vergi öderken, ülkelerin çoğunluğunda ancak belirli gelir unsurlarını elde eden yükümlülerin geçici vergi ödediği görülmektedir. Bu ayrıma göre ülkelerin durumları, Tablo: 2’de yer almıştır. Tabloda ülkeler önce ikili bir ayrıma tabi tutulmuştur. Birinci grupta, bütün yükümlülerin geçici vergi ödediği ülkeler, ikinci grupta bazı yükümlülerin geçici vergi ödediği yükümlüler yer almıştır. İkinci grupta yer alan ülkeler daha sonra geçici vergi

---

<sup>17</sup> Bu bölümde yer alan Tablolar, OECD’nin Forum On Tax Administration çalışmaları kapsamında, 43 ülkeye vergi uygulamaları konusunda anket yoluyla sorulan sorulardan gelir vergisi ve kurumlar vergisi yükümlülere için geçici vergi uygulamalarıyla ilgili olanlarına verilen yanıtları içeren Tablolardan hareketle tarafımızca oluşturulmuştur (Devletlerin yanıtları için Bkz. OECD, 2009a: 184–95).

uygulamasına tabi olan gelir unsurları itibarıyla sınıflandırılmıştır. Bu grupta yer alan ülkelerin çoğunluğu, kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilenler dışında kalan tüm yükümlüleri, geçici vergi uygulamasına tabi tutmaktadır.

**Tablo: 2**  
**Gelir Vergisi Uygulamasında Geçici Vergi Grupları**

I	Bütün yükümlülerin geçici vergi ödediği ülkeler	Japonya, Kanada
II	Bazı yükümlülerin geçici vergi ödediği ülkeler	
1	Kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilenler dışında kalan tüm yükümlüler	Avustralya, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Almanya, Macaristan, İrlanda, İzlanda, İtalya, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Norveç, Slovak Cumhuriyeti, Yeni Zelanda, İngiltere, ABD, Arjantin, Çin, Hindistan
2	Ücret geliri dışında gelir elde eden tüm yükümlüler	Çek Cumhuriyeti, İsviçre, Yunanistan
3	Sadece serbest meslek kazancı elde edenler	Avusturya, Romanya, Malta, Şili, İsrail, Estonya, Belçika
4	Sadece ticari kazanç elde edenler	Polonya, İsveç, Slovenya
5	Serbest meslek kazancı ve ticari kazanç elde edenler	İspanya, Türkiye, Rusya
6	Serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazanç elde edenler	Portekiz
7	Ticari kazanç ve kira geliri elde edenler	Kore
III	Geçici verginin ödenmediği ülkeler	Singapur

*Kaynak: Bkz. 17 No’lu Dipnot.*

İkinci grupta yer alan ülkeler arasında, serbest meslek kazancı ve ticari kazanç elde edenlerin geçici vergi uygulamasına muhatap olduğu ülkeler; Rusya, Türkiye ve İspanya’dır. Türkiye’de, geçici vergi uygulamasına muhatap olanlar GVK’nın geçici 120’nci maddesine göre belirlenmektedir. Basit usulde vergilendirilenlerin geçici vergi ödeme yükümlülüğünün dışında bırakıldığı dikkate alındığında, Türkiye’de ticari kazanç elde edenler açısından bir eşik uygulaması olduğu söylenebilir<sup>18</sup>. Ancak serbest meslek

<sup>18</sup> Basit usulde vergilendirilme koşulları, GVK’nın 47 ve 48’inci maddelerinde yer almaktadır. Örneğin 2010 yılında basit usulde vergilendirilmek için satın aldıkları malları aynen satanların yıllık alım tutarının 60.000 TL’yi aşmaması gerekmektedir. Diğer taraftan, Türkiye’nin OECD’ye verdiği yanıtta bu ayrımın yer almadığı görülmektedir (Bkz. OECD, 2009a: 184–95).

kazancı elde edenler açısından böyle bir eşik bulunmamaktadır. Bu, vergi adaleti açısından sorgulanabilir bir durumdur.

Kurumlar vergisi yönünden geçici vergi uygulamasına muhatap olan yükümlülerin ülke bazında ayrımı Tablo: 3’de yer almıştır. Devletler, kurumlar vergisi yönünden genel olarak ayrıma gitmemekte ve tüm yükümlüleri geçici vergi uygulamasına tabi tutmaktadır. Ancak az sayıda ülke, kurum yükümlülerine eşik uygulamakta, bu eşik tutarının üzerinde gelir elde eden yükümlüler geçici vergi ödemektedir. İrlanda’da ise yükümlüler ilk işe başladıkları yıl geçici vergi ödememektedirler.

**Tablo: 3**  
**Kurumlar Vergisi Uygulamasında Geçici Vergi Grupları**

Yöntem	Uygulayan Ülke
Bütün yükümlülerin geçici vergi ödediği ülkeler	Avusturya, Belçika, Kanada, Danimarka, Finlandiya, Almanya, Macaristan, İzlanda, İtalya, Kore, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Polonya, Portekiz, İspanya, İsveç, Türkiye, Şili, Çin, Yunanistan, İsrail
Küçük ölçekli yükümlülere eşik uygulanan ülkeler	Çek Cumhuriyeti, Avustralya, Fransa, Japonya, Yeni Zelanda, Slovak Cumhuriyeti, İngiltere, ABD
Özellikli durumlar	
İrlanda	Yeni işe başlayan kurumların ilk yılları hariç tüm yükümlüler
Norveç	Petrol üreticileri ve nakliyeciler
İsviçre	Kantonlara göre değişmektedir
İngiltere	Karları 1,5 milyon Pound’u aşan büyük yükümlüler

*Kaynak: Bkz. 17 No’lu Dipnot.*

## 5.2. Geçici Vergi Ödeme Sıklığı

Vergiye doğuran olay gerçekleştikten sonra, buna ilişkin verginin ödenme zamanı, vergi gelirlerinde enflasyonun etkisinin giderilmesi açısından önemlidir. Dolayısıyla, bu aşınmayı önlemeye yönelik olarak uygulanan geçici vergi ödeme zamanı ve sıklığı da bu etkinin azaltılması açısından aynı öneme sahiptir.

Devletlerin geçici vergi uygulamaları, ödeme sıklığı açısından değerlendirildiğinde, temel olarak ikili bir ayrım söz konusudur. Bu ayrım içerisinde devletler iki gruba ayrılmaktadır. Birinci grupta yer alan devletler, yükümlü grubuna göre farklı dönemler belirlemektedirler. Bu devletler ve uygulama özellikleri gelir vergisi yönünden Tablo: 4’te, kurumlar vergisi yönünden ise Tablo: 5’te verilmiştir. İkinci grupta yer alan devletler ise geçici vergi uygulamasına tabi tüm yükümlülere, ayırım yapmaksızın aynı vergilendirme dönemi süresini uygulamaktadırlar. Bu devletler de Tablo: 6’da verilmiştir.

Yükümlü grubuna farklı vergilendirme dönemi uygulayan devletler, genel olarak büyük yükümlülere kısa, buna karşılık küçük yükümlülere daha uzun süren vergilendirme dönemleri uygulamaktadırlar.

**Tablo: 4**  
**Gelir Vergisinde Yükümlü Grubuna Göre Farklı Dönem Uygulamaları**

Ülke	Yöntem
Kanada	Genel kural yılda dört kez olmakla birlikte balıkçılar ve çiftçiler yılda bir kez
Çek Cumhuriyeti	Büyük yükümlüler her ay diğerleri üç ayda bir
Slovak Cumhuriyeti, Slovenya	Büyük yükümlüler 12 ayda, küçük yükümlüler 3 ayda bir
Polonya	Yılda 12 kez ya da 4 kez (küçük işletmeler ve yeni işe başlayanlar)

*Kaynak: Bkz. 17 No’lu Dipnot.*

Tüm yükümlülere aynı dönemi uygulayan devletlerin uygulamalarında ise uygulama birliği olmadığı, yılda bir kezden her ay geçici vergi uygulamasına kadar geniş bir yelpaze içerisinde zaman aralığı belirlendiği gözlemlenmektedir. Ancak devletler, üç aylık vergilendirme dönemlerinden oluşan yılda dört kez geçici vergi ödenmesi yöntemini daha çok tercih etmektedir. Türkiye’de, Yasada altı ay olarak belirlenmesine rağmen BKK ile yapılan düzenlemeyle en çok tercih edilen yöntem olan yılda dört kez geçici vergi ödenmesi yöntemi tercih edilmiştir.

**Tablo: 5**  
**Kurumlar Vergisinde Yükümlü Grubuna Göre Farklı Dönem Uygulamaları**

Ülke	Yöntem
Çek Cumhuriyeti	Kazançları 30.000 CZK ile 150.000 CZK arasında olanlar yılda iki kez, 150.000 CZK üstünde olanlar yılda dört kez
Slovak Cumhuriyeti	Büyük yükümlüler her ay, küçük yükümlüler 3 ayda bir
Polonya	Küçük yükümlüler yılda dört kez, diğerleri aylık
Finlandiya	Küçük yükümlüler yılda iki kez, diğerleri aylık
Macaristan	Küçük yükümlüler yılda dört kez, diğerleri aylık
Bulgaristan	Küçük yükümlüler yılda dört kez, diğerleri aylık

*Kaynak: Bkz. 17 No’lu Dipnot.*

Diğer taraftan, geçici vergi uygulamasının üç aylık beyanı uygulaması, sermaye piyasalarında hisse senedi veya tahvil satmak için şirketlerin muhasebelerinin saydam olması ve uluslararası kabul gören muhasebe ilkelerine de uygundur. Çünkü “olgun” pazar ekonomilerinde işletmeler ticari muhasebelerini yıllık değil üçer aylık dönemlerle yapmaktadırlar (Bulutoğlu, 2004: 118).

**Tablo: 6**  
**Aynı Dönem Uygulamaları**

Yöntem	Uygulayan Ülke
Yılda bir kez	İrlanda, Arjantin, Kore
Yılda iki kez	İtalya, Japonya, İngiltere, Malezya
Yılda üç kez	Fransa (isteğe bağlı olarak 10 kez), Yeni Zelanda, Portekiz, Estonya, Bulgaristan, Hindistan, Rusya, Suudi Arabistan
Yılda dört kez	Avustralya, Avusturya, Belçika, Almanya, Lüksemburg, Norveç, İspanya, İsveç, Türkiye, ABD, Romanya
Yılda beş kez	Arjantin
Yılda on kez	Danimarka
Aylık (yılda on iki kez)	Finlandiya, İzlanda, Meksika, Hollanda, Şili, Çin, Macaristan, İsrail, İsveç

*Kaynak: Bkz. 17 No'lu Dipnot.*

Bazı ülkelerde gelir vergisi yükümlüleri ile kurumlar vergisi yükümlüleri için farklı vergilendirme dönemleri uygulanabilmektedir.

### 5.3. Geçici Vergi Hesaplama Yöntemleri

Devletlerin uygulamaları değerlendirildiğinde, geçici vergi hesaplama yöntemlerinin temel olarak ikili bir ayrıma tabi olduğu gözlemlenmektedir. Bu yöntemlerden birincisi, geçici vergi uygulamasında, yükümlülerin bir önceki yıl vergi matrahlarının/ödedikleri vergilerin esas alınmasıdır. İkinci yöntem ise cari dönemde elde edilen gelir üzerinden geçici vergi ödenmesidir. Türkiye'de geçici vergi uygulamaları dikkate alındığında, başlangıçta birinci yöntemin, son olarak da ikinci yöntemin tercih edildiği görülmektedir. Halen devletlerin bu iki yöntemden hangisini seçtikleri, özellikli durumlar da dikkate alınarak Tablo: 7'de gösterilmiştir.

**Tablo: 7**  
**Geçici Vergi Hesaplama Yöntemleri**

Yöntem	Uygulayan Ülke
Önceki yıl vergi matrahını esas alanlar	Avustralya, Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Estonya, Fransa, Almanya, İzlanda, Japonya, Kore, Lüksemburg, Hollanda, İtalya, Yeni Zelanda, Norveç, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, İsveç, İngiltere, Arjantin, Slovenya
Cari yıl vergi matrahını esas alanlar	Danimarka, Macaristan, Meksika, Polonya, Türkiye
Geçen yıl ya da cari yıl matrahını seçme hakkı verenler	Kanada, İrlanda, ABD
Özellikli Durumlar	

Avustralya	Brüt gelirin önceki yıla ait ortalama vergi oranı çarpımıyla bulunan tutar ya da önceki yıl vergi tutarının ¼’ünün GSYİH artışı ile uyarlanmış tutarı
Avusturya	Önceki yıl ödenen vergi tutarı ile artış faktörü hesaplanarak bulunan tutar
Belçika	Yükümlü tarafından hesaplanır
Kanada	Bir önceki yıl vergisinin ¼’ü ya da cari yılın tahmini tutarı ya da ihbarnamede belirtilen tutar, balıkçı ve çiftçiler önceki yılın 2/3’ü
Danimarka	Tahminin vergi yükümlülüğünün %10’u
İrlanda	Mevcut vergilendirme dönemi gelirinin %90’ı ya da önceki yıl gelirinin %100’ü üzerinden
İtalya	Önceki yıl ödenen verginin %39,6 ve %59,4’ü (eğer vergi tutarı 51.65€ ile 257,52€ arasında ise %99’u)
Hollanda	Enflasyon faktörü dikkate alınarak önceki yıl kazancının kala aylara bölünmesiyle bulunan tutar
Yeni Zelanda	Önceki yıl kazancının %105’inin 1/3’ü
Yunanistan	Cari yıl gelirinden hesaplanan verginin %55’i
Norveç	Önceki yılın geliri ve mevcut yılın vergi oranı
Polonya	%19 ya da artan oranlı vergi tarifesine göre (örn. %18 ya da %30 )
İspanya	Yükümlülere göre değişmekte
İsveç	Önceki yıl nihai vergisinin %105 ile %110’u arasında
İngiltere	Önceki yıl vergisinin %50’si
Türkiye	Vergilendirme döneminde elde edilen gelirin %15’i
A.B.D.	Mevcut döneminin gelirinin %90’nının ya da önceki yıl kazancının %100’ünün ¼ noksanı

Kaynak: Bkz. 17 No’lu Dipnot.

Devletlerin çoğunluğu, önceki yıl matrahını esas alarak geçici vergi almaktadırlar. Ancak, bu devletlerin bir kısmı, önceki yıl vergi matrahının belirli bir oranını örneğin %50’sini esas alırken, bazı devletler önceki yıl matrahını enflasyon oranında artırarak uygulamaktadır. Bu yöntem özellikle, cari dönemde elde edilen gelirden bağımsız olarak önceki yılın gelirine dayandığı için yükümlünün daha fazla ya da daha az vergi ödemesine neden olabilmektedir. Bu nedenle, bu yöntemi seçen devletlerin bir bölümü, önceki yıl matrahının belirli bir oranını esas alarak cari yıl geçici vergi tutarını belirlemektedir. Örneğin, Türkiye’de de 1982 yılındaki peşin ödeme uygulamasında, önceki dönem ödenen verginin %30’u peşin vergi olarak dikkate alınmıştır.

Bazı devletlerse, yükümlülere geçici vergi matrahını belirlerken cari yıl ya da geçen yıl kazancı üzerinden ödeme konusunda seçim yapma hakkı vermektedir. 3946 sayılı Yasa döneminde Türkiye’de de uygulanan bu yöntem, halen Avustralya, Kanada, İrlanda ve ABD’de uygulanmaktadır.

Bazı devletler, geçici vergi matrahını belirlerken cari yıl kazancını esas almaktadır. Bugün Türkiye’de de uygulanan bu yöntem, yükümlülerin cari yıl gelirini kavradığı için daha etkin ve daha adil bir yöntem olarak kabul edilebilir. Ancak, dönemler arasında gelir dalgalanmalarının fazla olduğu durumlarda, örneğin ilk dönemlerde kar daha

sonraki dönemlerde aşırı zarar eden yükümlülerin gelirini kavramada bu yöntem de yeterli olmayabilir. Ayrıca, bu yöntem gelirin belirlenmesi için yükümlülerin sürekli olarak gelirlerini hesaplamaları, bunları beyan etmeleri gibi iş yükünü artırdığından, devletlerin vergi toplama maliyetlerinin de artması sonucunu doğurmaktadır.

Bu noktada şu soru sorulabilir : “Bu iki yöntemden hangisi doğrudur?” Ancak, bu sorunun net bir yanıtı olduğu söylenemez. Zaten ülke uygulamalarındaki farklılıklar da, ülkelerin doğruyu arama konusundaki yaklaşımlarını göstermektedir.

## 6. Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmada, Türkiye’de geçici vergi uygulamaları diğer ülke uygulamaları ile birlikte karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir.

Vergilendirme zamanı, vergilendirme tekniği açısından olduğu kadar vergilendirme amaçları açısından da önemlidir. Yine vergilendirme zamanı, devlet gelirlerinin gelir gider dengesinin sağlanması açısından olduğu kadar vergide eşitlik ve adalet ilkesinin sağlanması açısından da önemlidir.

Geçici vergi uygulaması, özellikle 1970’li yılların başlarında yaşanan petrol fiyatlarındaki ani ve önemli artıştan sonra yaşanan enflasyon ortamında devletlerin vergi gelirlerinde vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasında geçen sürede yaşanan reel gelir kaybının önlenmesi için aldıkları önlemler arasında önem kazanmaya başlamıştır. Geçici vergi uygulaması, bu bağlamda Türkiye’nin yüksek enflasyonla tanıştığı yıllarda alınan bir önlem olarak 2361 sayılı Yasa ile 1981 yılından itibaren uygulanmaya başlamıştır. Daha sonra “dâhili tevkifat” adı altında başlayan uygulamada, 1985 yılında yürürlüğe giren katma değer vergisi düzenlemelerini esas almıştır. Ancak, kısa bir süre sonra bu uygulamadan vazgeçilerek, 3505 sayılı Yasa ile bugünkü adıyla da “geçici vergi” olarak tanımlanan uygulama başlatılmıştır. Geçici vergi uygulaması başlangıçta, yükümlülerin önceki dönem ödedikleri vergiyi esas almıştır. Daha sonra yükümlülere 3946 sayılı Yasa ile geçmiş dönem kazancı ya da cari yıl kazancı üzerinden seçim yaparak geçici vergi ödemeleri olanağı sağlanmış, ancak 4369 sayılı Yasa ile 1999 yılından itibaren geçici vergi, yükümlülerin sadece cari dönemde elde ettikleri kazanç üzerinden ödenmeye başlamıştır.

Geçici vergi uygulamaları, bugün birçok modern vergi sisteminde mevcut olmakla birlikte, bu konuda diğer ülke örnekleri incelendiğinde, devletlerin farklı geçici vergi sistemlerine sahip oldukları gözlemlenmektedir. Bazı durumlarda bu farklılıklar oldukça belirgin olarak ortaya çıkmaktadır. Bunun nedenin, her ülkenin kendine özgü politik ve sosyal koşullarının farklı olması ve devletlerin bunlara bağlı olarak ekonomideki rollerinin de farklı tanımlanmasıyla ilgili olduğu kabul edilmektedir.



Geçici vergi uygulamalarında, özellikle devletlerin geçici vergiye tabi yükümlüler, geçici vergi dönemlerinin süresi ve geçici vergi uygulamasında cari dönem gelirin mi yoksa önceki dönem gelirin mi esas alınacağı konusunda farklı uygulamaları bulunmaktadır.

Türkiye’deki uygulamada, geçici vergiye tabi gelir vergisi yükümlüleri ticari kazanç elde edenler ile serbest meslek kazancı elde edenlerdir. Basit usulde vergilendirilenlerin geçici vergi uygulamasının dışında bırakılmaları dikkate alındığında, ticari kazanç elde edenler açısından geçici vergiye tabi olma konusunda bir eşik olduğu söylenebilir. Ancak tahsil esasına göre vergilendirilen serbest meslek kazancı elde edenler için böyle bir eşik bulunmamaktadır. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşanlar ve noterler, geçici vergi uygulamalarının dışındadırlar. Yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşan yükümlülerin zaten vergilendirme dönemlerinin GVK açısından istisnai bir uygulama olduğu dikkate alındığında, bu kazançları elde edenlerin geçici vergi uygulamasının dışında kalmaları anlaşılabilir olmakla beraber noterlerin (görevini ifa edenlerin), geçici vergi uygulamalarının dışında kalmaları, vergide eşitlik ilkesi açısından sorgulanabilir bir durumdur.

Kurumlar vergisi ödeyen yükümlüler de geçici vergi uygulamasına tabidirler. Yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşanların geçici vergi düzenlemelerinin dışında kalması uygulaması, kurumlar vergisi yükümlüleri için de geçerlidir.

Türkiye’de geçici vergi uygulamasında, bütün yükümlüler üç ayda bir olmak üzere yılda dört kez geçici vergi beyanında bulunmaktadır. Bazı ülkelerde mevcut olan büyük yükümlülerin daha sık olarak geçici vergi ödemeleri uygulamasına ise Türkiye’de yer verilmemiştir. Ancak, kurumlar vergisi gelirlerinin hemen hemen tamamının geçici vergi uygulamasından elde edildiği dikkate alındığında, kurumlar vergisi yükümlüleri için farklı bir sistem üzerinde durulabilir. Çünkü en fazla kurumlar vergisi ödeyen ilk bin yükümlünün kurumlar vergisi gelirlerinin yaklaşık %70’ini ödediğine ilişkin çalışmalar bulunmaktadır. Bu durumda, bu yükümlülerin ya da mükellefiyetleri Büyük Mükellefler Vergi Dairesinde olan yükümlülerin örneğin aylık olarak geçici vergi ödemeleri üzerinde durulabilir.

Türkiye’de gelir vergisi uygulamasında, beyan edilen gelirlerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı düşüktür. Gelir vergisi, daha çok kaynaktan kesinti yoluyla ödenmektedir. Bu gruba giren yükümlüler, başta ücret geliri elde edenler olmak üzere GVK’nın 94’üncü maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisine tabi olan yükümlülerdir. Ücretliler dışındaki gelirleri vergi kesintisine tabi tutulanların bir bölümü, kesinti yoluyla nihai olarak vergilendirilenlerdir. Bu durumda, ücretliler aylık olarak, nihai olarak vergilendirilenler de geliri elde etme aşamasında vergilendirilmektedirler. Geçici vergi uygulamasının bu yükümlülerin vergi ödeme zamanı dikkate alındığında, vergide eşitliği sağlayıcı bir özelliği bulunmaktadır. Aksi, durumda örneğin ticari kazanç elde edenler

vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra 2 ile 14 ay arasında değişen bir zaman dilimi içerisinde vergilerini beyan ederlerken ve vergilerini izleyen yılın Mart ve Temmuz aylarında öderken, ücret geliri elde edenler, vergilerini aylık olarak ödemektedirler. Bu nedenle, geçici vergi uygulamasının bu yönüyle vergide eşitliği sağlayıcı bir özelliği bulunmaktadır.

### Kaynakça

- Alvaredo, F. ve T. Piketty (2010), “The Dynamics of Income Concentration Over Twentieth Century: The Case Of Advanced Countries”, *UNDP Discussion Papers*, New York.
- Beşer, M.K. (2007), “Bootstrap Var Modeller ve Türkiye’de Tanzi Etkisi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 3, Sayı 6, 89–108.
- Bulutoğlu, K. (2004), *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul.
- Cardoso, E. (1998), “Virtual Deficits and Patinkin Effect”, *IMF Staff Papers*, Vol. 45, No: 4.
- Çavuşoğlu, A.T. (2005), “Vergi Gelirleri ve Kamu Harcamaları Açısından Enflasyon: Tanzi ve Ters Tanzi Etkileri”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7/3, 35–52.
- DPT (1993), *Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkisi*, DPT. 239 – İPGM. 635.
- Escolano, J. (2010), “A Practical Guide to Public Debt Dynamics, Fiscal Sustainability, and Cyclical Adjustment of Budgetary Aggregates”, *IMF Technical Notes and Manuals*.
- Fisher, S., R. Sahay & C.A. Vegh (2002), “Modern Hyper-and High Inflation”, *NBER Working Paper*, 8930.
- Gürbüz, Selma (1997), “Enflasyonun Vergi Gelirleri Reel Değeri Üzerindeki Etkisi (Tanzi Etkisi)”, *Hazine Dergisi*, Temmuz, Sayı: 7, ss. 1–30.
- Gürsoy, B. (1963), *Kamu Gelirleri*, Siyasal Bilgiler Fakültesi Maliye Kürsüsü, Ankara.
- Kumrulu, Ahmet (1988), *Türkiye’de Vergi Politikası Gelişmeleri: Karar Alma Süreci ve Sapmalar (1950–1985)*, AUHF–1988–40–01–04, ss. 193–235.
- Leibfritz, W., J. Thorton ve A. Bibbee (1997), “Taxation and Economic Performance”, OECD/GD(97)107, *Economic Departments Working Papers*, No.176, Paris.
- Nadaroğlu, H. (2000), *Kamu Maliyesi Teorisi*, 11. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul.
- Neumark, F. (1975), *Vergi Politikası Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- OECD (2009a), *OECD Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2008)*, Paris.
- OECD (2009b), *Revenue Statistics: Comparative Tables*, Paris.
- Öz, N. Semih (2006), *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Gelirin Elde Edilmesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

- Şen, H. (2003), “Olivera-Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Maliye Dergisi*, Sayı: 143, Mayıs-Ağustos.
- Tanzi, V. (1988), “The Impact of Macroeconomic Policies on the Level of Taxation (Andon the Fiscal Balance) in Developing Countries”, *IMF Working Paper*, No.88/95.
- Tanzi, V. (2000), “Taxation in Latin Amerika in the Last Decade, Center For Research on Economic Development and Policy Reform”, *Working Paper*, No. 76.
- Tanzi, V. (2005), *Fiscal Policy and Fiscal Rules in the European Union*, Center for Social and Economic Research, 301.
- Turhan, S. (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Turhan, Salih (1968), “Gelir Vergisinde Peşin Ödeme”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, Sayı: 15, s. 295–306.

