

AMAÇLARI AÇISINDAN TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN VERGİ ERTELEMESİ UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

T. Murat ÖZDEN*

ÖZET

Zor durumdaki vergi yükümlüsünün vergi borçlarının ertelenmesi yoluyla fiscal amaçlı, mükelleflerin araştırma geliştirme harcamaları ve teşvik belgeli yatırımlarda K.D.Vergisi ertelenmesi gibi ekonomik amaçlı, Veraset ve İhtikal vergisi uygulamasında ihtilafı alacak ve borçlara nit verginin tahakkuk ettirilerek ertelenmesi ve mükellefin veya akrabasına ölümü halinde takibin geri bırakılması gibi sosyal amaçlı, imalatçılara ihraç mallarının ihracatçılara teslim aşamasında K.D.Vergisi ertelenmesi gibi teknik amaçlı vergi ertelenmesi uygulamaları Türk vergi sisteminde yer almaktadır. Söz konusu vergi ertelenmelerinin amaçları açısından incelenmesi sonucunda kendisinden beklenebilecek faydaları sağlayacak boyutta kullanılmadığı söylenebilir.

ABSTRACT

Both fiscal goal tax postponement and extra-fiscal goal tax postponement are used in Turkish tax system. The fiscal goal tax postponement is used for protecting tax payer who is in dilemma. On the other hand, The fiscal goal tax postponement is used for economic, social and technical purposes. Encouraging the research and development expenditures and value added tax postponement are an example of economic purposes. Controversial loan, in case of death of tax-payer or tax payer's relatives can be given as an example of social purposes. Handing over when manufacturer hands over to exporter is the example of technical purposes. All kind of tax postponement in Turkish tax system, however, cannot be used effectively.

İ.GİRİŞ

Mali, ekonomik, sosyal, teknik vb. amaçların gerçekleştirilmesi için idari veya yargısal kararlarla veya kanundaki düzenlemeler sonucu otomatik bir şekilde verginin, normal vadesinde tahsilinden vazgeçilerek, belirli veya belirsiz bir süre, karşılıklı veya karşılıksız olarak ertelenmesine olanak sağlayan bir vergileme tekniği aracı olan vergi

* Doç.Dr., G.Ü. E.S.B.F. İşleme Eğitimi Bölümü Mali Hukuk A.B.D. Başkanı

ertelenmesi mekanizması Türk vergi sisteminde çeşitli amaçlarla ve oldukça yaygın bir şekilde kullanılmaktadır.

II. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN FİSKAL AMAÇLI VERGİ ERTELEMESİ UYGULAMALARININ İRDELENMESİ

Türk vergi sisteminde yer alan fiskal amaçlı vergi ertelenmesi uygulamalarına en önemli örneği AATUHK' un 48. maddesinde düzenlenen "tecil" uygulaması oluşturmaktadır. Söz konusu uygulamada kamu borcunun vadesinde ödenmesi veya haczin tatbiki veyahut haczoluşmuş malların paraya çevrilmesinin kamu borçlusunu çok zor duruma düşüreceğinin anlaşılması üzerine, bazı kayıt ve şartlarla kamu alacağı iki veya beş yıl geçmemek üzere tecil edilerek taksite bağlanabilmektedir.

Uygulama ile mükelleflere getirilen bu kolaylık devletin alacağını tahsil ettikten sonra mükellefin hangi ekonomik durumda karşılayacağını önem taşımasından kaynaklanmaktadır. Özellikle devlet gelirlerinde sürekliliğin sağlanması ve ülke ekonomisinin genel olarak bu durumdan nasıl etkileneceği devlet açısından mali politikalar belirlenirken dikkat edilmesi gereken hususlardır.

Firmaların, kurum ve kuruluşların devlete olan borçlarının zamanında tahsil edilmesi onların iktisadi yaşamdan çekilmelerine neden oluyorsa, ortaya konulan katma değer ve gayri safi milli hasıla da etkilenecektir(Özdemir,1994:73).

Kanun koyucu, devletin alacağını tahsil etmesi sonucunda mükellefin çok zor duruma düşürülerek kamu gelirlerinin sürekliliğini tehlikeye atmamak, ekonomik sorunlara doğmasına neden olmamak amaçlarıyla, bir kısım kamu alacaklarının tahsilini erteleme olanağını ilgili kamu idarelerine tanımıştır. Böylece borçlular işlerini tasfiye etmek zorunda kalmayacak; üretilen katma değerde, gayrisafi milli hasılda ve dolayısıyla ileride elde edilecek kamu gelirlerinde de bir azalma meydana gelmeyecektir.

III. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YER ALAN EKSTRAFİSKAL AMAÇLI VERGİ ERTELEMESİ UYGULAMALARININ İRDELENMESİ

Türk vergi sisteminde ektrafiskal amaçlı vergi ertelenmesi uygulamaları bir çok vergi kanununa yayılmıştır. Söz konusu uygulamaların bir kısmı ekonomik amaçların, bir kısmı sosyal amaçların, bir kısmı ise teknik amaçların gerçekleştirilmesi için düzenlenmiştir. Uygulamaların etkileri açısından bakıldığında kesin sınırları çizilmiş bir

ayrım yapmak zor olsa da yürürlüğe konuluşlarındaki temel hedeflerden yola çıkılarak bir analiz yapmak mümkündür.

A. EKONOMİK AMAÇLI VERGİ ERTELEMESİ UYGULAMALARI

Ekonomik amaçlarla getirilen vergi erteleme uygulamalarının en önemlilerinden biri bilimsel araştırma ve geliştirme harcamalarına yönelik olanıdır. KVK'nun 14. maddesinin 6. bendinde ve GVK'nun 89. maddesinin 2. bendinde getirilen düzenlemeler gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi bünyelerinde bilimsel araştırma ve geliştirme harcamalarında bulunmalarını özendirme amacıyla vergi erteleme imkanı sağlamaktadır. Vergi erteleme uygulaması söz konusu bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin finansmanında bir anlamda faizsiz kredi kullanımını sonucunu doğurmaktadır (Özden,1990:18). Böylece ülke kalkınmasının lokomotifi olan yeni teknoloji oluşumuna yönelik bilimsel çalışmaların desteklenmesi yoluyla bulunacak yeni teknolojiye dayalı yatırımların yapılması, dolayısıyla üretimin çeşidinde, kalitesinde ve miktarında artış sağlanması amaçlanmıştır.

Öte yandan, yeni teknoloji arayışına yönelik olarak yapılan araştırma ve geliştirme harcamaları nedeniyle gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine faizsiz olarak vergi erteleme uygulanmasının bir diğer nedeni de harcamaları yapanların yüklerini hafifletmek suretiyle adaletin sağlanmasıdır. Çünkü bu tür çalışmalar sonucunda gerçekleştirilen yeni buluşlar ve teknolojik gelişmelerden harcamaları yapan mükellefler yanında toplumun da faydalanmakta olması, söz konusu araştırmaların maliyetine toplumun da katılması gerektiği düşüncesinin oluşmasına neden olmaktadır (Bkz. Akbay,1990:34).

Vergi erteleme mekanizmasının ekonomik amaçlarla kullanılmasının bir diğer örneğini KDVK'nun 49. maddesinde yer alan düzenleme oluşturmaktadır. Düzenlemeye göre teşvik belgelerinde gösterilen yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken katma değer vergisi, verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar ertelenmektedir. Böylece vergi erteleme uygulamasıyla yatırımlar teşvik edilmektedir.

Söz konusu vergi erteleme uygulaması özellikle Katma değer vergisi tahsilatı olmayan veya teslim katma değer vergisi yetersizliği nedeniyle ödediği katma değer vergisini indirimle giderebilen olanağı bulunmayan yatırımcılar açısından fonksiyon görmektedir. Yatırımcıların yatırım mallarının almında ödedikleri katma değer vergisini bir defada indirebilmelerine rağmen bu durumdaki mükellefler açısından devrolan katma

değer vergisi giderek büyümekte ve katma değer vergisi ödemek suretiyle meydana gelen nakit çıkışı, katma değer vergisi ödenmesini önleneceği tarihe kadar yatırımcı üzerinde finansal yük oluşturmaktadır. Teşvik belgeli yatırım mallarının ithalinde katma değer vergisi erteleme bu durumdaki yatırımcıların finansman ihtiyaçlarını karşılamasını ve özellikle yüksek enflasyon dönemlerinde yatırım maliyetlerinin azaltılmasını sağlamak suretiyle hem ekonomik hem de mükellefler arasında doğabilecek rekabet eşitsizliğini gidermek suretiyle sosyal etkiler meydana getiren önemli bir vergi erteleme mekanizması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun mükerrer 8. maddesinde düzenlenmiş olan finansman fonu uygulaması, dolaylı olarak vergi erteleme sonucunu doğuran yapıyla, ekonomik amaçlarla Türk Vergi sisteminde yer alan diğer bir mekanizmayı oluşturmaktadır.

Finansman fonu, sermaye şirketleri ile kooperatiflerin yatırım indiriminden yararlanan yatırımlarının finansmanında kullanılmak üzere safi kurum kazançlarından ayırabilecekleri bir kaynaktır (Ata,1984:15). Kurumlar vergisi matrahının bir kısmının fon olarak ayrılması, söz konusu matrah vergiye tabi tutulmayarak vergilendirilmenin bir yıl süre ile ertelenmesi sonucunu doğurmaktadır. Fon olarak ayrılan matrah izleyen yıl vergiye tabi tutulmakta, böylece ertelenen vergilendirme sonucunda bir finansal imkan elde edilmektedir.

Son yıllarda kredi maliyetlerinin yükselmesi faizsiz kaynakların yatırımları finansmanındaki önemini artırmıştır (Tüfekçioğlu,1985:63). Bu nedenle finansman fonu uygulaması matrah erteleme yoluyla dolaylı bir şekilde verginin tahsilinin de ertelenmesi sonucunu doğuran yapı ile önemli bir yatırım teşvik aracı olarak fonksiyon görmektedir.

B. SOSYAL AMAÇLI VERGİ ERTELEMESİ UYGULAMALARI

Veraset ve İhtikal Vergisi Kanunu'nun " Matrahın Tayini, Verginin Tarihi ve Nispet" başlığını taşıyan üçüncü bölümünde yer alan ihtilafı alacak ve borçlarla ilgili 13. maddesine göre mütevellanın sağlığında icra dairesine veya mahkemeye intikal etmiş ve takip edilmekte olan alacak ve borçların veraset ve ihtikal vergisi beyannamesinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir. Bu alacak ve borçların vergileri tahakkuk ettirilmede, ancak tahsilat icra dairesi veya mahkemenin vereceği kesin karar veya hüküm sonucuna göre işlem yapılmak üzere tecil olunmaktadır. İhtilafı alacak ve borçlara ilişkin veraset ve ihtikal vergisinin, alacak ve borçlarla ilgili ihtilafın çözümlenmesinden sonra tahsil edilmesi

suretiyle vergi adaletinin tesisinin amaçlandığı söz konusu vergi ertelenmesi uygulaması doğrudan verginin ertelendiği uygulamaların tipik bir örneğini de oluşturmaktadır.

Sosyal amaçlarla getirilen bir diğer düzenleme de Emlak Vergisi Kanunu'nun 50. maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde, kanunlar veya diğer düzenleyici işlemlerle tasarrufu kısıtlanan gayrimenkullerin emlak vergisinin, kısıtlama süresince onda bir oranında tahsil edilmesi kuralını getirmektedir. Kısıtlama süresince tahsil edilmeyen onda dokuzluk kısım, gayrimenkulün; satılmaması bağışlanmaması ve kamulaştırılmaması şartı ile ertelenmekte, bu şartlar ihlal edilirse ertelenen verginin tahsil zamanasına uğramamış kısmı muacceliyet kazanmaktadır. Tasarrufu kısıtlanan gayrimenkule ait emlak vergisinin onda birinin tahsil edilerek geri kalanının ertelenmesi, kısıtlama nedeniyle servetleri üzerindeki tasarruf olanakları azalan mükelleflerin vergi ödeme gücünün daha adil bir şekilde kavranmasını amaçlamaktadır.

Öte yandan, sosyal amaçlarla Türk vergi sisteminde yer alan düzenlemeler sonucunda verginin tahsil zamanının bir süre ertelenmesi sonucunu dolaylı olarak yaratan iki ayrı uygulama ise ölüm olayının gerçekleşmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri Vergi Usul Kanunu'nun 16. maddesinde düzenlenen, vergi kanunlarında özel hüküm bulunmaması durumunda ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenmesine yönelik uygulama iken, diğeri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 50. maddesinde düzenlenen, karısı yahut kocası, kan veya sıhrîyet itibarıyla usul veya fîruğundan birisi ölen mükellefin hakkındaki takibatın ölüm günü ile beraber üç gün için geri bırakılması uygulamasıdır. Her iki düzenleme de ölüm olayının yaratacağı olumsuz koşullar sonucunda maddi ve şekli yükümlülüklerin mükelleflerce normal zamanlarında yerine getirilmesinin insani gerekçelerle beklenemeyeceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 15. ve 17. maddelerinde getirilen düzenlemeler ise mücbir sebep ve zor durum hallerinde yapılacak uygulamaları belirlemektedir. Her iki uygulama da sosyal nedenlerle vergi sisteminizde yer almakta ve genellikle dolaylı olarak verginin tahsil zamanının ertelenmesi sonucunu doğurmaktadır.

C. TEKNİK AMAÇLI VERGİ ERTELEMESİ UYGULAMALARI

İhracatın ülke kalkınmasındaki önemi, uluslararası piyasalarda var olan rekabet ve bu rekabet koşullarında ülkelerin dünya ticaretinden pay alma mücadelesinde ihracatçı firmaların desteklenmesini gerektirmektedir. Bu nedenle bütün ülkeler ihracat için önemli vergi teşvikleri kabul etmişlerdir. KDVK'nun 11. maddesinde düzenlenen tam istisna uygulaması ile ihraç edilen mal ve hizmetlerin bu vergiden tamamen arındırılması öngörülmüştür (Seçkin-Dalbayrak,1988:35). Söz konusu arındırma işleminin teknik yöntemlerinden biri de tecil-terkin uygulamasıdır.

Uygulama, ihraç edilmek koşuluyla imalatçılar tarafından ihracatçılara mal teslim edilmesi durumunda mallara ait katma değer vergisini tahsil edilmiş, beyan edilerek tecil edilmesi ve ihracat gerçekleşikten sonra da terkin edilmesi şeklindedir. Tecil-terkin uygulaması ihraç edilen mallar üzerindeki katma değer vergisinin arındırılmasını sağlarken, bir yandan ihracatçıların ihraç etmek kaydıyla imalatçılardan yapacakları mal alınları için katma değer vergisi ödememeleri imkanını tanıyarak vergiden arındırma işlemini imalatçı aşamasına kaydırmak, bir yandan da ihracat istisnası uygulamasındaki iade sistemini göreceği olarak kısıtlayarak imalatçıların ve özellikle ihracatçıların ve vergi idaresinin iade sisteminden kaynaklanan zaman kaybını ve iş yükünü azaltmak (Bkz. Maç,1994:11,41) gibi teknik amaçlarla kullanılan bir vergi ertelenmesi mekanizması olarak karşımıza çıkmaktadır. Öte yandan tecil terkin sistemi, sonuçta tahsil edilmek istenmeyen bir vergiyi beyana ve tecile tabi tutarak ihracatın gerçekleşme durumunun izlenmesi ve o vakte kadar verginin emmiyet altında tutulması (Bkz. Maç,1994:11,42) gibi önemli fonksiyonlar gören teknik bir uygulama olarak da karşımıza çıkmaktadır.

Öte yandan Türk vergi sisteminde, ölüm olayı sonucunda gerek bildirme ve beyanname verme sürelerinin uzaması, gerekse takibatın geri bırakılması uygulamalarının miras hukukuna uyumlu bir teknik yapı içerisinde düzenlenmiş olduğu dikkat çekmektedir.

IV. SONUÇ

Türk vergi sisteminde yer alan vergi ertelenmesi uygulamalarına yönelik olarak amaçları açısından yaptığımız incelemeler vergi ertelenmesi sonucunu doğuran çok sayıda uygulamanın vergi sisteminizde yer aldığını göstermektedir.

Söz konusu düzenlemelerden bilimsel araştırma ve geliştirme harcamalarına yönelik olarak getirilen vergi erteleme uygulaması, finansman fonu uygulaması ve bir anlamda tecil uygulaması ile teşvik belgeli yatırım malları ithalinde katma değer vergisi erteleme uygulamalarının ekonomik ve mali amaçlar taşıdığı diğerlerinin ise daha çok sosyal ve teknik amaçlarla vergi sisteminizde yer aldığı gözlenmektedir.

Vergi erteleme uygulamalarına ülke koşulları karşısında vergi sisteminizde yer verilme gerekliliğinin incelenmesi sırasında vergi erteleme uygulamalarının özellikle yatırımların özendirilmesine olan gereksinimleri karşılama konusunda önemli bir vergi teşvik önemi olabileceği sonucuna varılmış olmakla birlikte vergi sisteminizde yer alan vergi erteleme düzenlemelerinin hiç birinin doğrudan bu amacı taşımadığı dikkat çekmektedir.

Söz konusu uygulamalardan sadece finansman fonu uygulaması, o da dolaylı bir şekilde vergi erteleme sonucunu doğuran yapısıyla ve yatırım indirimi uygulamasına bağlı olarak, yatırımların gerçekleştirilmesine katkı sağlamak amacıyla getirilmiştir.

Vergi erteleme uygulamasının gerek sektörel gerekse bölgesel bazda yatırımların özendirilmesinde daha etkin bir şekilde kullanılması, diğer bir ifadeyle yatırım indirimi uygulamasına bir alternatif uygulamanın getirilmesi hem vergi kaybının daha az olmasını hem de yatırım teşvik sisteminin niceliksel olarak daha yaygınlaşmasını sağlayabilir.

Vergi erteleme uygulamalarında alınması gereken verginin tahsil zamanının daha sonraki bir tarihte bırakılıyor olması ve bu süre için faiz uygulaması yapıp yapılmaması konusunda hareket serbestisinin bulunması muafiyet, istisna ve indirim uygulamalarına göre vergi harcamasının boyutlarının daha az olmasını sağlamaktadır. Vergi harcamasının boyutlarının daha az gerçekleşmesi vergi erteleme sisteminin daha yaygın bir şekilde kullanılabilen bir vergi teşvik tedbirini olmasını temin etmektedir. Bu nedenlerle vergi sisteminizde yatırımları özencirecek vergi erteleme uygulamalarına yer verilmesi gerekmektedir.

Bilimsel araştırma ve geliştirme harcamalarının özendirilmesine yönelik vergi erteleme uygulaması ise teknolojik gelişmeyi sağlamak yoluyla ülke kalkınmasının motor gücünü oluşturacak yeni teknolojinin oluşturulmasını hedefleyen ekonomik amaçlı bir vergi erteleme uygulaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak söz konusu uygulamanın çok yaygın bir şekilde kullanılmamakta olduğu Maliye Bakanlığı yetkililerince ifade edilmektedir. Hala gelir vergisi mükelleflerini de kapsayacak nitelikte bir genel tebliğin çıkarılmaması ve uygulamaya yeterince tanıtılmaması söz konusu vergi erteleme mekanizmasından beklenen faydanın elde edilememesine neden olmaktadır. Öte yandan,

uygulanın mükellefe sağlayacağı fayda ile bu erteleme nedeniyle katılan maliyetler arasında mükelleflerce yapılan kıyaslamalar da bu sonucun doğmasında etkili olabilmektedir.

Daha çok mali amaçlarla, diğer bir deyimle gelecekteki vergi gelirlerinin güvene altına alınması amacıyla uygulamaya konulmuş olan tecil mekanizması marjinal durumdaki işletmelerin ticari hayattan çekilmelerini engelleyen, dolayısıyla oluşacak katma değerün ülke ekonomisine katkılarını korumayı hedefleyen yapıyla ekonomik amaçlar da gütmektedir. Ancak Maliye Bakanlığı yetkililerinden alınan bilgilere göre söz konusu uygulamadan, yaygın olarak, vergi borcu olan belediyeler ve kamu iktisadi teşebbüsleri yararlanmaktadır. Bu durum uygulamanın amaçlarının tam olarak gerçekleşmediğinin bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi için uygulamaya konulduğu söylenebilecek olan teşvik belgeli yatırım malları ithalinde katma değer vergisi erteleme uygulamasının ise daha çok ödediği katma değer vergisini indirebilme olanağı olmayan mükellefler açısından fonksiyon görüyor olması uygulamayı teknik ve sosyal amaçlarla kullanılan bir yapıya sokmuştur.

Sonuç olarak vergi erteleme mekanizmasının Türk vergi sisteminde ekonomik amaçların gerçekleştirilmesinde yaygın ve etkin bir şekilde kullanılıyor olduğunu söylemek mümkün değildir. Halbuki diğer vergi teşvik mekanizmalarına göre vergi harcaması miktarı üzerindeki olumlu yanılarıyla kamu gelir ve gider dengesinin sağlanmasında etkili olabilecek bir mekanizma olarak sistemde daha yaygın bir şekilde yer alması optimal sonuçların alınmasını sağlayacaktır.

Öte yandan, işletmelerin hukuksal statülerini yönlendirmek açısından da vergi erteleme uygulamasına Türk vergi sisteminde başvurulmamaktadır. Şirketlerin hukuksal statülerinin yönlendirilmesi, ülkemizde kayıt dışı ekonominin kayıt içine çekilmesinden etkin vergi denetiminin sağlanmasına, güçlü finansal yapıya sahip şirketlerin sayısının artmasından sermaye piyasasının güçlenmesine kadar bir çok konuda olumlu etkiler meydana getirebilir. Vergi erteleme uygulaması da çok büyük boyutlarda vergi harcaması sonucu doğurmayan yapı ile söz konusu sonuçların elde edilmesini sağlayabilir.

KAYNAKÇA

- AKBAY, M., "Araştırma Geliştirme Harcamaları Dolayısıyla Mükelleflere Tanınan Vergi Erteleme Hakkı", *Maliye Postası*, S.246, 1 Aralık 1990
- ATA, A., "Finansman Fonu", *Vergi Dünyası*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Y.3, S.25, Mart 1984
- MAÇ, M., *KDV Uygulaması*, Denet Yayıncılık A.Ş. Mataş Matbaacılık Ticaret ve Sanayi A.Ş., Ankara 1994
- ÖZDEMİR, A., "Tecil Zammında Yeni Düzenlemeler", *Maliye Postası*, S.339, 15 Ekim 1994
- ÖZDEN, M., "Araştırma Geliştirme Faaliyetlerine Yönelik Vergi Teşvikleri", *Uygulamalı Mevzuat Dergisi*, S.11, Ekim 1990
- SEÇKİN, S.- DALBAYRAK, H., "İhraç Kayıtlı Teslimlerde Vergi Yükü ve İade Edilecek K.D.V' nin Hesaplanması", *Vergi Dünyası*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, S.85, Eylül 1988
- TÜFEKÇİOĞU, N., "Finansman Fonu ve Kar Dağıtımına Etkileri", *Vergi Dünyası*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları S.42, Şubat 1985