

## TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE MATRAH BELİRLEME YÖNTEMLERİ

Metin ERDEM\*

### 1. GENEL OLARAK MATRAH BELİRLEME YÖNTEMLERİ

Verginin tarhi, verginin hesaplanarak ortaya çıkarılması işlemidir. Verginin hesaplanması, vergi matrahı ve vergi oranları yardımı ile yapılır. Bu bakımdan verginin matrahının belirlenmesinde kullanılan değişik yöntemler vardır. Zaman süreci içerisinde verginin hesaplanmasına esas oluşturan matrahların belirlenmesi yöntemlerinin bir kısmı etkinliğini kaybetmiş, bir kısmı ise halen geçerliliğini korumaktadır. Bu yöntemler başlıca;

- İdarece takdir yöntemi
- Karine veya dış belirtiler yöntemi
- Beyan yöntemi

olmak üzere üç grupta toplanır.

#### A. İdarece Takdir Yöntemi

Vergi matrahlarının vergi idaresi tarafından saptanması, ya tüm yükümlüler için sistemli bir biçimde yapılır ya da özellikle beyana dayanan vergilerde sadece kendi bildirim görevini yerine getirmeyen yükümlülerin vergi matrahı için tamamlayıcı, denetleyici bir işlem olarak yerine getirilir<sup>1</sup>. Vergi matrahlarının idarece saptanması, belirli kurallar içerisinde her yükümlü için bireysel olarak gerçekleştirilebileceği gibi yükümlü grupları itibarıyla toplu olarak da yapılabilir. Bu ikinci durumda vergi matrahlarının götürü yöntem ile belirlenmesi sözkonusu olmaktadır.

\* Yrd. Doç. Dr.; Uludağ Üniv. İ.İ.B.F. Maliye Bölümü.

1 Bulutoğlu (1978:20).



İdarece takdir yöntemi, özellikle yükümlüler açısından bazı sakıncalar yaratabilmektedir. Matrahlarla ilişkin olarak yapılan takdirlerin objektif esaslardan çok subjektif değer yargılarına dayanması ve bu takdirleri yapacak kişilerin daha çok vergi idaresinin çıkarlarını ön planda tutma eğilimi içerisinde bulunmaları, matrahların yüksek düzeyde saptanması sonucunu ortaya çıkarabilir. Diğer taraftan, idarece saptanan matrahların tam anlamıyla gerçeğe yakın olabilmesi için yükümlülerin bir takım özelliklerinin araştırılması, hatta kişisel ve gizli nitelikteki belgelerin incelenmesi zorunluluğu psikolojik açıdan olumsuz etkilerin doğmasına neden olabilir. Nihayet, bu yöntemin özellikle ekonomik, sosyal ve kültürel bakımdan istenilen düzeye ulaşmamış ülkelerde politik baskıların aracı durumuna getirilmesi sözkonusu olabilmektedir<sup>2</sup>. Bu şekilde saptanan matrahlar ve hesaplanan vergilere karşı yükümlülerin hoşgörülü olmasını beklemek pek kolay olmayacaktır. Vergi idaresi gerek bireysel, gerekse toplu (götürü) matrah saptaması yaparken subjektif değer yargılarından uzak kalmalı, ödeme gücünü en iyi bir biçimde kavrayacak ölçütleri kullanmalıdır.

### B. Karine veya Dış Belirtiler Yöntemi

Dış belirtiler yönteminin esası, verginin hesaplanmasının yani vergi borcunun belirlenmesi işleminin, vergi konusunun birtakım dış belirtilerine dayanarak ortaya çıkarılmasıdır<sup>3</sup>. Bu yöntemde yükümlülerden kazançlarının miktarı hakkında herhangi bir bilgi istenmez. Ancak kazançlarının ne düzeyde olabileceğine ışık tutan bazı dış belirtiler hakkında bilgi alınarak bunlara göre vergi alınması yoluna gidilir<sup>4</sup>. Örneğin; bir binanın iradı yerine kapı, pencere sayısı; arazinin değeri veya iradı yerine yüzölçümü vb. üzerinden vergi hesaplanabilir. Bu şekilde doğru ve tam olarak belirlenmesi zor olan vergi konusu, bunu aksettirdiği varsayılan ve hesaplanması veya belirlenmesi çok daha kolay olan bir matrah üzerinden vergilendirilmek istenmektedir<sup>5</sup>.

Vergi matrahlarının bu şekilde kolayca saptanabilmesi, vergi idaresinin beyanları kontrol bakımından uzman personele gereksinimi olmaması ve detaylı hesapların yapılmasına gerek olmaması, bu yöntemin yararlarını gösterirken; verginin ödeme gücü ile orantılı olmaması ve vergi adaletini gerçekleştirmede yetersiz kalması bakımlarından sakıncalı yönler taşımaktadır.

### C. Beyan Yöntemi

Vergi yasaları ile saptanan esaslar içerisinde kalınmak koşulu ile vergi matrahının yükümlüler tarafından belirlenerek vergi idaresine bildirilmesi beyan

2 Turhan (1977:93).

3 Nadaroğlu (1983:291).

4 Fazıl (1934:131)

5 Dikmen (1969:131).



sisteminin esasını oluşturmaktadır<sup>6</sup>. Gelirin beyan edilmesi ya da beyanname düzenlenmesi, yükümlüleri ve vergi ile uğraşanları çok yakından ilgilendirmektedir. Çünkü yükümlülerin, özellikle beyana dayanan vergiler karşısındaki durumunu nihai olarak gösteren belge düzenlenen beyannameler olmaktadır<sup>7</sup>.

Beyanname yönteminde yükümlüler verginin hesaplanmasına esas oluşturacak bütün bilgileri bildirmek zorundadır. Bu bilgiler arasında doğrudan doğruya vergi matrahı ile ilgili konulardan başka, uygulanacak vergi oranları ya da vergi tarifesi ile ilgili bilgiler ve özellikle subjektif dolaysız vergi beyannamelerinde yükümlülerin kişisel, ailevi hatta bir dereceye kadar mali durumları dahi bildirilir. Bunlardan başka bazı ülkelerde yükümlüler vergi matrahı ve vergi borcu hesaplarını da yapmakla zorunludur<sup>8</sup>.

Matrah belirleme yöntemlerinden en yaygın olarak kullanılan beyan yöntemi, verginin ödeme gücüne göre ayarlanmasını en fazla sağlayabilen ve dolayısıyla vergilemede adalet ilkesinin en iyi bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlayan yöntemdir. Bu yöntemde ödeme gücü ile kişisel vergi borcu arasında diğer tarh yöntemlerinde olduğu gibi idarenin takdiri, dış belirtiler ve götürü tahmin gibi dolaylı bir ilişki olmadığı, aksine yükümlünün vergi ödeme gücü doğrudan doğruya matraha ve dolayısıyla vergi borcuna yansıdığı için verginin verimli olma olanağı daha fazladır. Özellikle değer esasına dayanan vergilerde matrahların konjunktürel gelişmeye paralel olarak seyretmesi ve böylece verimi otomatik bir biçimde arttırması beyan yöntemi ile mümkündür<sup>9</sup>. Bu tür ideal bir uygulama vergilemenin etkinliği üzerinde olumlu yönde etkiler yaparak vergi gelirlerini arttırıcı bir rol oynar.

Beyan esasına dayanan bir vergi sisteminin başarısı, yükümlülerin vergi bilinci ve vergi yasaları kadar vergi idaresinin, vergi yargısının ve vergi denetiminin etkinliğine bağlı olmaktadır. Çünkü beyan yöntemi, yükümlülerin vergilenebilir gerçek kazanç miktarını en iyi kendilerinin bildiği varsayımına dayanmaktadır. Ancak gerçek kazancını bilmekle bu kazancını beyan etmek arasında çok büyük bir fark olduğu gerçeğini gözönünde tutmak gerekir<sup>10</sup>. Yasal olarak beyan yönteminin yükümlünün kendi bildirimine dayanması özgürlük ve keyfilik anlamına gelmez. Yükümlünün verdiği beyannameler olanaklar ölçüsünde vergi idaresince bir denetimden geçer<sup>11</sup>. Bu bakımdan beyan yönteminin başarısı geniş ölçüde vergi denetiminin etkinliği ile yakından ilişkili bulunmaktadır.

6 Akbay (1982:3)

7 Şamlıoğlu (1979:19).

8 Dikmen (1969:140).

9 Turhan (1977:100).

10 İdil (1967:82).

11 Tuncer (1984:182-183).



## 2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ DURUM

Türk Vergi Sisteminde genel olarak beyan yöntemi benimsenmiştir. Nitekim GVK'nun 83. maddesinde, "aksine bir hüküm olmadıkça Gelir Vergisi yükümlünün veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur" denmektedir. Yine GVK'nun 85. maddesinde yükümlülerin, GVK'nun 2. maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için aksine bir hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeye, kazanç ve iratlarını yıllık beyannamelerinde toplamaya zorunlu oldukları belirtilmektedir.

Ancak, yükümlüler tarafından yapılan gelir beyanlarının gerçek gelirlerini ne ölçüde doğru yansıttığı tartışma götürülen bir konudur. Şüphesiz yapılan beyanların yüzde yüz doğru olduğunu kabul etmek çok aşırı bir iyimserlik olur. Bu yüzden yükümlüler tarafından yapılan gelir beyanları denetim örgütleri tarafından denetlenir. Denetleme sonucunda herhangi bir matrah farkı bulunduğu anda, bu matrah farkı üzerinden vergi idaresi tarafından cezalı olarak vergi tarh edilir. Görüldüğü gibi Türk Vergi Sisteminde beyan yönteminin yanında, vergi idaresince takdir yöntemlerine de yer verilmektedir. Vergi idaresi tarafından belirlenen matrah ya da matrah farkları üzerinden ikmalen, re'sen ya da idarece vergi tarh edilir.

VUK'nun 29. maddesine göre ikmalen vergi tarhi, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak miktarı belirlenen bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.

Madde hükmünden anlaşıldığı gibi ikmalen vergi tarhiyatı tamamlayıcı nitelikte olup, bu tür tarhiyatın yapılabilmesi için iki koşulun varlığı gereklidir. Bu koşullar;

- a) Daha önce bir verginin tarh edilmiş olması
- b) Ek vergi alınmasını gerektiren matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere göre belirlenmiş olmasıdır.

Böylece, daha önce bir vergi tarhiyatı sözkonusu değilse defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere dayandırılabilen bir matrah farkı bulunmuş olsa dahi ikmalen vergi tarhiyatı yapılamaz. Sözü edilen defter, kayıt ve belgeler, ileri sürülen iddiaları doğrulayıcı nitelikte olan ve hukuk düzeninde aksi kanıtlanmadığı sürece doğruluğu kabul edilen belgelerdir. Yasal ölçüler ise; amortisman oranları, ortalama kâr hadleri ve değerlendirme ölçüleridir<sup>12</sup>.

Re'sen vergi tarhi ise VUK'nun 30. maddesinde belirlenmiştir. Sözü edilen madde hükmüne göre vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve

12 Akdoğan-Kızılot ve Eyüpgiller (1987:22-23).



belgelere veya yasal ölçülere dayanılarak belirlenmesine olanak bulunmayan durumlarda, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesine re'sen tarh adı verilir. Aynı maddenin diğer bentlerinde ise hangi durumlarda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere ya da yasal ölçülere dayanılarak belirlenmesinin olanaksız olduğu gösterilmektedir.

a) Vergi beyannamesi yasal sürenin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde verilmemiş ise;

b) Vergi beyannamesi yasal veya ek süreler içinde verilmekle birlikte, beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş ise;

c) Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya onaylatılmamış veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmez ise;

d) Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgeler, vergi matrahının doğru ve kesin olarak belirlenmesine olanak vermeyecek derecede eksik, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla şüphe yaratıcı ise;

e) Vergi incelemeleri sırasında zirai kazanç elde eden yükümlüler beyan ettikleri hasılatın elde edilmesi için yaptıkları giderleri belgeleyemezler ise;

f) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair kanıt bulunur ise.

Yukarıda (b) bendinde belirtilen durum ortaya çıkarsa, yükümlüye Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir süre verilir. Yükümlü, bu süre içinde vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve tutmakla zorunlu olduğu defterleri ibraz etmeye davet edilir. Bunun üzerine yükümlü istenilen bilgileri verir ve tutmakla zorunlu olduğu defterleri ibraz ederse, defter ve belgeler şüpheye meydan vermemek koşuluyla yükümlüye takdir olunacak matrah defter, belge ve kayıtlara göre belirlenecek miktardan fazla olamaz.

Vergi beyannamelerini ek süre geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamelerinde gösterdikleri matrah üzerinden gerekli tarhiyat yapılır. Yükümlünün beyanından fazla bir matrah hesaplandığı takdirde bu matrah farkı için re'sen vergi tarh edilir.

Re'sen vergi tarhını gerektiren bir neden yanında ikmalen vergi tarhı da sözkonusu ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmalen tarh yapılır. Re'sen takdir sırasında ikmalen tarhiyata dayanak olan matrah farkı dikkate alınmışsa vergi tarhı sırasında önceden tarh edilmiş olan vergi indirilir.

Yine, VUK'nun mükerrer 30. maddesinde verginin idarece tarhının tanımlanması yapılmaktadır. 29. ve 30. maddeler dışında kalan durumlarda, yükümlülerin



verginin tarhi için vergi yasaları ile belirlenen zamanlarda başvuramaları veya aynı yasalarla kendilerine düşen yükümlülükleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilemeyen verginin yasal olarak belirli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesi verginin idarece tarhi demektir.

Günümüzde Türk Vergi Sisteminde uygulanmakta olan "Hayat Standardı Esası", ticari ve serbest meslek kazancını elde eden yükümlülerin vergilendirildikleri yöntemlere ve sahip oldukları servet unsurlarına göre elde etmiş saydıkları gelir miktarını esas aldığından dış belirtilere göre matrah saptanmasına örnek olmaktadır.

Diğer taraftan, kısa bir süre uygulandıktan sonra yürürlükten kaldırılan "peşin ödeme sistemi" idarece matrah belirlenmesi ve buna göre vergi hesaplamasının bir örneğini oluşturmaktadır. Yine günümüzde uygulanan geçici vergi (gelir vergisi yükümlüleri için bir önceki yıl hesaplanan gelir vergisinin % 30'u, kurumlar vergisi yükümlüleri için bir önceki yıl hesaplanan kurumlar vergisinin % 50'si) bu kapsamda düşünülebilir.

Türkiye'de gerçek usulde vergilendirmenin idarece ve dış belirtilere dayanılarak matrah belirleme yöntemleri ile desteklenmeye çalışılması beyan yöntemi ile vergi toplamının pek başarılı olarak yürütülemediğini göstermektedir<sup>13</sup>.

#### KAYNAKLAR

- Akbay, M.; "Vergiciliğimizin Örgütlenme Sorunları." *Vergi Dünyası*, 5, Ocak 1982, s. 3.
- Akdoğan, A.-Kızılot, Ş.-Eyüpgiller, S.; *Türk Vergi Sistemi*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 1987.
- Bulutoğlu, K.; *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978.
- Dikmen, O.; *Maliye Derstleri*, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1969.
- Fazıl, İ.; *Maliye İlmî*, İstanbul: Necmi İstikbal Matbaası, 1934.
- İdil, G.; "Gelir Vergisinde Beyan ve İlk Tarhiyat Esası", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, 13, 1967, s. 82.
- Nadaroğlu, H.; *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul: Met/Er Matbaası, 1983.
- Şanlıoğlu, S.; "Uygulamada Gelirin Toplanması ve Doğurduğu Sonuçlar", *Vergi Sorunları*, 2, 1979, s. 19.
- Tuncer, S.; *Vergi Uygulamaları*, İstanbul: Güryay Matbaası, 1984.
- Turhan, S.; *Vergi Teorisi*, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1977.

13 Bulutoğlu (1978:214).