

## GELİR VERGİSİNDE PEŞİN ÖDEME VE SERMAYE ŞİRKETLERİNİ TEŞVİK UNSURU

Adem Çabuk \*

### 1. GİRİŞ :

Bilindiği gibi 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı kanunla, Gelir Vergisi Kanununa eklenen Mükerrer 117.ci madde ile Gerçek Usulde Gelir Vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek sahipleri açısından Gelir Vergisinde Peşin Ödeme esası getirilmiştir. Getirilen Peşin Ödeme esası Gelir Vergisi mükelleflerinde çok geniş bir kitleyi yakından ilgilendirmiş ve bu konuda oldukça fazla sayıda şikayete neden olmuştur. Gerek içinde bulunduğumuz ekonomik durum, gerekse düşük gelir guruplarındaki mükellefler girdikleri guruptaki vergiyi ödemekte güçlüklerle karşılaşmışlar ve bunun yanında çok sayıdaki mükellef de işyerini kapamak zorunda kalmıştır. Buna, peşin ödeme sistemine kademeli geçiş yerine, ani geçiş esasının kabul edilmesinin de neden olduğunu söyleyebiliriz. Zaten Maliye Bakanlığı da Peşin Vergiden beklediği ölçüde bir verim sağlayamamış, tarh edilen vergilerden büyük bir kısmı mükellefler tarafından ödenememiştir. Ancak düşük gelir guruplarındaki Ticari Kazanç sahipleri ile Serbest Meslek sahipleri açısından geçerli olan ödemede güçlükle karşılaşma sorunu büyük ölçüde yüksek gelir guruplarındaki Serbest Meslek ve Ticari Kazanç sahibi mükellefler için geçerli değildir kanaatindeyiz. Bu nedenle yazımızda yüksek gelir guruplarındaki Ticari ve Serbest Meslek Kazancı gelir vergisi mükellefleri açısından peşin vergi sisteminin getirdiği kurumlaşmayı teşvik unsuru üzerinde duracağız.

Ayrıca 31.12.1981 tarihinde kabul edilen ve 5.1.1982 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapan 2574 sayılı kanunla çok geniş mükellef kitlesini yakından ilgilendiren Gelir Vergisinde Peşin Ödeme esasında önemli ölçüde değişiklik yapılmış olup bu değişikliklere de yazımızda yer verilecektir.

### 2. GELİR VERGİSİNDE PEŞİN ÖDEMENİN MAHİYETİ VE MÜKELLEFLERİN ÖDİYECEĞİ PEŞİN VERGİ MİKTARLARININ TESBİTİ

Bu kısımda gerçek usulde vergiye tabi olan ticari ve Serbest Meslek kazancı sahiplerinin yükümlü olduğu gelir vergisinde peşin ödeme ile bunların ödyeceği peşin vergi miktarlarının tesbit esasları ele alınacaktır.

\* As. Dr. Bursa Üniversitesi, İktisadi ve Sosyal Bilimler Fakültesi.

## 2. 1. Gelir Vergisinde Peşin Ödemenin Mahiyeti :

Peşin Ödeme, gerçek usulde vergiye tabi gelir vergisi mükelleflerinden belirli bir kısmının yıl içindeki gelirlerinin ertesi yılda verecekleri yıllık beyannamelerde mahsubu yapılmak üzere, faaliyetlerinin yürütüldüğü yıl içindeki bazı esaslara göre tesbit edilen miktarlarda vergi ödemeleridir.<sup>(1)</sup>

24.12.1980 tarihindeki değişiklikten önce Yıllık Beyanname veren mükelleflerin gelirleri, gelirin gerçekleştiği yıl takip eden yıl içinde 3 eşit taksitte ödeniyordu. Yapılan değişiklik beyana tabi kazançlardan ticari ve serbest meslek kazançları içinde, elde edilen gelirin vergisinin de gelirin gerçekleştiği yıl içinde ödenmesi esasını getirmiştir. Getirilen prensiple ücretlerde olduğu gibi serbest meslek ve ticari kazançların da, elde edildikleri yıl içinde vergilendirilmesi sağlanmış olup, bununla gelir vergisi mükelleflerinden ücretliler ile beyana tabi olanlar arasında gelirin vergilendirilmesinde zaman açısından nisbi bir eşitlik sağlamak istenilmiştir.

Peşin olarak mükelleflerden tahsil edilecek gelir vergisi miktarları V.U.K. mükerrer 117. madde ile 5 dereceye ayrılmıştı. Bu dereceler 50.000'den başlayarak 1'ci derecede 600.000 TL.ya yükselmekteydi. Gelir Vergisi kanununda götürü olarak tesbit edilmiş olan 5 ayrı derece vergi mükelleflerinin durumlarındaki değişiklikleri yeterince dikkate almamakta idi. Çünkü, gerçekte mükelleflerin durumlarındaki farklılıklar tesbit edilmiş peşin vergi meblâğlarındaki farklılıklardan daha fazladır.<sup>2</sup> Dolayısıyla mükelleflerin vergi ödeme güçleri peşin vergide yeterince gözetilmemişti. Ancak 31.12.981 tarihinde, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapılması hakkındaki 2574 sayılı Kanunla peşin vergide asgari kad serbest meslek kazançlarında 50.000 TL., ticari kazançlarda 30.000 TL. olarak, azami had ise 3.000.000 TL. olarak tesbit edilmiştir. Ayrıca bu sınırlar içinde Peşin Vergi ödeyecek mükelleflerin peşin vergi miktarları, beyan ettikleri Ticari ve Serbest Meslek kazançlarının % 30 olarak tesbit edilmek suretiyle mükelleflerin vergi ödeme güçleri peşin vergi miktarının tesbitinde dikkate alınmıştır.

G. V. K. M. 117 uyarınca takvim yılı içinde işe başlayan mükelleflerin peşin ödeme yükümlülükleri işe başlama tarihinden itibaren bir tam yıl geçtikten sonra başlamaktadır. Yükümlülük başladıktan sonra yükümlülük diğer mükellefler gibi devam etmektedir. Yeni işe başlayanların yükümlülüklerinin işe başlama tarihinden itibaren bir yıl sonraya ertelenmesi suretiyle, mükelleflerin işin başlarında peşin ödeme ile sıkılmaları önlenmek istenmiştir.

## 2. 2. Mükelleflerin Ödeyeceği Peşin Vergi Miktarlarının Tesbiti :

Mükelleflerin peşin vergi gruplarından hangilerine gireceği işyerinin bulunduğu mahalli özelliği, ekonomik ve sosyal yapısı, benzeri işkollarında kamu sektöründe çalışanların ödedikleri vergiler ile benzeri hususlar dikkate alınmak suretiyle V. U. K. mükerrer m. 86'da belirtilmiş

\* 1 Prof. Dr. Akif Erginay. Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, Turhan Kitabevi, 9. Baskı, Ankara 1981, s. 208.

bulunan Özel Komisyonların da görüşleri alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu tarafından onaylanan yönetmelik uyarınca belirlenmiştir.

Bu amaçla Merkez Özel Komisyonu, İl Özel Komisyonları ve İlçe Özel Komisyonları kurulmuştur. Bu komisyonların kuruluş, görev ve yetkileri şöyledir:

I. Merkez Özel Komisyonu : Maliye Bakanlığı Müsteşarının Başkanlığında Gelirler Genel Müdürü, Ticaret Bakanlığı, İç Ticaret Genel Müdürü ile Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği'nin ve Esnaf teşekküllerinin bağlı olduğu birliklerin gösterecekleri en az dört aday arasında Maliye Bakanınca seçilecek iki üyeden kurulur.

Merkez Özel Komisyonu il ve İlçe Özel Komisyonlarının kararlarıyla tesbit edilen derecelere yapılacak itirazları karara bağlar.

II. İl Özel Komisyonu : Valinin veya mazereti halinde görevlendirileceği vali yardımcısının başkanlığında, defterdar, gelir müdürü ve ilgili meslek teşekküllerinin göstereceği en az dört aday arasından vali tarafından seçilen iki üyeden kurulur. Meslek teşekkülü bulunmayan yerlerde üyeler belediye meclisi üyeleri arasından seçilir.

İl Özel Komisyonu Merkez ilçedeki mükelleflerin girecekleri dereceleri tesbit ederek karara bağlamakla görevlidir.

III. İlçe Özel Komisyonu : Kaymakamın başkanlığında mal müdürü (müstakil vergi dairesi olan yerlerde vergi dairesi müdürü), gelir vergi dairesinin bir memuru ve ilgili meslek teşekküllerinin gösterecekleri en az dört aday arasından kaymakamca seçilecek iki üyeden kurulur. Meslek teşekkülü bulunmayan yerlerde belediye meclis üyeleri arasından seçilecek iki üyeden oluşur.

İlçe Özel Komisyonu ilçedeki mükelleflerin girecekleri dereceleri tesbit ederek karara bağlar.

İl ve İlçe Özel Komisyonları tarafından tesbit edilmiş bulunan mükelleflerin ödeyecekleri peşin vergi miktarını gösterir listeler vergi dairelerinde ilân edilmiştir.

İlân edilen derecelere itiraz eden mükelleflerin itirazları ise Merkez Özel Komisyonu tarafından incelenerek karara bağlanmaktadır.

Ancak 31.12.1981 tarihinde kabul edilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda değişiklik yapan 2574 sayılı Kanunla mükelleflerin ödeyecekleri peşin vergi miktarı 1982 ve müteakip yıllar için; bir önceki vergilendirme dönemine ilişkin olarak verdikleri beyanname üzerinden hesaplanan mahsuplardan önceki gelir vergisinin ticari ve mesleki kazançta isabet eden kısmının yüzde otuzudur. Peşin Vergi Beyannameye gösterilmek suretiyle ve cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bir önceki dönemin Gelir Vergisi ile birlikte normal taksit süreleri içinde üç eşit taksitte ödenir. Ancak ödenecek peşin vergi Serbest Meslek kazanç sahipleri için beyan ettikleri gelir ne olur-

sa olsun 50.000 TL.'dan, Ticari Kazanç sahipleri için ise 30.000 TL.'dan az olamaz.

Peşin Vergi Miktarının esas olarak beyan edilen gelire, yapılan değişikliklerle bağlı kılınması, mükelleflerin ödeyecekleri peşin vergi miktarını saptayacak komisyonların yüklerini önemli ölçüde azaltmıştır. Ayrıca önemli ölçüde itiraz ve sızlanmalara neden olan peşin verginin mükellefler açısından doğurduğu sıkıntılar kısmen de olsa hafifletilmiş ve götürü olarak derece tesbiti yerine mükelleflerin vergi ödeme güçleri, peşin vergide de beyan ettikleri gelire belli bir yüzde ile bağlanmak suretiyle dikkate alınmıştır. Ancak daha önce de olduğu gibi peşin vergide alt ve üst sınırlar muhafaza edilmiştir.

Mükelleflerin G. V. K. mükerrer m. 117 uyarınca peşin olarak ödedikleri vergiler ilgili takvim yılına ait beyanname üzerinden ödenecek vergiye mahsup edilecektir. Peşin ödenen miktar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden fazla ise fazla kısım vergi dairesince mükellefe iade edilecek, eksik varsa mükelleften tahsil edilecektir.

Yalnız iade için mükellefin kendisine yapılan tebliğden itibaren bir yıl içinde vergi dairesine müracaat etmesi gereklidir.

### **3. ÖDENECEK PEŞİN VERGİNİN SERMAYE ŞİRKETLERİNİ TEŞVİK UNSURU :**

Kurumlar Vergisi Kanunu m. 1 uyarınca sermaye şirketleri, kooperatifler, İktisadi Kamu Müesseseleri ile Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançları Kurumlar Vergisine tabidir. Konumuzu oluşturan sermaye şirketleri T. T. K. da yer alan Anonim, Hisseli Komandit ve Limited şirketlerdir.

Yalnız hisseli Komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları gelir vergisine komanditer ortakların kazançları ise kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar Vergisi mükellefleri için ise peşin vergi ödemesi sözkonusu değildir. Dolayısıyla hem kurumlar vergisinin sabit oranlı olması, hem de peşin verginin kurumlar için sözkonusu olmaması, sermaye şirketlerini teşvik edici bir unsur olarak ele alınabilir.

Gerçi kurumlar ve gelir vergisi oranlarında yapılan değişiklikler gelir vergisi oranlarının düşürülmesi sermaye şirketlerini teşvik unsurunu bir ölçüde olumsuz yönde etkileyebilir. Ancak gelir vergisi oranlarının müterakki olması ve peşin verginin de beyan edilen gelire tahakkuk ettirilen gelir vergisinin ticari ve serbest meslek kazançlarına isabet eden bölümünün belli bir yüzdesi olarak (%30) bağlanması nedeniyle uzun dönemde de peşin verginin sermaye şirketlerini teşvik edici fonksiyonunu devam ettireceğini söyleyebiliriz. Sermaye şirketlerine dönüşüm devletin peşin vergi gelirlerinde bir azalışa neden olursa da bunun sermaye şirketlerinin faaliyetlerinin nispeten daha istikrarlı olması, bunlarda belge ve kayıt tekniklerinin şahıs işletmelerine göre daha iyi olmasından kaynaklanan kurum kazançlarındaki istikrar devletin peşin vergi tahsilâtından doğan kaybı karşılayabilir. Peşin verginin yanında sermaye şirketlerinin faaliyetlerinden doğan sonuçlar için hissedarların sınırlı sorumlulukları da bu tür kuruluşları teşvik eden diğer bir faktör olarak karşı-

mıza çıkmaktadır. Ayrıca gelir vergisinde peşin ödemenin yanında, yüksek gelir dilimlerindeki ticari ve serbest meslek kazancı sahiplerinin gelir üzerinden ödeyecekleri vergi miktarı ile sermaye şirketleri haline dönüşmeleri halinde ödeyecekleri vergi miktarının farklı olması da kurumlaşmayı teşvik edici bir faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu farklılık kurumlar vergisi oranının sabit, gelir vergisi oranının müterakki olmasından kaynaklanmaktadır.

#### **4. SONUÇ :**

Her ne kadar peşin gelir vergisi ödemesi düşük gelir gruplarındaki çok sayıda ticari ve serbest meslek kazancı sahibi mükellefi güç durumda bırakmışsa da 5.1.1982 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan Vergi Kanunlarındaki değişikliklerin peşin vergi ödemesi ile ilgili kısmi mükellefleri bir ölçüde rahatlatmıştır. Ancak peşin ödemede alt sınırın değiştirilerek muhafaza edilmesi bu grupta yer alan mükellefler açısından fazla bir rahatlamaya neden olmamış, hatta bu asgari rakamlar, bu gruptaki mükellefler için birer asgari vergi niteliği kazanabilir kanaatindeyiz.

Peşin vergide üst sınırın 600.000 TL.'dan 3.000.000 TL.'ya yükseltilmesi üst gelir grupları için peşin verginin sermaye şirketlerini teşvik unsurunu daha da kuvvetlendirmiştir.

#### **YARARLANILAN KAYNAKLAR :**

1. Türk Ticaret Kanunu,
2. Gelir Vergisi ve Vergi Usul Kanunu,
3. Prof. Dr. Akif Erginay, Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi, 9. Baskı Turhan Kitabevi, Ankara 1981.
4. Prof. Dr. Kenan Bulutoğlu, Son Vergi Kanunları, Açıklama, Yorum, Uygulama, Fakülteler Matbaası İstanbul, 1981.