

GELİR VERGİSİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

GİRİŞ

Devletin sosyal ve askeri harcamalarını karşılamak için ihtiyaç duyduğu gelirin en önemli kalemi vergilerdir. Ülkemizde vergiler anayasanın 73. Maddesine dayanılarak toplanmaktadır ve herkes mali gücüne göre vergi öder ibaresi yer alır. Bu ibare verginin genelliğine ve vergilemedeki mali güç ilkesinin temelini oluşturmuştur. Yine maddenin devamında vergi, resim, harç vb. yükümlülüklerin kanunla konulacağından bahsedilmiş böylece verginin kanuniliği ilkesi meydana gelmiştir. Türkiye de tevkifat uygulamasının gelişimi ilk olarak 1926 yılında kazanç vergisi ile tevkifat uygulamasına başlamıştır. Bu tarihten önce uygulanan gelir üzerinden alınan vergileri düzenleyen kanunlarda uygulama alanı bulunmayan tevkifat 755 sayılı kazanç vergisi kanununda yalnızca ücret gelirleri için öngörülmüştür. 22.03.1934 tarih ve 2395 sayılı yeni “kazanç vergisi kanunu” 755 sayılı kanunu değiştirilerek tevkifat uygulamasını sadece ücretliler için sınırlandırmayıp kapsamı genişletmiştir. Son olarak 5421 sayılı kanun 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı gelir vergisi kanunu ile daha da geniş biçimde düzenlenmiştir. Ülkemizde en geçerli tarhiyat yönteminin beyana dayalı tarhiyat olmasından dolayı devlet tıpkı ticari işletmeler gibi çeşitli gider kalemlerine katlanmaktadır.

Beyana dayalı tarhiyat sisteminin sıkıntısı sadece maddi külfeti değildir. Aynı zamanda vergi kontrol mekanizmasının da işleyişini zorlaştırmaktadır. Mükellef sayısı nüfus ile paralel olarak arttıkça vergileme sürecinin kontrol edilmesi de güçleşmektedir. İşte tüm bu sıkıntıların çözümü tevkifat yoluyla vergileme olarak öngörülmüştür. Bu yöntemle örneğin: bir işletmenin tüm çalışanları tek tek vergi ödeme sürecine girmek yerine işveren bunların vergilerini kaynaktan keserek tek elden devlete iletmekte ve vergi dairelerin yükü oldukça hafifletilmektedir. Tevkifat yöntemi ülkemizde tıpkı bir ağaç gibi yavaşça büyüyerek kapsamını genişletmiştir. Yukarıda bahsettiğimiz tevkifat kavramının nedenleri tarihsel gelişimi gibi konulara değinildikten sonra asıl konumuz olan gelir vergisinde tevkifat uygulamasının esasları ele alarak tevkifatın kimin yapacağı, gelir vergisinin konusunu teşkil eden kazançlarının hangilerine tevkifat uygulanması gerektiği, tevkifatın nasıl yapılacağı gibi konular ve muhasebeleştirilmesini ele alacağız.

Vergi Tevkifatının nedenlerini genel olarak üç grupta toplayabiliriz. Bunlar;

- ✓ Vergi güvenlik müessesesi olması,
- ✓ Tahsilatta kolaylık sağlaması,
- ✓ Vergileme tekniği olarak kullanılması

Vergi güvenlik müessesesi olması

Günümüzde vergilemeye tabi matrahların yükümlü tarafından saptanarak beyanı yaygınlaşmış bir yöntemdir. Kaynaktan kesilen vergi olmasından dolayı ve tevkifat uygulaması çapraz kontrole olanak verdiği için güvenlik müessesesi olarak kullanılabilmesidir.

Tahsilatta kolaylık sağlaması

Özellikle maaş ve ücretlerin vergilendirilmesinde bu durum tevkifat yöntemi çok büyük kolaylık sağlar. Şöyleki, devlet verginin tarh ve tahsilinde çok sayıda maaş ve ücret geliri elde eden mükellefle muhatap olmak yerine, bu işlemlerle ilgili olarak onlara bu geliri sağlayan işvereni sorumlu olarak tutar verginin tahsilini kolaylıkla sağlamış olur.

Vergileme tekniği olarak kullanılması

Gelir vergisi kanunumuzun 86.maddesinde gelirin toplanmayacağı haller düzenlenmesinden dolayı sadece tevkifata tabi tutulmuş gelirin beyanı gerekmediği bu hallerde, tevkifat vergileme tekniği olmaktadır.

Gelir vergisi kanunu 94.maddesi'nde tevkifat yapacak olanları aşağıdaki gibi sıralamıştır.

- ✓ Kamu idare ve müesseseleri,
- ✓ İktisadi kamu müesseseleri,
- ✓ Sair kurumlar (yan kazanç ve gelirler)
- ✓ Ticaret şirketleri,
- ✓ İş ortaklıkları,
- ✓ Dernekler,
- ✓ Vakıflar,
- ✓ Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- ✓ Kooperatifler,
- ✓ Yatırım fonu yönetenler,
- ✓ Gerçek gelirlerini beyan etmeyen mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- ✓ Zırai kazançlarını bilanço veya zırai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil)nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Tevkifata tabi ödemeler

- Ticari kazanç
- Zırai kazanç
- Ücret
- Serbest meslek kazancı
- Gayri menkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

Ticari kazanç

GVK ‘nın 37.madde de ticari kazanç her türlü ticari ve sınayi faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır şeklinde tanımlanmıştır. Genel anlamıyla; emek, sermaye, girişim yeteneği ve doğal kaynağın bir araya gelmesi ile ortaya çıkan faaliyet sonucunda oluşan katma değer olarak tanımlanabilir.

Gelir vergisi kanunu’na göre tevkifat kapsamında olan ticari kazançlar aşağıdaki gibidir.

- Yıllara sari inşaat ve onarım işleri istihkakları ve tevkifat (GVK Madde 94/3)
- Vergiden muaf esnaftan yapılan alışlarda tevkifat(GVK Madde 91/13)
- PTT Acenteliği Kazançlarında Tevkifat (GVK madde 94/12)
- Komisyon gelir ve kazançları üzerinde tevkifat

Yıllara Sâri İnşaat ve Onarım İşleri İstihkakları ve Tevkifat (GVK Madde 94/3)

GVK’da bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma işlerinden elde edilen ticari kazancın tespiti, Kanun’un 42, 43 ve 44’üncü maddeleri ile ayrı hükümlere bağlanmıştır. Buna göre inşaat ve onarma işinin 42. Madde kapsamına girebilmesi için;

- İş, inşaat veya onarım işi olmalıdır. (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır)
- İnşaat ve onarım işi başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.

Yıllara sâri inşaat ve onarma işlerinin tevkifat konusu GVK 94/3 Madde de hüküm altına alınmıştır. Buna göre, 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden avans olarak ödenenler dahil bu ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada %3 oranında tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. Yapılan bu kesinti, yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsuba konu olacaktır. 42. Madde gereği

yukarıda yazılı şartların tümünün birlikte gerçekleşmesi durumunda tevkifat söz konusu olacaktır aksi halde tevkifat yapılmayacaktır.

Vergiden Muaf Esnaftan Yapılan Alışlarda Tevkifat (GVK Madde 94/13)

Esnaflık muafiyeti küçük sanat erbabını korumak amacıyla ihdas edilmiştir. Bu koruma vergide ödeme gücü ilkesinin gereğidir. Gelir Vergisi Kanunumuzun ilgili maddesinde belirtildiği gibi esnaf muaflığı şartlarını topluca taşıyanlar bu muaflıktan yararlanabilmek için ilgili esnaf odasına kayıt olmak ve durumlarını tevsik etmek suretiyle belediyeden "Esnaf Muaflığı Belgesi" almak zorundadırlar.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. Maddesinin son fıkrasında, bu muaflığın 94. Madde uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur hükmü yer almaktadır. Bu durumda; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar ve bunların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gelir beyanı zorunlu bulunan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler esnaf muaflığından yararlananlara yaptıkları ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Vergiden muaf esnaftan yapılan alışlarda alınan mal veya hizmetin türüne göre aşağıdaki tevkifatlar yapılacaktır.

- GVK 94/13-a 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden % 2,
- 94/13-b Hurda mal alımları için % 2,
- 94/13-c diğer mal alımları için % 5,
- 94/13-d diğer hizmet alımları (a, b ve c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) için %10.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesi uyarınca, esnaf muaflığından yararlananlar yıllık beyanname vermeyeceklerinden, bunlardan yapılan vergi kesintisi nihai vergileme olacak ve mahsup imkânı olmayacaktır.

PTT Acenteliği Kazançlarında Tevkifat (GVK madde 94/12)

PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. PTT acenteliği faaliyetlerinden elde edilen

kazançlar, GVK'nun mükerrer 18. Maddesinde belirtildiği üzere gelir vergisinden istisna olduğundan yapılan vergi kesintisi nihai vergileme olacak ve mahsuba konu olmayacaktır.

1) Komisyon Gelir ve Kazançları Üzerinden Tevkifat

a) Milli Piyango Bileti Satanlardan Yapılan Tevkifat

Baş bayiler hariç olmak üzere Milli Piyango İdaresince veya diğer kişilerce çıkarılan biletleri satanlara (gezici olanlar hariç) yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Piyango bileti satanlar yıllık beyanname verdiklerinde yapılan bu kesinti yıllık beyanname mahsuba konu olacaktır.

b) Firmalarca Kapıdan Satışçılara Yapılan Ödemeler Dolayısıyla Tevkifat

4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Zirai Kazanç ve Tevkifatı

Zirai kazanç GVK'nun 52. Maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre; zirai kazanç, zirai faaliyetten doğan kazançtır. Zirai faaliyet ise GVK'nun da arazide, deniz, göl ve nehirlerde ekim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yolları ile veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair şekillerde faydalanılmasını ifade eder şeklinde tanımlanmıştır.

Zirai faaliyette bulunan gerçek kişilere (adi şirketler dahil) çiftçi denir. GVK'nun 53. Maddesinde, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın GVK'nun 94. Maddesine göre hasılatları üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Ancak, söz konusu madde hükmüne göre;

- ✓ 54. Maddede yazılı olan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan veya
- ✓ Bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca sahip olan veya
- ✓ On yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan, çiftçilerin kazançları gerçek usulde tespit olunarak vergilendirilecektir.

Zirai faaliyet kapsamında teslim edilen ürünlerin bedelleri ile zirai faaliyet kapsamında yapılan hizmetler üzerinden yapılacak vergi kesintisi GVK'nun 94. Maddesinin 11 numaralı bendinde aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

- ✓ 94/11-a-i- Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için, Ticaret borsalarına tecil ettirilerek satın alınanlar için %1,
- ✓ 94/11-a-ii- (i) bendi dışında kalanlar için %2
- ✓ 94/11-b-i- Diğer zirai mahsuller için, Ticaret borsalarına tecil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için %2,
- ✓ 94/11-b-ii- (i) bendi dışında kalanlar için %4,
- ✓ 94/11-c-i- Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden, orman idaresine veya orman idaresine taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması ve benzeri hizmetler için %2,
- ✓ 94/11-c-ii- Diğer hizmetler için %4,
- ✓ 94/11-d- Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için %0

Ücret ve Tevkifatı

Ücretler, GVK'nun 61-64. Maddelerinde düzenlenmiştir. GVK'nun 61. Maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Vergilendirme yöntemi olarak ücretler gerçek usulde vergilendirilen ücretler ve diğer ücretler olarak ikiye ayrılır.

Diğer ücretlerin vergilendirilmesi karne esasına dayanmakta olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. Maddesinde sayılan hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık toplam brüt tutarının %25 'i olarak tespit edilmektedir.

Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde safi ücret tutarı vergiye tabi olup; safi ücret, işveren tarafından verilen para ve ayınlarla, sağlanan yararlar toplamından GVK'nın 63. Maddesi hükmünde belirtilen bazı indirimlerin yapılması suretiyle hesaplanmaktadır.

Ücretin tevkif suretiyle vergilendirilmesi, GVK 103. Ve 104. Maddeleri hükümleri göz önünde bulundurularak vergi tarifesine göre yapılmakta olup, ücretin aylık olarak ödenmesi durumunda yıl içinde ödenen ücretlerin kümülatif tutarları vergi tarifesine ile karşılaştırılmaktadır. Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde prensip olarak tevkifat uygulanmaktadır. Bu da onu diğer tevkifat uygulamalarından ayırmaktadır. Ücret kazanıldıkça ödemeyi yapan işveren, vergiyi kaynaktan kesip vergi dairesine muhtasar beyanname ile yatırmak mecburiyetindedir.

Ücretler üzerinden yapılan vergi tevkifatı aşağıdaki gibidir. (GVK madde 94/1 ve geçici 72.madde)

- ✓ 94/1 Hizmet erbabına ödenen ücretler ile ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) GVK 103. Maddeye göre,
- ✓ Geçici 72. Madde Lig usulüne tabi spor dallarında en üst ligdekiler için %15,
- ✓ Geçici 72. Madde Lig usulüne tabi spor dallarında en üst altı ligdekiler için %10,
- ✓ Geçici 72. Madde Lig usulüne tabi spor dallarında diğer liglerdeki için %5
- ✓ Geçici 72. Madde Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5.

Tevkifata tabi olmayan ücretler ise aşağıdaki gibidir.

GV'nun 95. maddesinde bazı kişilerin ücret gelirlerinde tevkifat uygulanmayacağı ve bu kişilerin gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır. Bunlar;

- ✓ Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- ✓ 16.maddede yazılı istisnadan faydalanan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- ✓ Maliye Bakanlığınca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerdir.

Serbest Meslek Kazançları ve Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. Maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır. Serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Serbest meslek kazancı elde etme tahsil esasına bağlanmış olup, serbest meslek kazancı tahsil olunan hasılatın ödenen giderlerin düşülmesi suretiyle gerçek usulde tespit edilmektedir. Serbest meslek kazançları kural olarak tevkif suretiyle ön vergilemeye tabi tutulmakta, nihai vergi ise mükelleflerin beyanı üzerine alınmaktadır. GVK'nun 85. Maddesine göre serbest meslek erbabı mesleki faaliyetinden kazanç elde etmemiş olsa bile yıllık beyanname vermekle yükümlüdür.

Vergi sorumluları serbest meslek erbabına (noterler hariç) yaptırdıkları işler dolayısıyla yapacakları ödemelerden gayrisafı tutar üzerinden (avans olarak ödenenler dahil) gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Tevkifat oranları aşağıdaki gibidir. (GVK madde 94/2 ve 94/4)

- 94/2-a Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde edilen kazançlar istisnasından yararlananlardan telif ödemelerinden %17,
- 94/2-b Diğer serbest meslek ödemelerinden %20,
- 94/4 Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20.

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara yapılan ödeme esnasında yapılan kesinti bir ön vergileme olup, bu kesinti yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilecektir. Mahsubu yapılan kesinti tutarı, beyannamede hesaplanan vergiden fazla olduğu takdirde, vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade edilir.

Gayrimenkul Sermaye İratları ve Tevkifatı

Gayrimenkul sermaye iradı, GVK'nın 70. Maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirleri ifade etmektedir. Söz konusu gelir, GVK'nun 70. Maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa sahipleri veya kiracıları tarafından elde edildiğinde gayrimenkul sermaye iradının konusuna girmektedir. Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri GVK'nun 73. Maddesi hükmü uyarınca emsal kira bedelinden düşük olamaz.

Gayrimenkul sermaye iratlarında tahsil esası geçerlidir. Vergilendirilecek kazanç safi irat olarak tanımlanmıştır. Safi irat; GVK'nun 71. Maddesi hükmü uyarınca gayrisafi hasılatтан, iradın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler indirilmek suretiyle bulunur. GVK'nun 74. Maddesi uyarınca mükellefler, (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde yaptıkları gerçek giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarının %15'ini götürü olarak indirebilirler. Götürü gide usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.

GVK'nun 70. Maddesinde gayrimenkul olarak belirtilen mal ve hakların GVK 94. Maddede sayılan vergi sorumluları tarafından kira ile tutulmaları halinde, bunlar kiraya

verene nakden veya hesaben yaptıkları ödeme sırasında (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Vergi sorumlusu dışındaki kişilerin yaptıkları kira ödemelerinden tevkifat yapmak zorunda değildirler. Örneğin, birinci sınıf tüccarın işyeri olarak tuttuğu yerin kirasını öderken tevkifat yapması gerekirken, vergiden muaf ticaret erbabının işyeri olarak tuttuğu yerden vergi tevkifatı yapması söz konusu değildir.

Ancak vergi sorumluları olsa bile bunların ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri ile ilgili olmaksızın yaptıkları kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları söz konusu değildir. Çünkü tevkifat ticari, zirai ve meslek faaliyetlerle sınırlıdır. Örneğin, birinci sınıf bir tüccar ticari faaliyeti ile ilgili olmayan ikamet amacıyla kiraladığı konuta ilişkin kira ödemesinden tevkifat yapmaz.

Menkul Sermaye İratları ve Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanunu 75. Maddesinde, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında, nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre menkul sermaye iradının unsurları aşağıdaki gibidir.

- İradı sağlayan unsur kişinin özel mal varlığına dahil olmalıdır.İradın, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerinin dışındaki sermayesinden doğması gerekir. Zaten, kişinin sermayesi ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri bünyesinde elde edilmiş kazanç olursa ticari, zirai veya mesleki kazanç meydana gelmiş olur. Burada önemli nokta kişilerin özel mal varlığındaki sermayelerini kendileri dışında iktisadi faaliyet gösteren ve gelir yaratan gerçek ve tüzel kişi işletmelere yatırarak gelir elde etmelidir. Elde edilen bu gelir irat olmaktadır. Sermaye sahibi kişiler bunları söz konusu işletmelere ya ödünç verirler ve karşılığında faiz geliri sağlarlar ya da işletmelerden hisse alırlar ve karşılığında kar payı elde ederler.

- Yatırılan sermaye para veya parayla temsil edilebilen değerlerden oluşmalıdır. Parayla temsil edilebilen menkul değerler sermaye şirketlerinin paylarını, hisse senetlerini, tahvillerini, borç senetlerini, poliçelerini, bonolarını ayrıca mevduatı ve diğer kişilere verilen ödünçleri kapsar.GVK 75. Maddesine göre kaynağı ne olursa olsun maddede yazılı gelirler menkul sermaye iradı sayılırlar.

Gelir Vergisi Kanun madde 94'te sayılan vergi sorumluları aşağıdaki iratlar için ödeme yaparken, hak sahiplerinden (kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yaralı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul

edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar.

ÖRNEK UYGULAMALAR

Zirai Kazanç ve Tevkifatı Muhasebe Kaydı Örneği

Hayvan ürünleri ticareti yapan (A) Gıda San. Ve Tic.Ltd.Şti. 15.08.2010 tarihinde, (B) çiftçisinden 20. TL.den 50 adet koyun bağırsağı satın almıştır. (A) Gıda San. Ve Tic. Ltd.Şti. Müstahsil Makbuzu düzenlemiş ve çiftçi (B)'ye imzalatarak Ticaret Borsası'nda tescil etmiştir. Müstahsil Makbuzu ile tahakkuk edilen ($20 \times 50 = 1.000.- \times \%1 = 10.-$) 10.- TL gelir vergisi stopajını, ertesi ayın 26'uncü günü mesai bitimine kadar muhtasar beyanname ile, bağlı bulunduğu vergi dairesine ödenecektir.

-----/-----		
153 Ticari Mallar	1.000 TL	
	360 Öde.Ver. Fon.	10
	100 Kasa	990
Çiftçi Bay A ya müstahsil makbuzuyla yapılan ödemenin kaydı		
----- ¹		

4.2. Vergiden Muaf Esnaftan Yapılan Alışlarda Tevkifatı Muhasebe Kaydı Örneği

ABC firması dışarıdan temizlik hizmeti almıştır. Temizlik bedeli olarak 100TL ödeme yapılmış ve gider pusulası düzenlenmiştir. İlgili kayıt;

-----/-----		
770GYG	111,11	
	100Kasa	100,00
	360	11,11
-----/----- ²		

4.3. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri İstihkakları ve Tevkifatı Muhasebe Kaydı Örneği

Özkaragöz İnşaat Taahhüt Tic. Ltd. Şti. Üstlenmiş olduğu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşİ İçin Özkar İş makineleri Ticaret A.Ş.'ye Hakediş faturası kesmiş olup muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir.

Hakediş Verileri ;

- Hakediş Bedeli	:	1.500.000,00 - TL
- Hesaplanan K.D.V.	:	270.000,00 - TL
HAKEDİŞ TOPLAMI	:	1.770.000,00 - TL
- K.D.V. Tevkifatı (3/10) (-)	:	81.000,00 - TL
- Stopaj Kesintisi (%3) (-)	:	45.000,00 - TL
- Tahsil Edilecek Toplam Tutar	:	1.644.000,00 – TL

Not: AŞ'ye düzenlenen hakediş faturası Damga vergisine tabi değil. (Kamu kurumlarınca alınan mal ve hizmetlerde damga vergisi var.)

Hakediş faturasını düzenleyen taraf için;
Özkaragöz İnş.Tah.Ltd.Şti

----- / -----	
120 ALICILAR	1.644.000.-
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FON.	45.000.-
350 YIL.YAYGIN İNŞ.ON.HAKEDİŞ	1.500.000.-
391 HESAPLANAN KDV	189.000.-
----- / -----	

Hakediş faturasını Teslim alan taraf için:
Özkar işmakineleri Tic.A.ş

----- / -----	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.500.000.-
191 İNDİRİLECEK KDV	270.000.-
320 SATICILAR	1.644.000.-
360 ÖDENECEK VERGİ VE FON.	126.000.-
%3 stopaj kesintisi	45.000,00 tı
3/10 tevkifat kesintisi	81.000,00 tı
----- / -----	

Not : Stopaj kesintisi Muhtasar Beyannamesi İle Beyan Edilip Ödenmesi GerekmeKtedir.

Not : K.D.V. Tevkifatı ise 2 nolu Kdv Beyannamesi ile Beyan Edilip Ödenmesi Gerekmemektedir.

SONUC

Kamu harcamalarının temel finans kaynağı olan vergilerin hızlı ve minimum maliyetle toplanması elbette devletler için oldukça önemlidir. Dolayısıyla vergilemede tevkifat yöntemi bu gerekli hız ve düşük maliyeti sağlamaktadır.

Tevkifat yöntemi yapısı itibariyle vergilendirme sürecini kolaylaştırmıştır. Üstelik bu sayılan faydalar sadece devlet açısından değil mükellef açısından da geçerlidir. Örneğin devletin ihtiyaç duyduğu zaman tasarrufu mükellef tarafında da etkilidir. Mükellef kendisi gidip vergi beyannamesi ve ödemesi işlemleri ile ilgilenmemekte onun yerine bu külfeti vergi sorumlusu çekmektedir.

Tevkifat kavramı çalışmada anlatıldığı üzere oldukça mantıklı ve faydalı bir yöntem olmakla beraber, bu yönteminde eleştirildiği bazı durumlar söz konusudur. Örneğin gelir vergisindeki artan oran tevkifat usulünde uygulanamamaktadır, dolayısıyla vergilemede bir adaletsizliğe de yol açmaktadır.

Vergi tevkifatında oran beyana dayalı tarhiyat yöntemine göre daha düşük uygulanmaktadır. Bu sebeple de devleti vergi kaybına uğrattığı gerekçesiyle eleştirilmektedir. Oysa tevkifat yönteminde vergi kaçağı minimum seviyeye inmektedir. Keza düşük oran sebebiyle küçük üretici veya esnafın sürece dâhilini kolaylaştırır ve ilgili ürünün son tüketiciye kadarki yolculuğunda takibi ve vergilendirilmesi de kolaylaşır.

Her ne kadar tevkifatın ülkemizdeki tarihsel gelişimine baktığımızda oldukça büyük ilerleme kat edildiğini, günümüzde kapsamlı bir şekilde uygulandığını görsek te, yeterince yaygınlaşmadığından söz etmek mümkündür. Vergileme süreci ne kadar basitleştirilirse vergi gelirleri de aynı orantıda artacak ve sistem kaliteli hale gelecektir. Mükellefler vergileme sürecindeki işlemlerle ilgilenmekle kaybettiği zamanı ve parayı kendi işine kanalize ettiğinde kazancı artacak dolaylı olarak devletinde vergi geliri yükselecektir.

Yine tevkifat yönteminin vergi kaybını önleyici özelliği dikkate alındığında mükellef kendi vergisini kendisi ödediği durumlarda vergiyi az ödemek adına vergi kaçırma, peçeleme gibi yöntemlere başvurabiliyorken, tevkifat yönteminde vergiyi ödeyen mükellefin kendisi olmadığından bu tür hilelere başvurusunun anlamı da kalmamakta ve bir oto kontrol sistemi oluşmaktadır. Hatta ödenen vergide bir eksik bildirim, bir vergi kaçırma söz konusu ise

sorumlu mükellefle beraber cezaya muhatap olabileceğinden, bu kontrol sistemi oldukça etkilidir.

Sonuç olarak vergilemede tevkifat yöntemi oldukça önemli ve faydalı bir yöntem olmakla beraber eleştirildiği yönlerden eksikliklerde barındırmaktadır. Vergi kanunlarımızın ilerleyen süreçlerdeki yeni güncellemelerinde tavkifatın kapsamının daha da genişletilmesi ve bu genişletilmeyle paralel diğer eksikliklerinin asgari seviyeye indirici önemlerin alınması elzemdir.

KAYNAKÇA

DOĞRUSÖZ, A. Bumin (1992) & Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”, İSMIMO Yayınları, No:3 ve Gelir Vergisinde Otokontrol Müesseseleri (2003) Dünya Gazetesi

DOĞRUSÖZ, A. Bumin “Gelir Vergilemesinde Otokontrol Müesseseleri”, Dünya Gazetesi, 15.09.2003.

KILIÇ, Seçkin “Tevkifat Uygulamasının Vergi Kayıplarını Önlemedeki Rolü ve AB Ülkeleri İle Bir Karşılaştırma” doktora tezi (2009) s.11

DUMAN, Ömer (2003) & Gelir, Kurumlar, Katma Değer ve Özel Tüketim Vergilerinde Verginin Mahsubu ve İadesi s.38

ÖZBALCI, Yılmaz age. s. 283-284

İNAN, Atilla “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı” Mevzuat Dergisi Sayı:16 (nisan 1999)

DİLMAÇ, Denizhan “Türk Vergi Mevzuatında Gider Pusulası” <http://www.muhasibevergi.com/makale.aspx?id=452> (erişim tarihi 17.01.2017)

http://www.gulbenkmusavirlik.com/tr_ptt-acentelerinin-vergisel-yukumlulukleri-hk-3444.html erişim tarihi(17.01.2017)

<http://www.gib.gov.tr/node/84143>

CEYHAN, Alaattin & TİK ,Cevdet “Zirai Kazançların Vergilendirilmesi” <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/zirai-kazanclarin-vergilendirilmesi.html> erişim tarihi (17.01.2017)

YILDIZ, A.Murat “Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi” (2003)

YÜCE, Mehmet “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Beyanı Ve Vergilemesi”
<https://www.mevzuatdergisi.com/2001/01a/01.htm>

DEMİR, Şeref “Gerçek Kişiler Tarafından Menkul Sermayeden Elde Edilen Kazanç Ve İratların Vergilendirilmesi” <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/seref/002/>

ÖĞREDİK, Güray “2014 Yılında Elde Edilmiş Olan Diğer Kazanç ve İratların Saptanmasına İlişkin Esaslar” Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi Mart 2015

http://www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=608%20

erişim

tarihi(18.01.2017)

<http://muhasibedersi.blogcu.com/gider-pusulasi-muhasebe-kaydi/1841817>