

SEÇİLMİŞ ÜLKE ÖRNEKLERİ ÜZERİNDEN TEORİDE VE UYGULAMADA GEÇİCİ VERGİ

Dr. Öğr. Üyesi Özkan ZÜLFÜOĞLU

Marmara Üniversitesi, İktisat Fakültesi, (ozkan.zulfuoglu@marmara.edu.tr)

ÖZET

Enflasyonist ortamda, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile verginin tahsili arasındaki sürenin uzamasının, vergi tahsilatının reel değeri üzerinde olumsuz bir etkisi vardır. Bu etki maliye literatüründe Olivera-Tanzi etkisi olarak bilinmektedir. Bu etki, devletleri; enflasyonun yükseldiği dönemlerde vergi tahsilatının reel değerinin aşınmasını önlemeye yönelik tedbirler almaya itmektedir. Bu önlemlerin en önemlilerinden biri geçici vergi ödemeleridir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de seçilmiş ülkelerdeki geçici vergi uygulamalarını karşılaştırmak ve değerlendirmektir. Çalışma sonucunda geçici verginin en başta Tanzi etkisini önleme ve uygunluk ilkesi açısından OECD’de yaygın biçimde uygulandığı görülmüştür. Ayrıca Türkiye özelinde geçici verginin son taksitinin kaldırılmasının olumlu sonuçlar doğuracağı öngörülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Geçici Vergi, Olivera-Tanzi Etkisi, Vergilemede Uygunluk İlkesi.

ADVANCE TAX PAYMENT IN THEORY AND PRACTISE IN SELECTED COUNTRIES

ABSTRACT

When there are significant time lags between tax assessment and tax collection high inflation can deteriorate the real value of tax revenues. In the fiscal policy literature, this is known as the Olivera-Tanzi effect. This situation requires states to make measures to prevent the reduction in the real value of taxes during periods of accelerated inflation. One of the most important of these measures is advance tax payments. The purpose of this study is to compare and evaluate the advance tax practices in Turkey and the selected countries. As a result of the study, it was observed that the advance tax was applied widely in the OECD member countries for prevention of Tanzi effect and convenience principle of taxation. It is also anticipated that the removal of the last installment of the advance tax in Turkey will have positive results.

Keywords: Advance Tax Payment, Olivera-Tanzi Effect, Convenience Principle of Taxation.

1. Giriş

Geçici vergi, sıklıkla uygulanan bir tür peşin vergi olmakla birlikte enflasyonu düşük oranlarda olan gelişmiş ülkelerin bu uygulamaya geliştirmekte olan ülkelere kıyasla nadiren başvurdukları görülmektedir. Geçici vergi sayesinde vergi idaresi izleyen yıl toplamı gereken vergileri, gelirin olduğu mali yıl içerisinde toplama şansına erişmektedir. Böylece enflasyonist konjonktürde vergi tahsilatının süre itibarıyla geç elde edilmesi nedeniyle ortaya çıkan, vergi tahsilatının reel değerinin aşınması olarak literatürde yer edinen Tanzi Etkisi sorununun aşılması amaçlanmaktadır. Enflasyonun yüksek olduğu ülkelerde anlaşılabilir bir idari tasarruf olan geçici vergi uygulamasının ekonomik gerekçesinin, enflasyonun düşük seyrettiği ülkelerde karşılanma olasılığı zayıftır. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde geçici vergi uygulamasının arkasında daha çok kamu gelirleri ile giderlerinin arasında zaman bakımından uyum sağlamak ile mükelleflerin geçici vergi sayesinde vergi yükümlülüklerini yıl içerisinde dağıtmak amaçları yatmaktadır. Bu makalenin amacı, geçici vergi uygulamasının teorik temellerini açıklayarak seçilmiş ülkelerde, Türkiye’de ve bir bütün olarak OECD’de kişisel gelir ve kurumlar vergisinde başvuru olan geçici vergi uygulamalarını irdelemektir.

2. Geçici Vergi Uygulamasının Teorik Temelleri

Enflasyon, vergi gelirleri üzerinde gerek mükellefler gerekse de vergi idaresi açısından çok ciddi etkiler ortaya çıkarmaktadır. Örneğin yüzde 8’in üzerinde seyreden bir enflasyon ortamında vergi sisteminin işlevini kaybetmesi olası bir sorundur¹. Böyle bir durumda vergi idaresi vergi tahsilatının ulusal para cinsinden değerini yitirmesi ile kayba uğramaktadır (Thuronyi, 2012:2). Mükellefler açısından bakıldığında, artan para talebi sonucunda enflasyon vergisi² gibi bir yükün ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir. Bu durumda bireyler gerçek gelirlerinin yanı sıra enflasyonist ortamda para tutma zorunlulukları nedeniyle elde etmedikleri gelirler üzerinden de vergi ödemek durumunda kalmaktadırlar (Feldstein, 1982:154). Özellikle gelir vergisinde mükelleflerin gelirleri çoğu zaman reel olarak azalsa da nominal olarak artan gelirleri nedeniyle üst vergi dilimlerinin oranları üzerinden vergi ödeyerek kayba uğramaktadırlar (ITEP, 2011:1). Sonuçta artan oranlılık şiddetlenerek reel vergi yükünün sürekli biçimde artmasına neden olmaktadır (Öncel, 1995:493).

1 OECD tarafından Kazakistan ekonomisi için yapılan çalışmada yüzde 3,5 ve yüzde 8,5 enflasyon oranları arasında marjinal ve ortalama vergi oranları arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Yüzde 8’in üzerindeki enflasyonda, gerek yatırım ortamında olumsuz etkilenme gerekse de ortalama ve marjinal vergi oranlarında artış yaşanmıştır. Bkz. OECD. (2017). *OECD Investment policy reviews: Kazakhstan*. Paris: OECD Publishing,162. Ayrıca düşük enflasyon oranlarının dahi ciddi olumsuzluklar doğurabileceğine ilişkin Bkz. Thuronyi, V. (1998). Adjusting taxes for inflation. *Tax Law Design and Drafting*, 1(13). Retrieved October 5, 2017, from https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch13.pdf_s.1.

2 En geniş anlamda “enflasyon vergisi”nin matrahını, nominal değerleri değişmeyen -para, mevduat, tahvil gibi-tüm likit servet unsurlarıyla fiyat hareketlerini yeterince izleyemeyen -aylık, ücret, kira, emekli maaşı gibi- bazı gelirlerin oluşturduğu söylenebilir. Enflasyonun bu anlamda bireylerin refahında bir kayba yol açacağı açıktır. Toplumun enflasyona karşı gösterdiği tepki bu refah kaybının ne kadar olacağının temel belirleyicisi olmaktadır. Kişilerin para tutma tercihlerinin enflasyondan az etkilenmesi durumunda, fiyatlardaki yükselme kişilerin ellerindeki para miktarında büyük değişikliğe neden olmaz. Bu durumda devlet, yüksek bir enflasyon kazancını, düşük bir refah kaybı ile gerçekleştirmiş olur. Tersine, enflasyon döneminde para tutma arzusu büyük biçimde azalırsa, büyük bir refah kaybı ve düşük bir enflasyon kazancı ortaya çıkacaktır. Bkz. Uluatam, Ö. (2017). *Enflasyon ve devlet gelirleri (1963-1978)*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:462, Atatürk’ün 100. Doğum Yılına Armağan No.5. Erişim Tarihi: 08.04.2017, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/105.pdf>, s. 32-35.

Öte yandan enflasyonist konjonktürde vergi tahsilatının gecikmesi vergi hasılatının reel olarak aşınmasına yol açmaktadır. Tanzi Etkisi olarak bilinen bu etki enflasyon oranının yüksekliği ve vergi tahsilatının gecikmesine bağlı olarak artmaktadır. Artan oranlı vergilerin, konjonktürün genişleme döneminde devreye girerek vergi gelirlerini artırması olarak bilinen Mali Sürüklenme (Fiscal Drag), bir otomatik istikrar sağlayıcı olarak görev yapmaktadır. Ancak Tanzi Etkisi söz konusu olduğunda bu etki ortadan kalkmakta ve ekonomi bu durumdan olumsuz etkilenmektedir (Tanzi, 2000:4).

Tanzi bu durumu şöyle formüle etmektedir (Tanzi, 1998:14);

$$T^{\pi} = \frac{T_0}{(1+p)^n} = \frac{T_0}{(1+\pi)^{n/12}} \quad (1)$$

Formülde; T_0 aylık enflasyonun olmadığı (sıfır) olduğu durumda vergi gelirlerinin GSYH'ya oranını, p aylık enflasyon oranını, π yıllık enflasyon oranını, n vergi tahsilatının gecikme süresini, T^{π} enflasyon oranının π kadar olduğu durumda vergi gelirlerinin GSYH'ya oranını vermektedir. Buna göre; tahsil gecikmesi uzun, enflasyon oranı yüksek, verginin milli gelir esnekliği düşük olan ülkelerde vergi tahsilatının reel değerindeki aşınma maksimum olmaktadır (Tanzi, 1998:14).

Gerek mükellefler gerekse de vergi idaresi açısından değerlendirildiğinde enflasyonun iki yönlü olumsuz sonuçları olduğu görülmektedir. Özellikle idare açısından olumsuzluk yaratan Tanzi Etkisi denen süreci ortadan kaldırmanın yolu enflasyonla mücadele ile vergi tahsilatının gecikmesinin önlenmesinden geçmektedir. Vergi tahsilatındaki gecikmenin önlenmesinin yollarından birisi de Geçici Vergi (Advance Tax) uygulamalarıdır³.

Bununla birlikte, geçici vergi uygulamalarının temel vergileme prensiplerinden “uygunluk (convenience) ilkesi” ile ilişkili olduğunu da söylemek mümkündür. Vergilemede uygunluk ilkesi Adam Smith tarafından sayılan dört temel vergileme ilkesinden bir tanesidir. Smith, Ulusların Zenginliği adlı eserinde her verginin mükellefin en uygun olduğu zamanda ve biçimde alınması gerektiğini belirtmiştir. Örneğin bir gayrimenkul üzerinden alınan verginin bu gayrimenkulün kira getirisinin sağlandığı dönemle uyumlu olması gerekir (Smith, 2007:640). Bu kural mükelleflerden vergilerin tahsil edilme dönemleri ve koşulları bakımından uygun bir dağılımın sağlanması gerekliliğine işaret etmektedir. Uygunluk ilkesinin mükellefler arasında eşit bir biçimde hayata geçirilmesi vergi adaletine de katkıda bulunmaktadır (Akdoğan,

3 Konuya mükellefler açısından bakıldığında 1980’den itibaren enflasyonun yükümlüler için vergisel anlamda doğurduğu olumsuzlukları gidermek için çeşitli düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bunlara örnek olarak; indirim ve istisnalarda yükseltmeler, artan oranlı tarifelerin dilim ve oranlarında ayarlamalar, faiz gelirlerinin enflasyondan korunması, değer artış kazançlarına ilişkin koruyucu düzenlemeler, ticari kazançlarda enflasyon dengeleyici düzenlemeler, stok değerlemesinde enflasyondan koruyucu düzenlemeler ve yeniden değerlendirme uygulamaları verilebilir. Bkz. Öncel, M. (1995). Enflasyon ve vergilendirme, *A.Ü Hukuk Fakültesi Dergisi*. Erişim Tarihi: 02.09.2017, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/298/2767.pdf>. Devletin gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasında süreyi kısaltmak amacıyla geçici vergi dışında başvurduğu bir diğer önlem kaynaktan kesme (stopaj) uygulamalarıdır. Özellikle seksenli yıllarda benimsenen vergi politikalarının sonucu olarak, birçok gelir unsuru beyanname dışında bırakılmış ve yalnızca vergi kesintisi yoluyla vergilendirme yoluna gidilmiştir. Detaylı bilgi için bkz. Doğrusöz, B. (1992). *Türk vergi sisteminde kaynakta vergileme “stopaj”*. İstanbul: SMMM Odası Yayınları, Yayın No:3, s.12.

2011:215). Bu bakımdan iyi tasarlanmış bir geçici vergi uygulamasının vergilemede uygunluk ve adalet açısından olumlu sonuçlar doğurması muhtemel bir durumdur.

Son olarak geçici verginin kamu alacaklarının tahsilinde uyulması gereken temel ilkelerle de ilişkili olduğu görülmektedir. Kamu alacakları, devlet açısından en temel ve vazgeçilmez finansman kaynağı olmaları nedeniyle, özel alacaklardan farklı hukuki imtiyazlara ve idari usullere sahiptirler. 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da tahsilat işlemiyle ilgili temel ilkeler arasında; borçluya kolaylık sağlanması, kamu alacağının güvence altına alınması ve kamu alacaklarının tahsilinde iktisadilik ilkelerine yer verilmektedir (Şenyüz vd., 2011:255). Geçici vergi hukuki boyutuyla bu ilkelerle ilişkilendirilebilir. Örneğin; borçluya sene sonunda ödenecek vergiyi yıl içerisinde taksitlere bölmesi nedeniyle kolaylık sağlaması, kamu açısından bir sene bekleme olmaksızın tahsilat imkânı sağlayarak alacağı güvence altına alması ve tahsilatta iktisadilik oluşturması geçici verginin hukuki gerekçeleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

3. Seçilmiş Ülkelerde Geçici Vergi

Tarihsel olarak bakıldığında geçici verginin sırasıyla Almanya, Fransa ve ABD'de uygulanmaya başlandığı görülmektedir. Vergi idaresi, geçici vergi uygulamaları ile beyana dayalı vergilerde bir sonraki yıl tahsil etmesi gereken vergileri gelirin olduğu mali yıl içerisinde toplama imkânı elde etmektedir. Geçici vergi uygulamaları, yoğun hesaplama işlemleri dolayısıyla vergi idaresi bakımından bazı güçlükler gösterse de vergi tahsilatının uzamasının gerek mükellef gerekse de vergi idaresi açısından ortaya çıkaracağı muhtemel sorunları gidermesi bakımından olumlu etkiler ortaya çıkarmaktadır (Turhan, 1988:147). Bu kapsamda seçilmiş ülkeler olan ABD, Almanya, Yeni Zelanda ve Türkiye özelinde geçici vergi uygulamaları ve bir bütün olarak OECD ülkelerinde gelir ve kurumlar vergisine göz atıldığında farklı uygulamaların olduğu göze çarpmaktadır. Çalışmada incelenmek üzere Anglo Sakson uygulamaları için Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Yeni Zelanda (YZ), Kıta Avrupası için Almanya, gelişmekte olan ve yüksek enflasyon sorununu uzun süre yaşamış bir ülke olarak Türkiye seçilmiştir. Benzer özellikleri olan ülkeler ise gelir ve kurumlar vergisinde geçici verginin uygulanması bakımından topluca incelenmiştir.

3.1. ABD'de Geçici Vergi

Geçici verginin ilk kez uygulandığı ülkelerden biri olan ABD'de, kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilenler dışında kalan mükellefler için geçici vergi yükümlülüğü söz konusu olmaktadır. Kazancın belirli bir seviyenin üzerine çıkması durumunda yılda dört kez uygulanmaktadır (OECD, 2015:337).

ABD'de bu yükümlülük belirli koşullarda ortaya çıkmaktadır. Genel kural olarak kaynakta kesinti yoluyla ödediği vergiler ile vergi alacakları toplamı önceki yıla ilişkin hesaplanan vergi borcunun yüzde 100'ünden küçük olan yükümlüler ile kaynakta kesinti yoluyla ödenen vergiler ile vergi alacakları toplamı cari yılda hesaplanan vergi borcunun yüzde 90'ından küçük olan mükellefler geçici vergi ödemek zorundadırlar (Internal Revenue Service, 2017b). Bununla beraber çalışanların ve emeklilerin ücret gelirlerinden yapılan vergi kesintileri kanunen belirlenen sınırların altında kaldığı ya da faiz, temettü, nafaka, serbest meslek geliri, değer artışı, ödül ve ikramiye gibi gelirler elde edildiği takdirde, geçici vergi ödemesi gündeme

gelmektedir. ABD sisteminde gelir unsurlarının niteliğine bağlı olarak bu yükümlülük vergi stopajı (withholding tax) ya da tahmini vergi (estimated tax) adı altında alınabilmektedir⁴. Kendilerine ait işleri olan mükellefler çoğu zaman böyle bir yükümlülükle karşılaşmaktadırlar. Ayrıca bu yükümlülük serbest meslek kazançları ve alternatif asgari ücret uygulamalarında da karşımıza çıkmaktadır (Internal Revenue Service, 2017a). Bireylerden tek adet mülke sahip olanlar, şirketlerin ortakları ve hissedarları, beyan verdiklerinde 1000 dolar ve üzeri vergi borcu ödeyeceklerini bekledikleri takdirde geçici vergi ödemelerini yapmak zorundadırlar.

Bununla birlikte; çiftçiler, balıkçılar, ev işlerinde çalışanlar ile yüksek gelirli mükelleflerin bir kısmı için özel hükümler söz konusudur. Çiftçilerin ve balıkçıların, 2015 ve 2016 yıllarında, brüt gelirlerin en az üçte ikisinin mesleki faaliyetlerinden kaynaklanması durumunda geçici vergi yükümlülüğü doğmaktadır. Buna karşılık ev işlerinde çalışan kişiler; ücret, emekli aylığı, bireysel emeklilik kazancı veya kumar kazançlarından bir veya birkaçını elde etmeleri durumunda federal gelir vergisi ödemek durumunda kalmaktadırlar. Bu mükellefler, herhangi bir cezai yaptırımla karşılaşmamak için, ev işlerinden doğan kazançları hariç olmak üzere geçici vergi hesaplamalarını yapmak zorundadırlar (Internal Revenue Service, 2017b). Son olarak brüt gelirleri 150.000 doları aşan (2016 yılı) yüksek gelirli bekâr bireyler ile brüt gelirleri 75.000 doları (2017 yılı) aşan evli mükellefler için de geçici vergi söz konusu olabilmektedir. (Internal Revenue Service, 2017b).

ABD’de geçici vergi aşağıda Tablo 1’de gösterilen tarihlerde dört eşit taksitle ödenmektedir. Matrah belirlenirken, mükelleflere cari kazançları üzerinden veya önceki yıl kazançları üzerinden matrah belirleme alternatifi sunulmaktadır. Geçici vergi cari yılın vergisinden mahsup edilmek üzere peşin olarak ödenmektedir.

Tablo 1: ABD’de Geçici Vergi Ödeme Tarihleri

Birinci Taksit	18 Nisan
İkinci Taksit	15 Haziran
Üçüncü Taksit	15 Eylül
Dördüncü Taksit	17 Ocak

Kaynak: Internal Revenue Service. Erişim Tarihi: 05.02.2017, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040es.pdf>, s.2.

ABD’de kurumlar vergisi için geçici vergi bazı özel şartlarda uygulanmaktadır. Küçük ölçekli kurumlar için eşik uygulaması söz konusudur. Buna göre, yıl içerisinde beyanname hesaplanacak olan vergiden indirilebilecek vergi alacakları düşüldükten sonra ödeyeceği verginin 500 dolardan fazla olacağını tahmin eden küçük ölçekli işletmelerin geçici vergi ödemesi yapmaları gerekmektedir. Gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de geçici vergi dört eşit taksitle ödenmektedir (OECD, 2015:337). Şirketler için geçici vergi ödeme zamanları dördüncü, altıncı, dokuzuncu, on ikinci ayların 15. günleridir. Diğer mükellefler için ise özel ödeme zamanları söz konusu olabilmektedir (IRS, 2017c).

4 ABD’de ücret gelirleri genel anlamda kaynaktan kesme yoluyla vergilendirilmektedir. Ücret dışındaki gelirler Türkiye’deki geçici vergiye benzer bir uygulamaya tabidirler. Gelirin unsurları için bu uygulama değişkenlik göstermekle birlikte ABD’de geçici vergi yerine tahmini vergi (estimated tax) kavramı kullanılmaktadır.

3.2. Yeni Zelanda’da Geçici Vergi

Yeni Zelanda (YZ) geçici vergi uygulamasının detaylıca düzenlendiği ülkelerden olup, vergi idaresi açısından geçici verginin amacı; gelir vergisi ödemelerini yıl içerisinde yayarak mükellefin ödemelerini kolaylaştırmak olarak ifade edilmektedir. Bu anlamda geçici verginin teorik gerekçelerinden “uygunluk ilkesi”nin ön plana çıktığı görülmektedir. Genel kural olarak mükelleflerin yıl sonundaki gelirlerinin 2500 YZ Dolarını aşması durumunda izleyen yıl geçici vergi yükümlülüğü doğmaktadır (Inland Revenue, 2017a).

Geçici vergi mükellefiyeti YZ uygulamasında oldukça geniş tutulmuştur. Temel prensip; şirketler ve tröstler de dahil olmak üzere gelir vergisi mükelleflerinin geçici vergi ödemesi yönündedir. Ayrıca serbest meslek kazancı elde eden mükellefler, kira geliri elde edenler, müteahhitler, ortaklık geliri elde edenler ve yurtdışından geliri olanlar da geçici vergi yükümlülüğü altındadırlar (Inland Revenue, 2017b).

YZ vergi idaresi düzenlemelerini yaparken geçici verginin yıl sonunda ödenecek vergiye olabildiğince yakın olmasını hedeflemektedir. Eğer geçici vergi ödemesi yıl sonundaki vergi ödemesini aşarsa mükellefe iade yapılmaktadır. Geçici verginin hesaplanmasında üç ayrı yöntem uygulanmaktadır. Mükellefler kendi durumlarına göre bu üç alternatif arasından kendilerine en uygun olanı seçme hakkına sahiptirler. Bunlar (Inland Revenue, 2017c):

- Standart Yöntem
- Tahmin Yöntemi
- Rasyo Yöntemi

şeklinde sıralanmaktadır.

3.2.1. Standart Yöntem (Standart Option)

Düzenli sabit geliri olanlar için avantajlı bir uygulama olup, geçici vergi hesaplamasında geçmiş dönem verilerinden hareket edilerek, ödenecek geçici verginin hesaplanması kuralına dayanmaktadır. Buna göre:

- Önceki yıl ödenen gelir vergisinin (Residual Income Tax) yüzde 5 fazlası veya
- İki yıl önce ödenen gelir vergisinin yüzde 10 fazlası alınarak ödenecek geçici vergi hesaplanmaktadır.

Bu sistemde geçici vergi genelde üç taksitle ödenmektedir. Ancak mal ve hizmet vergisi (good and service tax) mükellefi olanlar ödemelerini iki taksitle gerçekleştirmektedirler. Standart yöntemden tahmin yöntemine istenilen zamanda geçilebilmektedir ancak Rasyo yöntemini seçen mükellefler ilgili yılda bu sistemden vazgeçip standart yöntemle geçememektedir.

3.2.2. Tahmin Yöntemi (Estimated Option)

Yıl içerisinde değişken gelire sahip olan mükellefler için daha avantajlı bir yöntemdir. Mükelleflerin izleyen yılda gelirlerinin düşme ihtimalleri söz konusu ise, bu sistemi seçmeleri bazı faydalar sağlamaktadır. Bu yöntemde geçici vergi hesaplaması şu şekilde yapılmaktadır:

- Mükellefin izleyen yıla ilişkin elde edeceğini tahmin ettiği gelir toplamı bulunur,
- Bu tutar üzerinden vergi hesaplaması gerçekleştirilir,
- Son olarak bulunan tutardan yapılması tahmin edilen kesintiler ve ücret stopajı indirilerek ödenecek gelir vergisi tutarı hesaplanır.

Tahmin yönteminde olduğu gibi bu sistemde de geçici vergi üç taksitte, mal ve hizmet vergisi mükellefleri için ise iki taksitte ödenir.

3.2.3.Rasyo Yöntemi (Ratio Option)

Sadece Mal ve Hizmet Vergisi mükellefleri için uygulanan ve dönemsel gelir elde edenler ile gelirleri çeşitlilik gösterenler için avantajlı bir yöntemdir. Rasyo yöntemini kullanmak isteyen mükelleflerin gelir vergisi vergilendirme döneminden önce idareye başvurmaları gerekmektedir. Bu yöntemde geçici vergi hesaplaması şu şekilde yapılmaktadır:

- Öncelikle mükellefin son yıla ait gelir vergisi ödemesi aynı yıla ilişkin vergilendirilebilir toplam mal ve hizmet vergisi ödemesine bölünerek mükellefe özel olmak üzere “rasyo” hesaplanmaktadır. Önceki yıl verilerine ulaşılabilmesi durumunda ise iki önceki yıl verileri kullanılabilir.
- Daha sonra elde edilen rasyonun önceki iki ay için vergilendirilebilir mal ve hizmet vergisi tutarı ile çarpılması yoluyla ödenecek geçici gelir vergisi bulunmaktadır.

Bu yöntemde ödemeler her iki ayda bir mal ve hizmet vergisi ödemeleriyle birlikte yapılmaktadır. Geçici verginin ilk taksit ödemesi gerçekleşmeden önce başvurulduğu takdirde standart ya da tahmin yöntemlerinden istenilene geçilebilmektedir. Ancak ilk geçici vergi taksiti ödendikten sonra vazgeçilmek istenildiğinde sadece tahmin yöntemine geçilebilmektedir (Inland Revenue, 2017c).

Ödenen geçici vergi ile asıl vergi borcu arasında 100 YZ dolarını aşan bir fark olması durumunda faiz yaptırımı uygulanmaktadır. Mükellefin ödediği geçici verginin asıl vergi borcunu 100 YZ dolarından fazla aşması durumunda ise bu kez idare mükellefe faiz ödemesi yapmaktadır (Inland Revenue, 2017c).

Son olarak mükelleflerin geçici vergi ödeme tarihleri yıl içerisinde kaç kez mal ve hizmet vergisi ödediklerine bağlı olarak şekillenmektedir. Sıklıkla ithal edilen mal ve hizmetler için alınan bu vergi mal ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek uygulanmaktadır. Oranı ise yüzde 15’tir (Inland Revenue, 2017d). Vergilendirme dönemi 31 Mart’ta sona eren bir mükellef için geçici vergi dönemleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2: Yeni Zelanda’da Geçici Vergi Ödeme Tarihleri

	Mükellef Mal ve Hizmet vergisi için kayıtlı değil ise;	Eğer mükellef Mal ve Hizmet vergisi için kayıtlı ve aylık ya da iki ayda bir ödeme yapıyorsa;	Eğer mükellef Mal ve Hizmet vergisi için kayıtlı ve 6 ayda bir ödeme yapıyorsa;
1. Taksit	28 Ağustos	28 Ağustos	28 Ocak
2. Taksit	15 Ocak	15 Ocak	7 Mayıs
3. Taksit	7 Mayıs	07 Mayıs	

Kaynak: Internal Revenue Service. Erişim Tarihi: 05.02.2017, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040es.pdf>, s.2.

Vergilendirme dönemi 31 Mart tarihinde sona eren ve oran yöntemini seçen mükelleflerin ödeme takvimi ise Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo 3: Yeni Zelanda’da Vergilendirme dönemi 31 Mart Tarihinde Sona Eren ve Oran Yöntemini Seçen Mükelleflerin Ödeme Takvimi

1. Taksit	28 Haziran
2. Taksit	28 Ağustos
3. Taksit	28 Ekim
4. Taksit	15 Ocak
5. Taksit	28 Şubat
6. Taksit	7 Mayıs

Son olarak Mal ve Hizmet Vergisine (GST) kayıtlı mükellefler, GST vergisini ve geçici vergiyi birlikte ödemektedirler.

3.3. Almanya’da Geçici Vergi

Almanya’da gelir vergisi uygulamasında kaynakta kesinti yoluyla vergilendirilen mükellefler dışında kalanların geçici vergi ödemeleri söz konusudur. Geçici vergi ödemeleri kurumlar vergisinin tüm mükelleflerini kapsamaktadır. Mükellefler bir önceki yıla ilişkin matrahları esas alınmak suretiyle geçici vergi ödemelerini yerine getirmektedirler. Bu esaslara göre hesaplanan geçici vergi yılda dört defa ödenmektedir (The Federal Central Tax Office (BZSt), 2009). Gelirin unsurları açısından bakıldığında ücret, kar payı ve faiz gelirleri üzerinden stopaj yapılmakta diğer gelir unsurları ise stopaja tabi olmaksızın beyannameye tabi olarak bildirilmektedir. Almanya’da gelir vergisinde geçici vergi matrahı kümülatif olarak hesaplanmaktadır. Değerlendirme idare tarafından yapılmakta, verginin beyanı ve ödenmesi elektronik ortamda gerçekleştirilebilmektedir (OECD, 2015:309).

Geçici vergi Almanya’da bireyler için çok nadir olarak ortaya çıkarken, girişimciler için özellikle kurumlar vergisinde sıklıkla söz konusu olmaktadır. Kurumlar vergisinde geçici vergi, öteden beri işe devam eden işletmelerin önceki yıl matrahları hesaplanırken, yeni kurulan işletmelerin cari yılda elde edecekleri gelir tahminleri üzerinden hesaplanmaktadır. Bu bakımdan kurumlar vergisinde geçici vergi mükellefiyeti oldukça geniş tutulmakta ve bütün

mükellefler geçici vergi ödemektedirler (OECD, 2015:302-306). Almanya’da kurumlar vergisi için geçici vergi ödemeleri takvimi Tablo 4’te gösterilmektedir.

Tablo 4: Almanya’da Kurumlar Vergisinde Geçici Vergi Ödeme Takvimi

Birinci Taksit	10 Mart
İkinci Taksit	10 Haziran
Üçüncü Taksit	10 Eylül
Dördüncü Taksit	10 Aralık

Kaynak: The Federal Central Tax Office (BZSt). Erişim Tarihi: 08.03.2017, http://www.steuern-und-erbschaftsteuer.de/DE/SteuerrechtFuerInvestoren/Allgemeine_Informationen/Erklaerungspflichten/erklarungspflichten_node.html

Cari yıla ait tahmin edilen geçici vergi (Vorauszahlungen) Tablo 4’te belirtildiği üzere 10 Mart, 10 Haziran, 10 Eylül ve 10 Aralık tarihlerinde ödenmekte, daha sonra bu ödemeler yıl sonunda hesaplanan nihai vergi tutarından düşülmektedir. Toplam vergi borcu, tüm kaynaklardan gelen her türlü geliri de kapsayan bir vergi beyannamesinin doldurulmasıyla belirlenmektedir. Beyan edilen bu tutardan ödenecek gelir vergisinin bulunabilmesi için kaynakta kesilen vergiler ile geçici vergi ödemeleri düşülmektedir. (The Federal Central Tax Office (BZSt), 2017).

3.4. Türkiye’de Geçici Vergi

Geçici vergi, GVK’nın mükerrer 120. Maddesiyle getirilmiş, içinde bulunulan cari yıl gelirleri için yıl sonunda hesaplanacak gelir vergisinin bir kısmının dönem içerisinde tahsilini sağlayan bir uygulamadır (Şenyüz vd., 2014:138). Geçici vergi, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben, üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenmektedir (GİB, 2006:69). Türkiye’de geçici vergiye ilişkin yasal düzenlemeler incelendiğinde, temel amacın vergi tahsilatının mümkün olan en kısa sürede gerçekleştirilmesi olduğu görülmektedir. Bu bakımdan, Türkiye’deki geçici vergi uygulamasında en başta fiskal (mali) bir amaç güdüldüğünü söylemek mümkündür. Ayrıca geçici vergi, vergileme açısından “uygunluk” ilkesinin hayata geçirilmesini de sağlamaktadır. Geçici vergi uygulaması sayesinde mükellefler bir sene sonra yüksek tutarda bir vergi ödemek yerine, vergi borçlarının yıl içerisinde taksitlendirilmesiyle daha kolay bir ödeme imkânına kavuşmaktadırlar.

Geçici vergiyi düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) mükerrer 120. Maddesine⁵ göre; gerçek usule tabi ticari kazanç sahipleri, serbest meslek mensupları ve kurumlar vergisi mükellefleri⁶ cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemek durumundadırlar. Buna karşılık tasfiye halindeki kurumlar vergisi mükellefleri tasfiye dönemlerinde, basit usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri, yıllara sair inşaat ve onarma işi yapanlar, ücret geliri elde edenler, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, zirai kazanç sahipleri, diğer kazanç ve irat elde edenler geçici vergi ödemezler.

Geçici vergi üçer aylık dönemleri kapsayacak şekilde kümülatif olarak uygulanır. Diğer bir ifade ile ilk beyanname Ocak, Şubat, Mart aylarının gelirleri üzerinden verilirken ikinci beyanname bu ayları da içerecek şekilde altı aylık gelir üzerinden, üçüncü beyanname dokuz aylık gelir üzerinden, son beyanname ise, yılın bütününün geliri üzerinden verilir. Dönemsel gelirin tespitinde Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye yönelik hükümleri geçerlidir. Geçici vergi beyanı üçer aylık dönemi takip eden ikinci ayın 14. günü yapılır. Ödeme ise beyanı takip eden üçüncü iş gününü sonuna kadar (17. gün) gerçekleştirilmektedir. Türkiye'de geçici vergi dönemleri, beyan ve ödeme zamanları Tablo 5'te gösterilmiştir.

5 GVK Mükerrer 120. madde: (4369 sayılı Kanunun 52 nci maddesiyle değişen madde Yürürlük; 1.1.1999) Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin (4444 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 1.1.2000) altışar aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık Yürürlük; 01.01.2001) kazançları (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 öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir.(4842 sayılı Kanunun 37/1-h maddesiyle cümle yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlük; 24.04.2003)

(4444 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle eklenen fıkra, Yürürlük; 1.1.2000) Bakanlar Kurulu geçici vergi dönemlerini üç aya indirmeye, (5615 Sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değişen ibare. Yürürlük:04.04.2007) geçici verginin beyan süresini üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü(11), ödeme süresini ise on yedinci günü akşamı olarak belirlemeye yetkilidir.

Hesaplanan geçici vergi, (4444 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 1.1.2000) altı aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üç aylık. Yürürlük; 01.01.2001) (5615 Sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle değişen ibare. Yürürlük:04.04.2007) dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir.

Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin yüzde 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re'sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir.

Bir önceki takvim yılında (4444 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle değiştirilen ibare. Yürürlük; 1.1.2000) altışar aylık (2000/1514 sayılı BKK ile üçer aylık. Yürürlük; 01.01.2001) dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir. İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez.

Geçici vergi uygulamasına ilişkin usuller Maliye Bakanlığı'na tespit edilir.

6 Geçici vergi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; "kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır."

Tablo 5: Türkiye’de Geçici Verginin Beyan ve Ödeme Zamanları

DÖNEM	BEYAN	ÖDEME
1. Dönem (Ocak, Şubat, Mart)	14 Mayıs akşamına kadar	17 Mayıs akşamına kadar
2. Dönem (Nisan, Mayıs, Haziran)	14 Ağustos akşamına kadar	17 Ağustos akşamına kadar
3.Dönem (Temmuz, Ağustos, Eylül)	14 Kasım akşamına kadar	17 Kasım akşamına kadar
4. Dönem (Ekim, Kasım, Aralık)	14 Şubat akşamına kadar	17 Şubat akşamına kadar

Kaynak: www.gib.gov.tr

Geçici vergi oranı gelir vergisi mükellefleri için ilk dilim olan yüzde 15, kurumlar vergisi mükellefleri için ise yüzde 20 olarak uygulanır. Geçici vergiye tabi kazançların tespitinde gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde dikkate alınan bütün indirim ve istisnalardan faydalanılabilir. Hesaplanan geçici vergiden aynı yıl içerisinde daha önceki ödenmiş geçici vergiler ve stopaj yoluyla ödenmiş vergiler mahsup edilebilir.

İlgili dönemde geçici verginin yüzde 10’u aşan tutarda eksik beyan edilmesi durumunda, eksik beyan edilen kısım için yapılacak re’sen veya ikmalen tarhiyata vergi ziyai cezası ile gecikme faizi uygulanır. Yüzde 10’luk yanılma payının, eksik beyan edilmiş tutar üzerinden değil, beyan edilmesi gereken geçici vergi matrahı üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ödenen geçici vergiler yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Kurumlar vergisi oranı ile geçici vergi oranının aynı olması nedeniyle, geçici vergi ödemesi doğru yapıldığında (ödenen ve ödenmesi gereken değer arasında sapma olmadığında) ve kurumlar vergisi beyannamesinden mahsup edildiğinde fazladan bir ödeme (damga vergisi hariç) çıkmadığı için kurumlar vergisi ödemesinin (takip eden yılın Nisan ayının 25’ine kadar beyan ayın sonuna kadar ödeme) tek taksitte yapılması öngörülmektedir. Buna karşılık, gelir vergisi tarifesinin artan oranlı ve geçici vergi oranının (ilk basamak oranı olan) yüzde 15 olması nedeniyle geçici vergi ödemesi doğru yapılırsa bile, eğer toplam beyan edilen gelir ilk basamak sınır değerini aşıyor ise, fark çıkması kaçınılmazdır. Bu nedenle takip eden Mart ayının 25’ine kadar beyan edilen gelir vergisinin 2 taksitte (Mart ve Temmuz ayı sonuna kadar) ödenmesine imkan tanınmıştır. Böylelikle geçici vergi ile gelir ve kurumlar vergisi arasında bütünleşme sağlanmaya çalışılmaktadır.

Bu durum Türkiye’de geçici vergi uygulamasında bazı tartışmaları beraberinde getirmektedir. Çalışmada da belirtildiği üzere kurumlar vergisi mükellefi olan şirketler, Nisan ayında verdikleri beyannameye ödedikleri geçici vergiyi yıllık vergilerinden düşmektedirler. Ancak kurumlar vergisi oranı ile geçici vergi oranının yüzde 20 olması nedeniyle, son geçici vergi taksitinin Şubat ayında ödenmesinin ardından, Nisan ayında ödenecek herhangi bir yıllık vergi çıkmamaktadır. Dolayısıyla Şubat ayında geçici vergi ödeyen bir şirket için Nisanda beyanname vermenin pratik bir anlamı kalmamaktadır. Eğer son dönem geçici vergi taksiti kaldırılırsa, tartışmalı duruma son verilebilecektir. Böyle bir değişikliğin hayata

geçirilmesi halinde kurumlar vergisi mükellefleri Şubat ayında değil Nisan ayında kalan “geçici vergi tutarını” yıllık vergi olarak ödeyeceklerdir (Öz, 2016). Bununla beraber son yapılan yasal düzenleme ile kurumlar vergisi oranı 2018, 2019 ve 2020 yılları için yüzde 22 olarak belirlenmiştir. Önümüzdeki dönemde kurumlar vergisinde yüzde 20 olan geçici vergi oranı yüzde 22’ye çekilmezse dördüncü taksitin ardından Nisan ayında kurumlar vergisi için bir fark ödenmesi söz konusu olabilecektir. Kanımızca yapılması gereken, kurumlar vergisi oranıyla birlikte geçici vergi oranının da yüzde 22’ye çekilerek, geçici verginin son taksitinin kaldırılmasıdır.

Gelir vergisi mükellefi olan şahıslar açısından bakıldığında ise, son dönem uygulamasının kaldırılmasının kurumlar vergisi kadar elzem olmasa da olumlu sonuçlar doğurabileceği görülmektedir. Gelir vergisi oranları yüzde 15, 20, 27 ve 35 iken gelir vergisi geçici vergi oranı yüzde 15’tir. Dolayısıyla Şubat ayında ödenen geçici verginin oranı yüzde 15 olurken, yıllık gelir vergisi ise Mart ayında artan oranlı tarifeye göre hesaplanmakta, iki taksitte Mart ve Haziran ayları içerisinde ödenmektedir. Bu noktada eğer yıllık gelirden yüzde 15 oranı üzerinden vergi hesaplanırsa ödenecek bir vergi çıkmamakta ve taksit imkânı herhangi bir anlam taşımamaktadır⁷. Bu bakımdan gerek gelir vergisi gerekse de kurumlar vergisinde geçici verginin son taksitinin kaldırılması isabetli olacaktır. Şu an gündemde olan yeni gelir vergisi yasa tasarısı ile gelir ve kurumlar vergileri birleştirilmek istenmekte ve dördüncü dönem geçici vergi taksiti uygulamasına son verilmesi amaçlanmaktadır. Yasa tasarısının hayata geçmesi, vergi dünyasında uzun süredir bir problem olarak yer alan son dönem geçici vergi uygulamasını ortadan kaldırarak olumlu sonuçlar doğurabilecektir (Öz, 2016).

3.5. OECD Ülkelerinde Geçici Vergiye Genel Bakış

OECD ülkelerinde geçici verginin uygulamasına yaygın bir biçimde başvurulmaktadır. Gelir vergisi tahsilatının kurumlar vergisi tahsilatının önünde seyretmesi nedeniyle uygulamada ağırlık gelir vergisine verilmektedir⁸. Bu bölümde gelir ve kurumlar vergisi açısından OECD ülkelerindeki geçici vergi, belirli kriterler üzerinden ülke uygulamaları tablolastırılarak ifade edilmeye çalışılacaktır. Öncelikle OECD ülkelerindeki gelir vergisi için uygulanan geçici vergiye ilişkin temel bilgiler Tablo 6’da sunulmuştur.

7 Bu noktada mükellefin son dönem gelirinin üst vergi dilimlerine girmesi durumunda geçici verginin ortaya çıkacağı unutulmamalıdır. Bu bakımdan son taksitin kaldırılmasının daha çok kurumlar vergisi için gerekli olduğu söylenebilir.

8 OECD verilerine göre; 2014 yılı itibarıyla Gelir Vergisi Hasılatı/GSYH OECD ortalaması yüzde 10,43, Kurumlar Vergisi Hasılatı/GSYH OECD ortalaması yüzde 2,81 olarak gerçekleşmiştir. Bkz. OECD Data. Erişim Tarihi: 05.10.2017, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>

Tablo 6: OECD Ülkelerinde Gelir Vergisi Değerlendirme Sistemi ve Geçici Vergi⁹

	Değerlendirme Sistemi	Ödeme Sıklığı	E-Ödeme	E-Beyanname
Avustralya	Öz değerlendirme	Çeyrek, Yıllık	Yok	Yok
Avusturya	Değerlendirme	Çeyrek	Yok	Var
Belçika	Değerlendirme	Çeyrek	Var	Yok
Kanada	Öz değerlendirme	Çeyrek	Yok	*
Şili	Öz değerlendirme	Aylık	Yok	Yok
Çekya	Değerlendirme	Çeyrek, Altı Aylık, Yıllık (yükümlülük türüne göre)	Yok	Yok
Danimarka	Değerlendirme	Aylık (10 ay için)	Var	Var
Estonya	Öz değerlendirme	Çeyrek	Yok	Yok
Finlandiya	Değerlendirme	Aylık	Yok	Yok
Fransa	Değerlendirme	*	Var	Yok
Almanya	Değerlendirme	Çeyrek	Var	Var
Yunanistan	Değerlendirme	4 Aylık (3 ödeme)	Yok	Var
Macaristan	Öz değerlendirme	Çeyrek	Var	Var
İzlanda	Değerlendirme	Yıllık	Yok	Yok
İrlanda	Öz değerlendirme	Aylık	Var	Var
İsrail	Öz değerlendirme	Aylık, 4 Aylık	Yok	Var
İtalya	Öz değerlendirme	6 Aylık*	Yok	Var
Japonya	Öz değerlendirme	6 Aylık	Yok	Yok
Güney Kore	Öz değerlendirme	Yıllık	Yok	Yok
Lüksemburg	Değerlendirme	Çeyrek	Yok	Yok
Meksika	Öz değerlendirme	Aylık	Yok	Var
Hollanda	Değerlendirme	Aylık	Yok	Yok
Yeni Zelanda	Öz değerlendirme	Düzensiz	Yok	Yok
Norveç	Değerlendirme	Çeyrek	Yok	Yok
Polonya	Öz değerlendirme	Aylık	Yok	Yok
Portekiz	Değerlendirme	Düzensiz	Yok	Var
Slovakya	Öz değerlendirme	Aylık, Çeyrek	Yok	*
Slovenya	Değerlendirme	Aylık, Çeyrek	Var	Var
İspanya	Öz değerlendirme	Çeyrek, Yıllık	Yok	*
İsveç	Değerlendirme	Aylık	Yok	Yok
Türkiye	Öz değerlendirme	6 Aylık	Yok	Var
Birleşik Krallık	Öz değerlendirme	6 Aylık	Yok	Var
ABD	Öz değerlendirme	Çeyrek	Yok	Yok

Kaynak: OECD. (2015). *Tax administration 2015, comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, s.309.

9 Tabloda * ile verilen Kısımların Açıklamaları: Kanada: 10'dan fazla getiriye dolduran vergi dairesinin, e-dosya iadesi hazırlaması gerekir. Fransa: Farklı uygulamalar mevcuttur: 15 Şubat, 15 Mayıs ve 15 Eylül olmak üzere üç taksitle ödeme veya banka sistemini kullanarak aylık ödeme yapılabilir. İtalya: 30.000 Avro'nun altındaki yıllık geliri olan bireysel girişimcilere (çalışanlar hariç) özel rejim uygulanmaktadır. Bu girişimciler yüzde 5 kümülatif ikame vergisi öderler ve gelirlerinin yıllık getirisini beyan etmelidirler. Slovakya: 2014'ten itibaren mali müşavire sahip ve KDV mükellefi olanlar için geçici vergi uygulaması zorunlu hale gelmiştir. İspanya: Ocak 2014'ten itibaren, kağıt belge iadelerine izin verilmemektedir. Tüm iadelerin, vergi dairesi tarafından tasarlanan tarayıcılar tarafından kolaylıkla okunabilen PDF formatında bir dönüşü mümkün kılan bir Vergi Yardım Programı'nı kullanılarak e-dosyalanması veya dosyalanması gerekmektedir.

Öz değerlendirme mükellefin geçici vergi tutarını kendisinin takdir etmesi; değerlendirme ise geçici vergi tutarının idarece belirlenmesidir. Lüksemburg, İsveç, Norveç, İzlanda, Hollanda gibi ülkelerde geçici verginin değerlendirme işlemleri idare tarafından yerine getirilirken, İspanya, Birleşik Krallık, Slovakya Polonya, Meksika, Japonya, İtalya gibi ülkelerde değerlendirme işlemleri mükellefe bırakılmıştır.

Ayrıca yükümlülük türüne göre çeyrek, altı aylık veya yıllık ödeme söz konusu olmaktadır. Bu yöntemlerden en yaygın olarak kullanılanın üç aylık olarak geçici vergi ödenmesi olduğu söylenebilir. Aylık olarak uygulamalarda sıklıkla bir önceki yıl ödenen vergi tutarları dikkate alınmaktadır. Her ülkenin kendi dinamiklerine göre üç aylık, altı aylık ya da senede 3 kez geçici vergi alma yoluna gittiği görülmekle birlikte, çeyrek ve altı aylık uygulamalarda önceki dönemi esas alan ülkelerin yanında cari yıl gelirleri üzerinden hesaplama yapmayı tercih eden ülkeler de bulunmaktadır. Bu noktada Kanada ve ABD mükelleflerine cari yıl veya önceki yıl matrahını seçme noktasında öncelik tanımaktadır.

Bununla beraber, Tablo 6 incelendiğinde OECD’de yer alan gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin büyük çoğunluğunun geçici vergi uyguladığı görülmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde yaşanan yüksek enflasyon olgusuna bağlı olarak geçici verginin Tanzi Etkisini azaltan bir önlem olarak uygulandığı söylenebilir. Buna karşın yüksek enflasyon sorunu yaşamayan ülkelerde geçici verginin daha çok mali amaçlarla özellikle devletin harcama ve gelir dengesini sağlamak üzere kullanıldığını söylemek mümkündür.

Ayrıca OECD ülkeleri, geçici vergi uygulamasıyla uygunluk ilkesini hayata geçirerek mükellefin en uygun olduğu zamanda vergilendirilmesini sağlamaktadırlar. Bunun yanında geçici vergi sayesinde, kazandıkça öde sistemine göre vergileri kesilen mükelleflerle, yıllık beyanname veren mükellefler arasında da eşitlik sağlanmakta, vergi ödemeleri böylece eşitlik ilkesine uygun olarak her mükellef için yıl içerisinde dağıtılmaktadır.

Son olarak internet ve bilişim teknolojilerindeki gelişime bağlı olarak elektronik beyanname ve ödeme sistemlerinin henüz zorunlu tutulmamakla beraber giderek yaygınlaştığını söylemek mümkündür. Bu durum gerek mükellefin bürokratik zorluklarla karşılaşmasının önlenmesi gerekse de idarenin vergi toplama maliyetlerini azaltması ve süreci hızlandırması bakımından olumlu bir gelişme olarak yorumlanabilir.

Kurumlar vergisi uygulamasında geçici vergiye ilişkin genel veriler Tablo 7’de sunulmuştur.

Tablo 7: OECD Ülkelerinde Kurumlar Vergisi Değerlendirme Sistemi ve Geçici Vergi¹⁰

Ülkeler	Büyük Mükellef			Küçük Orta Boy Mükellefler			Çok Küçük Mükellefler		
	Ödeme Sıklığı	Zorunlu Elektronik Ödeme		Ödeme Sıklığı	Zorunlu Elektronik Ödeme		Ödeme Sıklığı	Zorunlu Elektronik Ödeme	
		Ödeme	İade		Ödeme	İade		Ödeme	İade
Avustralya	Aylık	Var	Yok	3 Aylık	Yok	Yok	Yıllık	Yok	Yok
Avusturya	3 Aylık	Yok	Var	3 Aylık	Yok	Var	3 Aylık	Yok	Var
Belçika	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var
Kanada	Aylık ve 3 Aylık	Yok	*	Aylık ve 3 Aylık	Yok	*	Aylık/ 3 Aylık	Yok	Yok
Şili	Aylık	*	*	Aylık	*	*	Aylık		
Çekya	3 Aylık	Yok	Yok	6 Aylık	Yok	Yok	Yıllık	Yok	Yok
Danimarka	6 Aylık	Var	Yok	6 Aylık	Var	Yok	6 Aylık	Var	Yok
Estonya	*	Yok	Var	*	Yok	Var	*	Yok	Var
Finlandiya	Aylık	Yok	Yok	Aylık	Yok	Yok	Aylık	Yok	Yok
Fransa	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Aylık	Aylık
Almanya	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var
Yunanistan	*	Var	Var	*	Var	Var	*	Var	Var
Macaristan	Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var
İzlanda	*	Yok	Yok	*	Yok	Yok	*	Yok	Yok
İrlanda	6 Aylık	Var	Var	Yıllık	Var	Var	Yıllık	Var	Var
İsrail	Aylık	Yok	*	Aylık/ 2 Ayda Bir	Yok	Yok	2 Ayda Bir	Yok	Yok
İtalya	6 Aylık	Var	Var	6 Aylık	Var	Var	*	*	*
Japonya	Yıllık	Yok	Yok	Yıllık	Yok	Yok	Yıllık	Yok	Yok
Kore	Düzensiz	Yok	Yok	Düzensiz	Yok	Yok	Düzensiz	Yok	Yok
Lüksemburg	3 Aylık	Yok	Yok	3 Aylık	Yok	Yok	3 Aylık	Yok	Yok
Meksika	Aylık	Yok	Var	Aylık	Yok	Var	2 Ayda Bir	Yok	Var
Hollanda	Aylık	Yok	Var	Aylık	Yok	Var	Aylık	Yok	Var
Yeni Zelanda	Düzensiz	Yok	Yok	Düzensiz	Yok	Yok	Düzensiz	Yok	Yok
Norveç	6 Aylık	Yok	Yok	6 Aylık	Yok	Yok	6 Aylık	Yok	Yok
Polonya	Aylık	Var	Yok	Aylık/ 3 Aylık	Var	Yok	Aylık/ 3 Aylık	Var	Yok
Portekiz	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var
Slovakya	Aylık ve 3 Aylık	Yok	*	Aylık ve 3 Aylık	Yok	*	Aylık/ 3 Aylık	Yok	*
Slovenya	Aylık ve 3 Aylık	Var	Var	Aylık ve 3 Aylık	Var	Var	Aylık/ 3 Aylık	Var	Var
İspanya	Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var
İsveç	Aylık	Yok	Yok	Aylık	Yok	Yok	Aylık	Yok	Yok
Türkiye	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var	3 Aylık	Var	Var
Birleşik Krallık	3 Aylık	Yok	Var	n.a	Yok	Var	n.a	Yok	Var
ABD	*	Var	Var	*	Var	Yok	*	Var	Yok

Kaynak: OECD. (2015). *Tax administration 2015, comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*, s.310.

10 Tabloda * ile verilen kısımların açıklamaları: Kanada: Yıllık geliri 1 milyon Kanada dolarının üzerinde olan çoğu şirket internetten kurumlar vergisi iadesi için bildirim yapmak zorundadırlar. Şili: 50 milyon peso üzerinde gelir elde eden mükellefler elektronik sistem üzerinden kayıt oluşturmak, elektronik hesap defteri (electronic accounting books) tutmak zorundadırlar. Ödemelerini de sistem üzerinden bu defter kayıtlarına göre gerçekleştirirler. Estonya: Veriler, dağıtılan karlar üzerinde Estonya'nın sabit oranlı dağıtım vergisi ile ilgilidir; dağıtılmayan karlar için kurumlar vergisi uygulanmamaktadır. Yunanistan: Sekiz aylık geçici vergi ödenmesi gerekmektedir. İzlanda: 10 aylık geçici vergi ödemesi gerekmektedir. İsrail: Kurumlar vergisi iadesinin elektronik ortamda izlenmesi için mevzuat hazırlama sürecine girilmiştir. İtalya: Yıllık geliri 30.000 Avro'nun altındaki bireysel girişimcilere (çalışanlar hariç) özel rejim uygulanmaktadır. Bu mükellefler yüzde 5 oranlı kümülatif geçici vergi öderler ve beyanname verirler. Slovakya: 2014'ten itibaren mali müşaviri olan ve KDV mükellefi olanlar için geçici vergi uygulaması zorunlu hale gelmiştir.

Kurumlar Vergisi açısından baktığımızda ülkelerin büyük, orta ve küçük ölçekli işletmeler arasında bir ayrıma gittikleri görülmektedir. Büyük ölçekli işletmelerden genellikle 3 ayda bir alınan geçici vergi küçük ve orta ölçekli işletmeler için daha uzun zaman dilimlerinde alınabilmektedir. Avustralya, Çekya, İrlanda, İsrail, Polonya ve İspanya’da bu tarz bir ayrıma gidilmektedir. Bu duruma; büyük ölçekli işletmelerin güçlü mali yapıları ile gelişmiş muhasebe personeli istihdam etmelerinin etken olduğu düşünülebilir. Ayrıca elektronik beyanname ve ödeme süreçlerinin pek çok ülkede zorunlu olarak uygulanmadığı görülmekle birlikte giderek yaygınlaşacağı tahmin edilebilir. Kurumlar vergisinin bu yönüyle gelir vergisinden bir adım önde olduğunu söylemek mümkündür. Bunun arkasında ise kurumların gerçek kişilere nazaran örgütlü bir yapıda organize olabilmeleri yatmaktadır. Son olarak ülkelerin dışarıdan sermaye çekebilmek amacıyla girdikleri vergi rekabeti sonucu kurumlar vergisi tahsilatının gelir vergisine nispeten düşük düzeyde kalması, geçici vergi uygulamalarında bu vergiyi ikinci bir konuma atmaktadır.

4. Sonuç

Dünyada artan küreselleşme söylemlerine karşın her geçen gün devletten beklenen hizmetlerin artması daha çok kamu harcaması yapılmasına ve artan harcamaların finansmanı için daha çok vergi tahsilatına ihtiyaç duyulmasına yol açmaktadır. Bununla beraber özellikle gelişmekte olan ülkelere sıklıkla görülen yüksek enflasyon olgusu, vergi tahsilatının gecikmesi durumunda vergi hasılatının reel değerinde bir aşınmaya yol açmaktadır. Bu aşınmayı önlemenin yollarından biri de geçici vergi uygulamalarıdır. Çalışmada tartışıldığı üzere; ABD, Almanya, Yeni Zelanda gibi yüksek kişi başına düşen milli gelir seviyesine sahip ülkelerden Türkiye gibi orta gelir seviyesindeki ülkelere kadar OECD’de yaygın biçimde geçici vergiye başvurulmaktadır. Gelişmiş ülkelerin bu yönetime başvurmasının arkasında daha çok kamu gider ve gelirlerini zaman bakımından uyumlaştırma çabası yatarken gelişmekte olan ülkelere bu çabaya ek olarak enflasyonun vergi hasılatının reel değerini aşındırma sorununu önlemek yatmaktadır. Bu bakımdan çalışmada incelenen ülke deneyimlerinin de gösterdiği üzere geçici vergi enflasyon ve gelişmişlik düzeyleri birbirinden farklı olan pek çok ülkede yoğun bir biçimde uygulanmaktadır. Dolayısıyla birçok ülkenin, geçici vergi uygulamasına öncelikli olarak kamu gelir ve giderleri arasında uyumu sağlamak ve vergi tahsilatının gecikmesini önlemek amaçlarıyla başvurduğunu söylemek mümkündür. Bu noktada ülkelerin sosyo-ekonomik yapılarının farklılığı sistemin uygulanması esnasında ortaya çıkan farklılıklarda belirleyici olmaktadır. Verginin ödeme sıklığından matrahın belirlenmesine kadar ülkelerin kendi özelliklerine göre farklı esaslar benimsediği görülmektedir. Geçici vergi uygulamasında ikincil bir amaç olarak ise uygunluk ilkesinin ön plana çıktığı anlaşılmaktadır. Mükellefler geçici vergi sayesinde gelir ve kurumlar vergisi ödemelerini yıl içerisinde yaymakta böylece vergi kendilerinden uygun bir zamanda alınmış olmaktadır.

Konuya vergilemede adalet açısından bakıldığında özellikle ABD ve YZ uygulamalarının ön plana çıktığını söylemek mümkündür. Bu iki ülke, mükellef yanlı bir bakış açısıyla gelir farklılıklarının dikkate alındığı yapılar oluşturmuşlardır. Bu durumun yönetsel anlamda mükellef ve idare arasındaki uyumu arttırmak suretiyle avantajlar ortaya çıkarması olasıdır. Bu açıdan ABD ve YZ’nin özellikle şahsi adalet noktasında mükelleflerin özel durumlarını dikkate alan ülkeler olarak öne çıktıklarını söyleyebiliriz. Türkiye’nin ise, sadece serbest meslek kazançları ile ticari kazançlar için bu yönetime başvurması, vergilemede adalet açısından uygulamanın

yetersiz kalmasına yol açmaktadır. Türkiye’de geçici vergi uygulamasının başladığı yıllardaki enflasyonist konjonktür ve temelde bu uygulamayla vergi tahsilatının bir an önce elde edilmesi hedefleri göz önüne alındığında, adalet amacının ikinci planda bırakıldığı gözlenmektedir. Almanya’nın ise geçici vergi uygulamasında kurumlar vergisini öne çıkarttığını ayrıca gelir vergisinde uygulamanın kapsamını oldukça geniş tutarak Türkiye’ye kıyasla daha adil bir sistem oluşturduğunu söylemek mümkündür.

Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi için söz konusu olan geçici verginin teknolojik gelişme doğrultusunda modernize edildiği, sistemin işleyişindeki yönetsel sorunların çözümüne yönelik yeni arayışlara girildiği görülmektedir. Bu anlamda uygulaması giderek yaygınlaşan elektronik ödeme ve bildirim sistemlerinin önümüzdeki dönemde yönetsel anlamda geçici verginin etkinliğini artırarak uygulama alanında pek çok avantaj ortaya çıkarması söz konusu olabilecektir.

Son olarak Türkiye’de geçici verginin daha sağlıklı uygulanabilmesi için bazı düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle gelir ve kurumlar vergisinde son dönem geçici vergi taksitinin kaldırılması bu noktada oldukça önemli ve gereklidir. Bu doğrultuda gelir ve kurumlar vergisini birleştirmeyi amaçlayan yeni gelir vergisi kanun tasarısında son taksitlerin kaldırılmasının amaçlanması olumlu bir gelişmedir. Tasarı yasalaştığı takdirde gerek mükellefler açısından gerekse de idare açısından tartışmalar son bulacak ve daha başarılı bir geçici vergi uygulaması hayata geçirilebilecektir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2011). *Kamu maliyesi*. 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Doğrusöz, B. (1992). *Türk vergi sisteminde kaynaktan vergileme “stopaj”*. İstanbul: SMMM Odası Yayınları, Yayın No:3.
- Feldstein, M. (1982). Inflation, capital taxation and monetary policy. In R. E. Hall (Eds.), *Inflation: Causes and Effects* (pp. 153-168). Chicago: University of Chicago Press, National Bureau of Economic Research.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2006). *Ticari kazançların vergilendirilmesi rehberi (Basit usul-gerçek usul)*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:005-01/06.
- Inland Revenue. (2017a). Erişim Tarihi: 05.02.2017, <http://www.ird.govt.nz/provisional-tax/prov-tax-index.html>
- Inland Revenue. (2017b). *Provisional tax*. Erişim Tarihi: 10.02.2017, <http://www.ird.govt.nz/resources/8/2/8291c984-1219-4834-954c-8c676a6484a6/ir289.pdf>
- Inland Revenue. (2017c). Erişim Tarihi: 10.02.2017, <http://www.ird.govt.nz/provisional-tax/calculating-provisional-tax/calculating-provisional-tax.html#options>
- Inland Revenue. (2017d). Erişim Tarihi: 12.02.2017, <http://www.ird.govt.nz/gst/gst-registering/gst-about/>
- Internal Revenue Service. (2017a). Erişim Tarihi: 26.01.2017, <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estimated-taxes>
- Internal Revenue Service. (2017b). Erişim Tarihi: 05.02.2017, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f1040es.pdf>

- Internal Revenue Service. (2017c). Erişim Tarihi: 10.10.2017, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120w.pdf>
- ITEP (2011). *Indexing income taxes for inflation: Why it matters. 2011*, Erişim Tarihi: 02.05.2017, <https://itep.org/wp-content/uploads/pb8infl.pdf>
- OECD. Erişim Tarihi: 05.10.2017, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm#indicator-chart>
- OECD. (2015), *Tax administration 2015, comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. Paris: OECD Publishing.
- OECD. (2017). *OECD Investment Policy Reviews: Kazakhstan*. Paris: OECD Publishing.
- Öncel, M. (1995). Enflasyon ve vergilendirme, *A.Ü Hukuk Fakültesi Dergisi*. Erişim Tarihi: 02.09.2017, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/298/2767.pdf>
- Öz, E. (2016). *Son dönem geçici vergi sorunsalı*, Dünya Gazetesi, 26 Şubat 2016. Erişim Tarihi: 12.12.2017, <https://www.dunya.com/gundem/son-donem-gecici-vergi-sorunsali-haberi-308913>
- Smith, A. (1776). *An inquiry into the nature and causes wealth of nations*. MetaLibri, Digital Edition, Copyright 2007.
- Şenyüz D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2011). *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.
- Şenyüz D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2014). *Türk Vergi Sistemi*, 11. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları.
- Tanzi, V. (1998). The impact of macroeconomic policies on the level of taxation (and on the fiscal balance) in developing countries, *IMF Working Paper*, 88/95.
- Tanzi, V. (2000). Taxation in Latin America in the last decade. *Stanford Center For Research on Economic Development and Policy Reform, Working Paper*, 76.
- The Federal Central Tax Office. Erişim Tarihi: 08.03.2017, http://www.steuerliches-info-center.de/DE/SteuerrechtFuerInvestoren/Allgemeine_Informationen/Erklaerungspflichten/erklaerungspflichten_node.html
- The Federal Central Tax Office. *Calculation of income*. Erişim Tarihi: 10.03.2017, http://www.steuerliches-info-center.de/EN/SteuerrechtFuerInvestoren/Unternehmen_Inland/Einkommensteuer/Berechnung/Berechnung_node.html
- The Federal Central Tax Office. (2009). *Tax on income from capital assets from 2009*.
- Thuronyi, V. (1998). Adjusting taxes for inflation. *Tax Law Design and Drafting*, 1(13). Retrieved October 5, 2017, from <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch13.pdf>
- Turhan, S. (1998). *Vergi teorisi ve politikası*. İstanbul: Der Yayınları.
- Uluatam, Ö. (2017). *Enflasyon ve devlet gelirleri (1963-1978)*. Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:462, Atatürk'ün 100. Doğum Yılına Armağan No.5. Erişim Tarihi: 08.04.2017, <http://kitaplar.ankara.edu.tr/dosyalar/pdf/105.pdf>