

## VERGİ KAYIP ve KAÇAĞINI İHBAR EDEN KİŞİLERE ÖDENEN İHBAR İKRAMİYESİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İmdat TÜRKAY (\*)

### 1 - GİRİŞ

İhbar, kelime anlamı olarak, “Bildirme, bildirim, haber verme” anlamına gelmektedir. Ayrıca, suçlu saydığı birini veya suç saydığı bir olayı yetkili makama gizlice bildirme, ele verme manasına da gelmektedir. Anayasamızın “Vergi Ödevi” başlıklı 73’üncü maddesine göre herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Ancak, uygulamada bazen mükellef olması gerekenler kendi istekleriyle mükellefiyetten kaçınmaktalar, mükellef olanlar da bilerek veya bilmeyerek gelirlerini eksik beyan etmektedirler. Bu durumda, mükellef olmayarak kayıt dışı faaliyette bulunanlar ile mükellef olup da vergi kayıp ve kaçağına sebebiyet verenlerin vergi idaresinin bilgisi dâhiline girmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi ödeme yükümlülüğünden kaçan kişilerin kayıt altına alınması ve eksik beyan edilen vergilerin ilave tarhiyatı ise ya idare tarafından re’sen tespit edilmekte veya vatandaşlar tarafından yapılan ihbarlarla mümkün olmaktadır.

### 2- VERGİ KAYIP ve KAÇAĞININ İHBARI ve İHBAR İKRAMİYESİ

İhbar sistemi zamanında beyan edilmeyen ve süresinde ödenmeyen vergilerin takip ve tahsilini bir şekilde kolaylaştırmaktadır. Ancak, vatandaşlık bilincinin çok gelişmemiş olduğu ülkemizde ihbarda bulunmak, muhbir sıfatını taşımak maddi ve manevi yönden insanlara bazı sıkıntılar yaşatabilmektedir. Bu nedenle, ihbar sisteminin cazip hale getirilmesi ve teşvik edilmesi gerekmektedir. Bugün için vatandaşlar tarafından vergi kayıp ve kaçağını ihbar edenlere ödenen ihbar ikramiyesi, 1931 tarihinde yürürlüğe giren ve halen uygulanmakta olan 1905 Sayılı “Menkul ve Gayrimenkul Emval İle Bunların İntifa Haklarının ve Daimi Vergilerin Mektuplarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun” hükümlerine göre ödenmektedir.

İhbar dilekçeleri, Anayasanın 74’üncü maddesinde siyasi hak olarak yer alan “Dilekçe Hakkı”nın kullanma biçimi olan 01.11.1984 tarih ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun hükümlerine göre verilmekte ve değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır. Vergi İdaresi tarafından,

(\*) GİB Kalite Güvence Sistemleri Müdürü

vatandaşlar tarafından verilen bir dilekçenin ihbar dilekçesi kapsamında değerlendirilmesi için; vergi mükelleflerinin vergi mevzuatına aykırı işlem ve eylemlerinden dolayı neden olunan vergi kaybı ve vergi ziyayı ile vergiye tabi olması gerektiği halde vergilendirilmediği anlaşılan kişi veya kurumların yetkili makamları yazılı olarak bildirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi kanunlarına göre vergiye tabi olması gerektiği halde kayıt dışı olarak faaliyette bulunan veya mükellef olduğu halde vergisel ödev ve yükümlülüklerini, vergi mevzuatının emrettiği şekilde yerine getirmeyen mükellefler tarafından yapılan her türlü eylem ve işlemler vergi ihbarının konusunu oluşturabilmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde<sup>1</sup> yayımlanan 2008 Yılı Faaliyet Raporunda yer alan bilgilere göre, 2008 yılında Başkanlığın merkez ve taşra teşkilatına (Vergi Dairesi Başkanlıkları, Defterdarlıklar ve Alo Maliye 189 dâhil) gelen ihbar, şikâyet ve müracaat dilekçe sayısı 50.650 olup, ikramiye talebinde bulunan 135 kişiye 1905 sayılı Kanun uyarınca 1.187.345,00 YTL ihbar ikramiyesi ödenmiştir. Mevcut ihbar dilekçe sayısı ve muhbirlerle ödenen ikramiye tutarları da göstermektedir ki, maalesef bu kadar kayıtdışılığın yüksek olduğu ülkemizde, vatandaşlar ihbar müessesesini yeterince kullanmamaktadırlar.

01.01.2001-31.12.2008 tarihleri arasında verilen ihbar, şikâyet ve müracaat dilekçeleri ve ihbar ikramiyeleriyle ilgili istatistikler aşağıda yer almaktadır.<sup>2</sup>

Yılı	Gelen Toplam Dilekçe Sayısı	İhbar Ödenen Kişi Sayısı	Ödenen İhbar İkramesi Tutarı (YTL)
2001	1.265	33	53.082,00
2002	2.135	35	61.370,00
2003	1.470	52	157.967,00
2004	2.212	84	666.758,00
2005	3.350	72	515.332,00
2006	3.172	73	612.466,00
2007 <sup>3</sup>	42.980	87	613.450,00
2008	50.650	135	1.187.345,00

### 3- 1095 SAYILI KANUNA GÖRE MUHBİRLERE ÖDENEN İHBAR İKRAMİYESİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

İhbar üzerine yapılan vergi incelemesi sonucunda kat'i surette tahakkuk edecek vergi ile vergi ziyayı cezasının toplamı üzerinden 1905 sayılı Kanunun 6'ncı maddesine göre aşağı belirtilen nispetler dahilinde muhbirlerle ihbar ikramiyesi ödenmektedir.

İhbar Sonucu Bulunan Vergi ve Ceza Toplamı İkramesi Yüzdesi

500 liraya kadar olan kısmı için	%15
500 liradan 5.000 liraya kadar olan kısım için	%30
5.000 liradan 15.000 liraya kadar olan kısım için	%20
15.000 liradan yukarı kısmı için	%10

Yukarıda belirtilen tarifedeki tutarlardan da anlaşılacağı üzere, ilk üç dilime isabet eden

<sup>1</sup> [http://www.gib.gov.tr/Yeni/Sık\\_Kullanılanlar](http://www.gib.gov.tr/Yeni/Sık_Kullanılanlar)

<sup>2</sup> <http://www.gib.gov.tr>, Gelirler Genel Müdürlüğü/Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları (2001-2006 Yılları)

<sup>3</sup> 2007 ve 2008 yılı dilekçe sayısına merkez ve 81 ile verilen dilekçe sayısı dahil olup, diğer yıllar için (2001-2006) yer alan sayılara sadece merkeze verilen dilekçeler dahildir.

oranların günümüzde fiilen uygulanması mümkün bulunmadığından, vergi ve cezanın toplamı üzerinden bir muhbire ödenen ikramiyenin hesaplanmasında fiilen %10 oranı uygulanmaktadır. Bu nedenle, uygulamada ikramiyeye esas olacak vergi ve ceza tutarı toplamına direk %10 uygulanmaktadır. İhbarın değerlendirilmesi sonucunda vergi inceleme elemanının yazdığı vergi inceleme raporunun haricinde düzenlemiş olduğu ihbar ikramiyesi görüş ve öneri raporuna göre tahakkuk eden (noksan bildirilen) vergi ve vergi ziyai cezasının %10'u nispetinde ikramiye ödenmesine karar verilmektedir. İkramiyenin 1/3'ü verginin kati tahakkukunda, kalanı ise tahsilinden sonra muhbire ödenmektedir. Örneğin, yapılan ihbara dayanarak başlatılan inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporu ile mükellefle ilgili olarak 100.000 TL vergi ve 100.000 TL'de vergi ziyai cezası tahakkuk ettirilmiş ise ihbar eden kişiye  $(100.000+100.000=200.000 \times 10\%) = 20.000$  TL ikramiye hesaplanacaktır. Hesaplanan bu tutarın 1/3'ü olan  $(20.000 \times 1/3 =) 6.667$  TL kati tahakkukta, kalan 2/3'ü olan  $(20.000 \times 2/3 =) 13.333$  TL ise tahsilattan sonra ödenecektir.

İhbar ikramiyesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan yedi gelir unsurunun konusuna girmediği için, ivazsız bir iktisap olarak veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 14/07/1972 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 105 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde konuya ilişkin olarak, "Öte yandan, vazifesinin mahiyeti icabı olmaksızın sair bir şekilde bilgisi dahiline giren bir vergi kaçakçılığı olayını ihbar eden bir devlet memuruna veya memur olmayan herhangi bir şahsa ihbarlarının tahakkuk etmesi sebebiyle, 1905 sayılı Kanun'a istinaden ödenen ikramiyelerin, bu ikramiyelerin Gelir Vergisi Kanunu-

nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından hiçbirine girmemesi sebebiyle, Gelir Vergisi konusuna ithaline mahal ve imkân bulunmamaktadır. Söz konusu ikramiyelerin, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu hükümleri dairesinde Veraset ve İntikal Vergisine tabi tutulması gerekir." denilerek anılan ikramiyenin Veraset ve İntikal Vergisine tabi olduğu vurgulanmıştır. Öte yandan Danıştay, 11.10.1972 gün ve Esas No: 1972/653, Karar No: 1972/2499 ile Esas No:1980/225, Karar No:1980/223 sayılı Kararlarında ihbar ikramiyesini ivazsız intikal olarak değerlendirip, VİV'nin konusuna girdiğine karar vermiştir.

7338 sayılı VİV Kanununun 1'nci maddesinde; "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali Veraset ve İntikal Vergisine tabidir." hükmü yer almaktadır. Kanunun 2'nci maddesinde, "İvazsız intikal" tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları (Maddi ve manevi bir zarar mukabili verilen tazminatlar ivazsız sayılmaz.) ifade ettiği belirtilmiş, Kanunun 5'inci maddesinde ise, Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefinin, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıs olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, VİV Kanununun "Vergiye Mükabil Alınacak Teminat" başlıklı 17'nci maddesinde, kimlerin tevkifat yapmak zorunda olduğu belirtilmiş ve tevkifatı yapan ilgili kuruluşların, bu görevleri süresinde yerine getirmeyen sorumlularından, tevkif etmeye ve yatırmaya mecbur oldukları paraların % 10'u oranında ayrıca ceza tahsil olunacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümlere göre, muhbirlere ödenecek ihbar ikramiyesi ivazsız bir intikal niteliğindedir. Bu nedenle, muhbir Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre

beyanname verip vadesinde bu vergiyi ödemelidir. Ancak, Kanunun 17'nci maddesi gereğince ikramiye ödenmesi sırasında muhbir verginin ödendiğine dair belge veremez ise ödemeyi yapan tarafından teminat olarak kesinti yapılması gerekmektedir.

Bu durumda, muhbirlerle ilgili saymanlık tarafından ihbar ikramiyesi ödenirken, VİV Kanununun 17'nci maddesine göre, veraset ve intikal vergisinin ödendiğine ilişkin tasdikname ibraz etmeyen hak sahiplerinin istihkaklarından, ivazsız bir intikal olan bu ikramiye ödenirken %15 oranında vergi karşılığı olarak tevkifat yapılması ve kalan tutarın muhbire ödenmesi gerekmektedir. Aynı madde hükmüne göre, tevkifatı yapanlar, tevkif ettikleri parayı en geç bir hafta içinde buldukları yerin malsandığına yatırmaya ve keyfiyeti bağlı buldukları vergi dairesine yazı ile bildirmeye mecburdurlar. Öte yandan, saymanlıklar tarafından ihbar ikramiyesinin ödenmesi sırasında düzenlenen kağıtlarda 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre damga vergisine tabi olduğundan, yapılan ikramiye ödemelerinden kesinti yapılması gerekmektedir.

Bilindiği üzere, veraset ve intikal vergisinin mükellefi, veraset tarihiyle veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıstır. Veraset ve İntikal Vergisi, Veraset tarihiyle vaki intikallerde ölen kimse nin, diğer suretle vukua gelen intikallerde tasarrufu yapan şahsın ikametgahının, hükmi şahıslarda ve diğer teşekküllerde merkezlerinin bulunduğu; muris veya tasarrufu yapan şahsın bu ikametgahı yabancı bir memlekette ise Türkiye'deki son ikametgahının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edilir.

Dolayısıyla, muhbirlerin ihbar ikramiyesini aldıktan sonra VİV beyannamesini verecekleri vergi dairesi, kendi ikametgahlarının bulunduğu ildeki vergi dairesi değil, ikramiyeyi ödeyen

saymanlığın bulunduğu ildeki vergi dairesi olacaktır. Muhbirler tarafından ihbar ikramiyesine ilişkin verilecek VİV Beyannamesinin ikramiyenin hukuken iktisap edildiği tarihi takip eden bir ay içinde verilmesi gerekmektedir. Ancak, veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk işleminin yapılması için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenmesi gerekir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyai olmamış sayılır ve sadece 2'nci derecede usulsüzlük cezası (2009 yılı için 14 TL) kesilir. Ayrıca, ilk 15 günlük süre içinde beyanname verilmez ise, mükellefe tebliğ edilme şartı ile yeniden 15 günlük bir süre daha verilir. Bu süre içinde beyannamenin verilmesi halinde de vergi ziyai olmamış sayılır ve sadece 1'inci derecede usulsüzlük cezası (2009 yılı için 28 TL) kesilir.

Öte yandan, VİV Kanununa göre ivazsız suretle vaki intikallerin 2009 yılı için 2.481 TL'si (40 Nolu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği) veraset ve intikal vergisinden müstesnadır. Bu nedenle, saymanlıkların bu tutara kadar yapmış oldukları ödemelerde, VİV Kanunu 17'nci maddesine göre vergi karşılığı olarak tevkifat yapmalarına gerek yoktur. İstisna tutarının uygulanmasında tereddüt konusu olan bir konu da muhbire bir yıl içinde birden fazla ihbar ikramiyesi ödenmesi durumunda, istisna tutarının her ödemeye ayrı ayrı mı; yoksa ödemelerin toplamına bir istisna tutarının mı dikkate alınacağı konusudur. Konu hakkında 07.07.1964 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 11 Seri Nolu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, istisna hükmünün müteaddit kimselerden tek bir şahsa vaki intikallerde, intikallerden her birine ayrı ayrı tatbik edilip edilmeyeceği hususunda gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Bu açıklamalara göre; 7338 sayılı Kanunun 1'nci maddesi ivazsız suretle vaki intikalleri vergi mevzuuna almış ve 2'nci maddesiyle bunları umumi hükümler dairesinde iktisap esasına bağlamış olduğu gibi 5'inci maddesiyle de ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahsın bu verginin mükellefi olacağı kabul edilmiş bulunmaktadır. Verginin mevzuuna giren mallar bir tek şahıstan diğer bir şahsa intikal edebileceği gibi, bir tek şahıstan müteaddit kimselere veya müteaddit kimselerden tek bir şahsa da intikal edebilir. VİV Kanununun 4'üncü maddesinde ivazsız surette vaki intikallerin 2009 yılı için 2.481 TL'si vergiden istisna edilmiş olduğuna göre, söz konusu 2.481 TL'lik istisnanın müteaddit kimselerden tek bir şahsa vaki intikallerde, her intikal için ayrı ayrı uygulanması gerekmektedir. Bu durumda, bir muhbire aynı ihbardan dolayı yıl içinde farklı tarihlerde ihbar ikramiyesi ödenmesi durumunda, her ödemenin ayrı bir ivazsız intikal olarak değerlendirilmesi ve VİV Beyannamesinin de ayrı ayrı verilerek, her beyannamede 2009 yılı için 2.481 TL'lik istisnanın da ayrı ayrı uygulanmasında yasal bir isabetsizlik bulunmamaktadır.

Esasen her bir ihbar ikramiyesi ödemesi ayrı bir hukuki işlem olup, bir yıl içindeki birden fazla yapılan ödemeleri birleştirilip tek bir istisna uygulamak da fiilen mümkün değildir. Zira ödemenin yapıldığı tarihten itibaren 1 ay içinde VİV Beyannamesinin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bir yıl içinde örneğin 10 ayrı ilde ikramiye alan bir muhbirin 10 ayrı saymanlığın bulunduğu ildeki ilgili vergi dairesine beyanname vermesi halinde, her vergi dairesinin birbirinden haberdar olup, tek bir istisna uygulaması pratikte mümkün değildir. Bu nedenlerden dolayı, 11 Seri Nolu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel

Tebliğinde yapılan düzenlemeye göre, her ikramiye ödemesini ayrı bir işlem olarak değerlendirip, ayrı ayrı beyanname verilmesi ve her beyannamede ayrı ayrı istisna uygulanması hem VİV mükelleflerini, hem de vergi dairelerini rahatlatmaktadır.

Dolayısıyla, 2009 yılı için kendisine 2.481 TL'nin altında ihbar ikramiyesi ödenen bir kişinin, Veraset Ve İntikal Beyannamesi vermesine gerek yoktur. Ancak, istisna tutarını aşan bir tutarda ihbar ikramiyesini alan bir kişinin VİV Beyannamesi vermesi gerekmektedir. Bu durumda, 1.1.2009 tarihinden itibaren veraset yolu ile veya ivazsız surette meydana gelen intikallerde veraset ve intikal vergisi aşağıdaki tarifeye göre hesaplanacaktır.<sup>4</sup>

Matrah	Veraset yoluyla intikallerde vergi oranı (yüzde)	İvazsız intikallerde vergi oranı (yüzde)
İlk 160.000 TL için	1	10
Sonra gelen 350.000 TL için	3	15
Sonra gelen 760.000 TL için	5	20
Sonra gelen 1.500.000 TL için	7	25
Matrahın 2.770.000 TL'yi aşan bölümü için	10	30

Yukarıda yer alan VİV tarifesinde ilk dilim olan 160.000 TL'ye kadar vergi oranının %10 olduğunu düşünürsek, ilgili saymanlık tarafından %15 kesinti yapılarak kendisine ihbar ikramiyesi ödenen bir kişinin VİV Beyannamesi vermesi durumunda, ilk dilimin içinde kalan tutarlar için %10 oranında vergi hesaplanacağından, fazladan ödemiş olduğu tutarı vergi dairesinden geri isteme hakkı doğmaktadır. Bu nedenle, ihbar ik-

<sup>4</sup> 23.12.2008 tarih ve 27089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 40 Nolu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği

ramiyesi alan kişilerin VİV Beyannamesini vermeyi ihmal etmemeleri kendi lehlerine olacaktır. Bu şekilde tahakkuk eden Veraset ve İntikal Vergisi, tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı tarafından TBMM Plan ve Bütçe Komisyonuna 30.04.2008 tarihinde sevk edilen "Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı" ile uyum maliyeti yüksek ve verimliliği çok düşük olan, tespiti mükellef ile idare arasında sıklıkla uyuşmazlıklara ve bu nedenle idare için zorluklara, maliyetlere ve zaman kaybına yol açan veraset yoluyla intikallerden alınan verginin kaldırılması, ivazsız suretle vaki intikallerin ise gelir vergisi içinde değerlendirilerek gelir vergisine tabi tutulması, böylece kayıtlı ekonomiye geçiş, vergilerin basitleştirilerek hem uygulamasının kolaylaştırılması hem de mükelleflerle kolaylıkla anlaşılması ve vergiye gönüllü uyumun artırılması yönünde önemli bir adım atılması amaçlanmaktadır.<sup>5</sup>

Bugün için muhbirlere ödenen ihbar ikramiyesinin vergilendirilmesi, ivazsız intikal olarak 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa tabi bulunmaktadır. Ancak, Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun Yürürlükten Kaldırılması ve Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı" yasallaşırsa, bu düzenleme sonrasında anılan Kanunun yürürlükten kaldırılmasıyla, karşılıksız bir intikal olarak değerlendirilen ihbar ikramiyesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa tabi olacaktır. Dolayısıyla, Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra muhbirlerle ödenecek ihbar ikramiyesinin vergilendirilme-

si, gelirin yedi unsurundan biri olan Diğer Kazanç ve İratlar kapsamında değerlendirilip; önce gelir sayılan kısmı bulunacak, sonra istisna tutarını aşmış olmadığına bakılacak, aşan kısım var ise yıllık beyanname ile beyan edilecektir.

#### 4- SONUÇ

Sonuç olarak, 1905 Sayılı Kanuna göre vergi kayıp ve kaçacağını ihbar eden bir muhbire, yapılan vergi incelemesi sonucunda tahakkuk eden vergi ve vergi ziyası cezası üzerinden fiilen %10 oranında hesaplanan ihbar ikramiyesinin 1/3'ü vergini kesin tahakkuku sonrasında, kalan 2/3'ü ise vergi ve cezanın tahsili sonrasında ilgili saymanlık tarafından kendisine ödenmektedir. Muhbirlerin ilgili saymanlık tarafından %15 oranında veraset ve intikal vergisi kesintisi yapılarak kendilerine ödenen ihbar ikramiyesi tutarının istisna tutarını aşması durumunda VİV Beyannamesi vermeleri gerekmektedir. Vergi dairesi tarafından, bu beyanname üzerinden artan oranlı tarife üzerinden VİV hesaplanırken, her yıl için geçerli olan istisna tutarı dikkate alınmakta ve daha önce saymanlıkta %15 olarak ödenen VİV de dikkate alınarak, nihai vergi hesaplanmaktadır. Muhbirlerin, teminat olarak daha önce ilgili saymanlıklara ödedikleri verginin, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden fazla olması durumunda ise fazla ödedikleri tutar kendilerine iade edilecektir.

<sup>5</sup> [http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanun\\_tasarisi](http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/kanun_tasarisi)