

T.C.
Maliye Bakanlığı
Strateji Geliştirme Başkanlığı



AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ
GELİR İDARESİ'NDE
VERGİ İNCELEMESİ

Nazmi KARYAĞDI
Gelir İdaresi Grup Başkanı
E. Baş Hesap Uzmanı

ANKARA
Kasım 2006

I- GİRİŞ

A- GENEL BİLGİ

B- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ İNCELEMESİNE BİR BAKIŞ

II- AVRUPA BİRLİĞİ, AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VE TÜRKİYE'NİN VERGİ SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

A- AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİ

1- Genel Olarak

2- Gelir Vergileri

3- Satış ve Tüketim Vergileri

B- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NİN VERGİ SİSTEMİ

1- Kişisel Gelir Vergisi

2- Şirket Gelir Vergisi (Kurumlar Vergisi)

3- Satış ve Tüketim Vergileri

4- Net Servet ve Sermaye Transfer Vergisi

C- TÜRK VERGİ SİSTEMİ

2- Gelir Vergileri

a) Gelir Vergisi

b) Kurumlar Vergisi

3- Harcama Vergileri

a) Katma Değer Vergisi

b) Özel Tüketim Vergisi

c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

d) Damga Vergisi

III- IRS'İN TARİHÇESİ

A- 1789-1861 DÖNEMİ

B- 1862-1915 DÖNEMİ

C- I. DÜNYA SAVAŞI DÖNEMİ

D- YASAKLAMA VE BÜYÜK DEPRESYON DÖNEMİ

E- II. DÜNYA SAVAŞI DÖNEMİ

F- 1978'DEN 1983'E KADAR OLAN DÖNEM

G- ELEKTRONİK ÇAĞ

H- 1998'DEN BUGÜNE KADARKİ DÖNEM

IV- AMERİKAN GELİR İDARESİ IRS'İN ORGANİZASYON YAPISI

- A- ÖNCEKİ IRS ORGANİZASYONU**
- B- 1998 YENİDEN YAPILANDIRMASINA GENEL BAKIŞ**
- C- UYGULAMA BİRİMLERİ**
- 1- ÜCRET VE YATIRIM UYGULAMA BÖLÜMÜ (W & I)**
- 2- KÜÇÜK İŞLETMELER VE BAĞIMSIZ ÇALIŞANLAR UYGULAMA BÖLÜMÜ (SB/SE)**
- 3- BÜYÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER UYGULAMA BÖLÜMÜ (LMSB)**
- 4- VERGİDEN MUAF KURULUŞLAR VE KAMU KURULUŞLARI UYGULAMA BÖLÜMÜ (TE/GE)**
- D- BAŞ AVUKATLIK OFİSİ (BAŞ HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ)**
- E- IRS TEMYİZ OFİSİ**
- F- ULUSAL MÜKELLEF AVUKATLIĞI HİZMETİ**
- G- SUÇLA İLGİLİ SORUŞTURMA BİRİMİ (CI)**
- H- IRS YÖNETİM KURULU**
- I- IRS PERSONELİ**
- V- VERGİ İNCELEMESİ**
- A- VERGİ İNCELEMESİ NEDİR?**
- B- İNCELEME ELEMANLARI**
- C- IRS İNCELEME TÜRLERİ**
- 1- İçeriklerine Göre Sınıflandırma**
- a) İndirilemeyecek Kalemler Programı**
- b) Mektupla Yapılan İnceleme (Correspondence Examination)**
- c) Dairede Yapılan İnceleme (Office Examination)**
- d) Mükellefin İşyerinde Yapılan İnceleme (Field Examination)**
- e) Araştırma İncelemesi (Research Audit)**
- 2- Konularına Göre Sınıflandırma**
- a) Ayırdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi İncelemeleri (DIF- Discriminant Inventory Function System) ve Beyan Edilmemiş Geliri Ayırdedici Endeks Formülü (UI DIF- Unreported Income Discriminant Index Formula)**
- b) Bilgi Raporlama Programı İncelemeleri (Information Reporting Program (IRP) Audits)**
- c) Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri (TCMP) ve Ulusal Araştırma Programı (NRP)**

d) Proje İncelemeleri (Project Audits)

e) Sınırlı Konuya Odaklanmış İnceleme (LIFE- Limited Issue Focused Examination)

3- Mükellef Türüne Göre Sınıflandırma

a) Geniş Konulu İncelemeler

b) İşkolu Uzmanlaşma Programı (Industry Specialization Program)

c) Piyasa Ayırımı Uzmanlaşma Programı (MSSP - Market Segment Specialization Program)

d) Uluslararası İnceleme

D- BİR IRS İNCELEMESİNİN KRONOLOJİSİ, EKSİK TARHİYAT İHBARNAMESİ (DOKSAN GÜN MEKTUBU) VE MÜKELLEF HAKLARI

1- Gecikme Faizinin Artışı Nasıl Önlenir?

2- Zamanaşımı Süresini Uzatma İzni

3- İncelemenin Sonuçları

4- Mükellefin İnceleme Sonuçlarını Kabul Etmesi ya da Etmemesi Durumu

5- İncelemenin Başlangıç Aşamasında Bitirilmesi : Tekrarlanan İnceleme İşlemi

6- Mükellefin İncelemesinin Şekilsel Başvuru Dışında Yeniden Açılması :

İncelemenin Yenilenmesi

7- Üst Düzey Yetkililerin Vergi İncelemesini Etkilemesi Durumunda Hapis Cezası Uygulaması

E- İNCELEMENİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

1- Mükellefin İşyerinde Yapılan İncelemenin Yeniden Yapılandırılması

a) Planlama İçeriği

b) Yönetmelik Katılımın İçeriği

c) Risk Analizinin İçeriği

2- Vergi Dairesinde Yapılan İncelemenin (Office Audit) Yeniden Yapılandırılması

a) Planlama Konusu

b) Risk Analizi Konusu

VI- SONUÇ

EK

YARARLANILAN KAYNAKLAR

GRAFİKLER VE TABLOLAR

- Grafik 1: Toplam Vergi Gelirlerinin Yurtiçi Brüt Hasılaya Oranı (OECD Ülkeleri).....
- Grafik 2: Vergi Yapısı; Temel Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçinde Oransal Dağılımı 2001 (AB 15, ABD ve Türkiye).....
- Grafik 3: Gelir ve Kârların Yurtiçi Brüt Hasılaya Oranı (AB 15).....
- Grafik 4: Temel Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (AB 15 - 2001).....
- Grafik 5: Temel Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (ABD - 2001).....
- Grafik 6 : Mal ve Hizmetler Üzerindeki Vergilerin Yurtiçi Brüt Hasılaya Oranı, (OECD Ülkeleri – 2001).....
- Tablo 1: ABD Mevcut Vergi Sisteminin Temel Özellikleri.....
- Grafik 7: Temel Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı Türkiye (2001).....
- Tablo 2 :2005 Yılı Beyanname Doldurma İstatistikleri.....
- Tablo 3: BÜYÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER UYGULAMA BÖLÜMÜ (LMSB) YÖNETİM YAPISI.....

EKLER

I- GİRİŞ

A- GENEL BİLGİ

Geleceği anlayabilmek için, bilgi çağından bilgi ötesi çağa girdiğimiz yeni bin yılda, müşteri ya da vatandaş odaklı yönetim anlayışını hayata geçirebilen kurumların hayatta kalabileceğini söylemek mümkündür. Küreselleşme sadece özel sektör açısından ezici bir rekabet anlamına gelmemekte aynı zamanda kamu sektörü açısından da vatandaş odaklı yönetim anlayışını zorunlu kılmaktadır.

Bilindiği üzere verginin klasik tanımı; “Devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu harcamalarını karşılamak üzere yaptığı zor alımdır.” Bu feodal tanım klasik devletin vatandaşa bakış açısını gösteren basit bir örnektir. Bize göre modern devlette verginin tanımını şu şekilde yeniden yapmak gerekmektedir: **“Vergi, Devletin etkinliği sağlanmış ve şeffaf kamu giderlerini karşılamada-ki bunlar eğitim, sağlık, adalet, iç ve dış güvenlik ve altyapı harcamalarıdır- ekonomik faaliyetleri en az etkileyerek adalet, eşitlik ve yasallık ilkeleri çerçevesinde, toplumsal uzlaşmayı sağlamak koşuluyla almış olduğu parasal değerlerdir.”**¹

Zamanın başlangıcından bu yana vergiler sürekli hayatın içinde yer almıştır. Ancak yüzyıllar boyunca üretim süreci daha karmaşık bir gelişme gösterdi ve hizmet üretimi pek çok ekonominin belkemiği haline geldi. Gelişen ekonomilerin kilometre taşları tarımdan sanayiye oradan da ve hizmetlere doğru geçtiğinden, ulus devletler küreselleşme, bilgisayarlaşma ve çokuluslu olma gibi eğilimlerle gelişmelerini sürdürmekte sonuçta vergi idaresine yönelik ekonomiyi takiple ilgili güncel talepler geçmiştekilerden çok farklı bir boyut kazanmaktadır. Bu gelişmeler karşısında vergi uygulamalarında verginin tabanı daha dar bir hale geldiğinden anayasal vergi yükünü artırmaya yönelik zorlayıcı tedbirlere yönelik talepler gittikçe artmaktadır. Yapılan iş sadece vergi koyma ve toplama değildir, bunlar aynı zamanda yasaya uyumu teşvik etmekten sıkı bir denetime, yasaların uygulanmasını sağlamak için artan bir çabaya, ispat etme ve vergi denetim politikasına ve bunun yanısıra mükellef hizmetlerini ve mükellefe yardıma yönelik uygulamaları olabildiğince artırmaktır. Bu amaçla, vergi idaresinin, vergi yasalarına uyumun zorlama ile sağlanmasına ilişkin alanda sadece mükellefler (ekonomik aktörler) arasında belirli bir düzeyde rekabet alanı kurmayı değil aynı zamanda Devletin gereksinimi olan gelir kalemlerini sağlamak amacıyla artan bir aktif rolü olduğu varsayılır. Sonuç olarak, Vergi İdarelerine inceleme ve denetim politikalarını düzenlemek için ilave kaynakların sağlanması gereklidir.

¹ Nazmi Karyağdı, Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi” Ankara Sanayi Odası Yayını, Ankara, Mart 2001.

Bu çalışma, ABD Gelir İdaresi IRS (Internal Revenue Service)'in vergi denetimiyle ilgilidir. Çalışmada vergi incelemesi kavramı vergi denetimi kavramını da kapsayacak şekilde geniş bir anlamda kullanılmıştır. Eğer vergi idareleri profesyonelce (yaptığı bütün faaliyetlerin tüm ayrıntılarına vakıf bir şekilde) faaliyet göstermekte ise sayısızca şartların gerçekleştirilmiş olmasına ihtiyaç vardır. Örneğin, Vergi İdaresi çalışmalarını politik etkilerden uzak bir şekilde tamamlayabilme yeteneğine sahip olmalı, çalışanlar yeterli bir şekilde ücretlendirilmeli, vergi idaresinin dürüstlüğü temin edilmeli, çalışanları şeffaf olmalı, işlem sonuçları önceden tahmin edilebilir ve vatandaşlarca performansı kontrol edilebilir olmalıdır.

Vergi dairesi pek çok sorumluluk taşımaya karşın, çok karmaşık olan vergi incelemesi vergi mükelleflerinin yükümlülüklerine tam ve zamanında uyumlarını (belli konulara göre ya da şekilsel açıdan) izleme amacıyla varolmuştur.

İnceleme gerçekte idarenin etkinliğini sağlamada önemli bir role sahiptir. Vergi incelemesi, vergi sisteminin adil bir şekilde uygulanmasını sağlayarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede ve vergi gelirlerini yeterli bir düzeyde sağlamada ve vergi yükümlülüklerinin kendiliğinden yerine getirilmesinin teşvikinde en temel araçtır.

İnceleme fonksiyonunun tam anlamıyla etkinliği aşağıda yer alan unsurların sağlanmış olmasına dayanır:

- vergi çalışanlarının profesyonellikleri (konularını en ince ayrıntılarına kadar vakıf olmaları), teknik kapasitede yüksek seviyenin yanısıra hizmet ve ahlâki duyarlılık, bu yüzden adil bir topluluk imajı yansıtmak, verimli ve etkin vergi dairesi,
- şeffaflık ve standartların uygunluğu ile gerçek hayata uyarlanmış olan yazılı kurallar: böylece vergi mükelleflerinin yaptıkları eylemleri sonucunda karşılaşacakları durumu önceden bilmeleri, diğer taraftan vergi idaresinin yetkin otorite olarak eylemde bulunması ve vergiyle ilgili bilgiye ulaşılması,
- bilgi sistemlerinin ve modern teknolojinin yararlı ve biliniyor olması, inceleme sürecinin gerçekleştirilmesinde ve programlanmasında objektif kriterler uygulanması, diğer taraftan takip izlenen sürecin her aşamasında gelişmeye izin verilmesi.²

² **Examination Handbook**, Strengthening the Examination Function in the Tax Administrations of Latin America and the Caribbean, 2003, International Bureau of Fiscal Documentation, (*İnceleme El Kitabı, Karayip ve Latin Amerika Vergi İdarelerinde İnceleme Fonksiyonunun Güçlendirilmesi*) Uluslararası Mali Belgelendirme Bürosu.

B- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE VERGİ İNCELEMESİNE BİR BAKIŞ

Vergi beyannamesi IRS tarafından inceleme için seçilen kişi herhalde çok şanssız bir kişi olmalı. 2002 mali yılı boyunca IRS, beyan edilmiş olan kişisel gelir vergisi beyannamelerinin sadece %0,57'sini incelemiştir. Adı geçen yılda 743.881 vergi beyannamesi incelenmiştir. IRS, adi ortaklıklara ait beyannamelerin sadece %0,25'ini, ve şirket beyannamelerinin ise ancak %0,95'ini incelemeye tabi tutabilmiştir.

IRS, 1988 yılında 1.620.668 bireysel beyannameyi incelemeye tabi tutulmuştur. 2002'de bu rakam 743.881'e düşmüştür. 1995'te IRS, 1.919.437 adet beyanname ile son on yılın en yüksek rakamına ulaşmıştır. 1988'de %1,57 olan incelenen mükellef oranı 2002'de %0,57'ye düşmüş, fakat aynı oran 1995'te %1,67 olarak gerçekleşmişti. IRS, 1988'den 1997'ye kadar dikkat çekici bir biçimde şirket incelemelerini arttırmıştır. 1997'de bu rakam 69.950 beyannameye ulaşmıştı. 2002 yılında ise şirket incelemeleri 23.410'a inmiştir. Son on yıl boyunca, IRS Uyum Merkezlerinde (Compliance Centers) otomasyonun kullanılması artmış ve bu nedenle bilgisayar incelemelerinin etkinliğinde artış sağlanmıştır. Bireysel incelemelerde bilgisayar incelemelerinin payı artarken Gelir Ajanları (revenue agent) ve Vergi Denetçilerince (tax auditor) yapılan bağımsız incelemelerde azalma meydana gelmiştir. 2002'de bütün bireysel vergi incelemelerinin %70'den fazlası bilgisayarlarca yapılmıştır.³ (EK:4)

Enflasyon etkisi dikkate alınır, eksik beyan edilen tutarlar 1988 den 2002'ye kadar olan dönemde dikkat çekici bir biçimde azalmıştır. 1988'de, IRS 6.038.857.000 ABD Doları eksik vergi beyanı tespit etmiştir. 1996'da bu rakam çok küçük bir artışla 7.600.191.000 ABD Dolarına yükselmiştir. Bu rakam 2001'de dikkat çekici bir biçimde 3.636.486.000 ABD Dolarına inmiştir. Eksik beyanlar 1998'den 2001 kadar dönem içinde şirketler nezdinde artan incelemelerle yeniden şekillenmiştir. 1988'de IRS şirketlere karşı 11.744.109.000 ABD Dolar eksik beyan öngörmüştür. 1996'da 17.958.850.000 ABD Doları olan rakam 2002'de 14.738.382.000 ABD Dolarına düşmüştür.

1990'larda IRS büyük kaynakları şirketlerin incelenmesine aktarmış olmasına karşın son yıllarda şirketlerde inceleme rakamları azalmıştır. 1988'den 2002'ye kadar olan dönemde istihdam vergisi (ücretlerden yapılan tevkifat) incelemelerinde, bağış ve emlak vergisinde toplam vergi gelirleri azalmıştır. İstihdam vergisinde eksik vergi beyanı 1988'de 204.428.000 ABD Doları'ndan 2002'de 1.432.090.000 ABD Dolarına yükselmiştir. Bütün kaynaklardan

³ **Robert E. McKenzie, Karen V. Kole, M. Kevin Outtersson**, İncelenen Vergi Mükellefini IRS Önünde Temsil Etmek, Thomson-West, 2004, Sayfa1-5

toplam eksik vergi beyanı 1988’de 20.685.911.000 ABD Doları’ndan 2002’de 20.998.475.000 ABD Dolarına yükselmiştir. Son rakam 1992’de tespit edilen 31.311.120.000 ABD Doları eksik vergi beyanına göre azalmayı göstermektedir.⁴

IRS’e göre vergi incelemesinin amacı, vergi mükellefinin gerçek vergi borcunu tespit etmektir.

IRS gerçek vergi borcunun tespitinde belirli bir usulü takip eder ki, bu usul, hak ve sorumlulukların belirlenmesi ve açıklanmasına ilişkin hukuksal yorum ve açıklamalardır. Bu usul büyük bir çoğunlukla IRS’in kendisinin yaptığı düzenlemeler olup dolayısıyla IRS’in kendi seçimidir. Vergi borcunun olması gerekenden daha fazla olmamasını temin için vergi mükellefi veya vergi uygulamacıları (muhasibeciler, müşavirler) IRS’in oyun kurallarını ve alternatifleri bilmek zorundadırlar. Çok iyi bilgi sahibi olunan IRS uygulama ve usulleri vergi mükellefi veya uygulamacıya IRS’le olan ilişkilerinde, IRS’e ait yetki alanında, vergi incelemesinin yasaya ve usullere uygun mükemmel olarak yürümesini temin eder.

⁴ McKenzie, Kole, Outterson, s.1-4

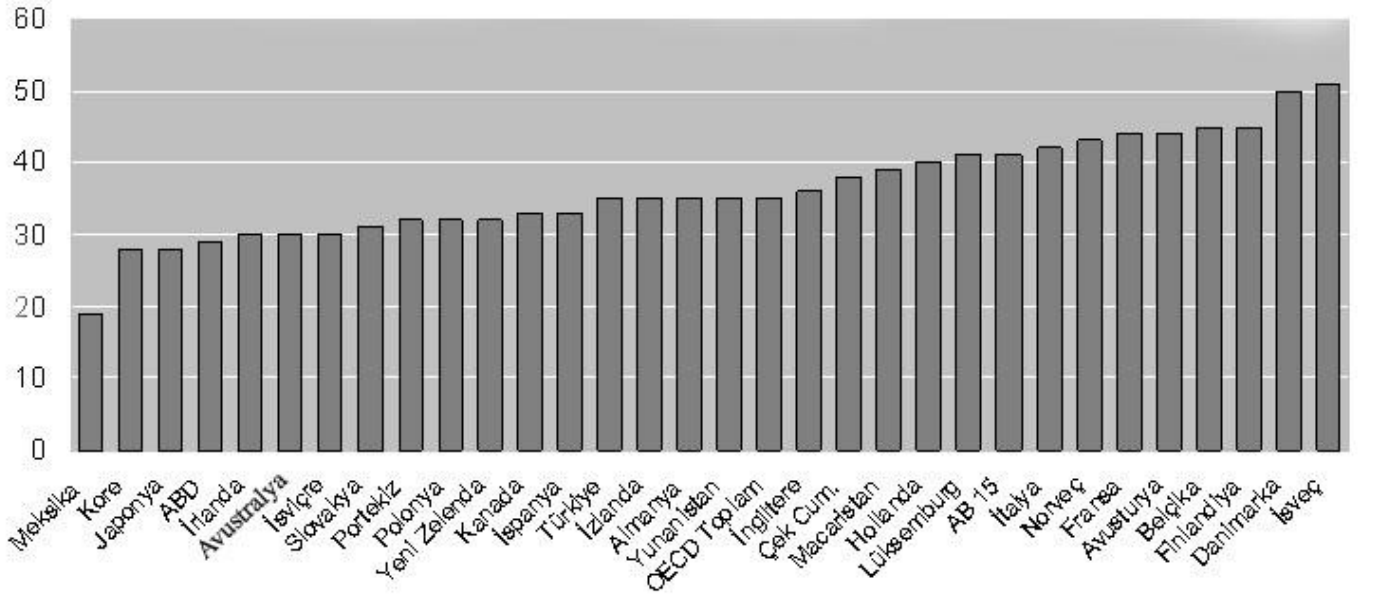
II- AVRUPA BİRLİĞİ, AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ VE TÜRKİYE’İN VERGİ SİSTEMLERİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

A- AVRUPA BİRLİĞİ VERGİ SİSTEMİ

1- Genel Olarak

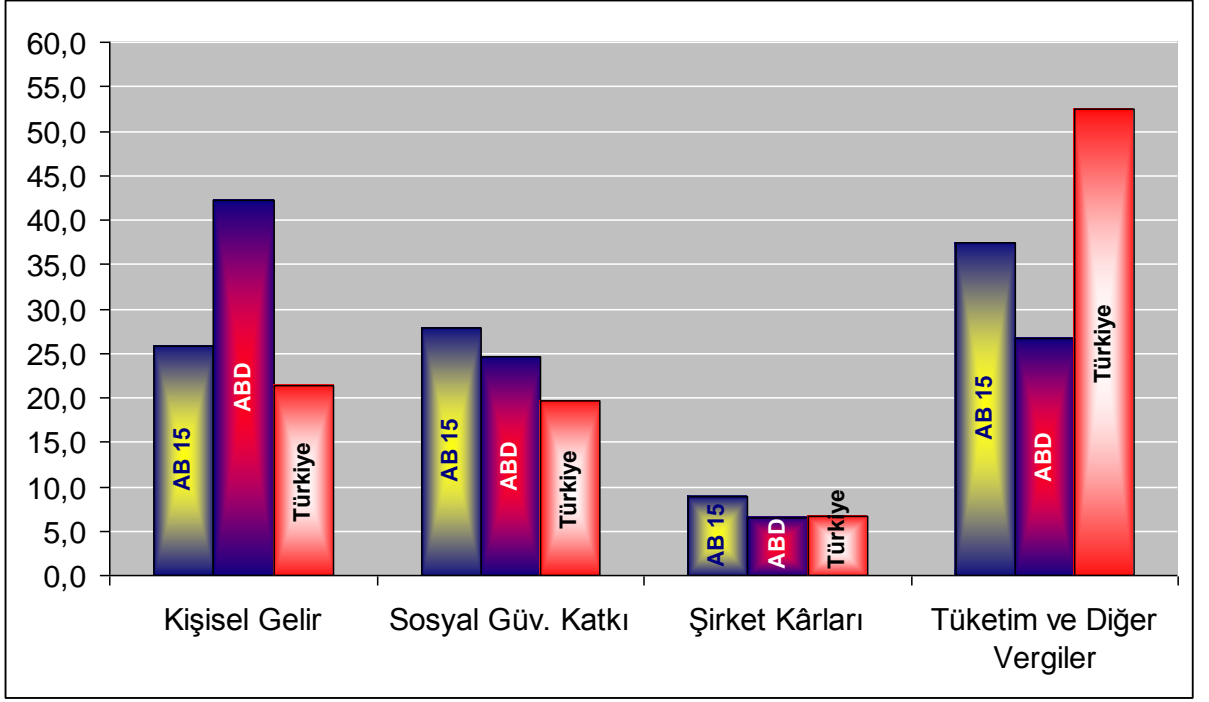
Avrupa Birliği’ndeki vergi yükü OECD üyesi ülkeleriyle kıyaslandığında vergi yükünün çoğundan daha fazla olduğu görülür. Avrupa Birliği ülkelerinde Vergi/Yurtiçi Brüt Hasıla (Tax/GDP) 1998’de %40 iken Amerika Birleşik Devletleri’nde bu oran %11, Japonya’da ise %12 olarak gerçekleşmiştir.

Grafik 1: Toplam Vergi Gelirlerinin Yurtiçi Brüt Hasılaya Oranı



Grafik 2: Vergi Yapısı; Temel Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçinde Oransal Dağılımı 2001 ⁵

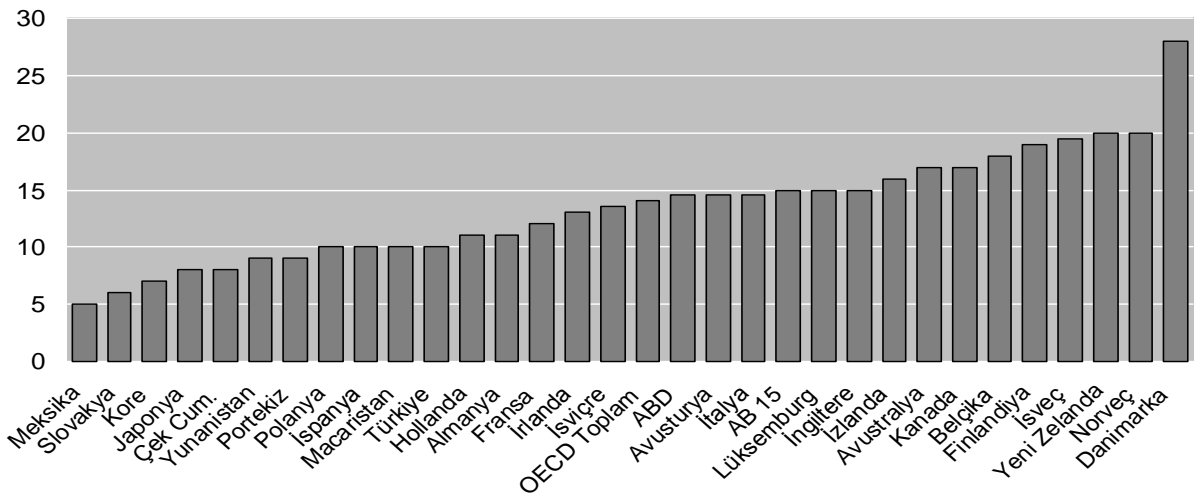
⁵ Kaynak: OECD Gelir İstatistikleri (1965-2002)



2- Gelir Vergileri

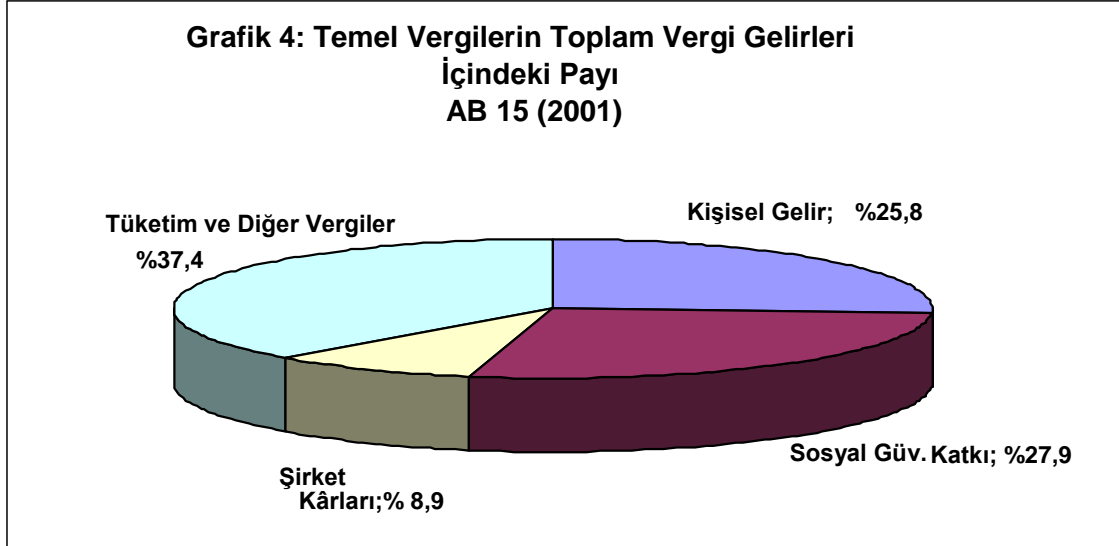
Diğer taraftan Avrupa Birliği'nde vergi gelirlerinin dağılımı da farklıdır. Pek çok Avrupa Birliği ülkesinde vergi türü ağırlıklı olarak sosyal güvenlik katkı payları, tüketim ve çevreyle ilişkin vergilere dayanır. Diğer taraftan, şirket vergileri ve servet vergileri Japonya ve ABD'ne nazaran toplam vergi gelirleri içinde daha az bir paya sahiptir (Bu konuda İngiltere ve Fransa Avrupa Birliği Modelinin önemli istisnalarıdır.)

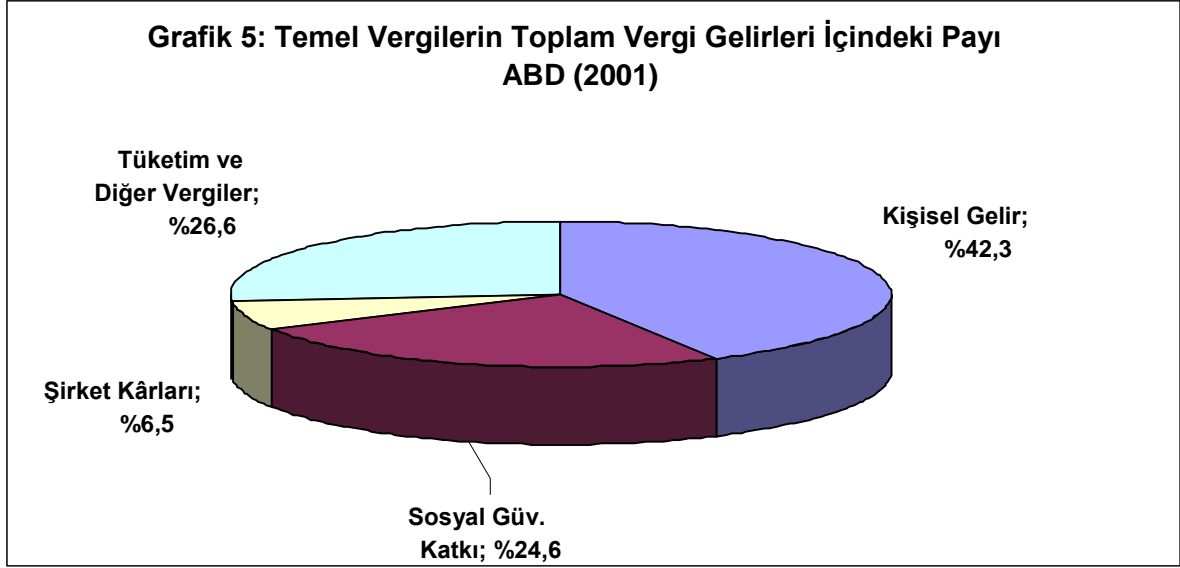
Grafik 3: Gelir ve Kârların Yurtiçi Brüt Hasılaya Oranı



Bu durum sıklıkla, gayrimenkul vergilemesinin olumsuz etkisini azaltıcı ve şirket gelirlerinin vergilemesinde sınırları oldukça geniş vergi teşvikleri olarak ortaya çıkmaktadır. Kişisel vergiler (gelir vergisi) ve şirket vergileri (kurumlar vergisi) arasındaki entegrasyonun

sonucu olarak, vergi sistemi diğer taraftan şirketlerin finansman kararlarında ülke içi kaynaklarla diğer büyük OECD ekonomilerinden elde edilecek kaynaklar arasında daha az zarara (bozulmaya) yol açar. Bir diğer genel bozulma ise kişisel gelir vergisi vergi uygulamasında özel tasarruf araçlarında (konuta yatırım, yaşam sigortası ve emeklilik fonları) sıklıkla ortaya çıkar. Genellikle, gelirin yeniden dağıtımı AB ülkelerinin vergi sisteminde temel bir konu olarak düşünülür, kişisel gelir üzerindeki yasal vergi oranlarındaki artan oranlılık çoğunlukla yüksek gelir grupları yararına indirimler ve mahsuplarla zayıflatılmaktadır. Daha da zayıflayan vergi sisteminin yeniden dağıtım sağlayan yapısı sermaye kazançlarının ve servet vergilerinin göreceli olarak düşük vergilemesi, gerçekte sıklıkla vergi gelirleri içinde önemli bir yere sahip olan sosyal güvenlik katkı payları temel olarak oransal ve artan oranlı (genellikle üst sınırı olduğundan) bir sonuç doğurmaktadır.



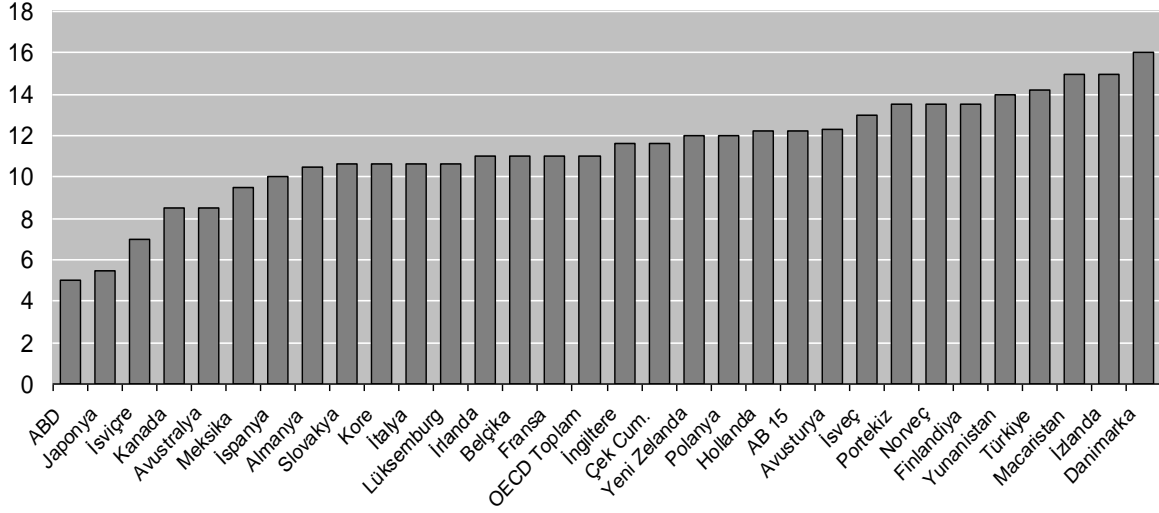


Avrupa Birliği'nde emek üzerindeki ortalama vergi oranı ABD'den ve Japonya'dan %15 daha fazladır. Herhangi bir ortalama üretim işçisinin ücret düzeyinde vergi yükü 2000 yılında Avrupa Birliği'nde %40 iken ABD'de %30 civarında gerçekleşmiştir.

3- Satış ve Tüketim Vergileri

Avrupa Birliği'nde tüketim vergileri çok önemli bir role sahiptir. Avrupa Birliği'nde tüketim üzerindeki gerçek vergi oranı pek çok OECD ülkesinden daha yüksektir. Bu sadece Vergi/Yurtiçi Brüt Hasıla oranındaki bir yüksekliği değil aynı zamanda vergi gelirleri içinde yoğun olarak tüketim vergisine dayalı bir sistemi ifade eder. Gerçekte Avrupa Birliği'nde tüketim vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1998'de %30'lara çıkarken bu oran Japonya'da %19 Amerika Birleşik Devletleri'nde %16 olarak gerçekleşmiştir. Diğer taraftan Avrupa Birliği'nde mal ve hizmetler üzerindeki tüketim vergileri içinde Katma Değer Vergisi %60'la önemli bir yere sahiptir.

Grafik 6 : Mal ve Hizmetler Üzerindeki Vergilerin Yurtiçi Brüt Hasılaya Oranı, 2001⁶



Çevreyle ilgili vergilerin Yurtiçi Brüt Hasılaya oranı, Avrupa Birliği ülkelerinde OECD ülkelerinden daha fazladır. Başlangıçta çevresel nedenlerden ziyade mali nedenlerle vergi sistemine dahil olan akaryakıt ve taşıt vergileri zamanla kamu gelirleri içinde çok önemli bir paya sahip olmuşlardır.

Ulusal egemenliğin bir göstergesi olan vergi uyumlaştırması (harmonizasyonu) bir sorun olmaya devam etmektedir. Çünkü bu konu oldukça karmaşık olup kararların adapte edilmesi için tek bir fikirde anlaşmış olmayı gerekli kılmaktadır.

Kuşkusuz dolaysız vergileme, AB anlaşmasında yer alan dört temel özgürlük; malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin dolaşım özgürlüğü ile kişi ve kurumların girişim hakkını yasal olarak sağlamak zorundadır.

Dolaylı vergileme mal ve hizmetlerin serbest dolaşımını etkilediğinden, yüksek düzeyde uyumlaştırma gerektirir. Bu durum, dolaysız vergilemenin konusu olmadığından AB anlaşması dolaysız vergilerin belirli bir forma sahip olması konusunda özel bir düzenleme yapmaz. Dolaysız vergilemenin bazı konuları uyumlaştırmaya ya da paralel hale getirmeye ihtiyaç duymaz ve üye ülkelerin şirket bağlı ortaklıklara ilişkin prensiplerine göre tamamıyla bireysel tercihlerine bırakılmıştır. Dolaysız vergilemenin AB anlaşmasında yer alan dört temel özgürlük (malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin dolaşım özgürlüğü ile kişi ve kurumların girişim hakkı) üzerinde etkisi olması halinde durum biraz farklıdır. Ulusal vergileme sistemleri bu dört

⁶ OECD Fact Book, Ekonomik, Çevresel ve Sosyal İstatistikler

temel özgürlüğe saygı göstermek zorundadır. Buna rağmen dolaysız vergileme sistemleri Birlik içinde asla uyumlaştırılmamıştır. Yapılan küçük değişimler özel durumların münferit çözümünden (örneğin çifte vergilendirme veya sınır ötesi ekonomik faaliyetler) daha fazla olmamıştır.

Vergileme, özellikle şirket vergilemesi, Avrupa Konseyi'nin ortak yasal ölçüler düzenleyebileceği sınırlı politika alanlarından biridir. Uygulamada bu tür ölçütleri düzenlemek oldukça zordur. Uzlaşma (anlaşma) kuralı esastır ve bu esas daima bağlı ortaklık ilkesi ile uygulanmıştır: bunun amacı dolaysız vergilemede ulusal sistemleri uyumlu hale getirmektir, onları tek tip standart hale getirmek değildir. Bir başka ifadeyle bunun amacı sadece ulusal sistemleri ortaklaşa uyumlu hale getirmek değil aynı zamanda Avrupa Birliği Anlaşmasının ilkeleriyle tamamlamaktır.

Katma Değer Vergisi (VAT-Value Added Tax) 1970 yılında Avrupa Ekonomik Topluluğunda Birinci ve İkinci KDV direktifleri ile uygulanmaya başlanmış ve o dönemde üye ülkelerde uygulanan ve ticareti engelleyen, üretim ve tüketim vergilerinin yerine geçmesi amaçlanmıştır.

Yeni düzenlemeler çerçevesinde üye ülkeler asgari %15 oranında standart bir KDV uygulamaya ve bazı toplumsal yada kültürel nitelikteki mal ve hizmetlerde 1 ya da 2 adet indirilmiş oran (%5'in altında olmamak üzere) seçme hakkına sahiptirler.

Katma Değer Vergisi 1977'de ilk uyumlaştırılmış vergi olmuştur. Tüketim vergileri aynı zamanda uyumlaştırılırken 1992'de ise KDV tek pazarın gereklerini karşılayabilecek şekilde adapte edilmiştir. Bu faaliyetlere iki tür dolaysız verginin oranları da eşlik etmiş ve bu konuda ulusal yetkililer arasında yönetsel işbirliği için anlaşmalar daha sonra tamamlanmıştır.

Ülke içi mal ve hizmet tüketiminin vergilemesinde temel ilke, orijin ülke esası olup verginin konusuna giren kişilerin ülke içinde uygulanabilir şartlar altında ve oranlarda özel bireyler için değişmeyen genel KDV prensiplerinin yer almasıdır. Amaç, oran farklılaşması nedeniyle rekabet ve faaliyetlerin yerdeğiştirmesinin olası olumsuz etkilerini ortadan kaldırmaktır.

Birliğin tüketim vergilerine yönelik kurallarında yeni bir gelişme söz konusudur. KDV'nin aksine, genel tanımlayıcı anlaşmalar uygulamaya konulmakta, dolaşım ve malların takibi ve tüketim vergisine tabi olması ilkesi ülke tüketiminin vergilenmesinde uygulanmaktadır.

Sigara ve tütün ile alkol ve alkolik içecekler için minimum oranlar 1992'de yürürlüğe girmiştir. Her iki yılda bir Konsey'in minimum oranları gözden geçirmesi ve böylece iç

pazarların etkin bir şekilde işlemesinin ve bu oranların gerçek değerlerinin oluşmasının sağlanması teşvik edilir.

Tek tip bir yaklaşımla Birlik için inorganik yakıtlar ve araç yakıtları (çevrenin korunması ve yenilenebilir kaynaklardan üretilen enerjinin teşviki) konusunda düzenleme yapıldı, Komisyon tarımsal kaynaklardan üretilen “bio-enerji” türü üzerinde yer alan tüketim vergilerini azaltmayı hedef alan bir çalışmayı 1992’de üyelerine sundu ve bu teklif 1997’de enerji ürünlerindeki dolaylı vergilemeyi uyumlaştırmayı da amaçlamıştır.

B- AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ’NİN VERGİ SİSTEMİ

Amerika Birleşik Devletleri’nde vergiler, federal (merkezi hükümet), eyalet ve yerel bazda (belediye) toplanmaktadır. Her birim kendi vergilerini uygular. Birden fazla birim ana vergi kaynaklarından yararlanmasına rağmen birimler arasında paylaşılan vergi sözkonusu değildir. Federal hükümet, eyalet yönetimlerinin çoğu ve yerel yönetimler gelir vergileri uygulamaktadırlar. Federal düzeyde en önemli gelir kaynakları gelir vergisi ve maaş ve ücretlerden yapılan kesintiler, eyalet düzeyinde satış ve gelir vergileri ve yerel düzeyde servet vergileridir.

Pek çok eyalet kendi bireysel ve şirket gelir vergilerini, satış vergilerini ve servet aktarım (intikal) vergilerini uygularlar. Şirket gelir vergisi 44 eyalette uygulanmakta iken geniş tabanlı bireysel gelir vergisi 43 eyalette uygulanmaktadır.⁷

1- Kişisel Gelir Vergisi

ABD’nde gelir vergisi, vergilendirilebilir gelire sahip her kişiye ve kişi ortaklıklarına uygulanır. Gelir tabanı geniş kapsamlı bir yapıya sahiptir. Başlangıç noktası brüt gelir olup, brüt gelir; “**hangi kaynaktan elde edilmiş olursa olsun tüm gelirler**” şeklinde olabildiğince geniş kapsamlı olarak tanımlanmıştır. Vergilendirilebilir gelir hem kişiler hem de şirketler için brüt gelirden istisna, muafiyet ve indirimler çıkartıldıktan sonra kalan kısım olarak belirlenmiştir.

Bireyler için brüt gelir; maaş ve ücretleri, vergilendirilebilir faizi, kâr payını, sermaye kazançlarını (hisse senedi alım satım kazancı) kira gelirini, telif kazancını, emeklilik ikramiyelerini (bireysel emeklilik hesapları dahil), adi şirketten elde edilen ticari kazançları, ortaklıktan elde edilen geliri, gelir vergisi ödenmiş nafakayı (eğer daha önce indirilmişse), işsizlik ödemelerini, belirli bir limitin üzerindeki sosyal güvenlik kazançlarını ve diğer gelirleri kapsar. Birleşik Devletler mukimleri yabancı ülkelerde ödedikleri vergi için indirim yapabilmelerine rağmen dünya çapında elde ettikleri gelirler genel olarak vergiye tabidir.

⁷ ABD’nde eyalet sayısı 50’dir.

ABD’nde bireysel gelir vergisi %15, %28, %31, % 36 ve %39.6 ile beş ayrı oranlı bir tarifeyle sahiptir.

Gerçek kişiler diğer taraftan alternatif minimum vergiye tabidirler. Vergi, gayrisafi hasıllardan bazı indirimler yapıldıktan sonra, vergisel ayrıcalıklar için yapılan düzeltmeler ve eklemeler ile daha sonra yapılan belirli kalemlerdeki indirimler ve kişisel istisnalardan sonra hesaplanan tutar üzerinden tespit edilir. Gerçek kişiler için alternatif gelir vergisi oranı %26 ve %28’dir. Alternatif minimum verginin hesaplanan vergiden fazla olması durumunda vergi mükellefleri alternatif minimum vergiyi öderler.

2- Şirket Gelir Vergisi (Kurumlar Vergisi)

Şirketler ve diğer kurumlar vergilendirilebilir gelir (brüt gelirden izin verilen indirimleri yaptıktan sonra) için şirket gelir vergisi beyannamesi doldurmak zorundadırlar.

Şirketler için vergi tarifesi %15, %25, %34 ve %35 şeklinde artan oranlı olup en üst oran 10 milyon ABD Dolarından⁸ yüksek tutardaki vergilendirilebilir gelire uygulanmaktadır.

Öte yandan şirketler, az vergi ödeme yönünde pek çok imkanlara sahip olsalar da, bütün şirketlerin vergi ödemesini sağlamak amacıyla düzenlenmiş olan alternatif minimum vergiye tabidirler.

Şirketler için vergi kesintisi sistemi yoktur. Bunun yerine şirketler 4’er aylık dönemler itibariyle tahmini vergi (şirketlerin tahmini cari kazançları ya da bazı durumlarda önceki kazançları esas alınarak) ödemek zorundadırlar. Nihai beyannamelerinde ise daha önce ödedikleri bu vergileri dikkate alarak nihai vergi borçlarını hesaplarlar.

3- Satış ve Tüketim Vergileri

Amerika Birleşik Devletleri çok çeşitli tüketim vergilerine sahip olmasına karşın geniş tabanlı bir satış ve tüketim vergisi mevcut değildir. Temel federal tüketim vergileri, alkol ve tütün üzerindeki vergiler, petrol ve diğer yakıt vergileri, otoyol ve havalimanı inşası için kurulan tesis fonları ve telefon vergisidir.

4- Net Servet ve Sermaye Transfer Vergisi

Servetin transferi üzerindeki temel federal servet vergisi, veraset ve bağış vergisidir. Bu vergi, sağ iken yapılan bağışlar ve ölüm halinde oluşan servet transferleri üzerinde %37’den %55’e kadar değişen oranda uygulanır. Bağış durumunda, hayatta iken bağış yapmayı teşvik etmek amacıyla vergi hariç matrah üzerinde bu vergi uygulanır, ölüme bağlı transfer durumunda ise vergi dahil matrah üzerinden vergi uygulanır.⁹

⁸ Bu tutar yıllar itibariyle değişmekte olup 1998 yılı rakamını ifade etmektedir.

⁹ **Ken Meserre**, *The Tax System in Industrialized Countries*, (Gelişmiş Ülkelerde Vergi Sistemi), Oxford University Press, 1998, s-377

Tablo 1 : ABD Mevcut Vergi Sisteminin Temel Özellikleri¹⁰

Vergi Türü	Vergi Konusu	Vergi Oranı	Ödeme Durumu
Kişisel Gelir Vergileri (KGV)	Normal KGV	Normal KGV	Normal KGV
	Kişisel gelir; ücret, faiz ve kâr payı, sermaye kazançları ve küçük işletme gelirlerini kapsar. Vergi matrahını azaltıcı çeşitli vergi istisnaları mevcuttur.	Kademeli olarak artan oran : yasal oranlar %10, %15, %25, %28, % 33, %35. İndirimler, ve diğer kazanılmış gelir vergisi istisnası gibi vergi istisnaları vergi borcu olmayan ya da negatif vergi borcu olan gruplar yaratabilir.	İşverenler ödemelerden kesinti yaparlar ancak kişiler ücret dışı gelirleri ile vergiye tabi diğer gelirleri için beyanname verirler. Küçük işletme sahipleri gelirlerini kendileri beyan ederler ve Devlete vergilerini öderler.
	Kişisel Alternatif Minimum Vergi	Kişisel Alternatif Minimum Vergi	Kişisel Alternatif Minimum Vergi
	Vergilendirilebilir gelir, dolduran kişinin medeni durumuna göre belirli bir limite kadar artabilir.	Vergilendirilebilir gelir üzerinde Alternatif Minimum vergi oransal olarak %26 ya da %28 şeklinde değişmektedir.	Bireyler kişisel gelir vergileri ile kişisel alternatif minimum vergilerini karşılaştırırlar ve yüksek olan hangisi ise önceden yapılan kesintiler ve peşin ödenen vergileri mahsup ederek onu öderler.
Kurumlar Vergisi (KV)	Normal KV	Normal KV	Normal KV
	Şirket kazançları (toplam kazanç eksi toplam harcamalar). Vergi matrahını azaltacak pek çok vergi istisnası mevcuttur.	Normal vergi oranları %15'ten %35'e kadar değişmektedir.	Şirketler beyanname doldurular ve vergilerini taksitler halinde Devlet'e öderler.
	Şirket Alternatif Minimum Vergi	Şirket Alternatif Minimum Vergi	Şirket Alternatif Minimum Vergi
	Normal kurumlar vergisinden daha geniş tabanlı vergi matrahı, daha az esnek muhasebe kuralları.	Tüm şirket kazançları %20 oranında ilgili yılda vergiye tabidir.	Şirketler normal kurumlar vergisi ile Alternatif Minimum Kurumlar Vergisini kıyaslar ve yüksek olanı öderler.

¹⁰ GAO Raporu, 05-1009-SP, sayfa 8-9

Sosyal Güvenlik Vergileri	Sosyal Güvenlik Ücretlerin ilk 90.000 Dolarlık kısmı	Sosyal Güvenlik Çalışan katkı payı %6,2. İşveren katkı payı %6,2 Bağımsız (kendi adına) çalışanlarda %12,4.	Sosyal Güvenlik İşverenler çalışanların ücretlerinden bu vergileri keserler. Bağımsız çalışanlar vergi kesintisini kendileri yaparlar.
	Medicare (Sağlık) Bütün ücretler.	Medicare (Sağlık) %1,45 oranında çalışan payı. %1,45 oranında işveren payı. %2.90 bağımsız çalışanlardan.	Medicare (Sağlık) İşverenler, çalışanların ücretlerinden bu vergileri keserler. Bağımsız çalışanlar kendileri vergi kesintisini yaparlar.
Standart İntikal Vergisi - Veraset, hibe ve nesil atlama (hariç tutma) (NAV) vergisi	Veraset vergisi Ölen kişinin (murisin) nakit parası, hisse senetleri, emlak, tesis, yıllık sigorta geliri, ticari işletme faizleri ve diğer duran varlıkların serbest piyasa değeri. Murisin mirasından ölüm zamanında 2005 yılında 1,5 milyon Dolar dan fazla indirilmesi mümkün kalemler. Hayatta kalan eş için intikalde sınırsız indirim.	Veraset vergisi 2005 yılı itibariyle oranlar %45'ten %47'ye kadar değişmektedir. Son vergi düzenlemelerinin bir sonucu olarak, 2010 yılında bu vergi kaldırılacağından bu tarihe kadar veraset vergisi oranları dalgalı bir seyir izleyecek. Yine de 2011 yılında veraset vergisi yeniden ihdas edilmiş olacak.	Veraset vergisi Mirasçılar beyannamenin doldurulmasından ve Devlete ödemelerin yapılmasından sorumludur.
	Bağış Vergisi Vergi ömür boyunca elde edilen bağış şeklinde gerçekleşen vergilendirilebilir kıymetlerin değerleri üzerinden yapılır. Uygulanabilir istisna tutarı 2005 yılı için 1 milyon Dolar. Aynı zamanda yıllık 11.000 Dolarlık bağış yapılan kişiye	Bağış Vergisi Oranlar 2005 yılı için %41'den %47'ye kadar değişmektedir. Gelecek yıllarda tıpkı veraset vergisinde olduğu gibi oranlarda dalgalanma söz konusu olacaktır. Hibe vergisi veraset ve nesil atlama	Bağış Vergisi Bağış yapılan kişi beyannamenin doldurulmasından ve Devlete ödemelerin yapılmasından sorumludur.

	yönelik bir istisna ve burs ve sağlıkla ilgili bağışlarda sınırsız bir istisna bulunmaktadır.	vergisini takiben yürürlükten kaldırılacaktır.	
	NAV 2005 yılı için nesil atlama toplam 1,5 milyon Doların üzerindeki intikaller(örneğin büyük anne ve büyük babadan toruna).	NAV %47 ya da veraset vergisindeki yasal en yüksek oran. NAV oranı 2010 yılında verginin yürürlükten kalkacağı tarihe kadar azalacaktır. 2011 yılında vergi yeniden ihdas edilecektir.	NAV Nesil atlayan transferin özelliğine göre, bağış yapılan, vakfedilen vakıf tüzel kişiliği ya da murisler beyannamenin doldurulmasından ve Devlete ödemelerin yapılmasından sorumludur.
Harcama ve Diğer Vergiler	Belirli mal, hizmet ve diğer kalemler üzerinden (örneğin akaryakıt, alkollü içecekler, havayolu biletleri vb.)	Farklı mal, hizmet ve diğer kalemlere değişik oranlar uygulanır.	Genellikle işletmeler tarafından toplanır ve Devlete ödemeler 3'er aylık dönemler itibariyle yapılır.

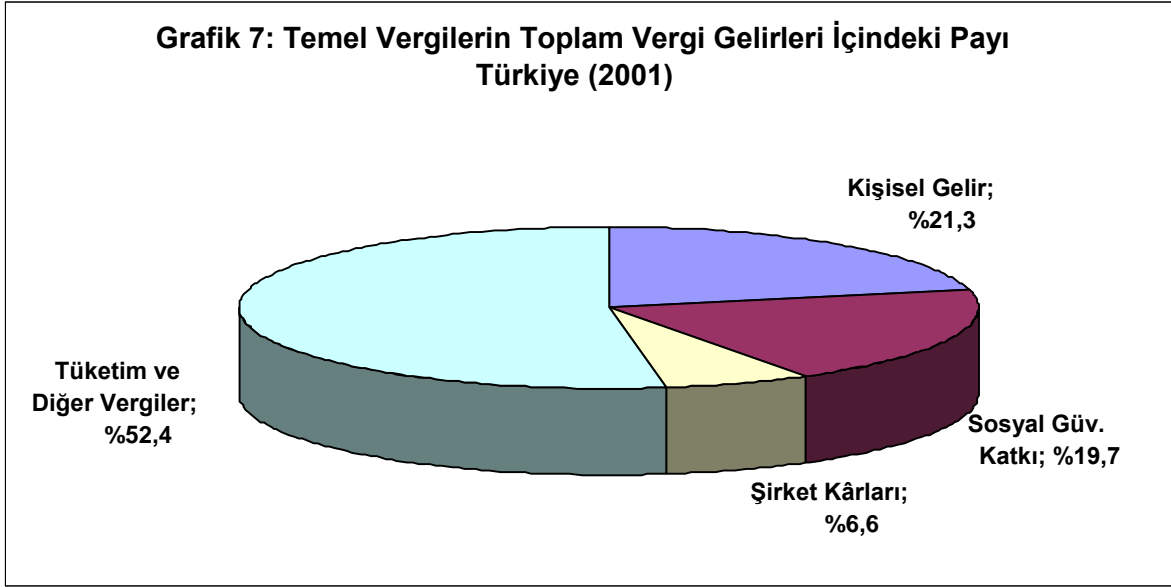
C- TÜRK VERGİ SİSTEMİ

Diğer vergi sistemleri gibi Türk Vergi Sistemi de vergi türleri itibariyle 3 ana başlık altında sınıflandırılabilir.

- 1- Gelir Vergileri (Gerçek kişilerde Gelir Vergisi ve şirket vb.lerinde Kurumlar Vergisi)
- 2- Harcama Vergileri (Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Damga Vergisi)
- 3- Servet Vergileri (Veraset ve İntikal Vergisi, Emlak Vergisi),

Türk Vergi Sistemi irdelendiğinde vergi gelirlerinin çoğunun harcama vergilerinden oluştuğu görülmektedir. Tıpkı Avrupa Birliği ülkeleri gibi Türkiye'de de tüketim vergileri oldukça önemli bir yere sahiptirler. Buna karşın ABD'nde toplam vergi gelirlerinin oluşumu irdelendiğinde gelir üzerinden alınan vergilerin oldukça büyük bir öneme sahip olduğunu görmekteyiz. Bir başka ifadeyle ABD oldukça güçlü bir dolaysız vergileme sistemine sahip iken Avrupa Birliği ve Türkiye dolaylı vergi sistemine sahiptir. Ancak vergileme sisteminin harcama vergileri üzerine inşa edilmiş olmasının toplam talebi daraltıcı ve kimi zaman da kayıtdışı ekonomiyi teşvik edici etkisini gözardı etmemek gerekmektedir. Azalan tüketim ve harcamalar doğal olarak satışların azalmasını ve sonuç olarak da kârların azalması sonucunu

doğurmaktadır. Bir başka ifadeyle artan tüketim vergileri pazarın daralması, küçülmesi anlamına da gelebilmektedir.



2- Gelir Vergileri

a) Gelir Vergisi

Türk Vergi Sisteminde gerçek kişilerin gelir vergisi tarifesi artan oranlıdır. Bir başka ifadeyle kişilerin gelirleri arttıkça daha yüksek vergi oranı uygulanmakta ve dolayısıyla da daha fazla gelir vergisi ödenmektedir. Gelir vergisi oranları 2005 yılı itibariyle %15 ila %40 arasında değişmektedir. Türkiye’de yerleşik olarak sayılmayan vergisel tabirle dar mükellef durumunda olan yabancıların Türkiye’de istihdam edilmelerinden, ticari veya sinai faaliyete bulunan bir işletmeye sahip olmalarından ya da gelir yaratıcı diğer faaliyetlerde bulunmalarından kaynaklanan gelirler Türkiye’de vergiye tabidir.

- Türkiye’de bir gerçek kişi elde ettiği ücret gelirinin ya da elde ettiği kişisel gelirin vergilendirilmesinden sorumludur. Tam mükellefiyete ilişkin şartları taşıyan bir kişinin Türkiye’de ve Türkiye dışında elde ettiği tüm gelirler vergiye tabidir.
- Türkiye’de tam mükellef olarak vergilendirilebilmek için ikametgahı Türkiye’de olmak ya da bir takvim yılında 6 aydan fazla oturmak gerekmektedir.
- İşverenler her ay çalıştırdıkları kişilerin ücretlerinden kesinti yapmak ve bu tutarı vergi dairesine ödemek zorundadırlar.
- Kendi işletmesini idare eden bir kişi ilgili yıla ilişkin gelir vergisine karşılık olarak yıl içinde peşin vergi (geçici vergi) ödemek zorundadır. Geçici vergi yapılan ticari

faaliyetler çerçevesinde elde edilen kazanç çerçevesinde hesaplanır ve her yıl 4 kez ödenir. Yıl sonunda hesaplanan nihai gelir vergisinden peşin ödenen geçici vergi mahsup edilir.

- Geçici vergi tek oranlı olup bu oran %15'tir.

b) Kurumlar Vergisi

Türk Ticaret Hukuku'nda şirketler sermaye şirketleri (Anonim Şirket, Limited Şirket, Hisseli Komandit Şirket) ve şahıs şirketleri (Kollektif şirket, Adi Komandit şirket) şeklinde bir sınıflandırmaya tabidir. Kurumlar vergisinin kapsamına sermaye şirketleri, kooperatifler, devlet şirketleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi kuruluşlar, iş ortaklıkları girmektedir.

Bir şirketin tam mükellef ya da dar mükellef olarak vergilendirilmesi yerleşik olup olmama ile bağlantılıdır. Yasal merkezi ya da iş merkezi Türkiye'de olan bir şirket tam mükellef statüsünde olup bu durumda Türkiye'de ya da dışarıda elde edilen tüm gelirler kurumlar vergisine tabidir. Eğer Türkiye'de yerleşik sayılmayan (dar mükellef kurum) şube ya da iş ortaklığı şeklinde faaliyet göstermekte ise sadece Türkiye'de elde ettiği kazancı üzerinden dar mükellef olarak beyanname verilmesi gerekmektedir.

2005 yılı itibariyle kurumlar vergisi oranı %30'dur. Diğer taraftan pay sahiplerine kâr dağıtımını olması söz konusu durumunda dağıtıma konu olan tutar vergi kesintisine tabidir.

3- Harcama Vergileri

a) Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Avrupa Birliği'nden Türkiye'ye 1985 yılında adapte edilmiştir. Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı diğer bazı faaliyetlerden doğan mal teslimi ve hizmet sunumları Katma Değer Vergisine tabidir. Uygulanan genel Katma Değer Vergisi oranı %18'dir. Katma Değer Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı Türkiye'de oldukça dikkat çekicidir.

b) Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi 16 farklı vergi ve fonun kaldırılması sonucunda Ağustos 2002'de yürürlüğe girmiştir. Bu verginin yürürlüğe girmesiyle Türk Vergi Sisteminin dolaylı vergiler kısmı Avrupa Birliği ile tam anlamıyla uyumlu hale gelmiştir.

Özel Tüketim Vergisi 4 farklı ürün grubuna farklı vergi oranlarının uygulanması şeklinde düzenlenmiştir. Bu ürün grupları;

- 1- Petrol ürünleri, doğal gaz, hafif yağ, solvent ve solvent türevleri,
- 2- Otomobil, taşıt, motosiklet, uçak, helikopter, yat,
- 3- Tütün ve tütün mamulleri,

4- Lüks tüketim ürünleri.

c) Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi

Bu vergi banka ve sigorta şirketleri tarafından yapılan işlemlerde, bu şirketlerin elde ettikleri işlem kazançları üzerinden (örneğin faiz, prim vb.) uygulanır.

d) Damga Vergisi

Damga vergisi çok geniş kapsamlı olarak bazı belgelere örneğin taahhütnamelere, anlaşmalara, senetlere, sermaye artırımlarına, kredi mektuplarına, finansal belgelere uygulanır. Damga vergisi belgenin içerdiği parasal tutarın %0,15'inden %0,75'ine kadar değişen oranlarda uygulanır.

III- IRS'İN TARİHÇESİ

A- 1789-1861 DÖNEMİ

İç Gelir İdaresi (IRS-Internal Revenue Service) Hazine Bakanlığı'nın bir birimi olup görevi, genel olarak, tüm federal vergilerin toplanmasını sağlamak olup bunun yanısıra ithalat üzerindeki vergileri uygulamak ve alkollü içkiler ile uyuşturucu ilaçların satışına ve beyaz fosforlu kibritlerin üretimine ilişkin vb. bazı yasal düzenlemelerin gerektirdiği zorlayıcı uygulamaları yapmaktır.

İç Gelir Başkanı birimi (The Office of Commissioner of Internal Revenue), iç savaş sonucunda Devletin ilave gelir ihtiyacını karşılamak üzere yeni tür vergilerin ihdası amacıyla 1 Temmuz 1862 tarihli yasa ile kurulmuştur. Kurum genellikle Internal Revenue Bureau ya da Internal Revenue Service olarak kamuoyunda adlandırılrsa da iki isim herhangi bir şekilde yasada yer almamıştır. Az sayıda çeşitli yasal referanslar olmasına karşın Büro ya da "Bureau of Internal Revenue" kavramı tüm yetkiler ve görevlerin örgütün başkanına ve örgüte onu güçlü kılmak için verildiğini ifade etmektedir. Yayınlarda ve örgütün resmi yazışma belgelerinde, 1 Temmuz 1862 tarihli yasada belirtilen "İç Gelir Başkanı Ofisi" (The Office of Commissioner of Internal Revenue) olarak yer almıştır.¹¹

3 Mart 1791 tarihli damıtılmış alkollü içecekler hakkındaki ilk iç gelir yasası, her biri ayrı bir eyalette olmak üzere 14 gelir bölgesinin kurulmasını ve vergilerin toplanmasını denetlemek üzere her biri için birer yönetici atanmasını sağlamıştır. Yasa diğer taraftan gelir bölgelerinin yan birimi olarak denetim bölgelerini oluşturmuştur.

İç gelir tahsildarları ilk kez 16 Temmuz 1798 tarihli yasa ile dolaysız vergiyi toplama konusunda yetkilendirilmiştir. Yaklaşık 1 yıl sonra 8 Mayıs 1792'de Hazine Bakanı yardımcısı olarak Gelir Başkanlığı ihdas edildi.¹²

1861'de düşük vergiler yerleşmiş bir Amerikan geleneği haline dönüşmüştü. Amerika Devriminin en temel nedeni vergiler olduğu için, yeni hükümet yurttaşlarını vergilendirirken oldukça dikkatli davranmıştı. 1871'de yürürlüğe giren ilk Amerikan Anayasasında, Konfederasyon Hükümlerinde, eyalet katkılarının yeterli olacağı düşüncesiyle federal hükümete herhangi bir vergileme yetkisi verilmemişti.

¹¹ **Laurence F. Schmeckebier, Francis X. A. Eble**, "The Bureau of Internal Revenue: Its History, Activities and Organization" (İç Gelir İdaresi, Tarihçesi, Faaliyetleri, Organizasyonu) The John Hopkins Press, Baltimore, Maryland, 1923, s-2.

¹² Schmeckebier, Eble, s-5

İkinci anayasa olan 1789 Anayasası, federal hükümete vergilendirme üzerinde yetkiler verdi fakat vergiler üzerindeki siyasi tartışmalar devam etti.¹³

İç savaş sona erdiğinde hükümetin sadece ithalat vergileri ve arazi satış vergileri üzerindeki vergilendirebilme yeteneği devam etmekteydi. Savaşın bitmesiyle birlikte Amerika Birleşik Devletleri, bugün hepsi var olan, federal harcama vergilerine, gelir vergilerine ve bir İç Gelir İdaresi başkanına sahip olmuştu.

Savaş zamanında, vergiye duyulan ihtiyaç, yeni vergi toplama yöntemlerine olan ihtiyacı arttırmıştı. Bu nedenle 1862 Gelir Yasası kabul edildi ve diğer taraftan Hazine Bakanlığı'nda İç Gelir İdaresi Başkanlığı kuruldu ve ülke her biri kendi vergi değerlendirme yetkilisine (ödenmesi gerek vergi tutarını takdir eden ve bunu tahsil eden) sahip 185 vergi toplama bölgesine ayrıldı. Bu yasa aynı zamanda Başkan'a ülkenin tüm içsel vergilerini toplama konusunda sorumluluk ve gerektiğinde tutuklamadan servete el koymaya kadar zorlayıcı yasal tedbirler alma konusunda da yetki vermiştir.¹⁴

İç Gelir İdaresi Başkanı'nın görevinin oldukça zor olacağı önceden bilinmekteydi. Federal hükümet 40 yıldan fazla bir süredir hiç tüketim vergisi toplamadığı gibi ve bugüne kadar hiç kimse gelir vergisi de toplamamıştı. Ulus, savaşta gerekli olan paranın olabildiğince kısa sürede toplanabilmesi için zorlanılmıştır. Savaş, çalışma çağındaki tüm erkeklerin ve de araçların hemen hemen tamamının kullanılmasını gerektirdiğinden İç Gelir idaresi için eleman, araç ve gereç temini oldukça zordu.

Başkan Lincoln değişen bu durumu yönetmek için Massachusetts eyaletinden George S. Boutwell adında bir hukukçuyu iç gelir başkanı olarak atadı. Haziran 1862'den itibaren sadece bir yardımcısı oldu ve Boutwell yeni bir devlet kurumunu İç Gelir Bürosunu (the Bureau Internal Revenue) geliştirdi. Boutwell yönetimi altında büro, 8 aydan kısa bir zamanda, muhasebe elemanları, vergi tahsildarları, yeni yasaya ilişkin açıklamaları yazan elemanlar işe aldı, yeni formlar geliştirdi, toplanan vergilerin Devlet kayıtlarında yer alması için muhasebe sistemi geliştirdi, yaklaşık 4000 kişiden oluşan bir vergi toplama gücü oluşturdu ve Butwell Kongre için aday olmak için bu görevi bıraktı.¹⁵

Tarihi açıdan bakıldığında İç Gelir idaresi tahsilat bölümünün iç savaşta yaptıkları gerçekten oldukça etkileyicidir. Savaş masraflarının %80'lik kısmı borçlanma ile sağlanmış olsa da 4 yaşındaki İdare, 1866 mali yılında 311 milyon ABD Doları harcama, gelir ve veraset

¹³ **Jack Taylor**, The Internal Revenue Service, Know Your Government, (İç Gelir İdaresi, Devletinizi Tanıyın) Chelsea House Publishers, 1987, s-30

¹⁴ Taylor, s-32

¹⁵ Taylor, s-33

vergisi toplamıştır. İdarenin 45 yıl boyunca ulaşamadığı bu tutar, 15 yıl önce sadece 28.5 milyon ABD Doları topladığı dikkate alındığında, ne kadar büyük bir başarı olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu başarının çok küçük bir parçası bile, varlıklı bir ulusun vergi ödeme konusunda yurtsever gönüllüğü olmaksızın sağlanamazdı. **Eğer mali tarih bir şey öğretiyorsa bu da başarılı bir vergi sisteminin büyük ölçüde bilinçli vatandaşların devlet harcamalarından kendi paylarına adil bir şekilde düşen kısma katılması olduğudur.**

Kongre tarafından 1872’de yürürlüğe giren yasa ile değerlendirme elemanları bürosu¹⁶ kaldırılmış ve görevleri bölge tahsildarları ile Başkan arasında paylaştırılmıştır. Kongre belirli bir komisyon karşılığında çalışan ve Kurum içinde ücretli çalışanlarda oldukça fazla tatminsizliğe neden olan özel vergi tahsildarlarını kaldırmıştır.¹⁷

B- 1862-1915 DÖNEMİ

İç gelir sistemi İç Savaş döneminde gelir vergilerinin uygulanmasında oldukça başarılı olmuştur. Buna rağmen Hükümet, oldukça başarılı olan bu vergileri savaş bittikten kısa bir süre sonra azaltmıştı.

19. yüzyıl boyunca gelir vergileri pek çok tartışmaya yol açtı ve temel politik tartışma konusu oldu. Gelir vergisi sadece çok büyük gelire sahip kişileri etkilediği için zengin kişiler bu vergiden hoşlanmamışlardı. Onlara göre bu verginin düşük gelirli insanların yanında yüksek gelirli kişilere uygulanması adil değildi. Ancak düşük gelirli insanlar bu vergiyi sevmişlerdi, çünkü diğer vergilerin kendi gelirlerinin çok büyük bir kısmına el koyduğunu görmekteydiler. Politik muhalefet devam etti. Düşük gelirli kişiler yüksek gelirli kişilere göre sayıca oldukça fazlaydılar bu nedenle de onlar daha çok oy hakkına ve seçimlerde güce sahiptiler. Ancak zengin, buna karşın sayıca azınlıkta olan kişiler çok daha fazla politik etkiye sahiptiler.

Önce bir taraf sonra diğer taraf bu savaşı kazandı. 1872’de iç savaşın finansmanında kullanılan gelir vergisi yürürlükten kaldırıldıktan sonra vergi gelirine duyulan ihtiyaç azaldığı için üst gelir grubu önemli bir kazanç sağladı. Kongre, 72 yıl sonra 1894’te yeni bir gelir vergisi yasası çıkarttığına düşük gelir grubu bir avantaj sağladı. Ancak Yüksek Mahkeme kararı ile yeni yasa Anayasaya aykırı bulunduğu için takip eden yıl bu avantajı kaybetti. Düşük gelir sahipleri kaybettikleri avantajları kazanmak için mücadele etti. 1913’te Eyaletler, Anayasanın 16. Değişikliği’ni kabul etti, buna göre Kongre tarafından verilen yetki ile **“hangi kaynaktan elde edilirse edilsin, tüm gelirler vergiye tabidir”** ilkesi bir başka gelir yasası ile Kongreden geçti. Bu değişiklikten sonra gelir vergisi Amerikan hayatının bir parçası oldu.

¹⁶ Mükelleflerin ödeyecekleri vergiyi takdir eden birim.

¹⁷ **John C. Chommie**, The Internal Revenue Service, (İç Gelir İdaresi) Prager Library of U.S. Government Departments and Agencies, New York, NY, 1970, p-15

Gelir vergisi üzerindeki bu tartışma sürerken IRS, harcama vergilerini ve diğerlerini toplamaya devam etti. Bu dönem boyunca viski ve tütün ürünleri üzerindeki vergi Federal Hükümetin temel iç gelir kaynağı oldu. Bütün savaşlarda olduğu gibi 1898-1899 İspanyol-Amerikan savaşı da finansman gerektirdiğinden Hükümet, bira ve tütün ürünleri üzerindeki vergiyi iki kat arttırdı, çiklet dahil pek çok yeni ürün üzerinde vergiler koydu. İspanyol-Amerikan savaşı küçük bir savaş olduğundan savaşın finansmanı için büyük miktarda kaynak gerekli olmamıştı.¹⁸

1872'den 1913'e kadar devam eden 40 yıllık dönem boyunca karmaşık bir gelir vergisi yoktu ve bu arada pek çok İç Savaş harcama vergileri de kaldırılmıştı. Önem arzeden iç gelir kalemleri içki ve tütün üzerindeki vergilerdi. Bu vergiler toplam vergi gelirlerinin %90'unu teşkil etmesine ve rakamsal olarak gümrük vergilerine eşit olmasına rağmen 4.000 kişiden fazla olan tahsilat bölümü 1915'ten sonra bu fonksiyonlar için gerekli olmayacaktı. Bu fonksiyon fazlası çalışanların istihdamını devam ettirebilmek için yeni bir yol bulundu; bu da Devletin vergilendirme gücünü gelir dışı alanlarda kullanmaktı. 1886'da süt üreticisi firmalar margarin üzerine konulan vergiler nedeniyle çok başarılı olmuşlardı, çünkü margarin ile tereyağı rekabet halinde idi. Diğer taraftan Birleşik Devletlerde üretilen opium adlı uyuşturucu ilaç üzerinde bir vergi 1890'da yasalaştı. Tüm bu düzenlemeleri ve diğer düzenleyici vergi ölçütlerini uygulamak üzere IRS görevlendirildi.¹⁹

Bu düzenlemeler siyasi ve anayasal tartışmaların cazibe noktası olmuştu ve Kongre tarihsel olarak vergileme yetkisinin kullanılmasında oldukça önemli başarılar elde etmişti. Bu ilk düzenlemeler destek bulmuştu, ancak 1918 vergi alanında çocuk işçi çalıştırılması ve 1933 tarımsal üretimi kontrol etmek üzere düzenlenen üretim vergisi yüksek mahkeme tarafından yürürlükten kaldırıldı. Diğer taraftan federal vergileme yetkisinin eyaletlerarası ticaretin düzenlenmesinde kullanılması da genel olarak destek görmüştür.

C- I. DÜNYA SAVAŞI DÖNEMİ

1916 yılına gelindiğinde Almanya ve Avusturya ile İngiltere, Fransa ve Rusya 2 yıldır savaşmaktaydı. Savaş başladıktan sonra diğer ülkelere de yayılmıştı. ABD gemilerini silahlandırmaya ve diğer savaş hazırlıklarını (vergileri arttırmak gibi) yapmaya başlamıştı. 1917'de ABD savaşa tamamiyle girdiğinde IRS, henüz yeni vergileri toplamaktaydı. Bu periyotta federal vergilemede yeni bir çağ başladı.

1913'te Washington'daki Büro personeli ve taşradaki 4.000 çalışan 344 milyon ABD Doları tutarında bir gelir topladı; 1920'de Büro 15.800 kişi istihdam etti ve 5.5 milyar ABD

¹⁸ Taylor, s-34-36

¹⁹ Chommie, s-18

Doları gelir topladı. Savaşın gittikçe şiddetlenmesi daha sonraki on yıllarda da vergi gelirlerinde etkileyici artışlara neden olmuştur.

Niçin 1913'ten 1920'ye kadar personel sayısı çarpıcı bir şekilde arttırılmıştı? Dönemin kayıtları incelendiğinde IRS'den bu artışın yapılmasını Kongre'nin talep ettiği görülmektedir. Devletin normal masraflarına ilave olarak I. Dünya Savaşının maliyeti 35 milyar ABD Dolarına ulaşmıştı. Bu tutarın üçte birlik bir kısmı çok sayıdaki vergilerle karşılanmıştı. Bu vergiler 16. Değişiklikte yer alan ilk gelir vergisi, 1914'te arttırılan harcama vergileri, 1916 tarihli yeni gelir vergisi, yeni emlak vergisi ve yeni savaş kazançları vergisidir.

1917 Savaş Gelirleri Yasası, gelir, içecekler, tütün, aşırı kârlar, kamu hizmetleri, imalatçılar, sigorta şirketleri, pul, gayrimenkul ve harcamalar üzerinden vergi toplanmasına izin verdi.

Savaş süresince iç gelir araçlarının sayısının çoğalması sadece Büro personel sayısının artmasını değil aynı zamanda programlarda ve organizasyonda da bir takım değişikliklerin ortaya çıkmasını sağlamıştır. Örneğin bu dönemde Büro toplumu eğitmek için geniş ölçekli halkla ilişkiler programları düzenlemeye başladı, özellikle gelir vergisine verilen önem çerçevesinde vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek üzere İstihbarat Bölümü kuruldu.²⁰

Savaştan önce iç gelir vergileri gümrükte uygulanan ithalat vergisinden daha fazla gelir getirmeye başlamıştı. Buna karşın savaş zamanında gelir vergisi daha fazla kişiyi kapsayacak şekilde genişlemiş ve devletin en önemli gelir kaynaklarından birisi olmuştur.

1918'de nüfusun sadece %5'i elde ettiği kazanç itibariyle, gelir vergisinin kapsamına girmekteydi. Bu kişiler hâlâ vergi ödemeye karşıydılar. Ancak savaş Hükümet için verginin kapsamını genişletmeyi ve vergi oranlarını yükseltmeyi kolay hale getirmekteydi. Verginin gönüllü ödenmesini sağlamak için İç Gelir Bürosu, vergilerin savaşın finansmanında ne kadar önemli olduğunu anlatmaya yönelik çok geniş halkla ilişkiler kampanyaları başlattı. Pek çok kişi vergi ödemenin bir yurtseverlik görevi ve savaş durumunda önemli bir katkı olduğunu görmeye başladı.

Vergide gönüllülük sistemi bu dönemde başladı. İç savaş zamanında vergi ödeyenlerin aksine artık mükellefler İç Gelir Bürosundan bildirilecek olan vergi tutarını beklemediler. Bunun yerine vergi beyannamelerini doldururken kendi vergilerini kendileri belirlediler, hesapladılar ve devlete ödediler. Bir başka ifadeyle kendi vergilerini kendileri tespit ettiler. Elbette İç Gelir Bürosu mükelleflerin beyanlarını kontrol etti ve eğer hesaplamalarında bir

²⁰ Chommie, s-19

yanlılık varsa bunu onlara ilettili. Günümüzün gönüllü vergi sistemine baktığımızda onun da aynı yönde çalışmakta olduğunu görmekteyiz.²¹

D- YASAKLAMA VE BÜYÜK DEPRESYON DÖNEMİ

I. Dünya Savaşı sona erdiğinde Hükümet vergileri azalttı, ancak İç Gelir Bürosu faal olmaya devam etti. Alkollü içeceklerin satışının yasaklanması 1920'ler boyunca Büronun rolünün genişlemesine neden olmuştur.

Hükümet İç Gelir Bürosunu ülkenin bu konuda temiz kalmasını sağlamakla görevlendirdi ve özel bir yasaklama bölümü başkanı atadı.

1862'den beri alkol üzerindeki vergilere ilişkin zorlayıcı uygulamaları yapmış olduğu için bu sorumluluk da İç Gelir Bürosuna verilmişti ve Büro çalışanları endüstriyi iyi bilmekteydiler. Büro ajanları ve gelir elemanları illegal içki üreticilerini ortaya çıkarmada ve vergi kaçakçılarını yakalamada büyük bir şöhret kazanmışlardı. Bu nedenle pek çok kişi gelir elemanlarının alkolle mücadelede en iyi tercih olduğuna inanmaktaydı.

Yasaklama kaldırılmadan önce ülke çok ciddi sorunlarla karşı karşıya kaldı. Dünya 1929'dan itibaren Büyük Depresyon olarak adlandırılan ciddi bir ekonomik bir bunalımın içine girdi. İşletmeler iflas etti, milyonlarca insan iş bulamadı, bankalar battı ve insanlar biriktirdikleri tüm paraları kaybettiler. Vergi gelirleri de azaldı çünkü insanlarda para (gelir) yoktu. Bu dönemde Devlet topladığı gelirden daha fazla harcamak zorunda kalmıştı.²²

E- II. DÜNYA SAVAŞI DÖNEMİ

II. Dünya Savaşı pek çok yönden bugün yaşadığımız dünyanın oluşumuna katkıda bulunmuştur. Savaş, Amerikalıların radar, jet uçakları, elektronik hesap makinesi ve atom bombası gibi yenilikleri elde etmelerine neden olmuştur. Diğer taraftan savaş, bugün ABD'nde uygulanan vergi sistemini de doğurmuştur.

Federal hükümet savaşın çok büyük miktarlarda para gerektireceğini çok çabuk anlamıştı. Kongre çeşitli vergilerde artışı öngören yasaları yapmasına rağmen ülke hala düşük maliyetle ve kolayca toplanan büyük miktarda kaynağa ihtiyaç duymaktaydı. Bu ihtiyaca cevap vermek için gelir vergisinin gözden geçirilmiş yeni şekli teklif edildi. Hükümet, iş sahibi herkesin vergilendirilmesini sağlamak amacıyla vergilendirilebilir gelir tutarını azalttı. Eski gelir vergisine göre 1939'da 6.5 milyon kişi 1 milyar ABD Doları gelir vergisi, 550.000 şirket 1.1 milyar ABD Doları vergi ödemekteydi. 1945'te yenilenen gelir vergisine göre 48 milyon kişi 19 milyar ABD Doları gelir vergisi ve 603.000 şirket 16 milyar ABD Doları kurumlar ve aşırı kâr vergisi öder hale gelmişti.

²¹ Taylor, s-37-38

²² Taylor, s-40

Devletin çok sayıda insan ve işletmeden vergi toplayabilmesi için yeni bir sisteme ihtiyaç vardı. Hazine Bakanlığı, ücret ve diğer ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmasını öngören ve İç Savaş döneminde uygulanan vergi kesintisi sisteminin yasalaşmasını 1941’de Kongreden talep etti. Bu sistemde İç Gelir Bürosu, işverenlerin çalıştırdıkları kişilerin ücretlerinden önceki yıl beyanlarından hareketle ne kadar vergi kesintisi yapacaklarını belirlemekteydi. İşveren yaptığı vergi kesintisini IRS’e gönderecek daha sonra ise Büro yapılan kesintilerin doğruluğunu basit olarak kontrol edecekti.

Bir işveren, çalışanlardan elde edilen bilgi ve İç Gelir tablolarından hareket ederek çalışanların ücretlerinden ne kadar kesinti yapacağını tahmini olarak belirleyecekti. Daha sonra işveren çalışanın ücretinden indirim ya da kesintileri yapacak ve bunu İç Gelir Bürosuna gönderecekti. Yıl sonunda, çalışan bir beyanname düzenleyerek kendi hesap özeti Büroya gönderecek bu beyanname ne kadar vergi borçlandığını gösterecekti. Eğer çalışandan fazla vergi kesintisi yapılmışsa çalışan bu tutarı iade olarak alacak; eğer kesinti az yapılmışsa çalışan aradaki farkı Büroya ödeyecekti.²³

Vergi sistemi geliştiği gibi İç Gelir Bürosu da gelişmekteydi. Fakat Büro 1952’de pek çok skandalla karşı karşıya kaldı. Denetçiler, İç Gelir Ajanlarının (Revenue Agents) rüşvet aldıklarını ve mahkemede vergi davalarını mükellefler lehine ortadan kaldırdıklarını tespit etti. Sonuçta İç Gelir Bürosu bu personelin işine son verdi ve örgütün içsel yönetimini yeniden düzenledi. Aynı zamanda örgütün ismi de kurumun görevlerinde vergi mükellefine hizmet yaklaşımını vurgulamak amacıyla “**The Internal Revenue Service**” **İç Gelir İdaresi** olarak değiştirildi.

F- 1978’DEN 1983’E KADAR OLAN DÖNEM

1978 yılında hem merkezde hem de taşrada çok büyük bir içsel yeniden yapılanma gerçekleşti. Merkez örgütünün görevleri yeniden belirlendi, vatandaş hizmetleri örgütün her seviyesinde zorlayıcı işlemlerden ve diğer faaliyetlerden bağımsız olarak mükelleflere yardım sağlamak amacıyla diğer fonksiyonlardan ayrıldı. Mevcut bölgesel ve yerel itiraz makamları tek bir İtiraz Bölümü ile değiştirildi, Ana Karar birimi yeniden organize edildi ve vergi dairelerinin rolü değiştirildi.

1982 yılının başlarında İdare hızla artan iş yükü ve artan bütçe kısıtlamaları ile karşılaştı ve Kongreden gelen baskı ile basitleştirme ve belge sayısının azaltılması amacıyla Başkan idareyi ileri götürmek ve vergi konularını geliştirmek amacıyla İdare’nin organizasyonel yapısında değişikliklere başladı. Genel olarak yapılan düzenlemeler, Merkez örgütünün

²³ Taylor, s-42-44

koordinasyonu altında uygulamanın etkinleştirilmesi ile süregelen politikaların geliştirilmesi, İdarenin zorlayıcı işlemlerini yenileme ve tüm yönetsel ve genel yönetim fonksiyonlarını geliştirmeyi amaçlamaktaydı. İtiraz Birimi, Kişisel Vergi ve Şirket Vergileri Bölümü Ana Karar Birimine dahil edildi ve bu birim yeniden organize edildi. Yeni bir Başkan Yardımcısı (Yasama Organı ile İlişkiler) ünvanı ihdas edildi. Yerel itiraz birimlerinin görevlerinin Bölge Birimlerine aktarılması dışında 1982 yılında yapılan değişikliklerin tamamı Merkez örgütünü etkilemişti. Yapılan değişiklikler 21 Mart 1982 tarihinden itibaren yürürlüğe girdi. Bütün bunların yanısıra aynı zamanda, ABD mükelleflerinin yurtdışında incelenmesi ve bazı vergilendirme konularıyla ilgili olarak Uluslararası İşlemler Birimi İdarenin Orta Atlantik Bölgesinde yeniden organize edildi.²⁴

G- ELEKTRONİK ÇAĞ

1960'ların başında mükellef sayısındaki artış ve vergi yasalarının gittikçe karmaşıklaşması IRS'in kağıtlar arasında gömülmesi sonucunu doğurdu. Böylece İdare kağıt ortamında yapılan işleri daha etkin bir şekilde yapabilmek için bilgisayarları kullanmaya başladı.

Martinsburg Ulusal Merkezi 1961'de resmen açıldığında, İç Gelir İdaresi yıllardır yakalamaya çalıştığı özel sektörün bilgisayar kullanımına dahil olmuş oldu. Beyanname işleme sistemi Martinsburg'taki Ulusal Bilgisayar Merkezi'nde ve 7 bölgesel hizmet merkezinde gerçekleştirilmekteydi. Mükellef beyannamesini bölge hizmet merkezine verdiğiğinde, beyanname cihazlarda taranarak beyannamede yer alan bilgiler bilgisayarlara aktarılmakta ve bilgisayar kayıtları manyetik teyp bantlarına aktarılmaktaydı. Mükelleflere ait 15.000 beyannameyi içeren tek teyp bandı rulosu Ulusal Bilgisayar Merkezine gönderilmekteydi. Bu birim mükellefin ana dosyasını oluşturmakta ve bunu bilgisayarlara yüklemekte, aynı dosya teyp bandında yer almakta ve beyannameler ise bölge hizmet merkezlerinde kalmaktaydı. Beyanname bandları ve Ulusal Bilgisayar Merkezi'nden gelen çıktı teypleri mükellefin ya tüm gelirini beyan edip etmediğini tespit etmekte kullanıldı ya da birden fazla iade talebinde bulunup bulunmadığının tespitinde veya mükellefin başka vergi borçlarının (geçmiş yıl borçları dahil) olup olmadığının araştırılmasında kullanıldı.²⁵

Bilgisayar vergi toplamada çok güçlü bir araç haline geldi. Gelir ödemesinde bulunanlar, örneğin ücret ödeyen işverenler, faiz ödeyen bankalar, yaptıkları ödemeleri ve miktarlarını IRS'e bildirmek zorundaydılar. Daha sonra IRS'in bilgisayarları bu bildirimlerle mükelleflerin

²⁴ **Micheal Mulroney**, Federal Tax Examinations Manual (Federal Vergi İncelemeleri Rehberi), A Ronald Press Publication, 1985, s-6-7

²⁵ Chommie, s.29

beyanlarını karşılaştırarak gerçek tutarın beyan edilip edilmediğini araştırıyordu. Eğer tutar farklı ise IRS görevlileri bu farklılığı araştırıyordu.

Diğer taraftan Bilgisayar Çağı IRS'te yeni problemleri de beraberinde getirmişti. 1970'lerde pek çok insan IRS'in gücü karşısında şüpheli durumuna düşmüştü. Bazı kişilere göre IRS incelemeleri politik nedenlerle yapmaktaydı. Bazıları ise yeni sistemin Beyaz Saray'a Başkan'ın politik düşmanları hakkında bilgi sağladığına inanıyorlardı.

Bu söylentiler IRS'te bir takım değişiklikler yapılmasına yol açtı. ABD Başkanı yeni bir IRS Başkanı atadı ve onu diğer hükümet birimlerinden gelen baskılardan tamamen bağımsız kıldı. Kongre mükelleflerin mahremiyetini sağlayıcı yeni yasalar kabul etti. IRS bizzat kendisi çalışanlarına mükellefler ve vergi bilgileri konusunda sıkı kurallar koydu ve mükellef şikayetlerini değerlendirebilmek amacıyla yeni bir birim kurdu.

Bir süre sonra IRS bilgisayar sistemi eskimiş hale geldi ve değiştirilmesi zorunlu hale geldi. Bu bağlamda 1985 yılında IRS yeni bilgisayar sistemini kişilerin vergi kayıtlarını bulmada yaşanan sorunları önlemek için kurdu.²⁶

IRS elektronik çağda çok büyük başarılar etti. 1986'da ilk kez elektronik yöntemle beyanname kabul edildi ve bu dönemdeki rakam sadece 25 bin idi. Daha sonra 1991'de Merkezi Hükümet/Eyalet elektronik beyanname doldurma sistemi Güney Carolina Vergi İdaresi'nde pilot proje olarak başlatıldı ve 2003'te 37 eyalet bu sisteme dahil oldu. 1994'te 14 milyon gelir vergisi mükellefi ve 1.7 milyon kurumlar vergisi mükellefi beyannamelerini e-beyanname ile gönderdi. 2003 sonu itibariyle 53 milyonun üzerindeki gelir vergisi mükellefi beyannamesini elektronik yöntemle doldurma yolunu seçti.²⁷ Bu konudaki son gelişmeleri şöyle özetlemek mümkündür:

- 2005 yılı beyanname verme dönemi sonu itibariyle 66 milyon beyanname elektronik ortamda doldurulmuştur. 2004 yılında bu rakam 62 milyon olarak gerçekleşmişti. Bir başka ifadeyle elektronik ortamda beyanname dolduranların sayısı bir önceki yıla göre %11 oranında artmıştır.
- Free File²⁸ olarak adlandırılan yöntemle beyanname doldurma 5.01 milyona ulaşmış bu da geçen yıla göre %46,2'lik bir artışı ifade etmektedir.
- 16.7 milyon mükellef evinde kişisel bilgisayarı ile beyannamesini doldurmuş bu ise bir önceki yıla göre %17 oranında bir atışı ifade etmektedir.

²⁶ Taylor, s.46-47

²⁷ Elektronik beyanın tarihçesi, www.irs.gov

²⁸ Free File, IRS ve bir yazılım üreticileri konsorsiyumu birlikte teklif ettikleri ve www.irs.gov web sitesinde yer alan ücretsiz beyanname doldurma programıdır. Bu program 3 yıldır mükelleflerin kullanımındadır.

- Muhasebeci ve mali müşavirlerce elektronik ortamda doldurulan 46 milyon beyanname sayısı bir önceki yıla göre %10,6'lık bir artışa karşılık gelmektedir.
- 2005 yılına ilişkin beyanname doldurma sonuçlarına bakıldığında IRS tarihinde ilk kez elektronik ortamda doldurulan beyannamelerin sayısının kağıt ortamında doldurulan beyannamelerin sayısını aştığını görmekteyiz. 2005 yılında toplam 120 milyon beyannamenin 65 milyonu elektronik ortamda doldurulmuştur. Oransal olarak bakıldığında toplam beyannamelerin %65'inin elektronik ortamda doldurulduğunu söylemek mümkündür. Bu durum ise mükellefler açısından kısa sürede ve hesap hatası yapmaksızın beyanda bulunma ve en kısa sürede de vergi iadesini anlamına gelmekte, İdare açısından da iş yükünün azalması, kağıt ortamındaki beyannamelerin elektronik ortama aktarılması için yapılan giderlerin ortadan kalkması ve kısa sürede beyannamelerin karşılaştırılması anlamına gelmektedir.
- Öte yandan rekor sayıda mükellef (49 milyon) iadelerinin banka hesaplarına doğrudan aktarılması olan "Direct Deposit" yöntemini seçmişlerdir. Bu sayı geçen yıla göre %7 oranında bir artışı ifade etmektedir.
- Bir başka gelişme de vergi ödemelerinin kredi kartı ile yapılmasında yaşanmıştır. Yaklaşık 928.000 ödeme kredi kartı ile yapılmış olup bu rakam 2004'e göre %57 oranında bir artışa karşılık gelmektedir.
- Diğer taraftan IRS'in internet sayfası 2004 beyanname döneminde yılında 55.7 milyon kez ziyaret edilmişken 2005 yılında bu sayı hemen hemen iki kat artarak 111 milyona ulaşmıştır.²⁹

²⁹ IR-2005-53, 28 Nisan 2005, 2005 yılı Beyanname Doldurma Dönemi Rekorlar Kırıyor, Basın Bülteni

Aşağıda 2005 beyanname verme dönemine ilişkin karşılaştırmalı bir tablo yer almaktadır:

Tablo -2: 2005 YILI BEYANNAME DOLDURMA İSTATİSTİKLERİ			
Kümülatif Değerler 23 Nisan 2004-22 Nisan 2005			
	2004	2005	% Değişim
	\$	\$	
Kişisel Gelir Vergisi Beyannameleri			
Toplam Alınan	119,935,000	120,133,000	0.2
Toplam İşlenen	98,691,000	100,299,000	1.6
Elektronik Ortamda Alınanlar			
TOPLAM	59,576,000	65,961,000	10.7
TeleFile (telefon)	3,755,000	3,280,000	-12.6
Bilgisayar	55,829,000	62,681,000	12.3
Muhasebeci ve Müşavirler	41,612,000	46,013,000	10.6
Bireysel Olarak	14,209,000	16,668,000	17.3
Toplam İadeler			
Adet	85,326,000	84,741,000	-0.7
Tutar	176.855 milyar Dolar	181.711 milyar Dolar	2.7
Ortalama	2,073 ABD Doları	2,144 ABD Doları	3.5
Doğrudan Hesaba Yatan İadeler:			
Adet	46,179,000	49,400,000	7.0
Tutar	112.496 milyar Dolar	125.098 milyar Dolar	11.2
Ortalama	2,436 ABD Doları	2,532 ABD Doları	4.0

H- 1998'DEN BUGÜNE KADARKİ DÖNEM

Yaklaşık yarım yüzyıllık dönem boyunca en geniş kapsamlı yeniden düzenleme ve modernleşme 1998 IRS Yeniden Yapılanma ve İyileştirme Yasası (The IRS Restructuring and Reform Act of 1998) ile yapılmıştır. Yasa, IRS'i mükellef türlerine bağlı olarak 4 ana daire altında yeniden organize etmiştir:

- Ücret ve Yatırım Gelirleri Dairesi (The Wage and Investment Division), bireysel ya da ortaklık halinde beyanname dolduran 116 milyon mükellefi kapsamaktadır.
- Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Dairesi (The Small Business/Self-Employed Division), yaklaşık 45 milyon küçük işletme ve bağımsız çalışan mükellefe hizmet vermektedir.

- Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Dairesi (The Large and Mid-Size Business Division), 10 milyon Dolardan fazla aktif olan şirketlere hizmet vermektedir.
- Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları Dairesi (The Tax-Exempt and Government Entities Division), çalışanların emeklilik planlarına vergiden muaf vakıflar ve sosyal yardım kuruluşları gibi organizasyonlara ve devlet kurumlarına hizmet vermektedir.

Diğer daireler İtirazlar, İletişim ve Kurumsal İlişkiler ve Soruşturma birimidir. Diğer taraftan Baş Hukuk Müşaviri de İdareye hukuksal alanda hizmet sunmaktadır.

1998 tarihli yasa mükellef haklarını genişleterek idarenin içinde bağımsız bir ses olarak mükellefi desteklemek için Mükellef Avukatlığı Birimini kurmuştur. Mükellef Avukatlığı Birimi normal yollardan çözülemeyen sorunların çözümüne yardımcı olmaya çalışmaktadır. Her eyalet, doğrudan Ulusal Vergi Avukatlığına bağlı yerel bir vergi avukatına sahiptir.

IRS, 2004 mali yılı itibariyle 99.000'den fazla çalışana ve 10.185 milyar Dolarlık bir bütçeye sahiptir.

IV- AMERİKAN GELİR İDARESİ IRS'İN ORGANİZASYON YAPISI

IRS görevini gerektiği gibi yapmak için diğer bir çok resmi kurumla etkileşim içinde olmak zorundadır. IRS'in Hazine Bakanlığı (Maliye Bakanlığı) ile olan ilişkisi özellikle önemlidir. IRS Hazine Bakanlığının bir parçası olmasına ve ona rapor vermesine rağmen temelde bağımsız bir kurumdur.

IRS ve Hazine Bakanlığı arasındaki en önemli etkileşim yasama konusu için vergi politikaları geliştirmekteki ortak çabalarıdır. Ayrıca, IRS Başkanı hazine Üst yönetiminin bir üyesi olup ABD Başkanı tarafından beş yıllık bir süre için atanmaktadır.

A- ÖNCEKİ IRS ORGANİZASYONU

IRS 1998'de başlayan yeniden yapılandırılmasına kadar ulusal, bölgesel ve yerel düzeyde örgütlenmiştir. Vergi politikası, Başkan yönetiminde Washington'daki Ulusal Ofiste yapılmaktaydı. Bu politikayı uygulamak için ülke bölgelere, bölgelerde alt bölgesel bürolara bölünüyordu. 1995'te meydana gelen daha önemli bir yeniden yapılandırma sırasında bu yedi bölge dört bölge olarak birleştirilmiştir. Her bölgeyi bölgesel bir Başkan yönetiyordu. Her bölge içinde bölgesel ofisler vardı. (Bir zamanlar 1995 yeniden yapılandırılması sırasında sayıları 33'e düşürülen 63 bölgesel ofis vardı.) Mükellef beyannamelerinin denetlenmesi (işlenmesi) için ülke çapında 10 tane Servis Merkezi kurulmuştu. (Ek:1 IRS Eski Organizasyon Şeması)

Birçok durumda, mükellef ve vekili (temsilcisi) IRS ile İnceleme (Denetim), Tahsilat, Cezai Soruşturma ve Problem Çözme (Yardım) ofisi olarak tekrar bölümlere ayrılmış çeşitli bölümlerle bölgesel düzeyde ilişki içinde bulunuyordu. Vergi Mahkemesindeki herhangi bir davada, bölgesel ofis sayısı ile uyumlu olarak, 33 tane Bölge Avukatı bulunurdu. Doğaldır ki avukat resmi bir karar talep ettiğinde Ulusal Ofis ile bağlantı kuracaktı. Benzer şekilde idari bir başvuru yapılmış olsaydı Bölgesel Başvuru Ofisi ile bağlantı kurulacaktı. Böylece, resmi bir karar talebi veya idari bir başvuru haricinde birçok mükellef ve vekili IRS ile bölgesel düzeyde bağlantı kurmaktaydı.³⁰

B- 1998 YENİDEN YAPILANDIRMASINA GENEL BAKIŞ

1998 IRS'in Yeniden Yapılanma ve Reform Kanunu uyarınca, IRS tüm yapısını yenilemiştir. Bu yasa çerçevesinde IRS beş temel değişiklik başlatmıştır:

- 1- İş uygulamalarını yeniden belirlemek,
- 2- Organizasyon yapısını yeniden kurmak,
- 3- Yönetim rollerini açık sorumlulukla oluşturmak,

³⁰ **Ira L. Shafiroff**, IRS Uygulama ve Prosedür El Kitabı, Üçüncü Baskı, Practicing Law Institute, New York City, 2005, s- 2-4

4- Performans ölçülerinde bir denge yaratmak,

5- Yukarıda bahsedilen değişiklikleri desteklemek için yeni teknoloji kurmak.³¹

Kongre ve IRS Başkanı, eski yapının mükellef ihtiyaç ve beklentilerine cevap veremeyecek kadar kullanışsız ve yetersiz olduğunu düşünmekteydiler. Coğrafi yapıya dayalı olan bir organizasyon vergi ödeyen halka artık hizmet vermiyordu. Bu nedenle IRS dört operasyon grubuna ayrılarak yeniden yapılandırılmış, her grup benzer ihtiyaçları olan mükelleflere hizmet etmek için bütün sorumluluk kendilerine ait olmak üzere görevlendirilmiştir:

- 1- Ücret ve Yatırım(Yatırım Gelirleri)
- 2- Küçük İşletmeler-Bağımsız Çalışanlar
- 3- Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler
- 4- Vergiden Muaf Kuruluşlar ve Kamu Kuruluşları

Bu uygulama grupları 2 servis organizasyonu ile desteklenmektedir: Bilgi Sistemleri ve Geniş Kapsamlı Hizmetler Dairesi (tesisler ve edinimler gibi yaygın hizmetleri sağlamak).

Temyiz ve Ulusal Mükellef Avukatı, mükellefler için ayrı olarak uzmanlaşmış bağımsız kanallar sağlayan ülke çapında organizasyonlardır.

Cezai Soruşturma Bölümü vergi kanunlarının cezai ihlallerinin araştırılmasından tek başına sorumlu olup IRS içinde “uç birim” olarak çalışmaktadır. 1998 yeniden yapılandırmasından önceki organizasyon modelinden daha küçük olan Ulusal Ofis, genel politika oluşturmaya, operasyon birimlerinin hedefleri ve planlarını gözden geçirmeye devam etmektedir ve daha önemli ilerleme konularını geliştirmektedir.

C- UYGULAMA BİRİMLERİ

1- ÜCRET VE YATIRIM UYGULAMA BÖLÜMÜ (W & I)

Ücret ve Yatırım Uygulama Bölümü dört uygulama bölümünün ilkidir. Bu uygulama bölümü, dosyaları ortak olanlar dahil olmak üzere yaklaşık 116 milyon mükellefe hizmet vermektedir. Buradaki 88 milyon beyanname sadece ücret ve yatırım geliriyle açıklanmaktadır. Bu gruptaki mükelleflerin gelirlerinin hemen hemen hepsi üçüncü kişiler tarafından bildirilmektedir ve vergilerin büyük bir çoğunluğu da üçüncü kişiler aracılığıyla toplanmaktadır. Bu mükelleflerin çoğu IRS ile yılda sadece bir kez temas kurarlar ve bu mükelleflerin çoğunluğu vergi iadesi alırlar. Ücret ve Yatırım Bölümü mükelleflerinin

³¹ **Robert E. Meldman, Richard J. Sideman**, Federal Taxation Practice and Procedure (*Federal Vergileme Uygulaması ve Prosedürü*), Altıncı Baskı/ CCH Incorporated, 2001, s-102

gelirlerinin üçüncü kişiler tarafından bildirilmesinden dolayı yüksek bir uyuma sahip olduklarına inanılmaktadır.

%28'i yılda 10.000 \$'dan az kazanmakta olanlarla birlikte Ücret ve Yatırım mükelleflerinin büyük bir kısmı yılda 50.000 \$'ın altında kazanmaktadır. Sadece %2'si 100.000 \$'dan fazla kazanmaktadır. 116 milyon Ücret ve Yatırım mükellefinin yarısından fazlası beyannamelerini muhasebeciden yardım almadan kendisi hazırlamaktadır.

Bir Başkan ve Başkan vekili Ücret ve Yatırım Uygulama Bölümünün üst yönetim takımının başıdır. Üç önemli fonksiyonel yapının yöneticileri IRS Başkanına doğrudan rapor verirler:

- İletişim, Yardım, Araştırma ve Eğitim
- Müşteri Hesap Hizmetleri
- Uyum

Buna ek olarak Ücret ve Yatırım Uygulama Bölümü aşağıdaki personel işlemleri ile desteklenmektedir: Strateji ve Finansman; EEO ve Değişim; İletişim; İş Sistemleri Planlaması; İnsan Kaynakları ve Elektronik Vergi Yönetimi.

Vergi beyannamelerini ve diğer bildirimleri alan ve denetleyen, mükellef hesaplarını yöneten ve basitçe uygunluk denetimi yapan Andover, Atlanta, Austin, Fresno ve Kansas'ta bulunan beş hizmet merkezi Ücret ve Yatırım Bölümüne bağlıdır.

2- KÜÇÜK İŞLETMELER VE BAĞIMSIZ ÇALIŞANLAR UYGULAMA BÖLÜMÜ (SB/SE)

Mükellefleri küçük işletmeler ve bağımsız çalışanlardan oluşan bu uygulama bölümü yaklaşık 45 milyon mükellefe hizmet etmektedir. Bunlar, kısmen veya tamamen kendi işini yapan kişiler ve küçük işletmelerdir. Bu grubun IRS ile olan ilişkisi Ücret ve Yatırım Mükelleflerinden çok daha karmaşıktır. Bunların IRS ile yılda sayıları 4 ile 60 arasında değişen rutin işlemleri vardır ve yaklaşık 559 milyar Dolar nakit ödeme yaparlar ki bu ödeme IRS tarafından toplanan toplam nakitin yaklaşık %40'ını temsil etmektedir. Bu miktar kişisel ve ortaklık gelir vergileri, işletme vergisi, tüketim vergisi ve her birinin dosyalama ve teknik ihtiyaçları olan çalışanlardan kesilen stopajları içermektedir. İş gelirleri ve vergi çeşitleri zaten karmaşık olduğundan uyum sorunları da karmaşıktır. Ücretlilerden yapılan stopaja ilişkin bilgi vermede yaşanan eksiklikler ve büyük tutarlı ödemeler bu grubun vergi toplama ve uyum konusunda oldukça problemlili bir grup olmasına yol açmakta ve bu da hata olasılığını arttırmaktadır.

Bir Başkan ve Başkan vekili Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Uygulama Bölümünün üst yönetim takımının başıdır. Aşağıda yer alan üç önemli fonksiyonel yapının yöneticileri IRS Başkanına doğrudan rapor verirler:

- 1- Mükellef Eğitimi ve İletişim
- 2- Müşteri Hesap Hizmetleri
- 3- Uyum

Bu Uygulama Bölümü New Carrollton ve Maryland'de bulunmakta ve Küçük İşletmeler ve Serbest Meslek Sahibi Bölümü için bu üç bileşene stratejik önderlik yapmaktadır. Çeşitli alanlara, bölgelere ve gruplara ayrılmış bu üç önemli bileşenin her birinde bu operasyon grubunun coğrafik etkileri bulunmaktadır.

3- BÜYÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER UYGULAMA BÖLÜMÜ (LMSB)

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Uygulama Bölümü, aktifleri 10 milyon Dolardan fazla olan işletmeleri içermektedir. (örn: yaklaşık 210.000 mükellef). Bu grup yılda 712 milyar Dolardan fazla vergi ödemektedir (gelir, istihdam, tüketim ve stopaj vergileri gibi). Vergi Kanununu yorumlama, vergi hesaplama ve düzenleme sorunları gibi yaygın olan bir çok karışık duruma rağmen tahsilat sorunları azdır. Her yıl mükelleflerin yaklaşık %10'u incelenir ve bu mükelleflerin büyük bir çoğunluğu IRS ile sürekli olarak ilişki içindedir.³²

Bu işletmeler genellikle çok sayıda kişi istihdam etme temeline ve şirket içi muhasebe sistemine sahiptirler. Bu işletmeler ayrıca en karmaşık sorunlar için bile geniş hukuk ve muhasebe organizasyonlarına ulaşabilme imkanına sahiptirler. Büyük ortaklık mükelleflerinin yaklaşık %18'i Yabancı Kontrollü Ortaklıkları tarafından sahiplenilmişlerdir. Organize Edilmiş İnceleme Programı (Coordinated Examination Program) 1997'de yabancı vergi kredilerinde yaklaşık 40 milyar Dolarlık beyanname içermekteydi ki bu da beyan edilen kredilerin %80'inden fazlasına tekabül etmektedir.³³

Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Uygulama Bölümünü Başkan ve Başkan Vekili yönetmektedir. Bu operasyon bölümü büyük şirket gruplarının ihtiyaçlarını en iyi şekilde ele almak için endüstri dallarına ayrılmıştır.

Bu bölüm (LMSB) coğrafik bir ayrılmanın tersine endüstri grupları olarak ayrılmıştır. Bu gruplar aşağıdaki gibidir:

- 1- Finansal Hizmetler ve Sağlık,
- 2- Doğal Kaynaklar,

³² Meldman, Sideman, s-105

³³ Shafiroff, s-2-22

- 3- Ağır Sanayii, İnşaat ve Ulaşım (Taşımacılık),
- 4- İletişim, Teknoloji ve Basın,
- 5- Perakendeciler, Gıda ve Eczacılık.

Bu grubun önceki ve şimdiki yapısını karşılaştırdığımızda bazı görevlerin yeniden yapılandırma sırasında kaldırıldığını kolaylıkla görmekteyiz:

Tablo 3: BÜYÜK VE ORTA ÖLÇEKLİ İŞLETMELER UYGULAMA BÖLÜMÜ YÖNETİM YAPISI

ÖNCEKİ YAPI	ŞİMDİKİ YAPI
1- Başkan	1- LMSB Başkanı
2- Başkan Vekili	2- Endüstri Yöneticisi
3- Baş Uygulama Yetkilisi	3- Alan Uygulama Yöneticisi
4- Başkan Yardımcısı	4- Bölüm Müdürü
5- Bölge Başkanı	5- Takım Müdürü
6- Bölge Uyum Görevlisi	
7- Alt Bölge Yöneticisi	
8- Grup Şefi	
9- Grup Şefi Yardımcısı	
10- Bölüm Şefi	
11- Grup Müdürü	
ÇALIŞAN	GELİR MEMURU VEYA UZMAN

LMSB Uygulama Bölümünün ulusal merkezi Washinton'dadır. Ayrıca alan uzmanları da Washington da yer almaktadır. Beş endüstri grubu, endüstri mükelleflerinin yüksek bir oranda yoğunlaştıkları şehirlerde merkezlenmiştir. Finansal Hizmet ve Sağlık Merkezi Manhattan'dadır³⁴. İletişim, Teknoloji ve Basın Merkezi Houston'dadır.³⁵ Perakendeciler, Gıda ve Eczacılık Merkezi Chicago'dadır.³⁶ Ağır Sanayi, İnşaat ve Ulaşım Merkezi New Jersey'dedir.³⁷

4- VERGİDEN MUAF KURULUŞLAR VE KAMU KURULUŞLARI UYGULAMA BÖLÜMÜ (TE/GE)

TE/GE Uygulama Bölümü üç farklı mükellef grubunun ihtiyaçlarına hizmet etmek için kurulmuştur: Emeklilik planları, Muaf Organizasyonlar, Kamu Kuruluşları.

Mükellefler, küçük yerel organizasyonlar ve belediyeler ile büyük üniversiteler, emekli sandıkları, devlet kurumları ve karmaşık vergi muafiyetli tahvil işlemlerini yapanlar arasında değişmektedir. Bu organizasyonlar kendilerine has ihtiyaçları ile büyük bir

³⁴ Bu grupta yaklaşık 46.600 mükellef yer almaktadır.

³⁵ Bu grupta yaklaşık 14.100 mükellef yer almaktadır.

³⁶ Bu grupta yaklaşık 17.400 mükellef yer almaktadır.

³⁷ Bu grupta yaklaşık 29.200 mükellef yer almaktadır.

ekonomik sektörü temsil etmektedirler ve vergi kanununun oldukça uzmanlaşmış hükümleri ile idare edilmektedirler. Bu Bölüm yaklaşık 24 milyon mükelleften oluşmaktadır. Bu grup genelde gelir vergisi ödememesine rağmen, 220 milyar Dolardan fazla istihdam vergisi ve gelir stopajı ödemekte ve aktif büyüklüğü olarak ise yaklaşık 7 trilyon Dolarlık bir kısmı kontrol etmektedir.

Bir Başkan ve vekili TE/GE Uygulama grubuna başkanlık etmekte olup merkezi Washinton'dadır.

D- BAŞ AVUKATLIK OFİSİ (BAŞ HUKUK MÜŞAVİRLİĞİ)

IRS'in Baş Avukatı, IRS'in yasal hizmetlerini Baş Avukatlık Ofisi aracılığıyla sağlaması için ABD Başkanı tarafından atanmaktadır. Avukatın görevleri şunları içermektedir: Yönetmelik (tüzük) taslakları, resmi kararlar ve diğer belirlenmiş rehberlikleri yapmak; Vergi ve İflas Mahkemelerindeki davalara bakmak; beyannameler hem dosyalandıktan (kayda alındıktan) önce hem de sonra mükelleflere ve çeşitli IRS fonksiyonlarına yasal tavsiye ve kararlar sunmak.

Baş Avukatlık Ofisinin üç önemli alanı vardır;

1- Teknik : Baş Avukatlık teknik organizasyonu Ulusal Ofis'te bulunmaktadır ve buradaki rolü, Vergi Kanunlarının otoriter yasal yorumlarını sağlamaktır. Bu sorumluluk düzenlemelerin yapılmasını, gelir yönetimlerini, özel belge yönetimlerini, teknik tavsiye ve ileri fiyat belirleme anlaşmalarını içermektedir.

2- Bölüm Avukatı : Bölüm Avukatı, yeni Avukatlık organizasyonunun kritik bir parçasıdır. Beş tane Bölüm Avukatı ofisi bulunmakta olup bir tanesi IRS'i temsil etmek diğer dördü ise her bir IRS organizasyon bölümüne hizmet etmektedir. Bölüm Avukatı yasal tavsiye ve temsil hizmeti sunar ve operasyon bölüm yönetiminin plan çalışmalarında ve aktivitelerinde yer alır.

3- Alan Avukatı : Alan Avukatı yerel olarak yürütülen davalarda, dava hizmetleri ve yasal öneri verir. Alan Avukatı IRS'in Vergi ve İflas Mahkemelerinde temsilciliğini sürdürmekte ve operasyon bölümü personeline yasal tavsiye vermektedir. Bunlar avukat grupları şeklinde organize edilmiş olup görevlendirilmiş bir bölüm avukatına rapor vermektedirler.

E- IRS TEMYİZ OFİSİ

Temyiz Ofisi IRS uyum faaliyetine itiraz eden herhangi bir mükellef için alternatif uyuşmazlık çözüm alanıdır. Bu ofisin merkezi Washington'dadır ama bugünkü ofislerin coğrafik dağılımı sürmektedir. Bağımsız statüdeki Temyiz Ofisi, bir tahsilat işleminin

önerilmesinden ya da beyannamenin incelenmesinin tamamlanmasından sonra bütün mükelleflerin davalarının kısmi bir incelemeye tabi tutulmasını garanti etmektedir.

Üç temyiz operasyon birimi her bir mükellef grubunun işlemlerini yürütmektedir. Bu birimler:

- Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Temyizleri
- Küçük İşletmeler/Serbest Meslek Sahipleri/Vergiden Muaf Kuruluşlar/Kamu Kuruluşları Temyizi
- Ücret ve Yatırım Temyizleri

F- ULUSAL MÜKELLEFLER AVUKATLIĞI HİZMETİ

Ulusal Mükellef Avukatı, IRS ile olan ve normal idari süreç nedeniyle problemler yaşayan mükelleflere yardım etmek için atanmıştır. Mükellef Avukatlığı, yeni bağımsızlığı kurumsallaştırmanın bir başlangıcı olarak yeni bir misyon yaratmıştır: “IRS ile olan problemlerini çözmeye mükelleflere yardımcı oluyoruz ve problemleri önleyecek değişiklikler öneriyoruz.” Yeni Ulusal Mükellef Avukatlığı iki temel fonksiyon üzerine kurulmuştur:

- 1- Dava fonksiyonu,
- 2- Sistem analizi ve savunma fonksiyonu.

İlk fonksiyonun amacı mükellefin tüm sorunlarını çözmektir. Sistem analizi ve savunma fonksiyonu, sistem problemlerini belirlemek, kökleşmiş sorunları analiz etmek, yeni sistem ve uygulamalarla ilgili olabilecek potansiyel sorunları belirleyerek bunlara yönelik çözümler geliştirmek için operasyon bölümleriyle çalışmakla sorumludur.

Savunma Ofisi (avukatlık ofisi) temyiz veya hukuki incelemenin yerine geçen bir müessese değildir. Bu ofis mükelleflerle bağlantı kurmak için coğrafik olarak kurulmuştur. 1998 IRS Yeniden Yapılanma ve Reform Kanununun bir sonucu olarak, savunma organizasyonundaki bütün çalışanlar sonuçları Kongre tarafından belirtilen Ulusal Mükellef Avukatına doğrudan rapor etmektedirler. Bu da, mükelleflere bağımsız bir bakış açısı sağlandığını ve ikinci bir inceleme yapıldığını garanti etmektedir.

G- SUÇLA İLGİLİ SORUŞTURMA BİRİMİ (CI)

Cezai Soruşturma Birimi, IRS’in yeniden yapılandırılması ve modernizasyonu programından önce Cezai Araştırma Bölümü olarak biliniyordu. Cezai Soruşturma Biriminin misyonu, İç Gelir Kanununun potansiyel suç ihlallerini ve ilgili finansal suçları kanuna uygunluk ve vergi sistemindeki güveni artıracak şekilde araştırarak kamuya hizmet etmektir. Yeni Cezai Soruşturma Birimi, vergi dışı suçlardan çok vergi idaresi sorunları üzerine odaklanmıştır. IRS yeniden yapılandırma planı altında Cezai Soruşturma Birimi, IRS Başkanı

ve vekiline doğrudan rapor vermektedir. Cezai Soruşturma Birimi, ülke çapında 6 alan yöneticisine rapor veren 35 özel ajan ile çalışmaktadır.

H- IRS YÖNETİM KURULU

Kanunun bir parçası olarak Kongre bir IRS Yönetim Kurulu oluşturulmasını uygun görmüştü. Böyle bir kurulun kurulmasındaki amaç IRS yönetiminde ve idaresinde önemli değişiklikler gerçekleştirmektir. Bu kurul fon sağlama ve istihdam seviyeleri, eğitim ve kariyer geliştirme ihtiyaçları, mükellef eğitimi, modernizasyon gerekleri ve müşteri hizmetleri sorunları hakkında tavsiyelerde bulunur. Kurul özel sektörden 6 üye, IRS işçi sendikasından bir temsilci, IRS Başkanı ve Hazine Bakanı veya onun atayacağı temsilciden oluşmaktadır.

Kurul üyeleri politik ilişkilerle ilgili olmadan ve sadece aşağıda bahsedilen alanlarda sahibi oldukları bir veya daha fazla profesyonel deneyim ve uzmanlıkları temel alınarak atanmaktadır: Geniş çaplı hizmet organizasyonlarının yönetimi, müşteri hizmetleri, vergi idaresi ve uyumunu içeren federal vergi kanunları, bilgi teknolojisi, organizasyon gelişimi, mükelleflerin ihtiyaç ve beklentileri, küçük işletmelerin ihtiyaç ve beklentileri.

Kongre, yeni yönetim yapısının ihtiyaç duyulan alanlarda daha fazla uzmanlık ve IRS'in etkili, çözümleyici ve fonksiyonlarını yerine getirirken uygun biçimde hareket eden saygın bir kuruluş olmasına yardımcı olacak odaklanma ve sürekliliği getireceğini beklemektedir.

I- IRS PERSONELİ

Yeniden yapılanma sonucunda IRS, "vergi uyum memuru", "Beyanname Doldurma uzmanı" ve "vergi çözümlenme temsilcisi" olarak adlandırılan yeni pozisyonlar ihdas etmiştir. Bu pozisyonlar yaklaşık 98.000 IRS çalışanını temsil eden Ulusal Hazine Çalışanları Sendikasının yardımıyla kurulmuştur. Bu pozisyonların yapısı ve görevi özetle şöyledir:

Vergi Uyum Memuru: Yaklaşık 1.200 kadro oluşturulmaktadır. Bunlar, bireysel ve kurumsal mükelleflerin inceleme ve araştırmalarını yürüteceklerdir. Vergi uyum memurları, vergi hukuku ve ilgili muhasebe konularında uzmandırlar. Tamamı olmasa da eski vergi denetçileri/müfettişlerinin çoğunluğu şu anda vergi uyum memurudur. Bu pozisyonlar Küçük Ölçekli İşletmeler ve Serbest Meslek Sahibi Bölümünde bulunmaktadır.

Beyanname Doldurma Uzmanı : Yaklaşık 400 kadro oluşturulmaktadır. Bunlar beyanname doldurulması ve dosyalama öncesi süreçte vergi ve muhasebe tavsiyeleri vermektedirler. Ayrıca bunlar araştırma ve çalışmaları idare ederler ve Kurumun faaliyette bulunan gruplarına odaklanırlar. Bu pozisyonlar Küçük Ölçekli İşletmeler ve Serbest Meslek Sahibi Bölümünde bulunmaktadır.

Vergi Çözümlenme Temsilcisi : Yaklaşık 650 kadro oluşturulmaktadır. Bunlar inceleme, tahsilat ve muhasebe sorunlarını çözmektedirler. Bunlar vergi beyannamelerini

incelerler ve mükelleflere vergi muhasebesi yardımı sağlarlar. Eski Mükellef Hizmetleri çalışanlarının çoğu şu anda Vergi Çözümleme Temsilcisidir. Bu pozisyonlar Ücret ve Yatırım Geliri Bölümünde bulunmaktadır. (EK:3, IRS İş Ünvanları Listesi)³⁸

³⁸ Meldman, Sideman, s-122

V- VERGİ İNCELEMESİ

A- VERGİ İNCELEMESİ NEDİR?

Vergi incelemesi, bir kişinin yada kurumun defterlerinin, yasal belgelerinin ve kayıtlarının incelenmesidir. Bunun yanısıra inceleme, tarafları araştırarak kişi ya da kurumun gerçek vergi borcunu belirlemeyi de kapsar.³⁹

IRS vergi incelemesi, bir kişinin beyannamesinde beyan ettiği gelirin, indirimlerin, istisnaların, mahsupların ve diğer vergisel imkanların sadece doğruluğunu teyit etmek ve beyan edilen verginin gerçek vergi tutarı olup olmadığını tespit etmektir. Bir vergi incelemesinin varlığı suça ilişkin bir yanlış fiili ya da mükellefin beyannamesindeki hatalı bilgiyi ne ortaya koyar ne de iddia eder. Gerçekte İdarenin yaptığı dikkat çeken bir unsurla ilgilenilmesinden başka bir şey değildir. Örneğin 1995'te IRS tarafından dairede gerçekleştirilen basit incelemelerin ortalama %16'sı ve ülke genelinde mükellefin işyerinde gerçekleştirilen büyük incelemelerin %6'lık kısmı mükelleflerin vergi yükümlülüklerinde herhangi bir artış olmadan sonuçlanmıştır; gerçekte incelenen mükelleflerin vergi iadesi alması da uygulamada karşılaşılabilen bir durumdur.

Vergi inceleme oranları son yıllarda ciddi şekilde düşüşler göstermiştir. Örneğin 1997'de inceleme oranı en düşük tarihi seviye olan %0.65'e inmişken bu oran 2000'de %64 oranında bir azalma ile %0.23'e inmiştir. Buna rağmen düşük seviyedeki bu oranlar inceleme riskini aşırı bir şekilde abartmakta ve yanlış anlamalara neden olmaktadır. Çalışan düşük gelirli kişileri vergisel yönden teşvik etmek amacıyla düzenlenen en az geçim indirimi içeren beyannamelerin incelenmesi konusunda Kongre tarafından yapılan zorlayıcı uygulamalar neticesinde IRS bu beyannamelere özellikle eğilmeye başladı. Böylece, en az geçim indirimi uygulamayanlar arasında inceleme oranı 370'te sadece 1 olarak gerçekleşti. Dahası, 100.000 Dolardan fazla düzeltilmiş brüt geliri olan mükelleflerde vergi inceleme oranı 1998'de %2 iken 2000'de % 1'e inmiştir. Aslında en az geçim indiriminden yararlanan kişilere önem verilmesi 25.000 Dolardan az düzeltilmiş brüt geliri olan ve incelenen mükellefler için 100.000 Dolar kazancı olan bir mükellefe göre büyük bir şans olmuştu. Öte yandan IRS, düşük inceleme oranlarını arttırmak için daha fazla eleman alarak sorunu çözmeye de gayret etmektedir.

Buna rağmen en son bilgiler göstermektedir ki, IRS'in çabaları henüz başarılı olamamıştır. İşyeri sahibi mükellefler ile şirketler ve diğer kurumlarda vergi inceleme oranları olabildiğince düşmüş ve İdari cezaların sayısı da gittikçe azalmıştır. Sadece yüzyüze yapılan vergi incelemeleri irdelendiğinde inceleme oranı 1000 beyannamede sadece 1,6'dır.⁴⁰

³⁹ IRS'in 3114 sayılı yayını (9-98)

⁴⁰ Shafiroff, s. 3-3

1998 IRS Yeniden Yapılandırma ve Reform Yasası'ndan önce inceleme fonksiyonu bölgesel yapıda gerçekleştirilmekte idi. İnceleme fonksiyonu, bölge ya da alt bölge ofislerinde ya da vergi dairelerinde (Hizmet merkezlerinde) yürütülmekte idi. Örgüt, zamanının çok büyük bir kısmını ve deneyim sahibi elemanlarının çoğunluğunu, çok kademeli olarak kurulan inceleme örgütü yapısına hasretmiş durumdaydı. 1998 IRS Yeniden Yapılandırma ve Reform Yasası'ndan sonra IRS incelemeleri bölüm (mükellef türlerine göre oluşturulan) yapıda yapmaktadır.

Geçmişte Bölge ofisleri alt bölgeler için planlama, değerlendirme ve koordinasyon desteği sağlamaktaydılar. Alt bölgedeki inceleme birimi telefonla ya da yazı ile inceleme, vergi dairesinde görüşme yolu ile inceleme ve mükellefin işyerinde yapılan inceleme yöntemleri ile vergi ve cezalar yönünden gerçek tutarın tespiti, iade taleplerinin incelenmesi, vergi itfaları için belge düzenlenmesi gibi faaliyetleri gerçekleştirir. Vergi Daireleri Uyum Birimi ise vergi dairesi incelemelerine yardım eder, bilgi içeren doküman sağlar, beyannameleri gözden geçirmek için sınıflandırır ve seçer, alt bölgeler ve itiraz bürolarınca yapılan düzeltme işlemlerini gerçekleştirir ve iade taleplerine ilişkin red belgelerini hazırlar.⁴¹

B- İNCELEME ELEMANLARI

Vergi incelemesinin amacı mükellefin gerçek vergi borcunu belirlemektir; ne fazla ne de az. Bir incelemenin kalitesi, mükellefin defter ve belgelerinin konuyla ilgili gerçeklerden hareketle gereken derinlikte ve liyakati kapsayan konularda yürürlükteki vergi yasalarının gerçek anlamlarını yorumlayarak ve konuyla ilgili diğer yasaları doğru bir şekilde uygulayarak-yapılması demektir.

İnceleme elemanı, hem mükellef hem de Devlet'e karşı gerçek vergi borcunu tespit etme konusunda ve inceleme ile ilgili bütün konularda adil ve tarafsız (nötr) bir yaklaşım sergileme konusunda sorumludur.

IRS'in yüksek seviyede gönüllü uyumu sağlama amacı, vergi ödeyen kitlenin tamamıyla güveni ve işbirliğine dayanır.

İnceleme elemanının adil ve tarafsız yaklaşımı gönüllü uyumun artmasına yardım eder. İnceleme elemanı her incelemeye objektif bir bakışla yaklaşmak zorundadır.⁴²

IRS beyanname seçimi ve her tip federal vergi beyannamelerinin incelenmesinde mükellef için geçerli olan gerçek vergi borcunu tespitiye yönelik bir inceleme programı uygular. İncelemeler ya yüzyüze görüşmeler aracılığıyla ya da telefon veya yazı ile gerçekleştirilir. Ücret ve Yatırım Gelirleri Uygulama Bölümü incelemelerinin çoğu Uyum Merkezi Elemanlarınca

⁴¹ Mulroney, s.172

⁴² İç Gelir İşlem Yönergesi (The Internal Revenue Manual)

telefon ya da yazı ile gerçekleştirilir. 2001 mali yılında 529.241 adet beyanname Uyum Merkezi İncelemeleri aracılığıyla düzeltilmiştir. Bu rakam toplam bireysel vergi beyanamesi incelemelerinin %70'ine karşılık gelmektedir.

Her bölge, **Vergi Denetçilerine (Tax Auditors)** (Bu ünvan daha sonra Compliance Officer-Uyum Yetkilisi- olarak değiştirilmiştir) ve incelemeleri yürütmek amacıyla görevlendirilen **Gelir Ajanlarına (Revenue Agents)** sahiptir.

Vergi Denetçileri (Tax Auditors) muhasebeci değildirler ve bu işi yapabilmeleri için 9 sömestr saatlik muhasebe dersi almaları gereklidir. Vergi denetçileri, seçilen bireysel mükellefler, istihdam üzerinden yapılan vergilendirmeler ve tüketim vergileri konusunda inceleme yaparlar. **Vergi Uyum Yetkilileri (Tax Compliance Officer)** birer uyum personeli olup 6 - 12 sömestr saatlik muhasebe dersi almaları gerekmektedir. Bu elemanlar, seçilen bireysel gelir mükellefleri ile işletmelere ait karmaşık vergi konularını incelerler.

Mükellefin işyerinde inceleme yapan **Gelir Ajanlarına (Revenue Agents)** ise en azından 32 sömestr saatlik muhasebe dersi verilmiş olması gerekmektedir. Uyum Yetkilisi ve/veya Gelir Ajanı ayrı ayrı bir Grup Yöneticisi tarafından yönetilen 10-12 kişilik gruplar olarak atanırlar. Grup Yöneticisi çalışma sonuçlarını o bölgede yer alan Gelir Ajanları (Revenue Agents), Vergi Denetçileri (Tax Auditors) ve Gelir Elemanları (Revenue Officials)ndan oluşan 4-5 grubu yöneten Alt Bölge Yöneticisine (Territory Manager) rapor verir. Bu Bölge Yöneticisi de doğrudan Bölge Yöneticisine (Area Manager) rapor verir. Büyük ve Orta Ölçek İşletme Uygulama Bölümünde görevlendirilen Gelir Ajanları (Revenue Agents), bir endüstri grubunu yöneten grup yöneticisine rapor ederler.⁴³

Yukarıda da belirtildiği üzere Gelir Ajanları muhasebecidirler yani belirtilen düzeyde muhasebe dersi almış olmaları gerekir. Onlar, Vergi Denetçilerine (Tax Auditors) göre daha iyi eğitilmiştirler. Literatürde Mükellefin İşyerinde İnceleme Yapan Denetçi (Field Agents) olarak da adlandırılan Gelir Ajanları (Revenue Agents) ticari ya da gayri ticari yüksek tutarlı gelirlerin incelenmesinden sorumludurlar.

Vergi İnceleme elemanları (Tax Examiner) mükellefin işyerinde inceleme yaparken Uyum Merkezleri ise yazı ile yapılan incelemeleri gerçekleştirirler.

Gelir Bürosu Denetçileri (Revenue Office Examiner), ücretlilerden yapılan tevkifata yönelik beyanları incelemek üzere eğitilmişlerdir. Bilgiler şahısların beyanmelerinden toplanır, tevkifata ilişkin beyanmelerden ayrı gösterilir ve denetime tabi tutulur.

⁴³ McKenzie, Kole, Outterson, s-2-6

Öte yandan hileli vergi suçlarını soruşturan Cezai Soruşturma (Criminal Investigation) birimi de IRS'in yasal cebri uygulama bölümlerinden biridir. Bu bölümün elemanları Özel Ajan (Special Agent) olarak adlandırılırlar. Cezai Soruşturma (Criminal Investigation) birimi diğer birimlerden ayrı olarak vergi yasalarına uyumun zorla sağlanması ile görevlidir. Cezai Soruşturma Özel Ajanları'nın önceliği, vergi yasalarının ihlal edilmesinin soruşturulmasıdır. Buna karşın Cezai Soruşturma Özel Ajanları mali soruşturma deneyimleriyle kara para aklama ve uyuşturucu soruşturmalarında yerel, eyalet ve federal düzeydeki diğer cebri uygulama birimlerine ortaklaşa çalışmalarda yardım ederler. Cezai Soruşturma Başkanı (Chief) Washington D.C.'de IRS'in ana merkezinde yer almaktadır. Başkan, ülke genelinde Cezai Soruşturma biriminin politikasını ve programlarını yönetir.

C- IRS İNCELEME TÜRLERİ

1- İçeriklerine Göre Sınıflandırma

Günümüzde IRS beş ana başlık altında inceleme programlarını yürütmektedir. Bunlar;

- a) İndirilemeyecek Kalemler Programı
- b) Mektupla Yapılan İnceleme (Correspondence Examination)
- c) Dairede Yapılan İnceleme (Office Examination)
- d) Mükellefin İşyerinde İnceleme (Field Examination)
- e) Araştırma İncelemesi (Research Audit)

a) İndirilemeyecek Kalemler Programı

İlk inceleme türü olan İndirilemeyecek Kalemler Programı, basit bir inceleme türü olup, Vergi Dairesinde yapılır. Vergi Dairesi personeli kalemler bazında, hatalı vergi hesaplamalarını, hatalı aile reisi statüsünü, indirim hakkı olmayan kurumlara yapılan bağışları ve normalden fazla çocuk sağlık giderlerini beyannamelerde inceler.

b) Mektupla Yapılan İnceleme (Correspondence Examination)

Beş temel vergi incelemesinden ikincisi yazı ile yapılan incelemedir. Bu inceleme genellikle Vergi Dairelerinde yapılır. İsminde de anlaşılacağı üzere bu incelemede IRS tek bir vergi konusunu içeren bir mektup gönderir. Mektupla yapılan inceleme türlerinden bazıları şunlardır: IRA ödemelerini (emeklilik fonu ödemeleri), tasarruf hesaplarından erken çekmeden kaynaklanan cezai faiz, özürllüler için uygulanan gelir indirimi, 1.000 Dolardan az personel iş giderleri, 2.000 Dolardan az doğal afet vb. nedeniyle oluşan zararlar ya da çalıntı zararları, faiz indirimleri, vergiler, hibeler, tıbbi harcamalar ve büro olarak kullanılan evin haricindeki çeşitli giderler, seyahat, eğlence ya da eğitim, çocuk bakım masrafları, yaşlı bakım masrafları, konut enerji giderleri ve siyasi nitelikli bağışlar.

c) Dairede Yapılan İnceleme (Office Examination)

Temel vergi inceleme türlerinden üçüncüsü Dairede Yapılan İncelemedir.

İnceleme Sınıflandırma Birimi normalde yüksek Ayırdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi (DIF- Discriminant Inventory Function System)⁴⁴ puanı alan beyannameleri inceler. İnceleme Sınıflandırma Elemanı vergi dairesinde ya da bölge merkezinde seçilen beyannamede inceleme potansiyeli olup olmadığını belirler. Kompleks beyannameler genellikle Bölge Merkezlerinde sınıflandırılırken basit bireysel beyannameler vergi dairesinde sınıflandırılır. İnceleme Sınıflandırma Elemanı seçilen beyannamenin puanını arttıran ve beyanname üzerinde yer alan kalemleri gözden geçirir. İnceleme Sınıflandırma Elemanı konulara bakarak seçilen beyanname için hangi kapsamda ve ne tür bir incelemenin gerekli olduğuna karar verir. Örneğin bazı beyannameler sadece Vergi Dairesine mektupla inceleme yapılması için gönderilir. Karmaşık beyannameler Daire İnceleme elemanlarınca incelenmek üzere gönderilirken daha karışık beyannameler ise mükelleflerin işyerinde inceleme yapan inceleme elemanlarına gönderilir. Bir beyanname yüksek DIF puanına sahip olmasına karşın İnceleme Sınıflandırma Elemanı beyanname ve eklerinde yeterli açıklamanın bulunması durumunda beyannamenin incelenmesine gerek görmeyebilir. Buna karşın düşük DIF puanına sahip bir beyanname, beyannamede yeterli açıklama olmaması nedeniyle de incelemeye sevkedilebilir.⁴⁵

IRS Uyum Birimi iki inceleme bölümünden oluşturulmuştur. Dairede İnceleme (Office Audit) ve Mükellefin İşyerinde İnceleme (Field Audit).

Dairede inceleme, toplam geliri 100.000 Doların altındaki gelir vergisi beyannamelerini kapsar. 2002 yılında yapılan 112.812 adet Daire İncelemelerinden 30.134 adedi Schedule C kapsamındaki (Bağımsız işyeri sahipleri, sınırlı sorumlu şirketler dahil) mükelleflere ilişkin incelemelerdir. Daire denetçilerinin incelemelerinin büyük bir çoğunluğu toplam geliri 100.000 Dolardan daha az mükelleflere yöneliktir. Daire incelemeleri özet tarzda kısa olarak yapılır. Daire denetçileri daha az eğitilmiş olduklarından ve incelemeler oldukça fazla sayıda yapıldığından, inceleme sonuçları bir incelemeden bir diğerine farklı gerçekleşebilir. Vergi Denetçileri (Tax Auditors) normalde bir yıl boyunca sadece inceleme işi ile uğraşırlar.⁴⁶

Daire incelemesi belirli bir tarihte mükellefin IRS ofisinde bulunmasını talep eden yazı ile başlar. Yazıya mükellefin görüşmeye gelirken getirmesi gereken belgeleri içeren bir liste de eklenir. Daire incelemesine ilişkin yazı ulaştığında mükellefin, kendisine uygun bir tarihte görüşmenin yapılabilmesini talep etme hakkı vardır.

⁴⁴ DIF, bilgisayar programı ile beyan edilen gelir harcamalar ve diğer bir takım bilgiler değerlendirilerek mükelleflere risk puanı verilir. Puanı yüksek olan beyanname inceleme için seçilir. Bu konu sonraki bölümde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

⁴⁵ McKenzie, Kole, Outterson, s.1-8

⁴⁶ McKenzie, Kole, Outterson, s.2-27

İnceleme yeri beyannamenin üzerinde yer alan adrese göre belirlenir. Bu yer mükellefin ikametgahına en yakın IRS bürosudur. Daire incelemesi mükellefle, onun temsilcisi ile ya da her ikisinin birlikte katıldığı yüzyüze görüşme ile başlar. Eğer mükellef görüşmeye tek başına gelmişse, görüşmenin IRS tarafından kabul edilen bir temsilci, muhasebeci, avukat vb. ile devam etmesi için görüşmeyi kesebilir. Öte yandan mükellef, görüşmeden en az on gün önce talepte bulunmak ve IRS'in kendi cihazlarıyla yapılan kaydın maliyetine katlanmak kaydıyla, görüşmeyi teybe aldırma hakkına sahiptir.

Daire incelemesinin konusu genellikle işyeri incelemesinden daha sınırlıdır. İnceleme elemanlarından sadece IRS sınıflandırma bölümünce belirtilen konularda inceleme yapması istenir. Mükellefin işyerinde yapılan inceleme sırasında elde edilen bilgilerden hareketle bazı önemli konular ortaya çıktığında, beyan edilmemiş gelirin tespitine daha fazla ağırlık verilirken işyeri incelemesine nazaran Daire İncelemesinde bu konuya daha az ağırlık verilir.

Seyahat ve eğlence giderleri, otomobil giderleri, bağışlar, doğal afetlerden kaynaklanan zararlar ve hırsızlık, eğitim giderleri, faiz giderleri incelemelerde IRS'in öncelikli hedeflerindedir.

Öte yandan Daire denetçileri, normalde büyük bir çoğunlukla önceden belirlenen konularda ve sınırlı olarak bireysel gelir vergisi beyannamelerini-tek kişilik adi şirketler dahil-inceleyerler. Bazen Daire Denetçileri eğer ilgilenilen konu çok basitse ve mektupla çözülebilecekse yazı ile inceleme metodunu kullanırlar.

Daire denetçisi pozisyonunda olanlar muhasebe alanında herhangi bir derece sahibi (lisans ya da yüksek lisans) değildirler. Gerçekte, dairede inceleme yapan elemanlar Gelir Ajanı (Revenue Agent) olmak için çalışırlar. Daha önce de belirtildiği üzere Gelir Ajanı olmak için 32 birim muhasebe dersi almak zorunludur.

İşletme beyannamesi incelemesinin bir parçası olarak, inceleme elemanı (examiner)⁴⁷ mükellefin gelir kaynaklarını, yaşam standardını, duran varlık alımlarını, elinde bulundurduğu nakde ilişkin dengeyi, borç ödemelerini ve borçlandığı fonların belgelerini sorgular. Bu sorulara verilen cevaplardan hareketle inceleme elemanı beyan edilmemiş bir gelirin varlığını tespit ederse, gelirin yeniden tespitini sağlayan dolaylı yöntemlerden birini kullanarak daha derinlemesine bir inceleme yapacaktır. Dairede yapılan incelemelerde büyük bir çoğunlukla, Finansal İnceleme Tekniklerinden nakit hareketi ya da T-Muhasebe metodu kullanılır. Banka

⁴⁷ IRS'in yeniden yapılanmasının bir parçası olarak, Daire inceleme programında Examiner (inceleme elemanı) ünvanı Daire Denetçisinden (Office Auditor ya da Office Examiner) Vergi Uyum Yetkilisine (Tax Compliance Officer) dönüştürülmüştür.

hesapları metodu ya da fonların kaynak ve kullanımları metodu da inceleme elemanlarınca kullanılabilir.

d) Mükellefin İşyerinde Yapılan İnceleme (Field Examination)

İnceleme programlarının dördüncüsü olan Mükellefin İşyerinde Yapılan İnceleme (Field Examination) daha çok ticari işletme beyannamelerinde ve daha büyük ve kompleks bireysel beyannamelerde uygulanır. Başlangıçta Gelir Ajansı (Revenue Agent), mükellefe beyannamesinin inceleme için seçildiğini ve ortaklaşa uygun bir zamanda ve yerde görüşme yapmak istediğini içeren bir yazı gönderir.

Daha önce de belirtildiği üzere yüksek tutarlı gelirleri inceleyen Gelir Ajansları (Revenue Agents ya da Field Agents) hemen hemen kurumlar vergisi incelemelerinin tamamını yaparlar. Normalde bir Gelir Ajansı bir yıldan daha fazla süre devam eden incelemeler yapar. Ticari işletme incelemeleri, tüm gelirlerin beyannamede beyan edilip edilmediği üzerinde yoğunlaşan işyerinde yapılan inceleme türlerindedir.

İşyerinde inceleme yapan inceleme elemanları (field auditors) IRS'in profesyonel muhasebecileridir. Gelir Ajansları (Revenue Agents) normalde mükellefin ikametgahını ya da işyerini ziyaret ederler ve bireysel vergi beyannamelerinde olduğu gibi şirketlerin ve adi ortaklıkların incelenmesinde görevlendirilirler.

İç Gelir İdaresi Uygulama Rehberi (Internal Revenue Manual) işyerinde inceleme için seçilen beyannamelerde aşağıdaki örnek konuları arar:

- 1- Mükellefin işyerinde defterlerini, kayıtlarını ya da duran varlıklarını incelemeyi gerektiren konular,
- 2- Uzun vadeli sermaye kazançlarını doğuran işlemler (Schedule D Transactions),
- 3- Alışılmadık bir şekilde kompleks olan kira gelirleri ve harcamaları içeren beyannameler,
- 4- Vergiden kaçınma imkanı sağlayan müesseseleri içeren beyannameler,
- 5- Kullanımı için mühendislik bilgisi gerektiren gayrimenkul malların bağışları,
- 6- Nafaka, ticari işletmeye ait bir gayrimenkulün ödeme aracı olarak kullanıldığı durumda.

İşyerinde incelemede öncelikli konu, beyan edilmemiş gelirleri bulmaktır. Beyan edilmemiş gelirin tespitinde iki yöntem uygulanır: Nakit Kullanımı ve Net Değer Yöntemi.

İşyeri inceleme elemanı (Field Agent) incelemeyi mükellefin işletmesinde yapar. Bazı yazarların mükelleflere incelemenin denetim elemanının bürosunda yapılmasını tavsiye ettikleri görülmektedir. İncelemenin denetim elemanının bürosunda yapılması durumunda denetim elemanı mükellefin işi ile ilgili faaliyetleri günbegün izleme imkanından yoksun

kalacağından ekstra bir bilgi sahibi olamayacaktır.⁴⁸ Diğer taraftan eğer işletme işyerinde inceleme yapılmasına imkan vermeyecek derecede küçükse, işyerinin kapanması ya da faaliyetlerinin bozulması sonucunu doğurursa, IRS inceleme yerini mükellefin işyeri olmaktan çıkartıp IRS bürosu olarak değiştirir.

7602 no.lu İç Gelir Yasası Hazine Bakanlığı'nı herhangi bir beyannamenin doğruluğunu sağlayıcı bir materyali ya da beyanname ile ilgili herhangi bir belgeyi, kaydı, defteri ya da veriyi inceleyebilme konusunda yetkilendirmiştir. Gelir Ajanı tarafından yürütülen işyerinde incelemede esas, mükellefin mali faaliyetlerinin tamamının komple gözden geçirilmesidir. Denetim elemanı herhangi bir iş anlaşması ya da belge dahil mükellefin özgeçmişini inceler. Şirket incelemesinde, inceleme yılına ait şirket içi yazışma notları ve şirkete ait diğer yazılı dokümanlar da incelenirler.⁴⁹

e) Araştırma İncelemesi (Research Audit)

Beş inceleme programından sonuncusu Araştırma İncelemesidir. Bu incelemelerde mükelleflerin vergi kimlik numaralarının son rakamlarından (ABD'de Sosyal Güvenlik Numaralarından) hareketle bilimsel örnekleme yöntemiyle gelişigüzel seçilen beyannameler dikkate alınır. Bu kapsamda incelenen toplam beyannamelerin yüzde ikisinden azını temsil eden Mükellef Uyumu Ölçümler Programı İncelemelerinin (Taxpayer Compliance Measurement Program) örnek olarak verilmesi mümkündür.

2- Konularına Göre Sınıflandırma

IRS vergi incelemelerinin ne hepsi aynı türdendir ne de hepsi aynı konuyu içerirler. Geleneksel olarak incelemeleri konularına göre beş ana başlık altında toplamak mümkündür:

- a) Ayırdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi İncelemeleri (DIF-Discriminant Inventory Function System) ve Beyan Edilmemiş Geliri Ayırdedici Endeks Formülü (UI DIF-Unreported Income Discriminant Index Formula)
- b) Bilgi Raporlama Programı İncelemeleri (Information Reporting Program (IRP) Audits)
- c) Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri ve Ulusal Araştırma Programı (Taxpayer Compliance Measurement Program (TCMP) Audits and the National Research Program (NRP))
- d) Proje İncelemeleri (Projects Audits)
- e) Sınırlı Konuya Odaklanmış İnceleme (Limited Issue Focused Examination (LIFE))

⁴⁸ McKenzie, Kole, Outterson, s.2-21

⁴⁹ Meldman, Sideman, s-412

a) Ayırdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi İncelemeleri (DIF- Discriminant Inventory Function System) ve Beyan Edilmemiş Geliri Ayırdedici Endeks Formülü (UI DIF- Unreported Income Discriminant Index Formula)

IRS tarafından kullanılan çok yaygın inceleme türlerinden biri Ayırdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi İncelemeleridir.

Bilgisayar programı doldurulan her beyannameyi incelemeye tabi tutar. Bilgisayar programı beyan edilen gelir ve harcamaları değerlendirir (ağırlıklarını tespit eder) ve sonuçta bir puan verir; yüksek puan, yüksek oranda hata olasılığı demektir. Bir beyannamenin DIF puanı ile seçilmiş olması bu beyannamede hata var anlamı içermeyip hata olasılığı var anlamına gelmektedir. Yüksek puanlı vergi beyannameleri nihayetinde inceleme için belirlenmiş olmaktadır.

DIF incelemesinde, IRS inceleme elemanı bilgisayarın mükellefin beyannamesinin seçilmesi için neden yüksek bir puan verdiği dikkat etmez. Bu yüzden IRS personeli, bilgisayarın dışında, inceleme için özel konuları tespit eder. DIF incelemesinin en belirgin özelliği, sadece beyannamede tespit edilen konuların incelenmesidir. Örneğin beyannamede belki sadece iki, üç, dört beşten fazla olmayan konular IRS inceleme elemanınca rutin DIF incelemesinde incelemeye konu edilirler. Daha açık bir ifadeyle seçilen konular genellikle beyannamedeki temel kalemleri içerirler. Örneğin beyannamede 20.000 Dolarlık bir olağanüstü zarar ve 250 Dolarlık bir bağış varsa IRS inceleme elemanı incelemesini sadece olağanüstü zararlarla ilgili olarak sınırlandıracaktır.

Farklı rasyolar ise şunlardır:

- 1- Toplam pozitif gelir,
- 2- Net Alışlar,
- 3- Brüt gelirin indirimler sonrası bireysel gelire oranı,
- 4- Düzeltilmiş brüt gelirin yasada yer alan indirimlere oranı, bölge ortalamasına oranı ya da standartlara oranı,
- 5- Belirli işkolları için Schedule C (Bağımsız işyeri sahipleri, sınırlı sorumlu şirketler dahil) brüt satışların brüt kâra oranı,
- 6- Belirli işkolları için Schedule C (Bağımsız işyeri sahipleri, sınırlı sorumlu şirketler dahil) brüt satışların net kâra oranı,

DIF puanlarının oluşturulmasında IRS tarafından kullanılan formüller IRS içinde tamamen bir sır olarak saklanırlar. Bilgi Özgürlüğü Yasası aracılığıyla (ülkemizdeki Bilgi

Edinme Yasasının benzeri bir yasa) gizli DIF formüllerini öğrenmeye yönelik tüm çabalar bugüne kadar başarısızlıkla sonuçlanmıştır.⁵⁰

Geçmişte DIF puanları beyannamede sadece hatalı bilgilerin olasılığını tanımlardı; DIF puanları beyan edilemeyen gelirin, daha yaygın bir kullanımla matrah farkının olasılığını özel olarak tanımlamazdı. IRS beyan edilmeyen geliri tespit etmek için özellikle ve sadece dolaylı inceleme yöntemlerini kullandı, fakat yüksek risk içeren beyan edilmemiş gelirleri içeren beyannameleri seçmek için herhangi bir sistemsal yöntem yoktu. Buna karşın 2002 yılı başında bu durum değişti. Örgüt, Beyan Edilmemiş Gelir Ayırt Edici Endeks Formülü (Unreported Income Discriminant Index Formula (UI DIF)) olarak adlandırılan yeni bir araç geliştirdi. Bu yeni UI DIF puanı beyanname dışı bırakılmış olan gelire ilişkin olasılığı derecelendirmektedir. Böylece her beyanname bu noktadan hem bir UI DIF puanı alacak hem de geleneksel DIF puanı alacaktır. UI DIF ile yeni bir hesaplama getirilmiş olmasına karşın bu rasyo düşük gelir düzeylerinde etkin değildir.⁵¹

b) Bilgi Raporlama Programı İncelemeleri (Information Reporting Program (IRP) Audits)

Bir diğer yaygın inceleme türü de Bilgi Raporlama Programı İncelemesidir. Uzun yıllardır bilinen, işverenlerin, finansal kuruluşların, sigorta şirketlerinin yasa gereği IRS'e gönderdiği ve IRS tarafından tamamı stoklanan ve sonuçta kullanılan belgelerden hareketle yapılan incelemelerdir.

Tipik bir IRP incelemesinde, eğer rakamlar çok önemli tutarlarda değilse IRS mükellefe bir bilgisayar çıktısı göndererek gelirlerin bir kısmının beyan edilmediğini mükellefe bildirir. Eğer gelirin kaynağı tasarruf ya da ödünç para veren kurum ya da banka ise ödemeyi yapan kurumun hesap numarası ve bu hesaptan elde edilen gelir miktarı ilave olarak bildirilir. Gelir üzerindeki ilave vergi hesaplanmış olur. Nihayet, mükellef eğer belge de yazanlar konusunda idare ile hemfikir ise gelen raporun kopyalarından birini imzalayıp ve yazıda belirtilen vergi dairesine geri göndermesi gerektiği bildirilir.

Buna karşın beyan edilmeyen gelir önemli bir tutar ise IRS bu kez bilgisayar tarafından üretilen bir rapor göndermeyecektir. Bunun yerine IRS, beyannameyi DIF incelemesiymiş gibi dikkate alacak ve mükellef yerel IRS bürosunca gönderilen ve belirli bir tarihte burada bulunulmasını isteyen bir yazı alacaktır. Böyle durumlarda ne olacağına gelince; IRS sadece beyan edilmemiş gelir kalemini incelemekle kalmayacak aynı zamanda beyannamedeki önemli

⁵⁰ McKenzie, Kole, Outterson, s-1-7

⁵¹ Shafiroff, s-3-4

indirimleri, örneğin eğlence, seyahat giderleri ve olağanüstü zararları da inceleyecektir. Bu nedenle IRP incelemeleri DIF incelemelerinin pek çok özelliğini taşırlar.⁵²

c) Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri (TCMP) ve Ulusal Araştırma Programı (NRP)

Temel inceleme türlerinden üçüncüsü Mükellef Uyumunu Ölçme Programı İncelemeleri (TCMP)dir. DIF incelemesinin aksine, eğer sadece seçilen çok az sayıdaki konunun incelenmesi şeklinde bir IRP incelemesi yapılıyorsa, IRS denetim elemanı beyanname üzerinde yer alan her kalemi en yüksek inceleme derecesinde inceleyecektir. Bunun nedeni ise TCMP incelemelerinden alınan sonuçların DIF incelemelerinde bilgisayarda programlanacak olmasıdır. TCMP incelemeleri istatistiksel amaçla kullanıldığından, bu incelemeler rastgele seçilmekte ve küçük rakamlarla yürütülmektedir. Kongrenin, bu inceleme türünü gerçekleştirmek için çok geniş zaman ve enerji ve sıklıkla da para harcayarak profesyonel yardım almak suretiyle TCMP incelemelerini karşılamak zorunda kalan mükelleflere yönelik endişesi nedeniyle IRS, TCMP incelemelerini herhangi bir tarih belirlemeksizin durdurdu.

IRS'in misyonlarından biri vergi yasaları ve düzenlemelerle mümkün olan en yüksek derecede gönüllü uyumu teşvik etmek ve başarmaktır. Mükellef Uyumunu Ölçme Programı bu misyonun ne derece başarıldığını ölçmek ve gerekli bilgileri yönetime sağlamak amacıyla hazırlanmış bir programdı.

TCMP, IRS'in toplam işyükü ölçümünü belirleyen ve temel özelliği sınırlı kaynaklardan tespit edilen alternatif araçları içeren uzun dönemli bir araştırma programıdır. Uyum düzeyini ve bünyede meydana gelen değişiklikleri ölçmenin yanısıra TCMP kapsamında elde edilen bilgiler mevcut işlemlerde örneğin inceleme için beyanname seçimi, kaynakların dağıtımı, mükellef eğitim programları, vergi beyanına yönelik formlar ve talimatlar, bütçe aktarımları, ve genel vergi idaresi politikası ve sistemler gibi konularda kaliteyi ve etkinliği arttırmak için kullanıldı. Diğer taraftan IRS, TCMP'yi ilk kullandığı zamanlarda vergi yasalarında gerekli olan değişiklikleri önermek amacıyla da elde edilen verilerden yararlanmıştı.

Programın öncelikli konuları;

- 1- Vergi idaresinin brüt işyükünün doğal yapısını ve büyüklüğünü (vergi hataları ve matrah farkları),
- 2- Günlük operasyonel işlemlerin toplam işyükü içindeki payını,

⁵² Shafiroff, s-3-7

- 3- Vergi idaresince tespit edilen net vergi farkını (düzenli vergi incelemelerinde tespit edilen ve toplam vergi farkından daha az bir tutarı içeren rakam),
 - 4- Vergi ödeyen nüfusun çeşitli kesimlerindeki mükellef uyum düzeyinin tespitini,
 - 5- Mükellef uyum düzeyindeki değişiklikleri,
 - 6- Mevcut operasyonların etkinliğini,
- ölçmektir.⁵³

En son TCMP incelemesi 1988 yılında yapıldı. O tarihten bu yana IRS, gönüllü beyana yönelik herhangi bir ölçüte sahip değildir. 1994 yılında gönüllü beyanı ölçmek için bir çalışma planlandı ancak Kongreden gelen baskı nedeniyle bu çalışma yukarıda da belirtildiği üzere iptal edildi.

Mart 2001’le birlikte, IRS, gönüllü uyumu ölçmek için taslak bir iş planı hazırlamıştı. Plan, beyan edilen uyumu ölçmek amacıyla dört farklı alternatifle ilgili idi; ikisi rastgele seçilen beyanname örneklerinin incelenmesini kapsamakta, biri uygulamalara ilişkin bilgileri kullanmakta, diğeri ise hiç ölçülmeven gönüllü beyan etme uyumunu tespit etmekle ilgili idi. Öte yandan IRS, mevcut sistemle bilgi toplamayı ve analiz etmeyi sağlayan veri tabanı yazılımı geliştirmekteydi. IRS, bütün yazılımı sınavan geniş kapsamlı bir çalışmayı yürütmek niyetindeydi, çünkü bu sistemler programın kilit bileşenleri durumundaydı.

Eylül 2002’nin başlarında, Ulusal Araştırma Programı (NRP-National Research Program) başladı ve denetim elemanları 132 milyon kişi tarafından doldurulan beyannamelerin yaklaşık 50.000 adetlik kısmı üzerinde çalışmaya başladılar. Diğer taraftan küçük şirketler, ortaklıklar ve vakıfların gelecekte araştırılması için planlar yapıldı.⁵⁴ Güncellenmiş program süreç sırasında mükellefle teması minimize ederken vergi uyumunu en kısa sürede ölçmeyi sağlayacak şekilde dizayn edildi.

Örgütün Ulusal Araştırma Programı keşfedici yaklaşımla vergi yasaları aracılığıyla mükelleflerin uyumunu ölçmek üzere geliştirilmiştir. Aşağıda yer alan çeşitli temel konular bu çabayı yansıtmaktadır:

1- Bu çalışma, önceki uyum çalışmalarına nazaran daha az rahatsız edici ve yük getirici olacaktır.

2- Bu çalışma, IRS’e vergi kaçakçılığını daha etkin bir şekilde tespit etmeye ve tüm mükelleflerin adil bir oranda vergi ödemelerini sağlayıcı daha iyi uyum programlarını kurmaya yardım edecektir.

⁵³ Mükellef Uyumunu Ölçme Programı El Kitabı, İç Gelir İdaresi, Döküman 6547 (9-77) Eylül, 1997, sayfa-1

⁵⁴ Shafiroff, s-3-8

3- Bu çalışma, yılda sayıları 15.000'den az olmayan ve gerçek gelirini içerecek şekilde vergi beyannamesi veren mükelleflerin incelenmesini azaltacaktır.

Devam eden uyum çalışmalarının bir parçası olarak, NRP vergi idaresinin üç kilit alanını ölçmeye odaklanmıştır: beyanname doldurma konusunda uyum, ödeme konusunda uyum, beyan etme konusunda uyum. Bu kez IRS, daha önce toplanmış olan pek çok bilgiden hareket ederek yükü mükelleflerin üzerinden kendi üzerine almakta ve mükellefler üzerindeki bilgi verme ve açıklama yapma yükümlülüğünü ortadan kaldırmaktadır.⁵⁵

d) Proje İncelemeleri (Project Audits)

IRS vergi incelemelerinden dördüncüsü isminden de anlaşılacağı üzere proje incelemeleridir. IRS projelerinin çoğu karşılaşılan sorunlarla ilgilidir.

En küçük bazda uygulanan proje türü beyanname hazırlayanlar (muhasebeciler) incelemesidir (return preparer audit). Bu incelemede IRS, belirli bir beyanname hazırlayıcısının doldurduğu beyannamede, genellikle alışkanlık olarak ya da kasdi olarak, bir hata bulması durumunda bu kişinin inceleme kapsamına alınmasını düşünmektedir. Bu durumda IRS, bu kişinin müşterileri için doldurduğu beyannamelerin tamamı için farklı inceleme elemanları görevlendirerek ilgili yıl da ya da belirli bir yıl grubunda hazırlananları ayırarak inceleme başlatacaktır.

Bir diğer proje türü, vergi karşıtı olarak adlandırılan daha açık bir ifadeyle gelir üzerinden vergi ödemeye muhalif olan kişilerin, örneğin yanında çalıştırdığı personeli kayıtsız çalıştırıp onun ücretinden vergi kesintisi yapmayan kişilere yönelik olarak yapılan incelemelerdir.

Bir başka proje incelemesi de mükellefin beyannamede belirttiği mesleğine dayalı olarak yapılan incelemedir. IRS, hizmetlerinin karşılığını nakit olarak tahsil eden bazı mükelleflerin, örneğin bina inşaatı ya da tamiratı işi yapanların, su tesisat işi yapanların, doktorların gelirlerinin tamamını beyan etmediklerini tespit etmiştir. İncelemenin öncelikli odak noktası bu mükelleflerin brüt satış belgeleridir.

“Baro Üyeleri (Avukatlar) Projesi”, IRS tarafından, tüm gelirlerini tamamen beyan etmediklerine inanılan avukatları kapsamakta olup kamuoyunda oldukça ünlü bir projedir. Bu meslek grubuna ilişkin olarak pek çok olayda uyum problemi görüldüğü için böyle bir proje başlatıldı ve 1997'den sonra işletmelerin avukatlara yaptıkları her türlü temsil ücreti ödemelerini beyan etme zorunluluğu getirilmiştir.

⁵⁵ McKenzie, Kole, Outterson, s-1-15

IRS'in oldukça yaygın proje incelemelerinden biri de garsonları kapsayan bir projedir. Normalde IRS'in restaurant incelemesinde, İdare bütün garsonların beyannamelerini vergi incelemesi için seçer. Restaurant incelendiğinde IRS, ücret bordrolarını ve kredi kartı alındıklarını inceleyerek garsonlar tarafından kazanılan ortalama bahşış miktarını tespit edebilir.

Uzunca bir süredir restaurantlar IRS'le Bahşış Bildirimi Alternatif Anlaşmasını (TRAC) yapmaktadırlar. Restaurant bahşışleri bildirme yükümlülüğüne girdiğinde şekilsel bahşış bildirim prosedürünü oluşturur, bildirim doldurma ve kayıtları saklama ile ödeme ve vergi yatırma gereklerini yerine getirir.

1997 yılının başında İdare, TRAC projesini kozmetikte uğraşanlar, berberler ve şans oyunları sektörlerini de kapsayacak şekilde genişletmiştir.

Çok uzun zamandır kullanılan ve birbiriyle ilişki içinde olan mesleklerle ilişkili inceleme türlerinden en yaygın olanları Piyasa Türleri Özel Ayrımı Programı (MSSP) ve Endüstri Özel Ayrım Programı (ISP)dir. Bu incelemelerde IRS, belirli bir piyasa bölümü üzerinde bilgi ve özel eğitimden geçmiş inceleme elemanlarından yararlanır. Avukatlar, oto alım-satımcıları, emlak alım-satıcıları bu programın hedef piyasa gruplarıdır. İdare her bir piyasa alanı için, endüstri temsilcilerinden elde edilen bilgiyi içeren İnceleme Teknik Rehberi (ATG)'ne sahiptir.

Son zamanlarda İdare incelemeye ilişkin kaynaklarını özellikle yasalara uyumun sağlanamadığı alanlara yönelteceğini açıkça ifade etmiştir. Bu yeni proje incelemeleri şu konuları kapsamaktadır: Ülke dışı kredi kartı kullanıcıları, yüksek risk, yüksek gelir sahibi mükellefler, zarar verici (yıkıcı) planlar ve büyük konuları aydınlatıcı soruşturmalar; yüksek gelirli beyanname doldurmayanlar; beyan edilmemiş gelir ve müteferrik (çeşitli) kalemler sorunu.⁵⁶

e) Sınırlı Konuya Odaklanmış İnceleme (LIFE- Limited Issue Focused Examination)

Beşinci ve son zamanlarda başlatılan bir diğer inceleme türü de Sınırlı Konuya Odaklanmış İnceleme'dir. LIFE, IRS Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Bölümünün aktif toplamı 10 milyon Doları aşan mükelleflerini incelemek üzere yeni düzenlenen bir inceleme sürecidir.

LIFE, IRS ile mükellef arasında incelemeye ilişkin temel noktaları içeren ve "Sistemi Benimseme Anlaşması" adı verilen yazılı bir anlaşma ile başlar. Sistemi Benimseme Anlaşması, hukuk dışı işleme (beyan dışı bırakılan bahşış vb.) ilişkin olarak parasal bir sınır

⁵⁶ Shafiroff, s-3-15

içermekte olup olay bazında oluşturulmuştur. Bir başka ifadeyle belli bir tutarın altındaki durumlarda IRS tutarın arttırılmaması konusunda anlaşmış olmakta mükellef de beyanda bulunmama hakkına sahip olmaktadır. IRS'e göre, bu anlaşma ile mükellefin yardımıyla inceleme sürecinin fazla zorlu olmayan bir atmosferde oluşması, daha kısa zamanda tamamlanması, daha az maliyetle ve daha az düşünce yoğunluğu vererek hem IRS hem de mükellef açısından kaynakların ve zamanın incelemede daha önemli konulara ayrılacağı umut edilmektedir.

3- Mükellef Türüne Göre Sınıflandırma

a) Geniş Konulu İncelemeler

Koordine Edilmiş Endüstri Programı, IRS tarafından çok büyük ölçekli firmalardaki geniş kapsamlı ve karmaşık konuların incelenmesinde takım yaklaşımını sağlamak üzere oluşturulmuştur.

IRS, Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyette olan çok büyük şirketleri incelemek amacıyla bir program geliştirmiştir. Bu program Koordineli İnceleme Programı (Coordinated Examination Program) olarak bilinmektedir. Çok deneyimli inceleme elemanlarından ve IRS'in değişik konulardaki uzmanlarından oluşan takımlar büyük ve çok kompleks yerel olarak ya da yurtdışından kontrol edilen 1.650 şirkette inceleme yaparlar. 2001 yılında incelemelerde toplam 9.358.898.000 Dolar vergi noksanı ve ceza ile sonuçlanmıştır.

Geniş konulu inceleme, her bir şirket için tayin edilen uzmanlardan oluşan bir takım tarafından yürütülür. Her takımı Büyük Konu Yöneticisi yönetir. Tayin edilmiş her bir uzman şirketteki çeşitli konuları gözden geçirmek amacıyla görevlendirilir. Başlangıçta IRS inceleme elemanlarını bir yıl için ya da daha fazla bir süre için görevlendirebilmekte iken şu anda şirket ile denetim elemanları arasında daha az kişisel ilişki oluşmasını sağlamak amacıyla denetim elemanlarını periyodik olarak rotasyona tabi tutma politikasını benimsemiştir.⁵⁷

b) İşkolu Uzmanlaşma Programı (Industry Specialization Program)

IRS, endüstri gruplarını tanımlamak için merkezi koordinasyon uzmanlığı gerektiren bir program geliştirmiştir. Program kapsamına giren iş kolları önemli ve kompleks vergi konularına sahip olan endüstrilerden seçilmiştir. Şu anda 27 tanımlanmış işkolu mevcuttur. Bir iş kolu uzmanlık programı için tanımlanınca inceleme ve ana tavsiye fonksiyonlarındaki uzmanlardan oluşan bir ekip oluşturulur ve bu kişiler şirkette incelemeyi yerinde gerçekleştiren elemanlara hukuksal ve incelemeye ilişkin talimatları veren yerel bir nokta haline gelirler.

27 farklı iş kolu şunlardır:

⁵⁷ McKenzie, Kole, Outterson, s-2-23

Uzay	Hava taşımacılığı	Ticari Bankacılık	İnşaat/Emlak
Veri İşleme	Tarım Kooperatifleri	Gıda	Orman Ürünleri
Şans Oyunları İşletmeciliği	Kara Taşımacılığı	Sağlık	Sigorta (Yaşam, Gayrimenkul, Kaza)
Aşırı borçlu durumdaki şirketlerin finansal borçlarını üstlenen şirketler	Amerika'ya mal ihraç etmek için Meksika'da kurulan şirketler	Basın- Yayın/iletişim	Birleşme ve Satın Almalar
Madencilik	Motorlu Taşıtlar	Ortaklık	Petrolcülük
İlaç sanayi	Perakende	Mortgage'da Finansman sağlayan kuruluşlar	Hisse senedi ve finansal hizmetler
Gemicilik	Küçük İşletme Şirketler	Doğalgaz, su, elektrik vb. sağlayıcılar	

c) Piyasa Ayırımı Uzmanlaşma Programı (MSSP - Market Segment Specialization Program)

İç Gelir İdaresi 1993 yılında Piyasa Ayırımı Uzmanlaşma Programı adı altında yeni bir program geliştirmeye başladı. Bu program İşkolu Uzmanlaşma Programının başarısından esinlenilmişti. IRS bütün önceliğini tek bir endüstride değil farklı endüstrilerde uzmanlaşmış kişiler oluşturmak yönünde kullanmaya karar verdi. Her yeni inceleme, denetim elemanının o endüstrinin işleyişine ve muhasebe yöntemlerine aşina olmasını gerektirdiğinden böyle bir yaklaşım çok fazla etkin değildi. Piyasa Ayırımı Uzmanlaşma Programı pek çok işkolunda rehberler oluşturmak amacıyla getirilmiş bir uygulamadır. IRS, Eylül 2000 itibariyle 60 MSSP eğitim rehberi yayınlamış ve daha fazlası üzerinde de çalışmaya devam etmektedir. Bunlardan bazıları charter taşımacılık yapan havayolu şirketleri, mimarlar, avukatlar, oto endüstrisi, barlar ve restoranlar, güzellik ve berber salonları, ticari bankacılık endüstrisi, bilgisayar, elektronik ve yüksek teknoloji, eğlence sektörü, tarım, mobilya üretimi, petrol ve gaz endüstrisi, petrol istasyonları, canlı hayvan ticareti, imalat sanayi, pizza restoranları, altın üretim endüstrisi, taksi işleticileri, kamyon ve tırla taşımacılık, veterinerlik endüstrisidir.

Genelde uzmanlaşmış endüstri rehberi endüstriyi ve ona has özellikleri, ayrıntılandırılmış defter tutma, muhasebe kayıt sistemini, sektöre özgü kavramları içeren bir sözlük ve uygulanabilir gelir kuralları ve prosedürlerini tanımlar.

d) Uluslararası İnceleme

Dünyanın büyük ekonomileri temel bazda küresel bir hale geldikleri için sınır-dışı işlemlerin sıklığı ve karışıklığı dikkat çekici bir şekilde artmaktadır. ABD düşük oranlı kurumlar vergisi, masrafların dağıtımındaki yeni yöntemler ve bazı gelirler itibariyle yabancı ülke vergi mahsuplarının sınırlandırılmalarının ayrılması, sonuçta çok aşırı vergi indirim olan ABD şirketlerinin doğmasına neden oldu. Benzeri şekilde, yabancıların sahip olduğu çok uluslu şirketler ile bunların ABD'deki bağlı ortaklıklarının çok sayıda bildirim zorunluluğu ve indirimleri (gider indirim) gerçekleştirebilmeleri için bazı hazırlıkları yerine getirmeleri gerekmektedir. Yerel şirketlerin incelenmesinde usule ilişkin ortaya konulan konular birbiriyle ilişkili iken, yabancı pozisyonundaki ana şirketlerin (içeriye yatırım yapan) ABD bağlı ortaklıklarında karşılaşılan bazı sorunların yanısıra ABD'de yerleşik çok uluslu şirketlerin (dışarıda yatırım yapanlar) karşılaştığı başka sorunlar da mevcuttur.

Washington'daki IRS Başkan Yardımcısı ofisi (uluslararası) bu konularda ABD'nin yasal yetkili birimi olarak görev yapmaktadır. Uluslararası inceleme elemanları, Büyük ve Orta Ölçekli İşletmeler Bölümü'nün içinde endüstri gruplarında görevlendirilmişlerdir.

Yasaların neden olduğu olağanüstü karmaşıklık, çok uluslu şirketlerde yapılan incelemelerin önemini artırmış ve bu durum da uluslararası denetim elemanlarının sayısında bir artışa neden olmuştur.

Şirketlerarası transfer fiyatlaması konusunda IRS'in verdiği önem arttığı için IRS ekonomistleri de inceleme uygulamasının bir parçası haline gelmiştir. Onların görevi, olası transfer fiyatlaması konularında incelemenin başlangıç aşamalarında gerçek bilgi toplayarak IRS'in pozisyonunu desteklemektir.

İş yükü aşırı fazla olduğunda veya incelemeden dikkat çekici olmayan bir vergi düzeltmesi sonucu çıkması durumunda, IRS uluslararası konularla ilgili beyannameler için, ya inceleme elemanı görevlendirilmeden önce ya da görevlendirildikten sonra bir araştırma prosesi geliştirmiştir.

Buna göre;

- 1- En az %25'lik paya yabancı ortağın sahip olduğu yerli şirket,
- 2- Amerika Birleşik Devletleri'nde ticari faaliyete bulunan yabancı şirket (%25 oranındaki bir kısmı yabancıya ait olan),

3- Bir vergilendirme yılı boyunca herhangi bir sürede Amerika Birleşik Devletleri'nde ticaret ya da iş ilişkisi içinde olan yabancı şirket; araştırma kapsamında olmayacaktır.

Öte yandan IRS uluslararası mükellefler için de Koordineli Endüstri İncelemeleri ve Büyük Mükellef İncelemelerini yürütmektedir. Bilgi ve belge isteklerinin yanısıra, uluslararası inceleme elemanlarının yabancı ülke seyahatları ve yerinde görmek amacıyla fabrika gezilerine yönelik olarak son yıllarda artan bir ilgi gözlenmektedir. Bütçe imkanları bu gezilerin sayısını ve süresi etkileyebildiğinden mükellefler gelebilecek her türlü bilgi taleplerini cevaplandırmaya hazır olmak durumundadırlar.⁵⁸

Uluslararası inceleme elemanları fabrika gezilerinde aşağıdaki talimatlara uymak zorundadırlar⁵⁹:

- 1- Her bir bölümün maliyet tabloları veya üretim takvimi hakkında bilgi elde etmek,
- 2- Üretimde çalışan her bir işçi için gerekli olarak mesleki eğitim gereksiniminin öğrenilmesi,
- 3- Müşterilere yapılan satışlarla ilgili her türlü kaydı elde etmek,
- 4- Fabrika çalışanları ile görüşmek. Fabrika görüşmeleri incelenen şirketin gerçek durumu hakkında bir fikir verecektir. Çalışanlarla yapılan görüşmeler üretim sürecinde herhangi bir değişim yapılıp yapılamayacağını ortaya çıkartabilmeli ve üretim süreci ve her bir üretim bölümü çalışanın mesleki eğitime yönelik teknik bilgilerini kavrayıcı olmalıdır.
- 5- Eğer şirket yabancı bir şirket tarafından kontrol ediliyorsa şirketin ürünlerini kime ve nasıl sattığı belirlenmelidir.
- 6- Fabrikadaki faaliyetlerle ilgili el kitapları elde edilmelidir.
- 7- Fabrika gezisinden önce bütün iş tanımları elde edilmelidir.
- 8- Görüşme yapılan tüm çalışanların yıllık performans değerlendirme formları elde edilmelidir.
- 9- Şirketin tüm "programcı" el kitapları temin edilmelidir. Bu el kitabı programcıya kendi programını yapabilmesi için yol gösterir nitelikte olduğundan bu sayede yazılım gözden geçirilmiş ve işletmedeki kullanımı kavranılmış olur.

D- BİR IRS İNCELEMESİNİN KRONOLOJİSİ, EKSİK TARHİYAT İHBARNAMESİ (DOKSAN GÜN MEKTUBU) VE MÜKELLEF HAKLARI

⁵⁸ Meldman, Sideman, s.717-720

⁵⁹ IRS Uygulama Rehberi, 4.3.1.2.3.9

IRS vergi incelemesi, mükellefle temasa geçmek amacıyla beyannamede yazılı olan adrese gönderilen bir mektupla başlar. Eğer beyannamede avukat kullanmaya yönelik bir belirleme yapılmışsa, daha sonra avukata da aynı belge gönderilir.

İlk temas mektubu mükellefi IRS vergi incelemesinin ne anlama geldiği, inceleme elemanının hangi konuları inceleyeceği ve incelemenin de inceleme elemanının bulunduğu büroda yapılacağı konularında bilgilendirir.

İnceleme için beyanname seçme süreci genellikle iki yoldan birisi ile başlar. Birinci yol bilgisayar programı yardımıyla yanlış tutarlar içerebilecek beyannameleri tespit etmektir. Programlar, beyannamede yer alan bilgilerden örneğin 1099 nolu form ya da W-2 ücretlilere ilişkin formdan, geçmişte yapılan incelemelerdeki çalışmalardan ya da diğer özel projelerde tespit edilen bazı konulardan elde edilen bilgilere dayanır. Bir diğer yol ise uyum projelerinde yanlış bilgi içermeye ihtimali olan beyannamelerden elde edilen bilgilerden yararlanmaktır. Öte yandan gazetelerden, kamu kayıtlarından ve kişilerden elde edilen bilgiler de kaynak olarak değerlendirilir.

Mükellef Hakları Yasası-1 henüz yasalaşmadan önce, IRS mükelleflerin hakları ve kurumla mükellef arasındaki vergi uyumsuzluklarının çözüm sürecinde IRS'in yükümlülükleri konusunda mükellefe yazılı bir bilgi verme zorunluluğu yasal olarak mevcut değildi.

Kurum yasa gereği, basit olan ve teknik kelimeler içermeyen bir metin hazırlamak zorundaydı. Bu metnin şu konuları içermesi gerekmektedir:

- 1- Vergi incelemesi sırasında mükellefin hakları ve IRS'in yükümlülükleri;
- 2- IRS'in zarar verici herhangi bir kararı konusunda temyiz hakkı konusunda mükellefin izleyeceği süreç,
- 3- Vergi iadesi talepleri ve mükellefin beyanname düzenlemeye ilişkin şikayetlerinde en son aşamaya kadar talep ve şikayetlerini götürebilmesi için yapılması gerekenler,
- 4- İdarenin cebri tahsil konusunda izlemesi gereken yasal prosedür (değer takdir etme, değer kaybına uğrayan malların değerlendirilmesi, haciz, mal varlığını dondurma vb.)

Hazırlanan belgenin, verginin tahsili ya da belirlenmesi sırasında IRS'le herhangi bir şekilde temasta bulunan bütün mükelleflere dağıtılması zorunludur. Bu nedenle IRS "Vergi İnceleme Süreci" adı altında mükellefe yönelik bir belge hazırlamıştır.

IRS yetkilisinin ya da çalışanının, yasa ile düzenlenen ve mükellefi korumaya yönelik diğer düzenlemeleri inceleme başlamadan önce ilk görüşmenin başlangıcında mükellefe bildirmek zorunluluğu vardır. Bunlar;

1- Mükellefle ilgili herhangi bir verginin belirlenmesiyle ilgili bir görüşme sırasında inceleme sürecinin anlatılması ve bu süreçte mükellefin haklarının belirtilmesi ya da;

2- Mükellefle ilgili herhangi bir verginin tahsili ile ilgili bir görüşme sırasında tahsil sürecinin ve mükellefin bu süreç içinde haklarının açıklanmasıdır.⁶⁰

İnceleme yeri konusunda, Yasa uyarınca IRS, mükellefin incelenmesi için uygun inceleme yerini ve zamanını seçmek durumundadır. Mükellefe gönderilen ilk yazıda incelemede hangi konuların dikkate alınacağı belirtilse ve bu konu mükellefin avukatınca da biliniyor olsa da eğer inceleme elemanı incelemede brüt gelir konusunun da incelenmesi gerektiğini düşünmüşse bunu yapmaya yetkisi vardır. IRS inceleme elemanı, bir gerçek kişinin basit vergi incelemesinde, ilk görüşmede genellikle bütün konuları tamamlamayı arzulayacaktır. Daha karmaşık bir incelemede ise örneğin ortaklık ya da şirket incelemesinde çok sayıda görüşme sözkonusu olabilmektedir. (EK: 4 IRS Gelir Vergisi İnceleme İş Akış Şeması)

1- Gecikme Faizinin Artışı Nasıl Önlenir?

Eğer mükellef inceleme sonunda ilave vergi borcu çıkabileceğini düşünüyorsa, mükellef tahmin ettiği tutarın bir kısmını ya da tamamını inceleme devam ederken ödemek suretiyle gecikme faizinin birikmesini engelleyebilir. IRS mükelleften parayı tahsil ettiği anda ödenen tutara isabet eden kısma ilişkin olarak faizin işlemesi durmaktadır. Gecikme faizi, vergi ve cezalar üzerinde hesaplanan bir unsur olup eğer eksik ödenen vergi kısmı kalmışsa bu kısım için faiz normal dönemden itibaren hesaplanır.

2- Zamanaşımı Süresini Uzatma İzni

IRS, beyannameler doldurulduktan sonra olabildiğince kısa sürede beyannameleri incelemek amacıyla olmasına karşın bazı durumlarda, beyannamenin incelenmesindeki zamanaşımını genişletmesini talep etmesini mükelleften isteyebilir.

Genel anlamda beyanname zamanaşımı, süre sınırlandırılması anlamında olup IRS'i incelemeyi yapma ve vergi farkını tespit etme konusunda zorlayan bir hükümdür. Vergi farkının belirlenmesi beyanname doldurulduktan ve İdareye verildikten sonra 3 yıl içinde yapılmış olmak zorundadır. Eğer bu tarihten sonra ilave fark bulunmuşsa bulunan farkın herhangi anlamı yoktur. IRS, zamanaşımı süresi bittikten sonra ilave vergi salma ya da iade yapma ve indirim imkanı sağlama gibi bir işlem yapamaz (mükellef zamanında süre uzatımı talebinde bulunmadıkça). Diğer taraftan mükellef inceme sonucu hakkında İdare ile hemfikir değilse ve zaman aşımı için yeterli bir süre kalmamışsa, uyuşmazlık konusunu yargıya götüremez.

⁶⁰ Shafiroff, s.3-30

Zamanaşımının sınırlandırılması konusunda, eğer mükellefin incelemesini tamamlamak için yeni vergi tutarı tespit etmek için ve/veya itiraz hakkının kullanılabilmesi için zaman kalmamışsa mükellefin zamanaşımını uzatmayı talep etme hakkı vardır. Bu istek neticesinde mükellef, tespit edilen hususlar konusunda inceleme elemanı ile aynı fikirde değilse kendi iddiasını destekleyebilmesi için daha fazla döküman temin edebilme ya da vergi indirimi veya vergi iadesi talebinde bulunabilmesi imkanını sağlar.

Mükellefle İdare arasında düzenlenen yazılı bir anlaşma beyanname zamanaşımını uzatır ki bu anlaşma “izin” olarak adlandırılır. Zamanaşımını uzatma izini emlak vergisi hariç tüm vergi türlerinde uygulanabilir.

Uygulamada iki tür süre uzatımı formu kullanılmaktadır. Birinci form süreyi belirli bir tarihe kadar uzatmakta diğerinde ise açıkça belirlenmemiş bir zaman dilimi şeklinde uzatma sözkonusu olmaktadır. Sınırlanmış izin belgesi, beyannamede açık bir dille uzatma dışı bırakılan kalemleri kapsamaz.

Mükellefin beyanname zamanaşımı sınırına yaklaşıyorsa, mükelleften süre uzatımı konusunda bir cevap vermesi istenir. Mükellef;

- 1- Zamanaşımının uzatılmasını reddetmek,
 - 2- Süre uzatım iznini belli konularla sınırlandırmak,
 - 3- Süre uzatımını belirli bir periyotla sınırlandırmak,
- şeklinde tercihini kullanabilir.

3- İncelemenin Sonuçları

İnceleme elemanı inceleme sonunda ya mükellefin beyanını olduğu gibi onaylayacak ve ilave bir vergi önermeyecek ya da ilave vergi salınması önerisinde bulunacaktır. Elbette inceleme elemanı yapılan inceleme sonunda mükellefe vergi iadesi yapılmasını da önerebilir.

Vergi inceleme elemanının ilave vergi önermesi durumunda IRS, mükellefe 30 gün mektubu olarak adlandırılan bir yazı gönderecektir. 30 gün mektubuna inceleme elemanının raporu eklenir ve rapora mükellefin mektubu aldığı tarihten itibaren 30 günlük bir süre içinde inceleme elemanı ile aynı fikirde ise ilave vergiyi ödemesi veya farklı fikirde ise inceleme elemanının önerdiği değişiklik konusunda itiraz etme hakkının olduğu mükellefe bildirilir. Mükellef büroda yapılan inceleme sonunda gönderilen 10 gün mektubu ya da mükellefin işyerinde yapılan kapsamlı incelemeye ilişkin olarak gönderilen 30 gün mektubuna cevap vermezse daha sonra gönderilecek olan 90 gün mektubu ile dosya kapatılır.

4- Mükellefin İnceleme Sonuçlarını Kabul Etmesi ya da Etmemesi Durumu

Eğer mükellef vergi artışı önerisini kabul ediyorsa bir form imzalayacak ve ilave vergiyi ödeyecek ya da borçlanacaktır. Mükellef ilave vergiye bağlı olarak gecikme faizi ve

uygulanacak ceza tutarlarını ödemek zorundadır. Mükellef anlaşmayı imzaladığı zaman ödemede bulunursa gecikme faizi genellikle mükellefin beyannameyi verdiği tarihten ödemeyi yaptığı tarihe kadar olan süre için hesaplanır.

Mükellef vergi iadesi almaya hak kazanmışsa, incelemenin sonunda anlaşma formunu imzaladığında bunu hemen alır. Mükellefe iade yapılırken faiz de ödenir.

Eğer mükellef inceleme elemanının buldukları ile aynı fikirde değilse itiraz hakkına sahiptir. İtirazın olağan ilk aşaması inceleme elemanının yöneticisinden bir görüşme talep etmektir. Bu görüşmede mükellef ya da onun temsilcisi mükellefin iddiasını yöneticiye anlatırlar. Yönetici ve mükellef bir uzlaşmaya varırlarsa yeni bir rapor imzalanır ve daha önce imzalanmış olan inceleme ortadan kaldırılmış olur. Eğer herhangi bir uzlaşmaya varılamamışsa ve mükellef ilave vergiye yönelik itirazını devam ettirme arzusunda ise IRS İtiraz Bürosu'ndan dinlenme talebine bulunur. IRS İtiraz Bürosu şu anda IRS içinde mükelleflerin itirazlarını değerlendirecek tek yönetsel birimdir.

Mükellef IRS'in bulduklarının bir kısmını ya da tamamını kabul etmiyorsa inceleme sonuçlarından kaynaklanan uyuşmazlıkları çözmek amacıyla kurulan Hızlandırılmış Tamamlanan Arabuluculuk hizmetlerinden yararlanabilir. Hızlandırılmış Tamamlanan Arabuluculuk, eğitimli bir uzlaştırıcı başkanlığında mükellefe kısa sürede tamamlanan bir hizmet önerir. Arabulucu (mediator), taraflar arasında iletişimi tesis eder ve tarafsız bir durumdadır. Arabulucu uyuşmazlığın kökenine inebilmek için mükellefle ve IRS'le birlikte çalışacaktır. Her iki tarafa da yardım etmekten amaç, her iki tarafında ortaklaşa ikna oldukları hukuksal olarak uygulanabilir bir sonuca ulaşmaktır. Arabulucunun taraflardan herhangi birine herhangi bir çözümü empoze etme yetkisi yoktur. Mükellef istediği zaman arabuluculuk sürecinden çekilebilir. Eğer çözülmemiş herhangi bir konu kalmışsa olağan itiraz haklarını devam ettirme hakkına sahiptir.

Eğer İtiraz Bürosu düzeyinde anlaşmaya varılamamışsa mükellefe 90 gün mektubu (Yasal Eksiklik Uyarısı olarak da adlandırılan) gönderilir. Bu form 90 gün mektubu ya da uyarı olarak adlandırılır çünkü mükellefe 90 gün içinde vergiyi ödemesi ya da alternatif olarak Vergi Mahkemelerinde Başkan'ın yasal eksiklik uyarısının yeniden gözden geçirilmesini talep etmesi gerekir.⁶¹

5- İncelemenin Başlangıç Aşamasında Bitirilmesi: Tekrarlanan İnceleme İşlemi

Bir inceleme sonucunda mükellefin beyanında herhangi bir farklılık bulunmamışsa ya da çok küçük bir farklılık bulunmuşsa mükellefin sonraki yılları IRS'in Tekrarlanan İnceleme

⁶¹ Shafiroff, s.3-33

İşlemi uygulaması kapsamına girer. Tekrarlanan İnceleme İşlemi, bir yönetsel politika olup, mükelleflerin daha önce incelenmiş olan aynı konulardan gereksiz yere yeniden incelenmesini önlemek amacıyla ihdas edilmiştir. Mükellefin beyannameleri aynı konulardan önceki iki yılda incelenmiş ve inceleme mükellefe herhangi bir yeni yük getirmeksizin sonuçlanmışsa, yönetim inceleme elemanını bu konudan haberdar edecektir. İnceleme elemanının önceki durumları onaylaması üzerine inceleme bitirilmiş olacaktır.⁶²

6- Mükellefin İncelemesinin Şekilsel Başvuru Dışında Yeniden Açılması : İncelemenin Yenilenmesi

İdarenin sıklıkla karşılaştığı sorunlardan biri de mükellefin çeşitli nedenlerle, IRS'den gönderilen çağrı yazısına hiç cevap vermemesi ya da gerçekten böyle bir incelemenin varlığından haberdar olmamasıdır (örneğin mükellefin taşınmış olması nedeniyle). Mükellef bazan ilk bilgiyi kendisine belli bir tutarda vergi borcunu içeren bir yazıdan öğrenir ve bu yazı Vergi Tahsil Bölümünden gelir; vergi tutarının artık kesinleştiğini ve bu tutarın tamamının ödenmesini istemektedir. Karmaşık konularda mükellef mali açıdan bildirilen vergi borcunun tamamını ödeyecek durumda olmayabilir ve nihayetinde ödeyemez ve iade talebinde bulunur. Bu noktada, İdare bu sorunun çözülmesi için alternatif bir idari yol olan “incelemenin yenilenmesi” konusunu gündeme getirmelidir.

İncelemenin yenilenmesi, IRS tarafından kullanılan ve önceki incelemenin sonuçlarının yeniden değerlendirilmesine yönelik bir yöntemdir. Mükellef kendisinin bilgisi dışında yapılan incelemede dikkate alınmayan ancak kendisinde mevcut bir takım bilgi ve belgeleri İdareye sunarak bildirilen ilave vergi konusunda İdare ile farklı görüşte olduğunu ifade etme hakkına sahiptir. İncelemenin yenilenmesi için bir başka neden de mükellefin beyanname vermemesi halinde İdare tarafından hazırlanan ve Eşdeğer Beyanname (Substitute Return) olarak tanımlanan beyannameyi mükellefin itiraz konusu yapması halidir. Her durumda ilave değerlendirme ödenmemiş olarak durmaktadır.⁶³

Aşağıdaki şartlar gerçekleşmişse IRS incelemenin yenilenmesi talebini kabul eder:

- IRS'in mükellefin vergi borcundaki tutarın değişmesi konusunda daha önce bir değerlendirme yapmadığını mükellefin bilmesi ya da borçlu gözükken mükellefin daha önce bir miktar ödemedede bulunduğuna inanması,
- IRS, Eşdeğer Beyannameyi hazırladıktan sonra mükellefin beyanname doldurmuş olması,

⁶² Shafiroff, s.3-60

⁶³ Shafiroff, s.3-63

- Mükellefin IRS'in matematiksel ya da işlemsel bir hata yaptığına inanması.

IRS'in mükellefin talebini reddetmesi için aşağıdaki şartların meydana gelmiş olması gerekir:

1. Mükellefin daha önce belirli bir tutarda vergiyi borçlanarak bunu ödeyeceğine dair bir anlaşma imzalaması, örneğin;
 - Nihai durumda olan son ve özetleyici Kapanış Anlaşması,
 - Uzlaşma tutanağı,
 - İtiraz Bürosunda Form 870-D ile yapılan bir anlaşma.
2. 1982 tarihli Vergi Varlığı Mali Sorumluluk Yasası uyarınca oraklık indirim kalemlerinde indirim sonucunda ortaya çıkan mükellefin nihai vergi borcu,
3. Amerika Birleşik Devletleri Vergi Mahkemesinin ya da bir diğer mahkemenin mükellefin vergi borcunun tutarı konusunda verdiği nihai bir kararın olmasıdır.⁶⁴

7- Üst Düzey Yetkililerin Vergi İncelemesini Etkilemesi Durumunda Hapis Cezası Uygulaması

Zaman zaman Hükümetin yüksek düzeydeki görevlilerinin vergi incelemesi ya da vergi tahsili (Gönüllü ya da cebri tahsil) sürecinde IRS'i etkilemeye çalıştığı yönünde kamuoyunda bir takım kaygılar oluşabilmektedir. Geçmişte yasalarda yüksek düzeydeki kişilerin etkisini önleyecek herhangi bir düzenleme yer almamaktaydı. 23 Temmuz 1998 tarihinden geçerli olmak üzere bu durum değişmiştir.

1998 IRS Yeniden Yapılandırma ve Reform Yasası, herhangi bir resmi kişinin herhangi bir IRS çalışanından ya da inceleme elemanından bir incelemeye başlamasını ya da kesmesini ya da herhangi bir mükellefin vergi yükümlülüğü ile ilgili bir soruşturmayı başlatmasını veya bitirmesini istemesini kanunsuz bir eylem olarak tanımlamıştır. Bu yasaklama ABD Başkanını, Başkan Yardımcısını, üst düzeydeki yargısal konulara bakan savcılarını da kapsamaktadır. Yasaklama hem doğrudan üst düzey yetkililerce yapılan taleplere hem de orta düzey yöneticilerin aracı olarak kullanılması yoluyla yapılan talepleri kapsamaktadır. Kendisinden herhangi bir talepte bulunulan IRS çalışanı Vergi İdaresi işlerine bakan Hazine Genel Soruşturma Birimine yasayı çiğnemek şeklinde yapılan bu talebi rapor etmek zorundadır. Bu yasayı çiğnemekle hüküm giyen kişiler 5 yıldan az hapis cezası ya da 5.000 ABD Dolarından az para cezası ya da her ikisiyle birden cezalandırılırlar.

⁶⁴ "İncelemenin Yenilenmesi İşlemi" IRS Yayın No 3598 (9-2002)

E- İNCELEMENİN YENİDEN YAPILANDIRILMASI

Yasada açıkça bir kavram olarak kullanıldığı üzere IRS inceleme sürecinin “yeniden yapılandırılması” sayesinde Kurum oldukça önemli değişiklikleri gerçekleştirmektedir. Yıllar önce pilot bir çalışma olarak başlayan program, 2004 yılının sonunda ülke çapında başarılı bir sonuç haline dönüştü. Hem IRS vergi incelemelerinin kalitesini arttırmak hem de inceleme elemanlarınca incelemeyi tamamlamak için harcanan zamanı kısaltmak amacıyla değişiklikler yapıldı.

İncelemenin Yeniden Yapılandırılması Projesinin Amaçları;

- İnceleme sürecini etkin ve verimli hale getirmek, mükellefin harcadığı zamanı ve Kurumla ilgili olarak yaptığı harcamaları azaltmak,
- Beyanname incelemelerini zamanında ve etkin olarak yapmayı sağlamak,
- IRS’in operasyonel sonuçlarını geliştirmek amacıyla harcamaları azaltmak ve yeniden yönlendirmektir.

İncelemenin Yeniden Yapılandırılması Projesi çerçevesinde, inceleme sürecini geliştirmek amacıyla aşama aşama hareket etme yaklaşımı kullanılarak bir yol haritası üretildi. Buna göre;

- Birinci olarak, İncelemenin Yeniden Yapılandırılması Projesinin amacı ve alanı tanımlandı.
- Sonra, paydaşlarla (vergi konusunun tarafları ile), IRS çalışanları dahil, konular üzerinde bilgi ve anlayış sağlandı.
- Neticede, ilk iki aşama Kuruma gelecek için bir vizyon yaratma ya da eylem için bir yol haritası oluşturma imkanı vermiştir.⁶⁵

Yeniden yapılandırma olarak adlandırılan bu projenin ana noktaları, incelemenin planlanması, yönetsel katılım ve inceleme elemanınca yapılan risk analizi (incelemenin kapsamını genişletmek ya da daraltmak amacıyla) konularında değişiklik yapılmasını içermektedir.

İncelemenin Yeniden Yapılandırılması Projesinde önce genel hatları içeren bir program takip edilmiş, daha sonra ise dairede yapılan inceleme ile mükellefin işyerinde yapılan inceleme konularıyla ilişkili olan detaylı bir süreç takip edilmiştir.⁶⁶

İncelemenin yeniden yapılandırılmasının planlanması kavramı inceleme için konuların seçilmesini ve belirli bir periyot içinde tamamlanmasını ifade etmektedir. İncelemeye

⁶⁵ www.taxtalktoday.tv

⁶⁶ www.irs.gov, İnceleme Yeniden Yapılandırma Programı, Eylem Planı

yönetsel katılım demek, inceleme tamamlandıktan sonra inceleme elemanının buldukları ve reddettiği indirimler konusunda mükellefin inceleme elemanı ile aynı görüşte olmaması durumunda herhangi bir şekilde bağlı olmaksızın görüşme talebi yerine, incelemenin başlangıcında yöneticilerin açık, dürüstçe ve samimi olarak mükellefle ya da onun temsilcisi ve inceleme elemanı ile birlikte ilk görüşmeyi yapmalarıdır. Yeniden yapılandırma risk analizi kavramı ile ifade edilen ise inceleme elemanına gereken araçları vermek suretiyle incelemenin genişletilmesi ya da daraltılması gerektiğinin tespit edilmesidir.

1- Mükellefin İşyerinde Yapılan İncelemenin Yeniden Yapılandırılması

Mükellefin işyerinde yapılan incelemenin yeniden yapılandırılması planlamanın içeriğine, yönetsel katılımın içeriğine ve risk analizine dayanmaktadır.

b) Planlama İçeriği

Mükellefin işyerinde inceleme ile ilgili olarak, sürecin yeniden yapılandırılmasının planlanması kavramı mükellefle ya da onun temsilcisi ile İdarenin artan düzeyde iletişim kurmasıyla ilgilidir. Daha açık bir ifadeyle, mükellef ya da temsilcisi ile yapılan ilk görüşmede tarafların, incelemede öncelikli konular üzerinde anlaşmış olmaları gerekmektedir; inceleme ne kadar süre sürecektir, ortaklaşa verilen bir karar çerçevesinde incelemenin tamamlanacağı tarih belirlenmelidir. Bu amaçla İdare, “Başlangıç Düzenleme Anlaşması” adı altında tarafların; hem mükellefin hem de İdarenin ortak sorumluluklarını detaylandıran bir belge üretmiştir. Elbette incelemenin tamamlanma tarihi bir hedef olup mutlak surette incelemenin tamamlanacağı tarih anlamına gelmemektedir; İdarenin bizzat kendisi bazı durumlarda bu hedefin başarılmasının imkansız hale gelebileceğini kabul etmektedir.

Hem inceleme elemanını hem de mükellefi belirli bir tarih üzerinde mutabık kılmak suretiyle mükellefin işyerinde yapılan incelemenin olabildiğince süratli bir şekilde tamamlanmasını sağlamaya yönelik olan inceleme türüne Sınırlı Konulara Odaklanan İnceleme (LIFE - Limited Issue Focused Examination) adı verilmektedir.

b) Yönetsel Katılımın İçeriği

Yöneticilerin incelemeye katılmasının bir geçmişi olmasına karşın, yöneticilerin katılımı geleneksel olarak incelemenin sonunda, inceleme elemanının ödenmesini talep ettiği ilave vergilere mükellefin itiraz etmesi durumunda gerçekleşmekteydi.

İncelemenin yeniden yapılandırılması sürecinde yöneticilerin incelemeye katılması, incelemenin başlangıcında gerçekleşmektedir. Daha açık bir ifadeyle, bundan böyle yönetici, mükellef ile inceleme elemanı arasında yapılacak olan ve incelemenin konusunun ve inceleme planının yapıldığı ilk toplantıya katılmak ve bu konularda taraflarla hemfikir olmak zorundadır. Böylece, inceleme sürecinin yeniden yapılandırılması ile taraflar; inceleme elemanı, mükellef

ve inceleme elemanının yöneticisi, incelemenin başlangıç kısmına doğrudan katılmış olmaktadır.

c) Risk Analizinin İçeriği

Risk analizinin içeriği, inceleme elemanının inceleme konusunu genişletmesi ya da daraltması ile ilişkilidir. Bu konudaki kararın incelemenin ortalarında alınması gereklidir. Risk analizinin içeriği, inceleme elemanı tarafından incelemenin daraltılması ya da genişletilmesi seçeneklerinden hangisinin Devletin daha çok yararına olduğunu değerlemesini gerektirir. Bu kararın alınmasında inceleme elemanın dikkate alacağı hususlar şunlardır:

- Kaçakçılık yönünde belirtiler olması,
- Çok küçük bedelle yapılan işlere ilişkin kayıtlar,
- Herhangi bir kanıt olmaksızın ya da şüpheli kanıtlarla yapılan indirimler,
- Gönüllü uyuma zorlama etkisi ve/veya stratejik konular,
- İndirim türleri.

2- Vergi Dairesinde Yapılan İncelemenin (Office Audit) Yeniden Yapılandırılması

Vergi dairesinde yapılan incelemede planlama ve risk analizi, incelemenin yeniden yapılandırılmasının konusu olmuştur.

a) Planlama Konusu

Geçmişte, vergi dairesinde inceleme yapan elemanlarına mükellefle ya da onun temsilcisi ile yaptıkları ilk görüşmede, incelenecek konu verilmekteydi. İncelemenin yeniden yapılandırılmasıyla, mükellefle ilk teması sağlamaya yönelik yazı gönderilmeden önce beyannamenin inceleme elemanına verilmesi sağlanarak inceleme elemanının beyannameyi gözden geçirmesi ve incelemeye hazır hale gelmesi sağlanmıştır. İlave olarak, ilk görüşme yazısına mükelleften istenen belgeler formu eklenmiştir. Böylece, tıpkı mükellefin işyerinde yapılan vergi incelemesi türünde olduğu gibi, İdare, ilk görüşme yapılmadan önce mükellef ile vergi inceleme elemanı arasında, açık ve anlaşılır bir şekilde talep edilen konuların iletilmesini sağlamayı amaçlamıştır.

b) Risk Analizi Konusu

Dairede inceleme yapan elemanlar, mükellefin işyerinde inceleme yapan diğer meslektaşları gibi, incelemenin genişletilip daraltılması konusunda yetkilendirilmişlerdir. Öte yandan dairede inceleme yapan elemanlar, mükellefin işyerinde inceleme yapan elemanları kadar, her bir incelemede, konuları açıklığa kavuşturmak için gerekli olan bilgileri toplama amacıyla standartlaştırılmış tablolar kullanacaklardır. İncelemeye yeni konuların eklenmesi konusunda karar verilmesi gerektiğinde inceleme elemanları standart rehberi kullanacaklardır.

İncelemeye yeni bir konu eklenmişse, inceleme elemanları bunun nedenini mükellefe açıklayacaklardır.

VI- SONUÇ

Günümüzde Vergi İdarelerinin başarısını ölçmede kullanılan ölçütlerden biri IMF tarafından geliştirilmiş olup burada üç temel konu dikkate alınmaktadır. Bunlar, mükellef memnuniyet oranı, toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payı ve mükelleflerin gönüllü uyum oranıdır.

Gönüllü uyum oranı, yapılan vergi incelemeleri sonucunda bulunan vergi farkının mükelleflerin kendiliklerinden beyan ettikleri vergi tutarı ile birbirlerine oranıdır. Bu oran, küçüldükçe mükelleflerin gönüllü uyumu ortaya çıkar. Özünde vergi tutarının devlet tarafından değil de mükellef tarafından tespit edilmesi ilkesine dayanan “beyan esası” ancak mükellefin gönüllü uyumu ile başarıya ulaşabilir.

Mükelleflerin gönüllü uyumunu sağlamada üç temel unsur vardır. Birincisi mükellefi tıpkı bir müşteri gibi görerek onunun ihtiyaçlarını ve taleplerini anlamak ve karşılamak, ikincisi vergi yasalarını ve uygulamalarını kolaylaştırmak ve anlaşılabilir hale getirmek ve üçüncüsü de inceleme yoluyla mükellefin vergiye uyumunu sağlamaktır.

Bir vergi idaresinin başarısı için her üç unsurun birlikte dikkate alınması gerekmektedir. Eğer üç alandan sadece birinde ya da ikisinde çaba gösterilip diğerleri ihmal edilirse başarıya ulaşmak mümkün değildir.

Bu kapsamda vergi incelemelerinin mükellef uyumunun sağlanmasında 2 temel fonksiyonu vardır. Birisi zorlayıcı diğeri ise gönüllü unsurdur. Zorlayıcı unsur vergisini doğru beyan etmeyen (eksik beyan eden) mükellefin ödeyeceği vergi tutarını gerçek vergi miktarına ulaştırmak şeklinde gerçekleşir. Gönüllü unsur ise gerek incelemeye tabi olan mükellefin bundan sonraki beyanlarını gerçek tutar üzerinden yapması ve gerekse diğer mükelleflerin de gelecekte incelemeye tabi olarak ceza ve faizle karşılaşmamak için kendiliklerinden gerçek gelirlerini beyan etmeleri şeklinde ortaya çıkar. İkinci sonuç literatürde vergi incelemelerinin prevantif (önleyici) yönü olarak adlandırılır ve bunun ölçülebilmesi mümkün değildir.

Amerikan Gelir idaresi irdelendiğinde Dünyadaki başarılı vergi idareleri arasında geldiği görülmektedir. 1990’lı yıllarda başlayan gönüllü uyumu hedef olan toplam kalite yönetimi çalışmaları başarıyı arttıran bir unsur olmuştur. Bu çalışmalar sonucunda İdare tüm işlem süreçlerini, beyanname ve formları mükelleflerin bakış açısıyla yeniden dizayn etmiştir. Eksik beyan edilen ya da beyan edilmeyen verginin öncelikle denetimle değil, mükellefi kendiliğinden doğru beyana yönlendirici ve gönüllülüğü arttırıcı uygulamalarla sağlanacağı ilkesi benimsenmiştir. Bu bağlamda tıpkı bir özel şirket gibi mükellef türleri itibariyle yapılanmaya

gidilmiş ve bu mükellef gruplarının ihtiyaç ve beklentilere göre örgütsel yapı dizayn edilmiştir. Toplam kalite yönetimi kavramıyla ifade edecek olursak mükellefler artık müşteri olarak algılanmaya başlanmıştır. Hatta İdarenin zorlayıcı unsurları arasında yer alan inceleme süreci dahi mükellef haklarını koruyucu bir anlayışla yeniden gözden geçirilmiştir.

Her ülkenin vergi sistemi ve vergi idaresi o ülkenin sosyal ve ekonomik tarihi ile yakından ilintilidir. Bir başka ifadeyle bir ülkenin vergi sistemini o ülkenin tarihinden ayrı düşünmek imkansızdır. Vergi kavramının Amerikan tarihindeki yeri, ülkenin demokratik sistemi ve vatandaşlık kavramıyla doğrudan ilgilidir. Vatandaşlık kavramı ve onu kazanmanın yolu ülkenin harcamalarına vergiler yoluyla katkıda bulunmaktan geçmektedir.

Diğer taraftan IRS'in tarihi irdelendiğinden daima etkin bir kurum olduğu tespit edilmektedir. Azılı gangsterlerin diğer suçlarından değil de vergi kaçakçılığından cezalandırılmaları, toplum nezdinde IRS'e olan güveni ve saygıyı artırmış ve sonuçta mükelleflerin gönüllü uyumunu arttırıcı yönde bir sonuç doğurmuştur.

IRS'in vergi inceleme fonksiyonundaki başarısının nedenlerini söyle sıralamak mümkündür.

- Modern teknolojinin sürekli takip edilmesi ve teknolojik imkanlardan azami ölçüde yararlanılması,

- Denetim elemanlarının mükellef büyüklüğüne göre gruplandırılması ve böylece uzmanlaşma sağlanması, düşük gelirli mükelleflerin daha az bilgiye sahip daire denetim elemanlarınca incelenmesi yüksek gelirli ve kompleks konuları uygulayan mükelleflerin üst düzey bilgiye sahip denetim elemanlarınca incelenmesi,

- Beyan dışı geliri önlemek amacıyla, gelir ödemesinde bulunan kişi ve kurumlardan sürekli bilgi alınması ve bu bilgilerin bilgisayar ortamında mükelleflerin beyanı ile karşılaştırılması (çapraz kontrol),

- Mükelleflerin sektör, büyüklük, pazar türleri itibariyle sınıflandırılması, bu bağlamda bir veri tabanı oluşturulması ve bunun incelenecek mükelleflerin tespitinde ve inceleme sırasında kullanılması,

- Mükellef grupları itibariyle risk analizlerinin yapılması ve bunların sürekli irdelenmesi,

- Güncel ekonomiden kopuk değil onun içinde yer alan bir denetim fonksiyonuna sahip olunması,

- Gönüllü uyumu sağlamak için idarenin bir çok yetkiye sahip olması ve bunları tarafsızca kullanması,

- Cezaların oldukça ağır olması ve bunun istisnasız herkese uygulanması,

- Ekonomik suça ekonomik ceza ilkesinin benimsenmemiş olması, aksine vergi kaçakçılığının en ağır suçlar arasında yer alması ve böyle bir suçtan cezalandırılan kişi ya da kurumun ekonomik hayatının adeta sona ermesi,

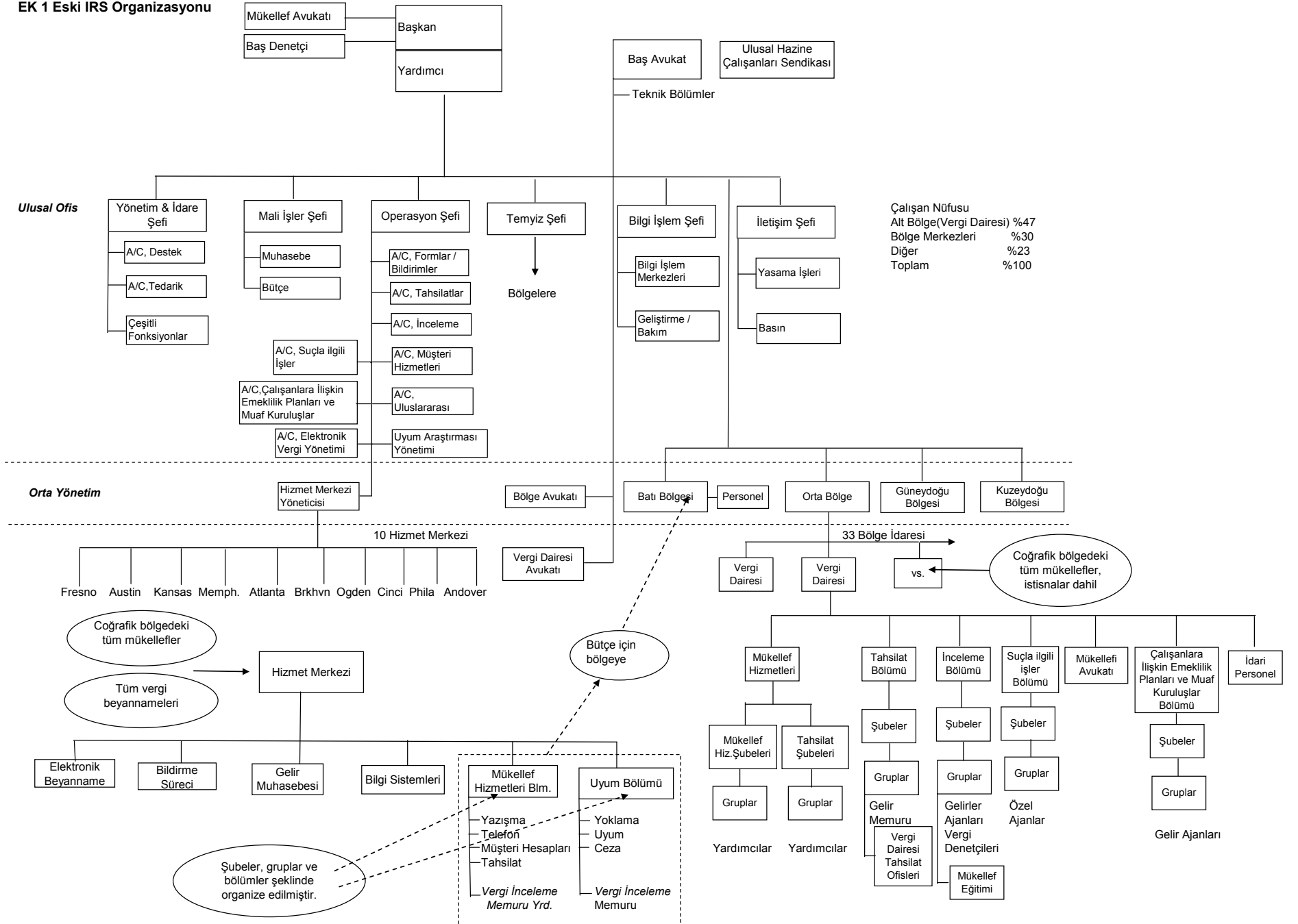
- Normal (Direkt) inceleme yöntemiyle tespit edilmeyen beyandışı gelirin tespitine imkan sağlayan Endirekt İnceleme Yöntemlerinin gerçek geliri tespitite kullanılması.

Özellikle Endirekt İnceleme Yöntemleri (Finansal Durum İnceleme Teknikleri ve Ekonomik Gerçeklik İncelemeleri)⁶⁷ vergi idaresine oldukça önemli bir güç vermektedir. Bu teknikler nedeniyle mükellef kendisini, beyan dışı bıraksa da kimi gelirlerin harcama ya da tasarruf yoluyla ortaya çıkacağı ve bunun da IRS'in geniş bilgi ağı sayesinde tespit edileceği inancıyla doğru beyanda bulunma mecburiyetinde hissetmektedir.

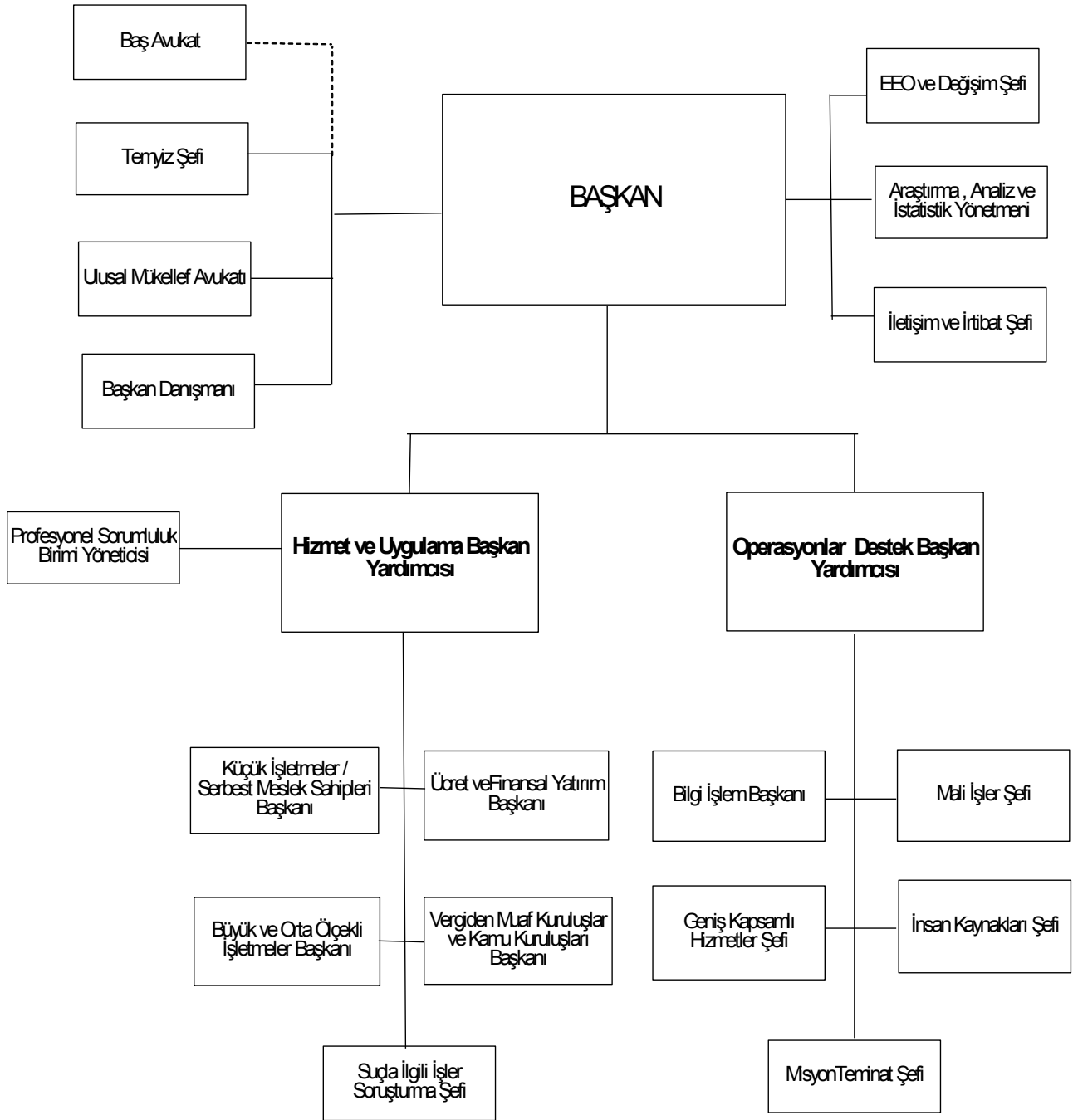
Özetle IRS'in hem denetim hem de diğer fonksiyonlardaki başarısının temel sırrı; değişimi kurumun değişmeyen misyonu haline getirmiş olmasıdır. Sonuç itibariyle değişen dünya ile birlikte sürekli değişen bir gelir idaresi, elbette ki başarıyı beraberinde getirecektir.

⁶⁷ Türkiye'de "nereden buldun?" olarak adlandırılmaktadır.

EK 1 Eski IRS Organizasyonu



EK 2 Güncel IRS Organizasyonu
30 Eylül 2003 itibarıyla



Ek 3

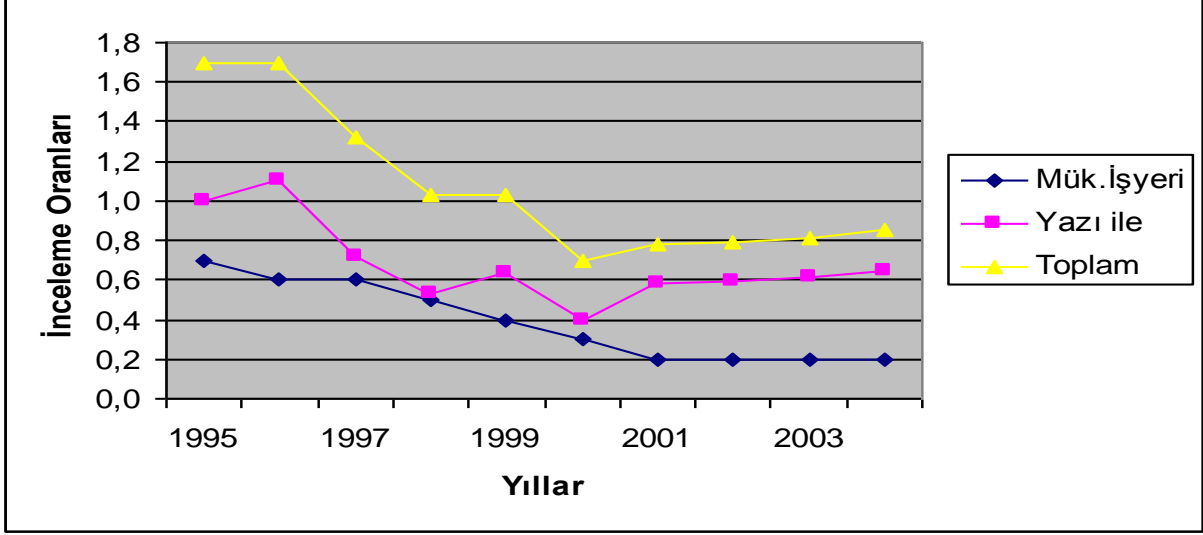
IRS GÖREV ÜNVANLARININ KISMİ LİSTESİ

ESKİ	YENİDENYAPILANDIRILMIŞ
Merkezi İdare	Merkezi idare
Başkan	Başkan
Baş Hukuk Müşaviri	Baş Hukuk Müşaviri
Baş Hukuk Müşavir Yardımcısı (Teknik)	Baş Hukuk Müşavir Yardımcısı (Teknik) Bölüm Müşavirleri
Başkan Yardımcısı (İnceleme)	Kaldırıldı
Başkan Yardımcısı (Tahsilat)	Kaldırıldı Başkan- Küçük işletmeler/Bağımsız Çalışanlar Başkan- Orta ve büyük ölçekli işletmeler
Başkan Yardımcısı (Çalışanlar için emeklilik planları/Muaf kuruluşlar)	Başkan- Vergiden muaf kuruluşlar/Kamu kuruluşları
Operasyon Şefi	Başkan- Ücret ve yatırım geliri
Başkan Yardımcısı (Soruşturma)	Cezai Soruşturma Birimi Şefi
Ulusal Temyiz Yöneticisi	Temyiz Şefi
Mükellef Avukatı	Ulusal Mükellef Avukatı
Bölge İdareleri	Alan/Endüstri İdareleri
Bölge Başkanları	Kaldırıldı
Bölge Başkan Yardımcısı (İnceleme)	Kaldırıldı
Bölge Başkan Yardımcısı (Tahsilat)	Kaldırıldı -Orta ve Büyük Ölçekli İşletmeler Endüstri Yöneticisi -Küçük İşletmeler ve Bağımsız Çalışanlar Yöneticisi
Bölge Başkan Yardımcısı (Cezai Soruşturma)	Cezai Soruşturma Alan Yöneticisi
Bölge Hukuk Müşaviri	-Orta ve Büyük Ölçekli İşletmeler Endüstri Müşaviri -Küçük İşletmeler/Küçük Esnaf Alan Müşaviri -Vergi Muafiyeti /Kamu varlıkları Alan Müşaviri -Cezai Soruşturma Alan Müşaviri
Bölge Temyiz Yöneticisi	-Orta ve Büyük Ölçekli İşletmeler Alan Yöneticisi -Küçük İşletmeler ve Küçük Esnaf Alan Yöneticisi
Bölge Problem Çözme Memuru	Ulusal Avukatlık Alan Yöneticisi
Bölge Başkan Yardımcısı (Çalışanlar için emeklilik planları/Muaf kuruluşlar)	-Çalışan Planları Alan Yöneticisi -Muaf Kuruluşlar Alan Yöneticisi
Vergi Daireleri	Alan (Yerel) İdareler
Vergi Dairesi Müdürü	Kaldırıldı
İnceleme Bölümü Şefi	Kaldırıldı
Tahsilat Bölümü Şefi	Kaldırıldı -Orta ve Büyük Ölçekli İşletmeler Endüstri Bölge Yöneticisi -Küçük İşletmeler ve Küçük Esnaf Bölge Yöneticisi
Cezai Soruşturma Şefi	Özel Ajan Sorumlusu
Temyiz Şefi	Orta ve Büyük Ölçekli İşletmeler Grup Yöneticisi
Problem Çözüm Şefi	Küçük İşletmeler/ Bağımsız Çalışanlar Grup Yöneticisi

İnceleme Davaları Yöneticisi	Ulusal Avukatlık Yerel Yöneticisi
İnceleme Grubu Yöneticisi	Orta ve Büyük Ölçekli İşletmeler Grup Yöneticisi
Tahsilat Grubu Yöneticisi	Küçük İşletmeler/ Küçük Esnaf Grup Yöneticisi
Gelir Ajanları	Gelir Ajanları
Gelir Memurları	Gelir Memurları
Vergi Denetçileri	Özel Ajanlar
İtiraz Memurları	İtiraz Memurları
Danışma Avukatı	Danışma Avukatı

Ek: 4

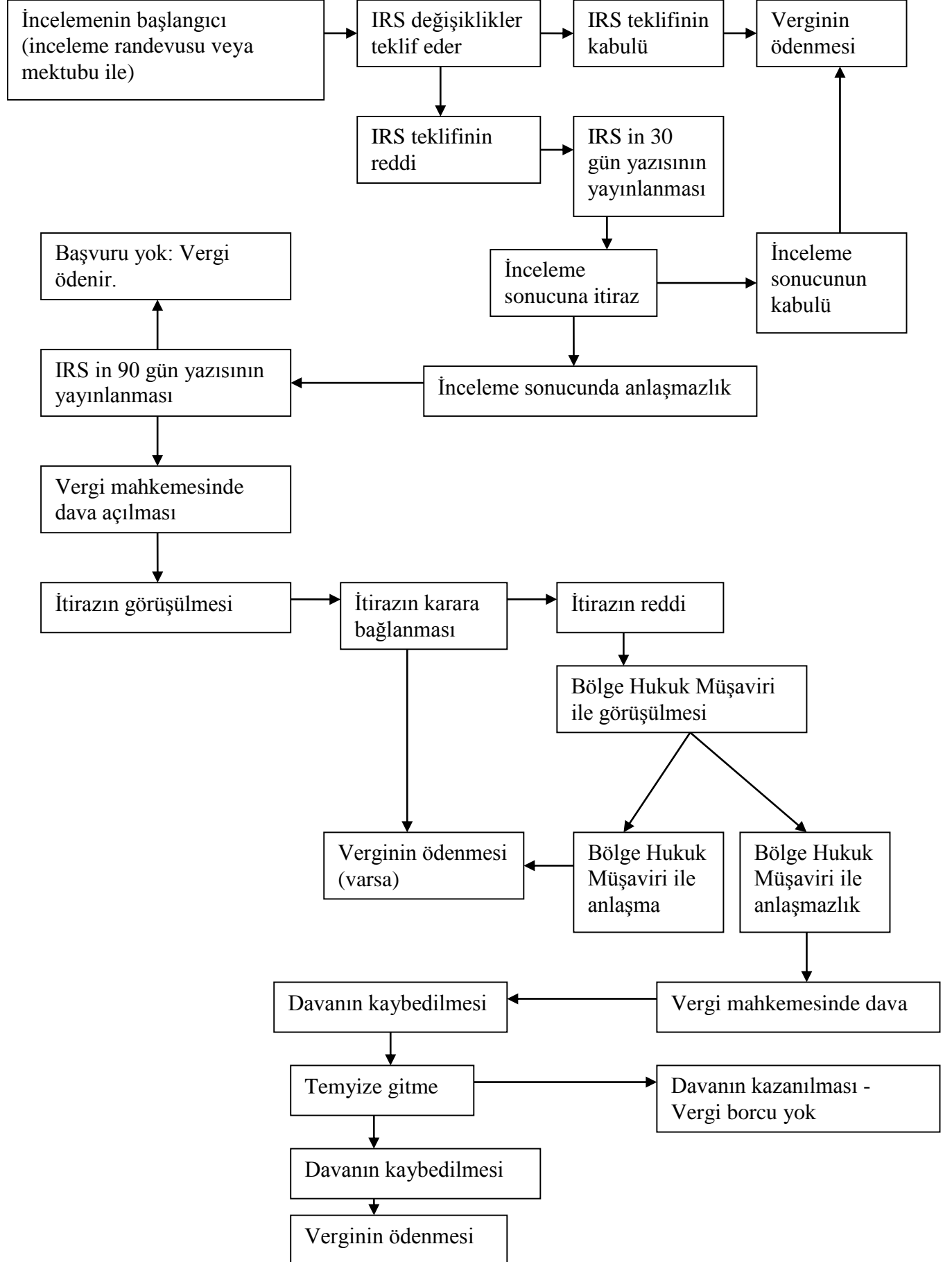
IRS'in İnceleme Oranları⁶⁸



YILLAR	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
Mükellefin İşyerinde	0.7	0.6	0.6	0.5	0.4	0.3	0.2	0.2	0.2	0.2
Vergi Dairesinde Yazı ile	1.00	1.10	0.72	0.53	0.63	0.40	0.58	0.59	0.61	0.65
Toplam	1.70	1.70	1.32	1.03	1.03	0.70	0.78	0.79	0.81	0.85

⁶⁸ www.irs.gov

EK:5 IRS GELİR VERGİSİ İNCELEME SÜRECİ AKIŞ ŞEMASI





Vergi İncelemeleri Hakkında Bilgi Broşürü

Genel İnceleme Usulleri

Amerikan Gelir İdaresi, gelirin, indirimlerin, muafiyetlerin ve mahsupların doğruluğunu görmek için vergi beyannamelerini inceler. Amerikan Gelir İdaresi, birçok vergi beyannamesinin hata olasılığını tespit etmek için Ayırdedici Envanter Fonksiyonu Sistemi adlı bir bilgisayar programını kullanır. Gelir İdaresi, yüksek hata olasılığı olan beyannameleri incelenmek üzere eleyerek seçer.

Beyannamenizi incelenmek üzere seçerse size bir mektup göndeririz. Aldığınız mektupta gidemeyeceğiniz bir randevu tarihi varsa, randevuyu yeniden belirlemek için lütfen mümkün olan en kısa sürede bizi arayınız. Mektupta önceden belirlenmiş bir randevu yoksa, görüşmeniz için uygun bir zamanı programlamak için 10 gününüz var. Görüşme tarihlerini yeniden belirlemeyi önlemek için lütfen takviminizi gözden geçiriniz. İnceleme altındaki unsurları mümkün olan en kısa sürede kanıtlamak sizin yararınıza olacaktır.

Görüşmeye hazırlanmak için, vergi beyannamenizi gözden geçiriniz ve denetçi ile bir araya gelmeden önce istenen belgeleri düzenleyiniz. Bu inceleme için gereken zamanı en aza indirecektir ve sonuçların doğruluğunu maksimize edecektir. Eğer görüşmeye katılmazsanız, denetçi vergi matrahınızı mevcut bilgilere göre düzeltecektir ve size önerilen değişiklikleri ve ek vergiyi gösteren bir inceleme raporu gönderecektir.

Genellikle, inceleme için belirli konuları tespit ediyoruz, ancak denetçi tüm beyannameden sorumludur ve incelenecek konuları artırabilir. Ayrıca siz de beyannamenizi ilk başta doldururken gözden kaçırdığınız konuları kanıtlayacak kayıtları getirebileceğiniz gibi, ilgili başka konuları da dile getirebilirsiniz.

Amacımız incelemeleri mümkün olan en kısa sürede sonuçlandırmaktır. Ancak denetçinin ihtilafı (şüpheli) bir unsuru incelemesi gerekebilir ya da ilk görüşmenizden sonra ek belge bulup gözden geçirebilir. Herhangi bir zaman sorunuz olur ya da incelemenin durumu ile ilgilenirseniz, denetçiyi ya da grup yöneticisini arayabilirsiniz. Tüm belgeler gözden geçirildiğinde denetçi beyannamenizi dosyaya geçirilmiş (kaldırılmış) olarak kabul edebilir ya da borçlu olduğunuz vergi miktarında bir artış ya da azalış önerebilir. Sizi sonuçlardan haberdar edeceğiz.

Tekrarlayan (rutin) İncelemeler

Denetçi herhangi tekrarlayan bir incelemeyi tespit etmeye çalışır. Aşağıdaki üç şartın tümü size uyuyorsa, lütfen mektubun başında belirtilen kişiyi haberdar ediniz:

- Geçen iki mali yılın birinde beyannamenizi inceledik,
- Beyannamenizi dosyaya kaldırılmış kabul ettik ve,
- İnceleme için şimdi tespit edilen unsurlar önceki incelemedeki unsurlarla aynıdır.

Gelecek yıllar: Halen incelenmekte olan beyannamenizde bir değişiklik yapmadıysak, aşağıdaki unsurları muhafaza ediniz:

- İlişikteki inceleme bildirim mektubunu
- Gönderdiğimiz değişmemiş mektup (L-590), ve
- Vergi beyannamenizi.

Sonraki iki yıldan birini inceleme için seçersek, şimdiki incelemeyle ilgili muhafaza ettiğiniz bilgi ve belgeler i tekrarlayan incelemeleri azaltmamıza yardımcı olacaktır.

Yetkili Temsilcilik

Grüşmenize her zaman size eşlik edecek birisini getirebilirsiniz ya da kendi adınıza yetkili bir temsilci gönderebilirsiniz. Bu amaçla hazırlanan Yetkili Vekaleti olan 2848 Formunu kullanınız. Bu formu mektupla ya da 800’l telefonumuzu arayarak isteyebilirsiniz.

Başvuru Hakları

Denetçi kayıtlarınızı inceledikten sonra verginizde bir değişiklik önerebilir. Razı olursanız denetçi bir düzeltme raporu hazırlayacak ve yazılı onayınızı isteyecektir. Kabul etmezseniz, davanızın (meselenizin) gayri resmi olarak incelenmesi için denetçinin amirine başvurabilirsiniz.

Bir uzlaşmaya (anlaşmaya) varamazsanız, davanızın mütalaa edilmesi için bölge temyiz görevlisine başvurabilirsiniz. Temyiz memuru bölge müdürlüğünden bağımsızdır. Temyizden vazgeçip ABD Vergi Mahkemesine dava amaya karar verirseniz, dava normal olarak Vergi mahkemesi davanızı dinlemeden önce düzeltme için bir temyiz memuruna gönderilecektir. Denetçi bu prosedürü ve mahkeme sistemindeki başvuru (temyiz) haklarınızı size anlatacaktır. İnceleme sürecini ve başvuru haklarını daha detaylı anlatan, Beyannamelerin İncelenmesi, Başvuru Hakları, ve İade Talepleri (556. Yayın) yayınlarını isteyebilirsiniz.

IRS’in Denetim İşlevi Hakkında Yorumlarımız

Kongre, Federal Hükümet denetim uygulamaları hakkında küçük işletmelerin görüşlerini almak için Küçük İşletme ve Tarım Denetim Uygulama Ombudsmanı ve 10 Bölgesel Hak Kurulları oluşturmuştur. Ombudsman uygulama eylemlerini yılda bir değerlendirecek ve her kurumun küçük işletmelere yanıt verme durumunu değerlendirecektir. IRS’in uygulamaları hakkında görüş bildirmek isterseniz, 1-888-REGFAIR (1-888-734-3247)’yi arayınız.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

“İncelemenin Yenilenmesi İşlemi” IRS Yayın No 3598 (9-2002)

Examination Handbook, Strengthening the Examination Function in the Tax Administrations of Latin America and the Caribbean, 2003, International Bureau of Fiscal Documentation, (*İnceleme El Kitabı, Karayip ve Latin Amerika Vergi İdarelerinde İnceleme Fonksiyonunun Güçlendirilmesi*) Uluslararası Mali Belgelendirme Bürosu

Ira L. Shafiroff, Internal Revenue Service Practice and Procedure Deskbook, Third Edition, Treatise Volume, (*IRS Uygulama ve Prosedür El Kitabı*), Üçüncü Baskı, Practising Law Institute, New York City, 2005)

IRS’in 3114 sayılı yayını (9-98)

İç Gelir İdaresi İşlem Yönergesi (The Internal Revenue Manual)

Jack Taylor, The Internal Service, Know Your Government, (*İç Gelir İdaresi, Devletinizi Tanıyın*), Chelsea House Publishers, 1987, Chelsea House Publishers, 1987

John C. Chommie, The Internal Revenue Service, (*İç Gelir İdaresi*) Prager Library of U.S. Government Departments and Agencies, New York, NY, 1970,

Ken Meserre, The Tax System in Industrialized Countries, (*Gelişmiş Ülkelerde Vergi Sistemi*), Oxford University Press, 1998

Laurence F. Schmeckebier, Francis X. A. Eble, “The Bureau of Internal Revenue: Its History, Activities and Organization” (*İç Gelir İdaresi, Tarihçesi, Faaliyetleri, Organizasyonu*) The John Hopkins Press, Baltimore, Maryland, 1923

Micheal Mulroney, Federal Tax Examinations Manual (*Federal Vergi İncelemeleri Rehberi*), A Ronald Press Publication, 1985)

Nazmi Karyağdı, Toplam Kalite Yönetimi ve Türk Vergi İdaresi” Ankara Sanayi Odası Yayını, Ankara, Mart 2001.

OECD Fact Book, Ekonomik, Çevresel ve Sosyal İstatistikler

OECD Gelir İstatistikleri (1965-2002)

Robert E. McKenzie, Karen V. Kole, M. Kevin Outtersen, Representing The Audited Taxpayer Before the IRS, (*İncelenen Vergi Mükellefini IRS Önünde Temsil Etmek*), Thomson-West, 2004,

Robert E. Meldman, Richard J. Sideman, Federal Taxation Practice and Procedure (*Federal Vergileme Uygulaması ve Prosedürü*), Altıncı Baskı/ CCH Incorporated, 2001

Taxpayer Compliance Measurement Program Handbook, Internal Revenue Service. Document 6547(9-77) September 1977 (*Mükellef Uyumunu Ölçme Programı El Kitabı*), İç Gelir İdaresi, Döküman 6547 (9-77) Eylül, 1997)

www.irs.gov

www.irs.gov, **İnceleme Yeniden Yapılandırma Programı, Eylem Planı**

www.muhasabat.gov.tr

www.oecd.org

www.taxtalktoday.tv



Nazmi Karyagdi

1968 yılında Gaziantep'te doğdu. 1984'te Kütahya Emet Lisesi'ni ve 1992'de Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye bölümünü bitirdi.

1993'te açılan giriş sınavını kazanarak 28.5.1993'te Hesap Uzman Yardımcılığı'na ve yeterlik sınavında da

başarı göstererek 5.8.1996'da Hesap Uzmanlığı'na atandı. 5.11.2003'te Baş Hesap Uzmanı oldu.

23. 2. 2003 - 8. 9. 2003 tarihleri arasında Maliye Yüksek Eğitim Başkanlığı'nda Başkan Yardımcısı görevini yürütmüştür.

Daha sonra ABD'nde Boston Üniversitesi'nde Finansal Ekonomi alanında yüksek lisans yapmıştır.

13 Ekim 2005'ten bu yana Gelir İdaresi Başkanlığı'nda Grup Başkanı olarak görev yapmakta olan Nazmi Karyagdi'nin vergi hukuku, muhasebe, sermaye piyasası ve finans alanında çeşitli dergi ve gazetelerde yayınlanmış çok sayıda makalesi bulunmaktadır.

AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ GELİR İDARESİ'NDE VERGİ İNCELEMESİ Karyagdi'nin kaleme aldığı beşinci kitabı olup diğer kitapları ise şunlardır:

- TOPLAM KALİTE YÖNETİMİ VE TÜRK VERGİ İDARESİ, Ankara Sanayi Odası Yayını, 2001
- KÂR DAĞITIMI, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2. Baskı, 2002
- TELİF KAZANÇLARININ HUKUKİ MAHİYETİ VE VERGİLENDİRİLMESİ, Kültür Bakanlığı Yayını, Ömer Duman ile birlikte ortak eser, 2000
- KİRA GELİRLERİNİN BEYANI VE VERGİLENDİRİLMESİ, Oluş Yayıncılık Yayını, 1998

Karyagdi, evli ve bir çocuk babasıdır.

ISBN 975-8195-04-2

