

No: 2013/65

Tarih: 29.10.2013

Konu: *Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı üzerine değerlendirmeler bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.*

YENİ GELİR VERGİSİ KANUNU TASARISI ÜZERİNE DEĞERLENDİRME

I. Genel Bilgi

Maliye Bakanlığı'nın uzun bir süredir üzerinde çalıştığı Gelir Vergisi Kanun Tasarısı 12 Haziran 2013 tarihinde TBMM Başkanlığına sunulmuştur.

Bilindiği üzere, mevcut vergi sistemimizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergiler, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu altında düzenlenmektedir. Bahse konu Tasarının 2013 yılı içinde yasallaşması durumunda, 1 Ocak 2014 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları "Gelir Vergisi Kanunu" altında birleştirilecektir.

Ana hatları itibarıyla "Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı" hakkında bilgi ve değerlendirmemiz bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

Anılan Tasarının 1 inci maddesiyle, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununun "Gelir Vergisi Kanunu" altında birleştirilmesi öngörülmektedir.

Bu tasarı ile gerçek ve tüzel kişilerin kazançları üzerinden alınacak vergi birleştirilerek tek bir kanun bünyesinde toplanmakta, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yürürlükten kaldırılması öngörülmektedir.

Şüphesiz ki; değişikliklerin kapsamını Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dünyadaki yaygın uygulamalara paralel olarak tek kanun haline getirilmesi ile sınırlamak doğru olmayacaktır. Genel gerekçede; Tasarı ile günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek ve ülkemizin sürdürülebilir ekonomik kalkınma altyapısına destek olacak bir gelir vergisi sisteminin önemine vurgu yapılmıştır.

Ayrıca gerekçede mevcut yapıya ilişkin bazı değerlendirmelere ilave olarak gelir üzerinden alınan vergilere yönelik aşağıdaki tespit yapılmıştır.

"Ülkemizde gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, vergi kapasitesinin altında kalması dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının düşük olması sonucunu"

doğurmakta, bu durum ise vergi adaletini zedelemektedir. Nitekim Türkiye’de gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin GSYH’ye oranı yaklaşık %6 gibi oldukça düşük bir seviyededir. Oysa son verilere göre O.E.C.D. ülkelerinde bu oran %11,4’tür. Türkiye, O.E.C.D. ülkeleri arasında gelir ve kazanç üzerinden alınan vergilerde en düşük vergi yüküne sahip üçüncü ülkedir.”

Kısacası tasarının gelir üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payını artırma ve vergi adaletini sağlamak gibi hedefleri de olup; kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnaların daraltıldığı gerekçede belirtilmiştir. Ayrıca beyanname veren mükellef sayısında artış da öngörülmektedir.

193 sayılı mevcut Gelir Vergisi Kanunu 126 ana madde, 85 geçici maddeyle birlikte toplam 211 maddedir. Buna 45 maddelik 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nu eklersek mevcut gelir vergisi sisteminin madde sayısı 256'ya ulaşmaktadır. Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarını tek bir metinde toplayan yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, sadece 92 maddeden oluşan bir yasa olacaktır. Ancak madde sayısının azalması işlerin kolaylaşacağı ve sadeleşeceği anlamına gelmemektedir. Bu tasarıda gerçek kişilerin gelir vergisi ile kurumların kazançlarının vergilendirilmesi bir arada yapıldığı için, diğer bir deyimle bir yasa içinde iki ayrı vergi yer aldığından, ana yapı diğer vergi yasalarından farklıdır. Yasa kısımlar/bölümler halinde düzenlenmiştir. Gelir vergisine tabi bütün gelir ve kazançlar ayrı bölümlerde ele alınmıştır. Tasarıda her bir gelir unsurunu ilgilendiren istisna ve muafiyetler ve diğer vergileme konuları aynı bölümde düzenlenmiş, unsurlar itibariyle giderlerde uyumlaştırma yapılmıştır.

Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı, Başlangıç hükümleri hariç, altı kısım, 91 ana madde, 1 geçici maddeden oluşan oldukça hacimli bir külliyattır. Madde sayısı az olmasına rağmen, maddeler çok uzun ve kapsamlı olarak tedvin edilmiştir.

Tasarı Bakanlar Kurulu tarafından imzalanarak 12 Haziran 2013 tarihinde TBMM'ye sevk edilmiştir. Fakat Meclisin 13 Temmuz 2013 tarihinde hafta sonu tatile girmesiyle birlikte, iş ve ekonomi dünyasının beklediği bir dizi yasal düzenleme, bu ara özellikle Gelir Vergisi Kanun Tasarısı yeni yasama yılına bırakılmıştır. Tasarıda kısımlar ayrıca bölümlere ayrılmıştır.

II. Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Değerlendirme

1. Verginin Konusu ve Gelirin Unsurları

Tasarının II. Kısmı gelir unsurlarına tahsis edilmiştir. Burada yedi tür gelir unsuru yedi ana bölümde ele alınarak düzenlenmiştir.

Tasarının ilk maddesinde “Amaç” ikinci maddesinde ise “Tanımlara” yer verildikten sonra 3. maddede verginin konusu ve gelir unsurları belirlenmiştir. Bu çerçevede verginin konusunu **gerçek ve tüzel kişiler** için ayrı ayrı irdelemek gerekir.

Genel bir ifade ile gerçek kişilerin gelirlerinin vergiye tabi olduğu belirlendikten sonra gerçek kişiler için vergiye tabi olacak kazanç ve iratlar 193 sayılı Kanun’daki gibi yedi gelir unsuru olarak sıralanmıştır. Bu iki husus dikkate alındığında; tasarıda değinilen ancak tanımlanmamış gelir kavramının vergileme açısından önemli olmadığı, gerçek kişiler için izleyen maddelerde kapsamı belirlenen **yedi gelir unsurundan** herhangi birisinin elde edilmesi halinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğini söylemek mümkündür. Bu konu gerekçede aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“Maddede, gerçek kişilerin gelirleri ve kurumların kazançlarının gelir vergisine tabi olduğu

belirtilerek, gelir unsurları sayılmaktadır. Kanunda kaynak teorisi esas alınmakla birlikte dünya uygulamaları da dikkate alınarak, kanunda sayılan diğer kazanç ve iratların da vergilendirilmesi öngörülmektedir. Diğer kazanç ve iratlar, değer artış kazancı ve arazi kazanç olarak ikiye ayrılmakta ve ilgili maddelerde hangi gelirlerin kapsama dahil olacağı sayılmaktadır.”

Kısacası bu yapı 193 sayılı Kanuna paralel olup tanımlanmayan, farklı bir ifade ile tasarıda kapsamı açık olarak belirlenen yedi gelir unsurundan birisine girmeyen bir gelirden dolayı veya servetteki artış vb. bir noktadan hareketle mükellefiyet doğduğu ileri sürülemeyecektir. Kısacası bu yapı içinde vergiyi doğuran olay sayılan kazanç unsurlarının elde edilmesidir.

Vergilemenin yıllık ve safi tutarlar üzerinden yapılacağı da geçmiş düzenlemelere paralel niteliktedir.

Bu bölümde vurgulanacak son noktada kurumlar açısından, gerçek kişiler için belirlenen yedi gelir unsurunun tamamının kurum kazancını oluşturmasıdır. Bu hüküm de eski düzenlemelere paraleldir.

2. Mükellefiyet

Gerçek kişilere ilave olarak hangi kurumların mükellef olacağı da tasarinın 4. maddesinde düzenlenmiştir. Kısacası madde kurumlara yönelik belirlemeleri kapsamında önemli olup, 5520 sayılı K.V.K.’nda düzenlemelere paralel niteliktedir. İlk bakışta görülen farklılık “Vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kar payları, repo gelirleri ve değer artış kazançları nedeniyle dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmaz” hükmüdür.

Bu bölümde 5. maddede yer alan tam ve 6. maddede yer alan dar mükellefiyete yönelik düzenlemeler mevcut kanunlara paralel nitelikte olup; tedvin şeklinde ve bazı ayrıntılarda farklılıklar içermektedir. Bu kapsamda vurgulamak gerekirse;

- Bir takvim yılında altı aydan fazla Türkiye’de kalınması halinde “ Türkiye’de yerleşme”nin varlığı kabul edilirken bu süre uluslararası anlaşmalar dikkate alınarak 183 gün olarak değiştirilmiştir.
- Mevcut G.V.K.’nda belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimseler, herhangi bir süre ile sınırlandırılmaksızın Türkiye’de yerleşmiş kabul edilmezken; tasarıda bu kişiler için en çok üç yıllık bir süre öngörülmüştür. Sayılan kişilerden Türkiye’de üç yıldan fazla kalanlar Türkiye’de yerleşmiş kabul edilerek tam mükellef olarak vergilendirileceklerdir.
- Ayrıca belirtmek gerekirse dar mükellefiyet kapsamında gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesini belirleyen ölçütler büyük ölçüde korunmuş, madde uygulaması açısından önem taşıyan “Türkiye’de değerlendirme” tanımında ise değişiklik yapılmamıştır. Bu aşamada vurgulanması gereken farklılık ise ticari kazancın Türkiye’de elde edilmesinin istisnasının tanımlandığı parantez içi hükümde yapılan değişikliktir. Tasarinın ilgili hükmü aşağıdaki gibidir.

(Bu şartları taşıyalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu

işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya iş veya işleme ilişkin sözleşmenin Türkiye’de yapılmış olması veya işin ya da işlemin Türkiye’den yürütülmüş ya da yönetilmiş olmasıdır.) Parantez içi hükme eklenen “işin ya da işlemin Türkiye’den yürütülmüş ya da yönetilmiş olması” ibaresi uygulamada açıklanmaya ihtiyaç gösterecek niteliktedir.

Tasarıda dar mükellef kurumlar açısından önemli olan kanuni merkez ve iş merkezi tanımları bu madde içinde değil, tasarının “Tanımlar” başlıklı 2. maddesi içinde yer almaktadır.

3. Muafiyetler

Kanun’un sistematigi içinde ”muafiyetler”in bağımsız olarak bu bölümde, istisnaların ise ilgili olduğu kazanç ve irada yönelik düzenlemelerin altında yer aldığı görülmektedir. Tasarıda muafiyetler sırasıyla 7, 8 ve 9. maddelerde;

- Esnaf muafılığı,
- Diplomat muafılığı,
- Muaf kurumlar,

başlıkları altında düzenlenmiştir.

4. Ticari Kazancın Tanımı (Madde 10)

Ticari kazancın tanımı korunarak; kanun uygulamasında ticari kazanç olarak sayılacak faaliyetler sıralanmıştır. Aşağıda irdelenen iki bent dışında ifade farklılıkları bir yana bırakılırsa yeni bir husus yoktur, 193 sayılı kanuna paralel düzenlemeleri içermektedir.

- 193 sayılı kanunda ticari kazanç olarak sayılacak faaliyetler arasında sıralan “*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden*” ifadesi “*Ticari bir organizasyon çerçevesinde, taşınmaz alım, satımı ve inşası işleriyle uğraşanların bu faaliyetlerinden*” şeklinde değiştirilmiştir. Tasarının “e bendinde” yapılan bu tanım yeni olup; yaratacağı etkilerin iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda **ticari organizasyondan ne anlaşılacağı** aynı maddenin 6. Fıkrasında aşağıdaki gibi tanımlanmıştır.

“6) Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması ya da faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi hallerinde ticari organizasyon oluşmuş sayılır.”

- Ticari organizasyonun varlığını saptamak açısından aşağıdaki **iki ayrı ölçütün** getirildiğini görmekteyiz.
 - Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması,
 - Faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi.

Bu ölçütlerden ikincisi oldukça somut unsurları içermekle birlikte, faaliyetin ticari muhasebe tutmayı

gerektirecek hacim ve önemde olması ise bir yönüyle yorum yapılmasını gerektirmektedir. Bu yorumlara esas oluşturacak önemli dokümanlardan birisi de madde gerekçeleri olup; madde metninin dışında ek bir açıklama yapılmamıştır. Kısacası maddenin bütünü ve gerekçeleri dikkate alındığında yeni düzenlemelere bağlı olarak işin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olup olmamasına yönelik somut düzenleme-açıklama olmadığını görüyoruz. Ancak bu konuda tasarı yasalaştıktan sonra Maliye Bakanlığının Genel Tebliğ vb. ile yapacağı belirlemeler işi somutlaştıracaktır.

- 193 sayılı Kanunda da kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak tanımlanmış olup; tasarıda ise bent aşağıdaki gibi değiştirilmiştir.

“ç) Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının alım satımı dahil, ticari bir organizasyon çerçevesinde borsalarda doğrudan kendi nam ve hesabına veya borsa komisyoncusu, borsa ajanı ve benzerleri aracılığıyla kendi hesabına alım satım yapanlarca bu işlerden,”

Tasarıdaki düzenlemenin mevcuttan farkı bu kıymetlerin alım satımının ticari kazanç olarak değerlendirilmesi için ticari bir organizasyon altında yürütülmesi koşulunun getirilmiş olmasıdır. Ticari organizasyona ilişkin tasarıda yer alan düzenleme yukarıda kısaca irdelenmiş olup; işin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olup olmamasına yönelik olarak Maliye Bakanlığının yapacağı belirlemeler önemli hale gelecektir.

4.1. Taşınmaz Satışında Devamlılık Yerine Ticari Organizasyon Kriteri Getirilmektedir

Taşınmaz alım satımının **devamlı** olarak yapılması halinde halen mevcut düzenlemeye göre bu faaliyetten doğan kazanç ticari kazanç sayılmaktadır. Bu konu uygulamada tereddütlere ve farklı değerlendirmelere yol açabilmektedir. Örneğin; bir yıl içinde birden fazla taşınmaz satışı ticari faaliyet ve elde edilen kazanç ticari kazanç olarak görülebilmektedir. Tabiatıyla, ticari faaliyete bağlı olarak; defter tutmak, (geçici vergi, yıllık gelir vergisi, KDV gibi) beyanname vermek gibi bir çok yükümlülükte buna bağlı olarak gereklilik arz edecektir.

Tasarıda, devamlılık sözcüğü kaldırılmakta ve yerine **ticari organizasyon** sözcükleri metne dahil edilmektedir. Buna göre; ticari bir organizasyon çerçevesinde taşınmaz alım satım ve inşası ile uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazanç ticari kazanç sayılacaktır.

Ticari organizasyonun tanımı da tasarıda şu şekilde yapılmaktadır:

“Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması yada faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi hallerinde ticari organizasyon oluşmuş sayılır.”

Ticari kazançla yönelik düzenlemelerin yapıldığı 10. maddenin 4 ve 5. bendinde yer alan düzenlemeler ise 193 sayılı kanununun 70, 75 ve 80. maddelerinden buraya taşınmış olup; yeni bir husus içermemektedir.

Ayrıca K.V.K.’nin 6. maddesindeki düzenlemeler (kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hakkındaki hükümlerin uygulanacağı) ile 22. maddesindeki düzenlemeler (dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazancın nasıl hesaplanacağına ilişkin ayrıntı) özü itibarıyla bu madde içine taşınmış olup; mevcut düzenlemelere paralel niteliktedir.

4.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri İle İlgili Düzenlemeler

Halen mevcut düzenlemelerde olduğu gibi, tasarıda da yıllara yaygın inşaatların kar ve zararı işin bitiminde tespit edilmektedir.

Avanslar da dahil hak ediş bedellerinin değerlendirilmesinden doğan gelirlerin (mevduat faizi, repo geliri gibi) inşaat işinin bir parçası olarak görülüp işin bitiminde mi, yoksa elde edildiği yılın kazancına mı dahil edileceği konusunda vergi idaresi ile yargı kararları farklı yönde olabilmekteydi. Tasarıda, bu gelirlerin elde edildiği yılın kazancı sayılacağı hüküm altına alınarak mevcut vergi idaresi görüşüne yasal zemin sağlanmaktadır.

Diğer taraftan, yıllara yaygın inşaat onarım taahhüt işlerinde işin başlangıç tarihi tasarinin 13/1-4 Maddesinde net olarak belirtilmiştir.

4.3. Özel İnşaat İşleri ve Bu İşlerde Kazanç Tespiti (Madde 14)

4.3.1. Ticari Faaliyet Kriterleri

Özellikle arsanın müteahhite kat karşılığı yada hasılat paylaşımı yoluyla verilmesi hali de dahil olmak üzere özel inşaatların ne zaman ticari kazanç kapsamına girdiği ve kazancın ne şekilde tespit edileceği konuları şimdiye kadar tereddütler oluşturmuş, bu konuda vergi idaresinin görüşleri ile yargı kararları bazı durumlarda farklı yönde oluşmuştur. Bu defa, özel inşaatlarda kazanç tespiti ile ilgili olarak şimdiye kadar genel tebliğ, sirküler veya özalgeler yerine yasada bu tür işlerde kazanç tespiti net ve açık bir şekilde tanımlanmaktadır.

Arsanın hasılat paylaşımı ile müteahhite bırakılması sonucu elde edilen gelir ticari kazanç, bu faaliyet ise ticari faaliyet olarak tanımlanmaktadır.

Bunun dışında, arsa sahibi tarafından inşa edilen yada ettirilen taşınmazların yada kat karşılığı verilen arsa mukabil müteahhitten inşaat sonucu alınan taşınmazların brüt kapalı alanının 1.000 m² yi aşması halinde ilk satış tarihinden, 500 m² – 1.000 m² arasında olması halinde ise inşa edilen taşınmazların satışının arsa sahibine yada müteahhite ait bir ticari organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlandığı kabul edilecektir. Bu gibi durumlarda istenilirse mükellefiyet inşaat başladığında da tesis ettirilebilecektir. Öte yandan, arsa sahiplerinin inşaatla ilgili her türlü belgeyi almak ve saklamak zorunlulukları da bulunmaktadır. Arsa sahibine bırakılan inşa edilmiş taşınmazların brüt alan 500 m² ve altında ise arsa sahibi açısından ticari kazanç hükümleri uygulanmayacaktır.

Ancak, inşaat faaliyeti arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde yapılıyorsa iktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun (miras veya bağış yolu ile intikal edenler dahil) ticari kazanç hükümleri geçerlidir.

Aynı yıl içinde birden fazla inşaata başlanmış veya sürdürülüyorsa yukarıdaki m² büyüklüklerinin hesabında bu işlerin tamamı topluca dikkate alınacaktır.

4.3.2. Kazanç Tespiti

Her bağımsız bölümün alıcıya teslim edildiği yılda kazancının tespiti gerekli olup, tapuda devir yapılmamış olsa bile bağımsız bölüm tamamlanmış olarak fiilen alıcının tasarrufuna bırakılmışsa yine satış gerçekleşmiş olacaktır. Gelir İdaresinin mevcut uygulama da bu yöndedir.

Kat karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibine verilen taşınmazların inşaat maliyeti müteahhit yönünden edinilen arsa payının maliyeti sayılacaktır.

Arsa sahibine bırakılan inşa edilmiş taşınmazların maliyeti ise arsa sahibinin kendisine kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhitin defterlerindeki inşaat maliyetinden arsa sahiplerine verilen taşınmazlara isabet eden kısmın toplamından oluşacaktır.

Kat karşılığına girmeyen özel inşaatlarda, arsa sahibi arsasını inşaata tahsis ediyorsa arsanın maliyeti olarak inşaata başladığı tarihteki emsal bedeli esas olacaktır.

Birden fazla bağımsız bölüm olan inşaatlarda hangi bölüme isabet ettiği bulunamayan giderler, her bir bölümün brüt alanının inşaatın toplam brüt alanına dahil edilmesiyle bulunacaktır.

İnşaat faaliyetine tahsis edilen arsa bir ticari işletmeye dahil ise emsal bedel yerine maliyet bedeli dikkate alınacaktır.

Özel inşaat işleri veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve amortismanlar yıllara sari inşaat taahhüt işleri için belirlenmiş kriterler çerçevesinde dağıtılacaktır.

M² büyüklüğüne bağlı olarak ticari kazanç kapsamına girilmesi halinde, bu tarihten önce arsa sahiplerince alınmış olan inşaatla ilgili belgeler KDV dahil tutarları ile mükellefiyetin tesis edildiği yılına gider ve maliyetlerine dahil edilecektir.

4.3.3. Diğer Hususlar

Kat karşılığı da dahil olmak üzere özel inşaatlarda ticari faaliyet ve dolayısıyla ticari kazanç kapsamına girilmemiş olması bu işlerden elden edilen kazancın vergi dışı kaldığını göstermez, bu durumda elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilebilir.

Diğer taraftan, ivazsız (miras yada bağış) intikal edenler dışında kalan arsaların ticari faaliyet kapsamına girsin yada girmesin inşaata tahsis edilmesi halinde arsanın elden çıkarılmış olduğu kabul edilerek değer artış kazancı kapsamında vergilemesi yapılmaktadır.

Değer artış kazancı ile ilgili bölümde konuyla ilgili düzenlemeler açıklanmıştır.

Tasarımın Kanunlaşmasını takiben 1 Ocak 2014 te yürürlüğe girmesi öngörüldüğünden, bu tarihten önce başlamış olan faaliyetlere ne şekilde uygulanacağı da net şekilde anlaşılamamaktadır. Örneğin, 2013 yılında bir arsa sahibi müteahhite hasılat paylaşımı sözleşmesi ile arsasını bırakmış ve inşaat 2014 yılında da devam ediyorsa yeni hükümler mi uygulanacaktır? Yada kat karşılığı müteahhite verilen arsa ile ilgili olarak sözleşmeye göre 1.000 m² nin üzerinde daire alınacak olup, bu iş te 2014 e sarkmışsa vergisel açıdan ne şekilde değerlendirme yapılacaktır? Kanaatimizce bu konuda tasarıya geçici maddeler eklenerek olası tartışma ve uygulama tereddütlerinin önüne geçilmesinde fayda bulunmaktadır.

4.4. Basit Usulde Vergilendirme

Mevcut GVK 46-51'inci maddede düzenlenen basit usulde vergileme işlemlerinin Yeni Gelir Vergisi Tasarısı'nda 16., 17 ve 18'inci maddelerde toplandığı ve bazı ilaveler dışında aynı vergileme sisteminin sürdürüldüğü görülmektedir.

5. Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler

Tasarı'nın 19'uncu maddesinde yer alan söz konusu madde mevcut GVK 40 ve KVK 8'inci maddelerinin toplulaştırılmış halini yansıtmakta olup ilave yeni bir düzenleme getirmemektedir.

6. Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

Tasarı'nın 20'nci maddesinin de GVK 41 ve KVK 11 ile 5/3 maddelerinin bir araya getirilmesiyle oluşturulduğu görülmektedir

Bununla birlikte daha önce Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/3'üncü maddesinde yer alan hükmün aynen korunduğu; ancak bu nedenle özellikle şarta bağlı istisnalarda şartın gerçekleşmemesi nedeniyle istisnadan yararlanamama haline yapılan giderlerin indirim konusu yapılması konusunda bir düzenlemenin olması gerektiğini düşünüyoruz düzenleme bu haliyle önceki uygulamanın devamı niteliğindedir.

7. İstisnalar

Tasarı'nın 21'inci maddesi hangi kazançların istisna tutulacağını belirlemektedir. Yeni düzenlemede özellikle gayrimenkul ve iştirak hissesi satışlarındaki mevcut düzenleme değiştirilmekte ve istisna oranları düşürülmektedir. Buna göre istisnalar ile ilgili açıklamalar aşağıdaki gibidir.

- Gayrimenkul ve İştirak, Kurucu, İntifa Senetleri ile Rüçhan Haklarının Satışından doğan Kazançlara İlişkin İstisna,
Yeni tasarı ile daha önce KVK 5/2-e maddesinde yer alan söz konusu istisnanın kapsam ve yapısı değiştirilmektedir. Tasarıda yer alan düzenlemede
- Kazancı bilanço esasında belirlenen gerçek kişiler de kapsama alınmakta,
- İstisna oranları elde tutma süresi 2 yıl olursa % 40, 3 yıl % 50, 4 yıl % 60 ile 5 yıl ve daha fazla elde tutma halinde % 75 olarak öngörülmekte,
- Tam mükellef AŞ'lerdeki iştirak hisselerinin halka arz suretiyle elden çıkarılmasında ise söz konusu bu hisse senetlerinin elde tutma süreleri yine aynı olmakla birlikte halka arzı teşvik için istisna oranları % 60, % 70, % 80 ve % 90 olarak daha yüksek belirlenmiş ve bu uygulama tasarının 49/1-ç bendinde açıklanmakta,
- Maddenin mevcut uygulamada da yer alan fon ayırma ve tahsilat süreleri değişmemekte, Yine sat geri kirala uygulaması da mevcut uygulamaya paralel olup istisna süreye bakılmaksızın % 100 uygulaması devam etmekte,
- İstisnaya ilişkin yeni maddede daha önce Genel Tebliğde belirtilen bedelsiz hisse senetleri ve rüçhan haklarında sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihini esas alınacağı madde metnine eklenmiş ve ayrıca devir ve bölünmede de iktisap tarihi olarak eski hisse senetler esas alınacağı ifade edilmektedir.
- Taşınmaz ticareti ve kiralaması ile uğraşanlar bu amaçla elde tuttıkları değerler nedeniyle istisnadan yararlanamayacakları belirtilmiştir.

Madde bunun dışında, yurtdışı hizmet kazançlarına ilişkin istisna, okul işletmeciliği, PTT acente işletmeciliği ile sergi ve panayır istisnalarını düzenlemekte olup mevcut düzenlemelere paraleldir.

8. Kurum Kazançlarında İstisnalar

Tasarı'nın 22'nci maddesinde yer alan bu madde kurumlara has mevcut kanunda yer alan istisnaları düzenlemekte olup farklı bir uygulama getirmemektedir.

9. Yabancı Fon Kazançlarının Vergilendirilmesi

Tasarıda 23.maddede yer alan yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler mevcut Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/A maddesiyle aynı olup ilave bir değişiklik öngörülmektedir.

10. Zirai Kazanç

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda 7 gelir unsuru arasında sayılan "zirai kazançlar mevcut GVK'da 5260'nci maddeler arasında 8 madde olarak düzenlenmişken yeni Kanun tasarısında 24-28'nci maddeler arasında 5 madde olarak düzenlenmiştir.

Yeni Kanun tasarısında zirai kazançta vergilendirmeye ilişkin olarak 193 sayılı GVK ile yapılan uygulama büyük ölçüde korunmakla birlikte bazı kavramlarda, tanım ve uygulamalarda değişiklikler olduğu görülmektedir.

193 sayılı Kanun'da yer alan 52, 53 ve 54'üncü maddeler yeni tasarıda 24, 25 ve 26'nci maddeler olarak yer almış, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda 55-59'uncu maddeler ise Tasarıda 27 ve 28'inci maddelerde zirai işletme hesabı esasında giderler ve hâsılat olarak yerini korumuştur. Kazancın bilanço esasına göre vergilendirilmesi ise 27 ve 28'inci madde dışında ticari kazanç hükümleri atfen uygulanarak belirlenecektir.

Zirai kazançlarda vergilemede esas yöntem gelir vergisi tevkifatı olmakla birlikte belli şartların gerçekleşmesi halinde bilanço veya işletme hesabı esasına göre gerçek usulde vergilendirme yapılacaktır.

Tasarının 25'inci maddesinde yer alan bu düzenleme ile çiftçilerin ve çiftçi sayılanların elde ettikleri zirai kazançlar bu Kanun'un 61 inci madde hükmüne göre hâsılatları üzerinden vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirileceği belirtilmektedir.

26'nci maddede yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin kazançları işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre tespit olunur. Çiftçilerin işletme büyüklüğü ölçülerini aşmaları vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu fıkrada, işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçilerin kazançlarının tespit yöntemine yer verilmektedir.

193 sayılı GVK uygulamasında işletme büyüklüğü ölçülerini aşanlar dışında bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları da gerçek usulde tespit edilmekteydi. Yeni tasarıda gerçek usulde vergilendirilmek için sahip olunan taşıt ve teçhizatın bir önemi kalmamıştır. Yarıcılık ortaklık sayılı hükmü yeni tasarıda da değişmemiştir.

11. Serbest Meslek Kazancı

193 sayılı G.V.K.'nun 65 ve 66. maddeleri birleştirilerek hemen hemen aynı şekilde Tasarıda 29-30. maddeye alınmıştır.

Serbest meslek faaliyetlerinde tahsilat esası korunarak; G.V.K.'nun 67 maddesi hemen hemen aynı şekilde bu maddeye alınmıştır. Gene bu madde içinde düzenlenen mevcut G.V.K.'nun 68. maddesinde serbest meslek erbabının indirebileceği giderler *özü itibariyle mesleki faaliyetlerle bağlantılı* olarak dar bir çerçevede sınırlandırılıp tek sayılmışken; tasarıda "*ticari kazancın belirlenmesi sırasında kabul edilen giderler ilave olarak*" aşağıdaki üç unsurun daha gider olarak indirimi kabul edilmiştir.

- Serbest meslek erbabından yerleşim yeri olarak kullandıkları konutun bir kısmını işyeri olarak kullananların, bu konut için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma, aydınlatma gibi giderlerin ve konutun kendi mülkleri olması halinde amortismanın yarısı,
- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenmesi zorunlu olan aidatlar,
- Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri ile mesleki yayınlar için ödenen bedeller.

Kazancın belirlenmesi sırasında ticari kazanca paralel aşağıdaki iki unsurun indirim hakkı ise verilmemiştir.

a) Mesleki faaliyetin yürütülmesinden kaynaklanan kusursuz sorumluluk halleri hariç olmak üzere serbest meslek erbabı tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatlar ve basın veya diğer iletişim araçları yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminatlar, b) Kiralanan veya envanterde kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları, indirim konusu yapılamaz.

11.1. Serbest Meslek Kazanç İstisnası

193 sayılı G.V.K.'nun 18. maddesinde yer alan istisna Tasarıda 31. madde içinde yeniden düzenlenmiş olup; ifade farklılıkları bir yana bırakıldığında istisnanın kapsamında değişiklik yapılmamıştır. Ancak hasılatı belirlenen tutarı (tarifenin ücretler için geçerli olan dördüncü gelir diliminde yer alan tutarın iki katını) aşanların istisnadan yararlanılmayacağı yönünde kısıtlayıcı bir düzenleme getirilmiştir.

Ancak madde kapsamında faaliyette bulunanlar, istisnadan yararlanma durumlarına bakılmaksızın defter tutma belge düzenleme ve bildirimde bulunma ödevlerinden muaf tutulmuşlardır. Bu çerçevede; bu maddede sayılanlardan hasılatı belirlenen sınırları aştığı için beyanname vermek zorunda olanlara; yukarıda değinilen 30. maddenin 8. bendi ile %25 oranında götürü gider uygulamasından yararlanma hakkına sahiptir.

Bu aşamada madde ile ilgili olarak söylenmesi gereken son bir nokta ise istisna kapsamında olanların üretebileceği eserlerin;

a) Hat, gravür, minyatür, tezhip, ebru,

b) Resim, heykel, beste, nota halindeki eserler, şiir, kitap, roman ve hikayeler,

c) Bilimsel araştırma ve incelemeler,

ç) Mevcut bir yazılımı değiştiren veya geliştirenler dahil bilgisayar yazılımları,

d) Makale, araştırma ve inceleme yazıları ile tercüme, yorum, karikatür, fotoğraf, eğitim, kültür ve belgesel nitelikli filmler, video bant, röportaj, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu, yazılı koreografi eserleri,

olmak üzere mevcut düzenlemelerden farklı olarak ayrı bentler halinde sıralanmasıdır. Bu hususu vergi kesintisinin düzenlendiği 61 maddede bunlar için farklı kesinti oranları içerebilecek yapı öngörülmesi açısından önem taşımaktadır.

Maddede ilave olarak bazı küçük ölçekli iş yapan serbest meslek erbabı¹ içinde koşullu istisnalar getirilmiş, dar mükelleflerin sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerine yönelik tasarı halindeki G.V.K.'nun 30. maddesindeki istisna bu madde içine alınmıştır.

12. Ücretin Safi Tutarının Tespiti (Madde 33)

193 sayılı G.V.K.'nun "gerçek ücretler" başlıklı 63. maddesi hemen hemen aynı şekilde bu maddeye alınmış, özellikle sosyal güvenlik mevzuatında oluşan değişikliklere bağlı olarak bazı ibare değişiklikleri yapılmıştır. Diğer taraftan özel sigorta şirketlerine ödenen primlerin matrahtan indiriminde hayat sağlık poliçelerine ödenen primlerin tamamı yerine % 50'sinin indirimi benimsenmiştir. Ayrıca bu primlerin indiriminde mevcut olan primler toplamının yıllık asgari ücreti aşmama sınırı korunurken; bir diğer kısıtlayıcı faktör olan ücretin %10'unu aşmama sınırı %15'e yükseltilmiştir.

Ayrıca G.V.K.'nun 31. maddesinde yer alan sakatlık indirimi madde içine alınmış ve benzer bir indirim yapısı öngörülmüştür.

Bu maddede belirtilmesi gereken son bir husus da iş yaşamında çalışılan şirketlere bağlılığı artırmak için çalışanlara hisse verilmesi durumundaki vergileme esaslarının kanun içinde alınmasıdır. Bu çerçevede; hizmet erbabına pay senedi verilmesi durumunda ücret, bu pay senetlerinin hukuki ve ekonomik olarak tasarruf edilebilir olduğu tarihte, pay senedi alım hakkı verilmesi durumunda ise bu hakkın fiilen kullanıldığı tarihte elde edilmiş sayılacağı düzenlenmiştir.

12.1. Diğer Ücretler (Madde 34)

G.V.K.'nun 64. maddesi aynen bu madde altında düzenlenmiştir.

12.2. Ücret İstisnaları (Madde 35)

Bu madde altında G.V.K.'nun 16, 23, 24, 25, 26, 27, 28 ve 29. maddeleri yeniden düzenlenmiştir. Belirtilen maddelerde yer alan istisnalar içerik olarak neredeyse tamamen bu maddeye alınmıştır. Ayrıca kat malikleri arasından seçilen apartman ve site yöneticilerinin genel yönetim giderlerinden hisselerine düşen payların ödenmeyen tutarı da istisnalar arasına alınmıştır.

¹ Arzuhalci, rehber, ebe, sünnetçi, sağlık memuru ve hayvan sağlık memurları, köylerde veya nüfusu 2.000'i aşmayan yerlerde düğün ve benzeri toplantılarda müzik icra edenler.

12.3. Ücretlerde Vergi İndirimi (Madde 36)

Asgari geçim indirimi kaldırılarak "özel indirim" balığı altında ücretliler yönelik yeni bir indirim mekanizması getirilmiştir. Kısacası yeni bir düzenleme olarak ele alınmalıdır.

Mevcut Kanun'da yer alan asgari geçim indirimi, Tasarı ile "ücretlerde özel indirim adını" almış, ancak genel yapısını korumuştur/ İndirime ilişkin tek değişiklik, daha önce ilk iki çocuk için %7,5, diğer çocuklar için %5 olan indirim oranının, ilk iki çocuk için %7,5, üçüncü çocuk için %10 olarak belirlenmiş olmasıdır.

Ayrıca daha önce G.V.K.'nun 23/15 maddesinde yer alan amatör sporculara yönelik ücret istisnası bu madde içinde vergi indirimine dönüştürülerek düzenlenmiştir.

13. Gayrimenkul Sermaye İradının Tanımı (Madde 37)

G.V.K.'nun 70. maddesi ibare değişiklikleri dışında bu madde altında korunmuş; ayrıca; maddenin g bendi ile "*Her türlü elektronik ortam veya alan adları*"nın kiralanması da gayrimenkul sermaye iradı kapsamına alınmıştır.

Kapsama yönelik olarak yapılan bir diğer ilave ise motorlu taşıma, araçlarına ilişkin bende (bunlara ait hat ve plakalar ile işletme hakları dahil) ibaresinin eklenmiş olmasıdır.

Diğer taraftan ihtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançların, serbest meslek kazancı olarak kabul edilmesine tasarıda yer verilmemiş, bu kişilerce yapılacak kiralalarda gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmiştir.

13.1. Gayrisafi Hasılat ve Safi İrat (Madde 38)

Gelirin elde edilmesinde tahsilat esası korunarak; mevcut Gelir Vergisi Kanununun ilgili madde buraya taşınmıştır.

13.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Tespitinde İndirilecek Giderler (Madde 39)

Gerçek gider uygulamasında 193 sayılı kanunda sayılan giderlerin tamamı korunmuş bazı gider unsurlarının indiriminde ise kapsam genişletilmiştir. Örneğin sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin Türkiye'de kira ile oturdukları konutun kira bedeline ilave olarak, öğrenci yurtları, bakımevi ve huzurevlerine ödenen oda ve yatak ücretinin indirimi de kabul edilmiştir. Ayrıca indirimler arasına aşağıdaki unsurlar da tasarı ile eklenmiş durumdadır.

"d) Mal ve hakların kiralanması için ödenen komisyonlar.

e) Kiraya veren tarafından yapılan ve taşınmazın iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanunu'nun 313üncü maddesinde belirlenen tutarı aşmıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.)"

Kısacası ısı yalıtımı ve enerji tasarrufuna yönelik harcamaların elde edilen kira gelirinden doğrudan indirilebilmesi imkanı getirilerek, enerji tüketiminde tasarrufun artırılması ve dışa bağımlılığın azaltılmasına katkı sağlanması hedeflenmiştir.

Gerçek giderler uygulamasında mükellef lehine düzenlemeler yapılmasına rağmen tasarıda korunan

götürü gider uygulamasında mükellef aleyhine sınırlamalar getirilmiştir. Şöyle ki; mevcut düzenlemede haklarını kiraya verenler dışında kalan mükellefler bu yöntemi seçme hakkına sahip olup; tamamı %25 oranında götürü gider uygulama hakkına sahiptir. Buna karşın tasarıda;

Ayrıca açıklamalarımız sırasında vurguladığımız üzere götürü gider uygulamasından tasarıya göre sadece **taşınmazların konut olarak kiraya** verenler yararlanabilecektir. Diğer bir ifade ile taşınmazların konut olarak kullanım dışındaki amaçlarla kiraya verilmesi ile diğer unsurların kiraya verilmesinden elde edilen hasılat için ise götürü gider uygulamasına son verilmektedir.

13.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna (Madde 40)

G.V.K.'nun 21. maddesi bu maddede yeniden düzenlenerek (2014 yılı için 3.200 TL olarak öngörülmüştür) istisnadan yararlanamayacakların kapsamı genişletilmiştir.

Şöyle ki; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar mevcut kanunda da bu istisnadan yararlanamamaktadır. Buna ilave olarak istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayrisafi tutarları toplamı gelir vergisi tarifesinin üçüncü gelir diliminde ücretler için geçerli olan tutarı aşanlar da (2014 yılı için 94.000 TL olarak öngörülmüştür) bu istisnadan faydalanamayacaktır.

13.4. Emsal Kira Bedeli Esası (Madde 55)

Emsal kira bedeli vergi güvenlik müesseseleri başlığı altında mevcut düzenlemelere paralel olarak düzenlenmiş olup; emsal kira bedeli uygulanmayacak kişiler arasına birinci derece kayın hısımlar da eklenmiştir.

14. Menkul Sermaye İradının Tanımı (Madde 41)

G.V.K.'nun 75. maddesi ibare değişiklikleri dışında büyük ölçüde bu madde altında korunmuş;

- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payı menkul sermaye iradı dışına çıkarılmış,
- Mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen kazancın tespitinde hasılatın gerçek giderlerin indirilmesinin esas olduğu,
- Gayrimenkul sermaye iradı münhasıran taşınmazların konut olarak kiraya verilmesinden oluşanlardan,
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri ile bireysel emeklilik sistemin tarafından yapılacak ödemeler ayrı bentler halinde düzenlenmiş ve buna bağlı olarak da bu sistemlerden elde edilecek irat tutarları izleyen fıkralarda farklı tanımlanmış,
- Bireysel emeklilik sisteminden ayrılış biçimine ve kalış süresine bağlı olarak üç alt bent halinde yalnızca getiri tutarlarının vergilendirilmesine imkan sağlayan düzenleme yapılmıştır.

Tasarı çerçevesinde menkul sermaye iradı sayılmaktan çıkarılan bu gelir unsuru artık ücret olarak vergilendirilecektir. (j) ve (k) bentlerinde düzenlenen emeklilik taahhüt planları ve şahıs sigorta poliçelerine ilişkin ayrılmalar ile bireysel emeklilik sisteminden ayrılmalar nedeniyle yapılan

ödemelerde menkul sermaye iradı olarak tanımlanan irat tutarlarının nasıl hesaplanacağı düzenlenmiştir. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları menkul sermaye iradı sayılmayacağı yönündeki düzenleme korunmuştur.

14.1. Safi İrat (Madde 42)

G.V.K.'nun 78 ve 79. maddeleri bu madde içinde aynen korunmuştur.

14.2. Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar (Madde 43)

G.V.K.'nun 22. maddesi bu maddede yeniden düzenlenmiştir. Tasarıda yer alan düzenleme çerçevesinde “Tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesna” olması uygulamasına son verilmiştir. Buna karşın sahip olunan pay senetleri için tahsil edilen kar paylarının yarısının vergiden istisna edilmesi uygulaması korunmuştur. Bu noktada bilgi vermek gerekirse; kar dağıtımı sırasında yapılan kesintinin tamamının mahsubuna yönelik düzenleme tasarının 84/2 maddesine taşınmıştır.

Bu madde ile ilgili olarak, A Tipi Yatırım Fonlarının en az bir yıl elde tutulan katılma belgelerinin fona iadesinden sağlanacak gelirler de vergiden istisna edilmiştir.

15. Gelire Giren Diğer Kazanç ve İratlar (Madde 44)

Tasarının bu maddesinde mevcut G.V.K.'nun 80. maddesinde olduğu gibi “değer artış kazançları” ve “arizi kazançlar”, gelire giren diğer kazanç ve iratlar olarak belirlenmiştir.

15.1. Değer Artış Kazançları (Madde 45)

Elden çıkarılması halinde değer artışı kazancını oluşturan G.V.K.'nun mükerrer 80. maddesindeki unsurlar tasarıda aynen korunmuştur. Ancak tedvin farklılıkları ile mevzuattaki değişime paralel olarak yapılan ifade değişiklikleri mevcuttur. Ayrıca mevcut kanunda değer artışına konu unsurların belirlendiği bentlerin içinde bu kıymetlerin elde edilme sürelerine bağlı istisnalar da aynı metin içinde düzenlenmişken; tasarıda istisnalar ayrı bir madde halinde düzenlenmiştir.

Kısacası madde içeriğinde mevcut yapı korunmuş ayrıca “Motorlu taşıma, çekme, yükleme ve boşaltma araçları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri (bunlara ait hat ve plakalar ile işletme hakları dahil)” elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da vergi kapsamına alınmıştır.

Mevcut G.V.K.'nun mükerrer 80. maddesinde, G.V.K.'nun 70/5 maddesine gönderme yapılan 2 nolu bent, tasarıda gayrimenkul sermaye iratlarına tek bir bent içinde gönderme yapılarak bağımsız bir bent olmaktan çıkarılmıştır. Diğer bir ifade ile anılan bent tasarının 45/1/a bendi içine yer almaktadır. Bu maddeyle ilgili olarak belirtilmesi gereken önemli bir noktada maddenin 3. bendidir. Bu bentte:

“(3) Ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı bulunmaması kaydıyla, kat karşılığı inşaat işleri dahil sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa payları da, inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmaksızın, elden çıkarılmış sayılır.” hükmü yer almaktadır. Buna ilişkin gerekçede aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

Üçüncü fıkrada, kentleşme ile birlikte değeri yükselen arsaların satılması veya bu arsaların üzerine bina inşa edilmesi durumunda elde edilecek kazançların kayıt altına alınarak vergilendirilmesi

öngörülmektedir. Bu itibarla, ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı olmaması şartıyla, sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların (kat karşılığı inşaat işleri dahil) bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa paylarının da tahsis tarihi itibarıyla elden çıkarılmış sayılacağı” öngörülmektedir.

İlgili düzenleme dikkate alındığında arsanın tahsis tarihi itibarıyla karşılığında tahsil edilen bir gelir olmasa bile vergi alınacağı gibi bir sonuç çıkmaktadır. Ancak “Özel inşaatlarda değer artış kazancının tespiti” başlıklı 48. maddede yer alan düzenlemeler buna izin vermemektedir. Şöyle ki; tasarının 48/2 maddesinde “.. elden çıkarılan arsa veya arsa paylarından doğduğu kabul edilen elden çıkarma kazançları, inşa edilen taşınmazların satıldığı tarihler itibarıyla ve satılan taşınmaza isabet eden arsa payıyla sınırlı olarak gerçekleşmiş sayılır. Bu satışlar nedeniyle yapılan tahsilatların, öncelikle satılan taşınmaza isabet eden arsa veya arsa payının elden çıkarma bedeline ilişkin olduğu kabul edilir.” hükmü yer almaktadır.

Özel inşaat işlerinin değer artış kazancına yönelik düzenlemelerinin daha basit şekilde düzenlenmesinde yarar görülmektedir.

15.2. Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları (Madde 46)

G.V.K.’nun 81. maddesi (*ferdi işletme sahibinin ölümü, ferdi bir işletmenin sermaye şirketine devri ve kollektif ve adi komandit şirketlerin nevi değişikliği*) bu madde altında düzenlenmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na kıyasla bu Tasarı ile değer artış kazançlarının vergilenmesine yönelik getirilen değişiklikleri 3 ana başlık altında toplamak mümkündür.

- ✓ Maliyet bedelinin tespitine yönelik getirilen değişiklikler,
- ✓ Özel inşaatlarda kazancın tespitine yönelik getirilen düzenlemeler,
- ✓ İstisna uygulamalarına yönelik getirilen düzenlemeler.

15.3. Safi Değer Artış Kazancı (Madde 47)

Safi değer artışına yönelik bu madde G.V.K.’nun mükerrer 81. maddesine paraleldir. Bu aşamada vurgulanması gereken iki farklılık vardır.

İlki tasarıda “*Aynı menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alımından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkarılma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak kazanç tespit edilir. Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi kullanılabilir.*” yönündeki hükümdür. Bu düzenleme ticari kazançla değer artış kazancı arasındaki sınır açısından önemlidir. Bu konuda uygulamaya esas Bakanlık görüşü beklenmelidir.

İkinci farklılık ise mevcut G.V.K.’nda değer artış kazancının tespiti için endeksleme yapabilmek için Tüfe artış oranının %10 ve üzerinde olması şartının tasarıda kaldırılmış olmasıdır. Tüfe endeksindeki artış oranı ne olursa olsun maliyet artırımını yapılabilecektir.

✓ Özel İnşaatlarda Değer Artış Kazancının Tespiti

Tasarı’nın 45/3. maddesinde özel inşaatlar ile ilgili bir düzenleme yapılmış ve ticari bir işletmenin

envanterinde kayıtlı bulunmaması kaydıyla, kat karşılığı inşaat işleri dâhil sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa paylarının da, inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmaksızın, elden çıkarılmış sayılacağı ifade edilmiştir.

Tasarı'nın 48. maddesinde ise özel inşaatlarda değer artış kazancının tespitine yönelik detaylı düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre;

- ✓ Kat karşılığı inşaat işleri dolayısıyla arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının tahsis tarihindeki emsal bedeli, inşaat işine tahsis edilen arsa payının elden çıkarma bedeli olarak kabul edilecektir.
- ✓ Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen taşınmazların maliyet bedeli üzerinden arsa sahibine fatura edilen tutar ise müteahhide devredilen arsa payının elden çıkarma bedeli olarak kabul edilecektir.
- ✓ Kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın arsa sahibi tarafından yapılan veya yaptırılan diğer inşaat işlerinde, inşaata tahsis edilen arsanın tahsis tarihindeki emsal bedeli, bu arsanın elden çıkarma bedeli sayılacaktır.

Yukarıda yer verilmiş olan temel prensiplerin üstüne getirilen detaylı açıklamalara da aşağıda yer verilmektedir.

- ✓ Arsa üzerine inşa edilen taşınmazların elden çıkarıldığı durumlarda yapılan tahsilâtların, öncelikle satılan taşınmaza isabet eden arsa veya arsa payının elden çıkarma bedeline ilişkin olduğunun kabul edileceği ifade edilmiştir.
- ✓ Kat karşılığı inşaat işleri de dâhil olmak üzere, sahip olduğu arsa üzerine inşaat yapan veya yaptıranların inşaat veya satış faaliyetlerinin 14 üncü maddeye göre ticari faaliyet olarak kabul edilmediği hallerde bu kapsamda edinilen taşınmazların arsa sahibi yönünden inşaatın bitim tarihi itibarıyla ilk defa iktisap edilmiş sayılacağı ifade edilmiştir. Burada inşaatın bitim tarihi olarak yapı kullanma izin belgesinin alındığı tarih dikkate alınacak ancak taşınmazın yapı kullanma izin belgesi alınmadan önce fiilen kullanılması halinde, bunların kullanıma başlanma tarihi dikkate alınacaktır.
- ✓ Arsa sahibi tarafından ilk defa iktisap edildiği kabul edilen taşınmazların maliyet bedeli, kat karşılığı inşaat söz konusu olmaksızın inşa edilen ya da ettirilen taşınmazlarda, inşaata tahsis edilen arsanın emsal bedeli ile arsa sahibinin fiili inşaat maliyetlerinin toplamından oluşacaktır/ Kat karşılığı inşaat işleri kapsamında iktisap edilen taşınmazlarda ise maliyet bedeli, arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyetlerden arsa sahibine verilen taşınmazlara isabet eden tutarın toplamından oluşacaktır.

16. İstisna Uygulamalarına Yönelik Getirilen Düzenlemeler

Daha önceden de belirttiğimiz üzere Tasarı'da yer verilen düzenlemeler vergiye tabi unsurların genişletilmesi ve buna bağlı olarak da istisnaların daraltılması sonucuna yol açmaktadır. Yürürlükte olan mevzuat gereği % 100'e varabilen istisnaların ise elde tutma süresine bağlı olarak artmak kaydıyla kısmen uygulanacak şekilde düzenlendiği de görülmektedir.

- Getirilen en çarpıcı düzenlemelerden biri fiilen ikamet edilen konutun elden çıkarılmasından

elde edilen kazançlara ilişkindir. İkamet amacıyla satın alınan ve fiilen ikamet edilen tek konutun elden çıkarılmasından doğan kazançlar istisna edilmiştir. Aynı şekilde bu istisna, arsa payının devri sonucu tek konut alan arsa sahiplerinin değer artış kazançları için de geçerli olacaktır. İstisna uygulamasında mükellef ile eş ve çocuklar birlikte dikkate alınacaktır.

- Tasarı'da gayrimenkul sermaye iradı tanımı çerçevesinde bahsi geçen belli gayrimenkuller ile tam mükellef kurumlara ait olan pay senetlerinin, ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasında elde tutma süresine bağlı olarak artan oranda bir kısmı istisna uygulaması getirilmekte olup, detayları aşağıda yer almaktadır.
 - İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %40'ı
 - Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %50'si
 - Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %60'ı
 - Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %75'i
- Tam mükellef kurumlara ait olup, Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan pay senetlerinin, portföyünün sürekli olarak en az %51'i Borsa İstanbul Anonim Şirketinde işlem gören pay senetlerinden oluşan yatırım fonlarının bir yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi dışındaki yollarla elden çıkarılmasından elde edilen gelirler de istisna edilmiştir.
- Tam mükellef anonim şirketlerde sahip olunan pay senetlerinin halka arz edilmek suretiyle elden çıkarılmasında da elde tutma süresine bağlı olarak artan oranda bir kısmı istisna uygulaması getirilmekte olup, detayları aşağıda yer almaktadır.
 - İki tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %60'ı
 - Üç tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %70'i
 - Dört tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %80'i
 - Beş tam yıldan fazla süreyle elde tutulandan elde edilen gelirlerin %90'ı

17. Tasfiye, Devir ve Birleşme

Tasarının 51-54 üncü maddelerinde düzenlenen tasfiye, devir ve birleşme düzenlemeleri ile ilgili olarak

- ✓ Tasfiye, devir, birleşme, bölünme ve hisse değişimi ve bunların vergilendirilmesine ilişkin olarak 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki hükümler korunmuştur.
- ✓ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bölünme işleminde mahallin en büyük mal memurunun bölünen kurum ile bu kurumun varlıklarını devralan kurumlardan teminat isteyebileceği ifade edilmektedir. Taslakta "Mahallin en büyük mal memuru" ifadesi "Vergi dairesi başkanı, vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde defterdar" olarak değiştirildiği görülmektedir.

- ✓ Sürelere ilişkin atıflar korunmuş, Dolayısıyla atıf yaptığı maddelerdeki süreler değişeceğinden (kurumlar vergisi beyanname verme süresi) tasfiye, devir ve bölünme işlemlerinde verilecek beyanname süreleri de değişmiş olacaktır.

18. Vergi Güvenlik Müesseseleri

Emsal kira bedeli, Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması suretiyle örtülü kazanç dağıtımı mevcut haliyle yeni tasarının 55-57'nci maddelerinde aynen yer almaktadır. Ayrıca diğer vergi güvenlik müesseseleri ile ilgili yeni düzenleme hakkındaki açıklamalar aşağıda yer almaktadır.

18.1. Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesinde tanımlanan "Kontrol edilen yabancı kurum kazancı", Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan şartlara atıf yapılarak ve maddenin lafzı korunmak sureti ile Gelir Vergisi Kanunu'na 75/2. maddeye eklenmiştir.

- Tasarı (Madde 58/4) ile beraber kurumlar vergisinde yer alan ilgili maddenin (Kontrol edilen yabancı kurum kazancı maddesinin) genel lafzı olduğu gibi muhafaza edilmiş ancak kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının vergilemesini anlatan 58/4. maddede, bu maddenin diğer bentlerinde olduğu gibi hem gerçek kişiler hem de kurumlar kapsanmıştır.
- Gelir vergisi kanun tasarısının 58/2/ maddesinde toplam vergi yükü tasarının 22. maddesine atıf yapılarak tanımlanmıştır.
- Tasarıda ise genel olarak tanımlar ve vergilendirme metotları Kurumlar Vergisi ve yazılı olarak aynı olan Gelir Vergisi Kanunu ile paraleldir.

19. Vergi Kesintisi (Madde 61)

Tasarıda gelir vergisine mahsuben yapılacak vergi kesintisi bu madde içinde düzenlenmiştir. Mevcut yapıda vergi kesintisi G.V.K.'nun 94, K.V.K.'nun ise 15 ve 30. maddelerinde yer almaktadır. K.V.K. 30 maddesi içindeki düzenlemelerin bir bölümü ise "Zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi" maddesi içinde yer almaktadır. Ana başlıklar itibariyle bilgi vermek gerekirse;

- ✓ Aile hekimleri,
- ✓ 23/6/1965 tarihli ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre oluşturulan yönetimler ile
- ✓ Her türlü iş hanı ve toplu işyerleri yönetimleri kesinti yapmak zorunda olanlar listesine dahil edilmiştir.

Tasarıda öncelikle %25 oranında vergi kesintisi yapılacak ödemeler sıralanmış (2 fıkra) ve daha sonra 3. fıkrada tam mükelleflerden, 4. fıkrada ise dar mükelleflerden ek olarak yapılacak vergi kesintilerine ilişkin özel belirlemeler yapılmıştır. Bu konu hakkında bu aşamada ilave bilgi verilmeyecek olup; 3 ve 4. fıkralarda yer alan ödemeler için ek kesinti yapılacağını belirtmekle yetinilecektir.

Mevcut yasalarda yer alan vergi kesintisine tabi ödemelerin tasarının 61. maddesinin ikinci fıkrasında korunduğu görülmekle birlikte; gelir unsurlarının ayrıntısında yapılan değişikliklere

paralel bazı farklılıklar da getirilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Serbest meslek faaliyetinde müellif mütercim ve benzerlerine tanınan istisna tasarıda düzenlenirken bunların üreteceği eserler açısından alt bentler kullanılmış olup; kesintilere ilişkin düzenlemelerde de alt bentler ayrı ayrı sayılarak farklı oranlarda kesinti yapılabilmesine olanak sağlanmıştır.
- Sporculara yapılacak ödemeler ücretlerdeki vergi kesintisi dışında ayrı bir bent ile düzenlenerek; lig usulüne tabi olan olmayan veya lig usulünün klasmanına göre farklı oranlar getirilebilecek bir yapı düzenlenmiştir.
- Türkiye Jokey Kulübü'nce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemelerdeki kesinti bağımsız bir bent altında düzenlenmiştir.
- Mevduat ve tahvillerdeki vergi kesintisinde nama ve hamiline yazılı ödeme ayırımına tasarıda yer verilmemiştir.
- Arazi ile makine, alet veya biçerdöver, traktör, kamyon ve benzeri mahiyetteki araçların zirai üretimde kullanılmak üzere kiralanması karşılığında gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ile çiftçi sayılanlar tarafından yapılan ödemeler kesinti kapsamına alınmıştır.
- Mevduat faizi ve tahvillere yönelik kesinti maddelerinin “(Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)” yönündeki parantez içi hükmü kaldırılmıştır. Bu düzenleme dernek ve vakıflara ilişkin iktisadi işletme oluşturmayacak düzenlemelerde temel koşul vergi kesintisi olduğu için soru işareti yaratacak niteliktedir.²

Altıncı fıkrada, Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemelerden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, bu hibelerle sınırlı olmak üzere, vergi kesintisi yapılmayacağı öngörülmektedir. Benzer bir düzenleme mevcut G.V.K.'nun geçici 84. maddesinde yer almaktadır.

Bakanlar Kurulu'na oranları belirleme ve farklılaştırma konusunda geniş yetkiler verilmiştir.

Bu aşamada belirtmek gerekir ki; tasarının vergi kesintisinin düzenlendiği 61. maddesinin 8. bendinde aşağıdaki düzenlemede yapılmıştır.

“(8) Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaz. Bu kişilerin gelirleri yıllık beyanname ile bildirilir:

a) Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı.

b) 35inci maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik

² Vergi kesintisine tabi tutulan gayrimenkul sermaye iratları, mevduat faizleri, katılım hesapları kar payları, repo gelirleri ve değer artış kazançları nedeniyle dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletme oluşmaz.

ve konsolosluk memur ve hizmetlileri.

c) Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.”

Mevcut G.V.K da bu düzenleme, 95. maddede tevkifata tabi olmayan ücretler maddesi içinde yer almaktadır.

20. Beyan ve Gelirin Toplanması

Gelirin beyanı ve toplanması yeni Tasarı'nın 65 -70'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Genel olarak bakıldığında gerçek ve tüzel kişilere ilişkin hükümlerin bir araya getirildiği görülmekte ve beyan esaslı üçlü beyan(yıllık beyan, muhtasar beyanname ve özel beyanname) şeklinde aynen korunmaktadır.

Tasarı'nın 66'ncı maddesinin 4'üncü fıkrası ile getirilen yeni düzenlemede artık daha önce istisna, tevkifat vb nedenler ile beyanı gerekmeyen gayrimenkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlar, serbest meslek kazançları ile ücretlerin gelir türleri itibariyle her hangi birisinin Tasarınının 77/1'inci maddesinde belirtilen gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde ücretler gelirleri için geçerli olan tutarın 2 katını (94.000 x 2 = 188.000.TL) aşması halinde istisna uygulaması kaldırılmakta ve söz konusu bu gelirlerin tamamının beyanı zorunlu hale getirilmektedir.

20.1.Tam Mükellefiyette Toplama Yapılmayan Haller

Tasarının 66'ncı maddesinin 5 No.lu fıkrasında toplama yapılmayan haller düzenlenmiştir. Buna göre söz konusu maddenin (a) bendinin;

✓ **Bireysel Emeklilik/Sigorta Gelirlerinin Beyanı**

1 No.lu alt bendinde daha mevcut GVK'nın 86'ncı maddesinde de yer alan tüzel kişiliğe haiz emekli ve yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ayrılanlara yapılan prim ve irat tutarları ile bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemeler için beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler söz konusu beyannameye dâhil edilmeyecektir. Ayrıca kazanç ve iratların istisna tutarları içinde kalan kısımları da beyannameye dâhil edilmeyecektir.

✓ **Faiz, Katılım Bankaları Tarafından Ödenen Kâr Payları İle Banka Ve Aracı Kuruluşlarca Tevkifata Tabi Gelirlerin Beyanı**

Maddenin 2 No.lu alt bent ile ise daha önce GVK Geçici 67'nci maddede belirtilen hükmün Tasarıda bu maddeye alındığı ve aynı anlayışın korunduğu ve dolayısıyla, tahvil ve mevduat faizi, repo gelirleri, kâr zarar ortaklığı belgesi karşılığında elde edilen kâr payları ile banka ve aracı kurumlar tarafından tevkifat yapılan gelirler için de beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilse dahi bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir.

✓ **Tek İşverenden Alınan Ücretlerin Beyanı**

3 No.lu alt bent ile de daha önce mevcut olan tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilen ücretler için beyanname verilmeyecektir. Ancak burada yeni getirilen düzenleme uyarınca gelir vergisi dördüncü diliminde ücretler için belirlenen tutarın iki katının aşılması halinde beyanname verilecektir.

✓ **Birden Fazla İşverenden Alınan Ücretlerin Beyanı**

Maddenin 4 No.lu alt bendinde birden fazla işverenden alınan ancak tasarının 77'nci maddesinde ücretler için belirlenen 4'üncü dilimin iki katını geçmeyen ücretler de beyan edilmeyecektir. Ancak getirilen yeni düzenleme ile birden fazla işverenden alınan ücret gelirleri için birden sonraki işverenden alınan ücretlerin gelir vergisi ikinci diliminde yer alan tutarı (26.000 TL) aşması halinde ücretlerin tamamı için beyanname verileceği belirtilmiştir.

✓ **Beyan Edilmeyecek Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İratlar**

Bir takvim yılı içinde 1.390 TL'yi aşmayan ve tevkifata veya istisnaya tabi olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmez ancak diğer gelirleri nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirlerinde beyannameye dahil edilmesi gerekli tutulmuştur. Dolayısıyla bu hüküm ile mevcut istisna uygulaması değiştirilmektedir.

20.2. Dar Mükellefiyette Toplama Yapılmayan Haller

Dar mükellefiyette toplama yapılmayan hallerde esas itibariyle bir değişiklik bulunmamakla birlikte dar mükelleflerin kesinti suretiyle vergilendirilmiş olan ücret, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için beyanname verilmeyeceği ve ilave olarak da iratların istisna hadleri içinde kalan kısımlarının beyan edilmeyeceği yeni Tasarıya eklenmiştir. Ayrıca bireysel emeklilik ve sigortalılıktan ayrılmalar nedeniyle elde edilen gelirlerin dar mükellefler için de beyan edilmeyeceği hükmü Tasarı'ya ilave edilmiştir.

20.3. Dar mükellefiyette İhtiyari Beyan

Dar mükellef kurumları ticari ve zirai kazançları hariç olmak üzere tevkifata tabi gelirleri için yıllık veya özel beyanname vermeleri veya verilmesi gereken diğer beyannamelere söz konusu kazançları dahil etmeleri ihtiyari bırakılmıştır. Ancak madde söz konusu bu ihtiyarilik ile birlikte borsa İstanbul'da işlem gören ve bir yıldan fazla elde tutulan pay senetlerinin satışından elde edilen kazançların ve yine kesinti suretiyle vergilendirilen bireysel emeklilik ve sigortalılıktan ayrılma nedeniyle elde edilen gelirler, mevduat faizleri, kar zarar ortaklığı kâr payları, katılım hesapları tarafından ödenen kâr payları ile repo gelirleri ve ayrıca banka ve aracı kurumlar tarafından kesinti suretiyle vergilendirilen gelirler için hiçbir surette beyanname verilmeyecektir.

21. Zarar Mahsubu

Tasarının 67'nci maddesinde düzenlenen zarar mahsubunda gelir ve kurumlar vergisi düzenlemelerinde aynı esasların devam ettiği görülmektedir. Buna göre zararlar beyannamelerde ayrıca gösterilmek suretiyle 5 yıl devredebilecek ayrıca, devir işlemlerinde öz sermaye tutarını aşmayan devrolunan kuruma ait zararlar yine indirim konusu yapılabilecektir. Yine yurtdışı zararların mahsubuna da belirli şartlar ile izin verilmektedir.

22. Diğer İndirimler

Tasarının 68'inci maddesinde düzenlenen diğer indirimlerde indirime esas gelir beyannamede bildirilecek gelir yerine zarar mahsubundan sonra kalan gelir esas alınmaktadır. Böylece öncelikle zararların mahsubu öngörülmekte artan bir gelir olması halinde diğer indirimlere izin verilmektedir.

Bu kapsamda; Doğal afetlere uğrayan yer ya da bölgelere yapılacak yardımların indirimi için mevcut

uygulamada Bakanlar Kurulu Kararınca yardım kararı alınması zorunlu iken Tasarıda bu zorunluluğun kaldırıldığı ve Başbakanlık veya Başbakanlığın belirleyeceği kurum veya kuruluşlar aracılığı ile makbuz karşılığında yapılacak yardımların tamamının indirimine izin verilmektedir.

Yine korumalı işyerlerinde istihdam edilen engelli çalışanlar için yapılan ücret ödemelerinin brüt tutarının % 100 ü tutarında korumalı işyerleri için indirim tanınmaktadır.

Ayrıca münhasıran kreş ve anaokulu faaliyetinde bulunacak olan veya mevcut işletme içerisinde çalışanların çocuklarına bakım amacıyla kurulan kreş ve anaokuluna ilişkin kuruluş ve yapım giderlerinin % 100 nün indirilebileceği Tasarıya eklenmiştir.

Bunun dışındaki gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında belirtilen tüm indirimlerin genel olarak korunduğu ancak eğitim ve sağlık harcamalarının matrah indirimleri arasından çıkarıldığı ve tasarıda vergi indirimleri arasına konulduğu görülmektedir.

Ancak, mevcut uygulamada GVK 89/2 uyarınca beyan edilen gelirin % 10'unu aşmayan eş ve çocuklara ait eğitim ve sağlık harcamalarının tevsik edilmek şartıyla indirilebileceği hükmü madde metninden çıkarılmıştır. Ancak söz konusu bu düzenleme Vergi İndirimi başlıklı Tasarının 83/2 maddesine eklenmiştir. Söz konusu bu yeni düzenlemeye göre mükellefin kendisi, eş ve küçük çocuklara ilişkin eğitim ve sağlık harcamalarının gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine uygulanan oran (%15) ile çarpılması sonucu bulunan tutar hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebilecektir. Getirilen bu düzenleme ile beyan edilen gelirin % 10'u sınırı, gerçek kişiler tarafından bildirilen gelirin ve kazancın % 15 e çekilirken bu limitler dâhilinde indirilecek harcamaya isabet eden gelir vergisi tutarı % 15 ile sınırlandırılmış hale gelmektedir. Diğer bir anlatımla daha önce matrahtan indirim yeni tasarı ile vergide indirim haline dönüştürülmüştür. Ayrıca tüzel kişiler bu indirim imkânından yararlanamamaktadır.

23. İndirilmeyecek Giderler

Tasarının 69'uncu maddesi ile hesaplanan gelir vergisi ve diğer şahsi vergilerin, her türlü para cezalarının, vergi cezalarının, 6183 sayılı kanun hükümlerine göre ödenecek ceza, gecikme zam ve faizlerinin ve VUK'a göre ödenen gecikme faizlerinin gelir vergisi matrah veya diğer gelir unsurlarından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

24. Gelir Vergisi Beyanname ve Ödeme Süreleri

Tasarının 70-80'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Verginin beyanı, tarhı ve ödemesine ilişkin en önemli değişiklik sürelerde meydana gelmiştir. Bunun dışındaki hususlarda önemli bir değişiklik söz konusu değildir. Buna göre;

Gerçek kişiler ve kurumların kurumlar vergisi beyanname verme süreleri bir ay öne çekilmektedir.

Mevcut Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre 1-25 Nisan arasında verilen kurumlar vergisi beyannamesinin verilme tarihi 1-20 Mart olarak değiştirilmektedir.

Gerçek kişiler tarafından 1-25 Mart arasında verilen gelir vergisi beyannamesinin verilme zamanı ise 1-20 Şubat olarak değiştirilmektedir. Gerçek kişilerde basit usule tabi mükelleflerin beyan zamanına ilişkin hükümler kaldırılmıştır. Mevcut durumda basit usule tabi mükellefler 1-25 Şubat arasında beyanname vermekte olup, bu mükellefler için sadece 5 günlük bir süre kısalması söz konusudur.

Beyannamelerin verilme süresinde yapılan değişikliğe paralel olarak ödeme süreleri de

değiştirilmektedir. Gerçek kişilerin gelir vergisi Şubat ve Haziran aylarında iki taksitte, kurum gelir vergisi ise kurumlar beyannamesinin verildiği ay içinde ödenecektir.

25. Vergi Oranları

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranlarında herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır. Gelir Vergisi mükellefleri artan oranlı tarifeye göre % 15- %35 dilimleri arasında kurumlar vergisi mükellefleri ise %20 olarak vergiyi hesaplayarak ödeyeceklerdir.

Aynı şekilde indirimli kurumlar vergisi uygulamasında herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır. Geçici vergi, gerçek kişiler için tasarı'nın 77'nci maddesinde belirtilen tarifenin ilk dilimi olan %15 oranında kurumlar için ise % 20 oranında mevcutta olduğu gibi ödenecektir.

26. Geçici Vergi

Geçici vergi maddesinde, basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere, ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ile kurumların (dar mükellefiyete tabi kurumlar sadece ticari ve zirai kazançları için), cari vergilendirme döneminde ve bu dönemin gelir vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödemelerine ilişkin düzenleme yapılmaktadır.

Tasarı'nın geçici vergi ile ilgili getirdiği en önemli değişiklik, takvim yılı veya hesap döneminin son üç ayna dair (takvim yılı için Ekim, Kasım, Aralık aylarını kapsayan dönem) geçici vergi beyannamesi verilmeyeceği ve geçici vergi ödenmeyeceği yönündeki düzenlemedir.

26.1. Geçici Verginin Beyanı, Ödenmesi ve Mahsubu

Madde mevcut Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi geçici verginin üç aylık dönemi izleyen ilk ayın on dördüncü günü akşamına kadar beyan edileceği ve 17'nci günün akşamına kadar ödeneceği belirtilmiştir. Geçici vergide %10'u aşan eksik beyanların durumu mevcut Kanundaki şekliyle ele alınmıştır.

Önceki Kanun'dan farklı olarak geçici verginin mahsubunda, ilgili yılın sonuna kadar değil zamanaşımı süresi içinde yazılı talep öngörülmüştür. Kurumlar normalde 4'üncü geçiciciyi 17 Şubat'ta ödemekteydiler. Tasarıya göre bu tutarda kurumların beyannameleri ile birlikte Mart sonunda ödenecek. Dolayısıyla 4'üncü Geçici verginin ödemesi yaklaşık 45 gün ötelenmiş olacak. Kurumlar vergisi beyanının erken verilmesi yorumlanırken, 4'ncü geçici veri beyannamesinin hiç verilmemesi ve ödeme avantajı ile birlikte değerlendirilmektedir.

27. Vergi İndirimi

Tasarının 83'üncü maddesinde yer alan madde üç ana başlık altında yeni teşvikler getirmektedir. Bunlar;

- ✓ **Genç girişimcilere ilişkin teşvik:** ticari, zirai ve mesleki faaliyeti nedeniyle ilk defa gelir vergisine tabi olan yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişiler için bir vergi kredisi sağlanmaktadır. Buna göre, bu kişilerin talepleri halinde, faaliyete başladıkları vergilendirme döneminden itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançlarının asgari ücretin yıllık brüt tutarına isabet eden kısmı üzerinden vergi tarifesinin ilk dilimine uygulanan orana isabet eden verginin bu kişilerin kazançları üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesi öngörülmektedir. Ancak, mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmayacağı ayrıca belirtilmektedir. Vergi indiriminin uygulanabilmesi

için; gerekli şartlar maddede belirtilmiştir.

- ✓ **Eğitim ve sağlık harcamalarına ilişkin teşvik:** gerçek kişiler tarafından yıllık beyannameye bildirilen gelir ve kazancın indirimine esas tutarının %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gerçek ya da tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının gelir vergisi tarifesinin ilk dilimine uygulanan oran (%15) ile çarpılmasıyla bulunan tutarın, bu kişilerin kazançları üzerinden hesaplanan vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmayacağı belirtilmiştir.
- ✓ **Zirai faaliyetlere ilişkin teşvik:** gerçek usulde vergilendirilen ve işletme büyüklüğü ölçülerini en az %50 oranında aşan çiftçi ve çiftçi sayılanların yanında bilfiil zirai faaliyette çalışan işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisinin verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği hüküm altına alınmıştır.

28. Yurtiçinde Kesilen Vergilerin Mahsubu

Tasarıda 84. maddede düzenlenmiştir. Madde 10 fıkradan oluşmakta olup, aşağıda belirtilen düzenlemeleri içermektedir;

- Yıllık beyannameye gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlarla ilgili olarak cari yılda kesinti yoluyla tahsil edilmiş olan vergilerin yıllık beyanname ile beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu,
- Kâr payı gelirlerinin yıllık beyannameyle beyan edilmesi durumunda, istisnadan yararlanan kâr payları üzerinden kesinti yoluyla alınmış bulunan verginin tamamının yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu,
- Kontrol edilen yabancı kurumlara yapılan ödemeler üzerinden kesilen vergilerin mahsubu,
- Kesinti suretiyle ödenen vergilerin hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsubu,
- Fon ve ortaklık kazançlarından kesilen vergilerin ödenmiş olması şartıyla, fon ve ortaklık bünyesinde 61. madde uyarınca yapılacak vergi kesintisine mahsubu,
- Ticari faaliyet kapsamında elde edilip, Kanunun 61 ve 62. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulmuş olan kazanç ve iratların ticari kazançla ilişkin hükümler çerçevesinde kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve kesinti suretiyle ödenmiş olan vergilerin, bu kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsubu,
- Söz konusu mahsup ve iadelerin ne şekilde yapılacağına dair düzenlemeleri içermektedir.

29. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

Tasarıda 85. maddede düzenlenmiş olup, söz konusu madde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi, Kanun ile paralellik arz etmektedir. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre önemli bir değişiklik bulunmamaktadır.

30. Diğer Ücretlerden Alınan Verginin Mahsubu

Mevcut Gelir Vergisi Kanunu'nun 122. maddesi aynen korunmuştur.

31. Yetki

Kanun'da yer alan maktu had ve tutarların Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile artırılacağı belirtilmiştir. Maddede ayrıca, Kanun'da yer alan maktu tutar ve oranlar üzerinde Bakanlar Kurulu'nun yetkileri belirtilmiştir.

33. Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı

Tasarıda 88. maddede düzenlenmiş olup, söz konusu madde ile diğer kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin gelir vergisi bakımından geçersiz olduğu; muafiyet, istisna ve indirimleri düzenleyen hükümlerin, ancak bu Kanuna ya da Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği ve uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir.

33. Yürürlükten Kaldırılan Hükümler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile bu Kanunların ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmaktadır.

III. Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nın Sanayi Dünyasına Etkileri Hakkında Değerlendirme

Mevcut Gelir Vergisi Kanunu 126 madde ve 85 geçici madde, Kurumlar Vergisi Kanunu ise 38 madde ve 7 geçici madde olmak üzere toplam 256 madde iken, tasarıda 91 madde ve 1 geçici madde bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu tasarısı kapsamı itibarıyla bir çok kişiyi ve kurumu etkileyecektir. Bu çerçevede sanayi dünyası da barındırdığı geniş mükellef kitlesiyle bu değişikliklerden ziyadesiyle etkilenecektir. Bu etkilerin neler olacağı ve yeni düzenlemelerin olumlu ve olumsuz yönleri hukuki ve ekonomik boyutu da dâhil olmak üzere bu çalışmada incelenmiştir.

- ✓ Asgari geçim indirimi müessesesi, ücretlerde vergi indirimi adı altında sürdürülecektir. Bu kapsamda üçüncü çocuk için indirim oranı % 5'ten % 10'a çıkarılmaktadır. Bununla birlikte asgari geçim indiriminin çocuk sayısına bağlanmış olması hem adaletsizlik yaratmakta hem de çeşitli anayasal düzenlemelere ve hukuka aykırılık oluşturmaktadır.
- ✓ Beyanname verme süreleri bir ay öne çekilerek, dördüncü dönem geçici vergi beyannamesi kaldırılmaktadır. Yıllardan beri bir sorun olarak ifade edilen dördüncü dönem geçici vergi ve normal dönem yoğunluğunun önlenmesi amaçlanmaktadır. Basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve kurumlar, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, ticari ve mesleki kazancın veya kurum kazançlarının tespitine ilişkin hükümlere göre belirlenen ilgili takvim yılı veya hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi ödeyecektir. Bakanlar Kurulu, geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye ya da tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye, gerçek kişi veya kurumlar için farklı oranlar belirlemeye yetkili olacaktır. Geçici vergi, 3 aylık dönemi izleyen ikinci ayın 14. günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilecek ve 17. günü akşamına kadar ödenecektir.
- ✓ "Ticari faaliyette devamlılık" kriteri yeniden tanımlanmıştır. Bir faaliyetin ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması ya da faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girişilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi hallerinde ticari organizasyon oluşmuş sayılacaktır.
- ✓ Dar mükellefiyete; Ticari kazanç kapsamında ise bir farklılık bulunmaktadır. Tasarıda ihraç edilmek üzere Türkiye'den aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı belirtilirken, Türkiye'de satmak kavramına mevcut düzenlemelerin yanında '*işin veya işlemin*

Türkiye'den yürütülmüş ya da yönetilmiş olması' kriteri de eklenmiştir. Bu yanıyla ilgili olarak çeşitli ihtilaflar yol açabilecektir.

- ✓ Eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirden indirimi, vergi indirimi şekline dönüştürülmektedir. Düzenlemeye göre eğitim ve sağlık harcamalarının % 15'i, hesaplanan vergiden mahsup edilecek ancak harcama tutarı beyan edilen gelirin % 15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır. Böylece artan oranlı tarifenin sağladığı avantajlar kaldırılmaktadır. Ayrıca tüzel kişiler bu indirim imkânından yararlanamamaktadır.
- ✓ Korunmalı iş yerlerinde istihdam edilen engelli çalışanlar için yapılan ücret ödemelerinin brüt tutarının tamamı bakımından korunmalı iş yerleri için indirim tanınmaktadır. Ayrıca münhasıran kreş ve anaokulu faaliyetinde bulunacak olan veya mevcut işletme içerisinde çalışanların çocuklarına bakım amacıyla kurulan kreş ve anaokuluna ilişkin kuruluş ve yapım giderlerinin tamamı indirilebilecektir.
- ✓ Kira gelirlerindeki götürü gider uygulamasına sınırlama getirilmektedir. Taşınmazların konut olarak kiralanmasından elde edilen gelirin beyanında uygulanan götürü gider, elde edilen hasılat tutarına göre sınırlandırılmakta ve belli bir hasılat tutarı üzerinde gelir elde edilmesi durumunda kaldırılmaktadır. Bu uygulama mükelleflerin aleyhine, devletin gelirlerini arttıracak olması sebebiyle lehinedir.
- ✓ Kurum kazancından indirilemeyecek giderlere bakıldığında, finansman gider kısıtlamasına ilişkin mevcut düzenlemenin varlığını sürdürdüğü görülmektedir. Bununla birlikte kapsamda bazı değişiklikler de bulunmaktadır. Bunlardan bir tanesi de tazminatlardır. Teşebbüs sahibi veya serbest meslek erbabı tarafından işlenen suçlardan doğan tazminatların ticari kazançtan indirilemeyeceğine ilişkin kural yeniden düzenlenmekte ve kusursuz sorumluluk halin de ödenen tazminat kapsam dışında bırakılmaktadır.
- ✓ Kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilmiş olan Kurumların en az iki yıl süre ile sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların % 75'i vergiden istisna edilmesi uygulamasında istisna oranı yıl esas alınarak kademeli hale getirilmektedir. Tasarıda bu düzenlemede bir değişikliğe gidilmekte ve kazancın istisna tutulacak kısmı elde tutma süresine bağlı olarak kademelendirilmektedir. Bu çerçevede, kurumların aktiflerindeki taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının, iki tam yıldan sonra satışından doğan kazançların % 40'ı, üç yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda % 50, dört yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda % 60, beş yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda % 75 olacaktır.
- ✓ Kurumların, yönetim kurulu başkan ve üyelerine ortaklık payı ile ilişkili olmaksızın ödenen kâr paylarının ücret olarak tarifeye göre vergilendirilmesi öngörülmektedir. Bilindiği üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nda "*yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler*" in ücret olarak değerlendirileceği hükmü mevcuttur. Tasarı ile bu tanım, yeni Türk Ticaret Kanunu ile uyumlu hale getirilerek, "*yönetim kurulu başkanı ve üyeleri, Türk Ticaret Kanunu'nun 366. maddesine göre oluşturulan komite ve komisyon üyeleri ile tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın, menfaatler ve kâr payları*" ücret olarak sayılmaktadır.
- ✓ Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye tanımından çıkarılarak ücret gelirlerine dahil edilmiştir.
- ✓ Özel inşaat işleri için yeni düzenlemeler de bulunmaktadır. Taahhüt niteliği bulunsun ya da bulunmasın, başkasının arsası üzerinde taşınmaz inşa etme, ticari kazanç hükümlerine tabi tutulacaktır. Kat karşılığı inşaat işleri dahil başkasına yaptırılan inşaatlarda, hasılatın

müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması, faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet olduğunu gösterecektir.

- ✓ Sermayenin tabana yayılması kolaylaştırılmaktadır. Finans piyasaları-yatırım-girişimcilik üçgeninde bireysel katılım sermayesi, girişim sermayesi ve uluslararası fon yönetim şirketlerinin ülkemizde faaliyette bulunması desteklenmektedir.
- ✓ Stopajla ilgili düzenlemeler de tasarıda yer almaktadır. Buna göre, stopaja ilişkin maddeler tek maddede toplanmakta ve gelir türüne bağlı olarak % 15 ve % 25'lik iki oran getirilmektedir. Bakanlar Kurulu'na stopaj oranlarını yeniden belirleme konusunda geniş yetkiler verilmektedir. Burada Bakanlar Kurulu ayrıca Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre oluşturulan yönetimler ile her türlü iş hanı ve toplu iş yerleri yönetimlerine, stopaj yapma mükellefiyeti getirilmektedir.
- ✓ Şirket yönetim kurulu üyelerine, ortaklık payı ile orantılı olmaksızın ödenen kâr payları ücret olarak tanımlanmaktadır.
- ✓ Tam mükellefiyette toplama yapılmayan haller çerçevesinde, tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ayrılanlara yapılan prim ve irat tutarları ile bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemeler için beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle beyanname verilse dahi bu gelirler söz konusu beyannameye dahil edilmeyecektir.
- ✓ Tasarı, ücretlerin beyanında değişiklikler yapmaktadır. Kira geliri, diğer kazanç ve iratlar, telif kazançları veya ücretlerden, gelir unsurları itibarıyla herhangi birinin 188.000 lirayı aşması halinde, bu gelirlerin tamamının yıllık beyannameye toplanması gerekmektedir. Bu çerçevede, 188.000 lirayı aşmayan tek işverenden elde edilen ücretler ile 94.000 lirayı aşmayan birden fazla işverenden alınan ücretlerin (birden fazla işverenden alınan ücretlerde, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamının 26.000 lirayı aşması halinde birinci işverenden alınan da dahil ücretlerin tamamı beyan edilir) beyan edilmesi gerekmektedir.
- ✓ Tasarıda istihdam bakımından bazı düzenlemeler de bulunmakta olup, ücretlerde vergi indirimini getirilmektedir. Buna göre, asgari ücretin yıllık tutarının, mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için % 7,5'i, üçüncü çocuk için % 10'u oranında ücrette özel vergi indirim uygulanacaktır. Gelirin kısmi döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılarak, bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınacaktır. İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medeni hali ve aile durumu esas alınacaktır.
- ✓ Tasarıda bir başka önemli gelişme istisnaların kısmen daraltılmasıdır. Bu kapsamda kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnalar azaltılmakta olup, taşınmazlar, pay senetleri, ortaklık hakları ve hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, elde tutma süresine göre kademeli olarak istisnaya tabi tutularak vergilendirilecektir.
- ✓ Taşınmazlar çerçevesinde, satıştan doğan kazançta uygulanacak gelir vergisi istisna oranları; iki yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda % 40, üç yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda % 50, dört yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda % 60, beş yıldan sonra satıştan doğan kazançlarda % 75 olacaktır. Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir. Kaynak kuruluşlar tarafından taşınmazların kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışından doğan kazançlar için bu oran sıfır olarak uygulanacaktır.
- ✓ Tasarıda hizmet ihracına yönelik teşvikler yer almaktadır. Yapılan Ar-Ge harcamalarının

tamamı beyanname üzerinden indirilebilecektir.

- ✓ Tasarıda yer alan başlıca vergi güvenlik önlemleri şöyle belirlenebilir: Emsal kira bedeli esası; örtülü sermaye; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı; kontrol edilen yabancı kurum kazancı; zararlı vergi rekabetine yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi; Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre oluşturulan yönetimler, her türlü iş hanı ve toplu iş yönetimlerine vergi kesintisi yapma sorumluluğu gibi.
- ✓ Yatırım teşvik sistemi kapsamında yürütülen indirimli kurumlar vergisi uygulaması indirimli gelir vergisi adı altında yer almaktadır. Bu çerçevede, sosyoekonomik gelişmişlik düzeyine göre belirlenen iller için yürütülmekte olan istihdam teşvikleri sürecektir.
- ✓ Yıllık beyanname, gerçek kişiler tarafından takvim yılını izleyen yılın Şubat ayının başından yirminci günü akşamına kadar; kurumlar tarafından ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen üçüncü ayın başından yirminci günü akşamına kadar tarha yetkili vergi dairesine verilecektir.
- ✓ Yıllık beyannameyle bildirilen gelir veya kazanç üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin ödeme süreleri de değiştirilmektedir. Tasarıya göre gelir vergisi, gerçek kişiler tarafından Şubat ve Haziran aylarında olmak üzere iki eşit taksitte, kurumlar tarafından beyanname verilmesi gereken ayın sonuna kadar ödenecektir.

IV. Genel Değerlendirme ve Sonuç

Gelir Vergisi Kanunu 126 madde ve 85 geçici madde, Kurumlar Vergisi Kanunu ise 38 madde ve 7 geçici madde olmak üzere toplam 256 madde iken, tasarıda 91 madde ve 1 geçici madde bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu tasarısı kapsamı itibarıyla bir çok kişiyi ve kurumu etkileyecektir. Bu çerçevede sanayi dünyası da barındırdığı geniş mükellef kitlesiyle bu değişikliklerden ziyadesiyle etkilenecektir. Söz konusu düzenlemeler içerisinde ön plana çıkan önemli değişiklikler ana başlıklar halinde aşağıda yer almaktadır.

- Asgari geçim indirimi müessesesi, ücretlerde vergi indirimi adı altında sürdürülmekte,
- Beyanname verme süreleri bir ay öne çekilerek, dördüncü dönem geçici vergi beyanamesi kaldırılmakta,
- "Ticari faaliyette devamlılık" kriteri yeniden tanımlanmakta,
- Eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirden indirimi, vergi indirimi şekline dönüştürülmekte,
- Korumalı iş yerlerinde istihdam edilen engelli çalışanlar için yapılan ücret ödemelerinin brüt tutarının tamamı bakımından korumalı iş yerleri için indirim tanınmakta,
- Kira gelirlerindeki götürü gider uygulamasına sınırlama getirilmekte,
- Kurum kazancından indirilemeyecek giderlere bakıldığında, finansman gider kısıtlamasına ilişkin mevcut düzenlemenin varlığını sürdürmekte,
- Kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilmiş olan Kurumların en az iki yıl süre ile sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançların % 75'i vergiden istisna edilmesi uygulamasında istisna oranı yıl esas alınarak kademeli hale getirilmekte,
- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye tanımından

- çıkarılarak ücret gelirlerine dahil edilmekte,
- Şirket yönetim kurulu üyelerine, ortaklık payı ile orantılı olmaksızın ödenen kâr payları ücret olarak tanımlanmakta,
 - Özel inşaat işleri için yeni düzenlemeler getirilmekte,
 - Ücretlerin beyanında değişiklikler yapmakta,
 - İstisnaların kısmen daraltılmaktadır. Bu kapsamda kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesindeki istisnalar azaltılmakta olup, taşınmazlar, pay senetleri, ortaklık hakları ve hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, elde tutma süresine göre kademeli olarak istisnaya tabi tutularak vergilendirilecektir.
 - Yıllık beyanname, gerçek kişiler tarafından takvim yılını izleyen yılın Şubat ayının başından yirminci günü akşamına kadar; kurumlar tarafından ise hesap döneminin kapandığı ayı izleyen üçüncü ayın başından yirminci günü akşamına kadar tarha yetkili vergi dairesine verilecektir. Yıllık beyannameyle bildirilen gelir veya kazanç üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisinin ödeme süreleri de değiştirilmektedir.

Şüphesiz ki; değişikliklerin kapsamını Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dünyadaki yaygın uygulamalara paralel olarak tek kanun haline getirilmesi ile sınırlamak doğru olmayacaktır. Genel gerekçede; Tasarı ile günümüz ihtiyaçlarına cevap verecek ve ülkemizin sürdürülebilir ekonomik kalkınma altyapısına destek olacak bir gelir vergisi sisteminin önemine vurgu yapılmıştır.

Tasarının gelir üzerinden alınan vergilerin vergi gelirleri içindeki payını artırma ve vergi adaletini sağlamak gibi hedefleri de bulunmakta olup, kentsel rantların ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesi amacıyla mevcut istisnaların daraltıldığı, beyanname veren mükellef sayısında artışı sağlamayı amaçlayan bir yapının öngörüldüğü anlaşılmaktadır.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.